Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 6. ožujka 2025. [1]

Predmet C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
protiv
Allmänna ombudet hos Tullverket

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – Ponovni uvoz robe – Vraćena roba – Oslobođenje od PDV-a – Članak 143. stavak 1. točka (e) – Potreba poštovanja carinskog zakonodavstva – Carinska unija – Carinski zakonik – Oslobođenje od carine prilikom uvoza vraćene robe – Članak 203. – Članak 86. stavak 6. – Odnos carinskog zakonodavstva i zakonodavstva o PDV-u”

I. Uvod

1. Ovaj predmet Sudu ponovno [2] daje priliku da pojasni odnos carinskog zakonodavstva i zakonodavstva o PDV-u na uvoz, ovaj put u pogledu oslobođenja od PDV-a. Konkretno, riječ je o oslobođenju od PDV-a na uvoz prilikom ponovnog uvoza robe u Uniju ako je ta roba oslobođena plaćanja carine.

2. Iako su načelno ispunjeni uvjeti za oslobođenje od carine, carinski postupak nije pravilno proveden. Stoga Sud treba pojasniti koje učinke povreda obveza iz carinskog postupka (u ovom slučaju, podnošenje robe carini, carinska deklaracija i zahtjev za oslobođenje od carine) ima na primjenu oslobođenja od PDV-a na uvoz. Je li oslobođenje od PDV-a na uvoz u tom pogledu akcesorno u odnosu na oslobođenje ponovno uvezene robe od carine ili oba oslobođenja treba primijeniti samostalno?

[1] Izvorni jezik: njemački

[i] Naziv ovog predmeta je izmišljen i ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.

[2] Presude od 18. siječnja 2024., Hauptzollamt Braunschweig (Mjesto nastanka PDV-a – III) (C-791/22, EU:C:2024:59); od 8. rujna 2022., Hauptzollamt Hamburg (Mjesto nastanka PDV-a – II) (C-368/21, EU:C:2022:647); od 7. travnja 2022., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277); od 3. ožujka 2021., Hauptzollamt Münster (Mjesto nastanka PDV-a) (C-7/20, EU:C:2021:161); od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) i od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548)

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 2006/112/EZ[3] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

3. Članak 143. Direktive o PDV-u odnosi se na porezna oslobođenja prilikom uvoza:

„1. Države članice oslobađaju od poreza sljedeće transakcije:

[…]

(e) ponovni uvoz robe u stanju u kojem je izvezena, koji obavlja osoba koja ju je izvezla, ako je ta roba izuzeta od plaćanja carine;

(f) uvoz robe koja je izuzeta od plaćanja carine, u okviru diplomatskih i konzularnih aranžmana;

[…]"

2. Uredba (EU) br. 952/2013[4] (u daljnjem tekstu: Carinski zakonik)

4. Člankom 203. Carinskog zakonika uređuje se oslobođenje za vraćenu robu:

„1. Roba koja nije roba Unije koja se, nakon što je prvo bila izvezena kao roba Unije iz carinskog područja Unije, vraća na to područje u razdoblju od tri godine i deklarira za puštanje u slobodni promet, oslobađa se od uvozne carine na zahtjev dotične osobe.

[…]

5. Oslobođenje od uvozne carine dopušta se samo ako se roba vraća u stanju u kojem je izvezena.

6. Oslobođenje od uvozne carine podupire se podacima kojima se utvrđuje da su ispunjeni uvjeti za oslobođenje."

5. Člankom 139. Carinskog zakonika uređuje se obveza podnošenja robe carini:

„1. Jedna od sljedećih osoba podnosi carini robu, koja se unosi na carinsko područje Unije, odmah po dolasku u određen carinski ured ili na drugo mjesto koje su carinska tijela odredila ili odobrila ili u slobodnu zonu:

(a) osoba koja je unijela robu na carinsko područje Unije;

[…]"

[3] Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u verziji od 1. srpnja 2022. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; kako je posljednji put izmijenjena u SL 2022., L 155, str. 1.)

[4] Uredba Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije (preinačena) u verziji od 14. prosinca 2016. (SL 2016., L 354, str. 32.)

6. Člankom 5. točkom 33. Carinskog zakonika podnošenje robe carini definira se na sljedeći način:

„‚podnošenje robe carini' znači obavješćivanje carinskih tijela o dolasku robe u carinski ured ili na drugo mjesto koje su carinska tijela odredila ili odobrila i dostupnost te robe za carinsku provjeru."

7. Člankom 158. Carinskog zakonika propisuje se obveza podnošenja carinske deklaracije robe:

„1. Sva roba koja se namjerava staviti u carinski postupak, osim u slobodnu zonu, obuhvaćena je primjerenom carinskom deklaracijom za određeni postupak.

[…]"

8. Člankom 5. točkom 12. Carinskog zakonika carinska deklaracija definira se na sljedeći način:

„‚carinska deklaracija' znači radnja kojom osoba u propisanom obliku i na propisani način izražava želju da robu stavi u određeni carinski postupak, po potrebi uz naznaku posebnih postupaka koje je potrebno primijeniti."

9. Člankom 79. Carinskog zakonika uređuje se carinski dug koji nastaje uslijed neispunjavanja obveza iz carinskog zakonodavstva:

„1. Za robu koja podliježe uvoznoj carini, uvozni carinski dug nastaje uslijed neispunjavanja bilo čega od sljedećeg:

(a) jedne od obveza utvrđenih carinskim zakonodavstvom, koja se odnosi na unos robe koja nije roba Unije na carinsko područje Unije, njezino izuzimanje ispod carinskog nadzora ili kretanje, preradu, privremeni smještaj, privremeni uvoz ili raspolaganje takvom robom unutar tog područja;

[…]

3. U slučajevima iz stavka 1. točaka (a) i (b), dužnik je netko od sljedećih:

(a) svaka osoba koja je trebala ispuniti dotične obveze; […]"

10. Članak 86. stavak 6. Carinskog zakonika sadržava iznimku od članka 79. Carinskog zakonika, među ostalim, kad su predviđena oslobođenja od carine:

„6. Ako carinsko zakonodavstvo predviđa povoljno tarifno postupanje za robu ili oslobođenje ili potpuno ili djelomično izuzeće od uvozne ili izvozne carine prema članku 56. stavku 2. točkama (d) do (g), člancima 203., 204., 205. i 208. ili člancima 259. do 262. ove Uredbe ili prema Uredbi Vijeća (EZ) br. 1186/2009 od 16. studenoga 2009. o uspostavi sustava oslobođenja od carina u Zajednici, takvo povoljno tarifno postupanje, oslobođenje ili izuzeće također se primjenjuje u slučajevima kada je carinski dug nastao prema člancima 79. i 82. ove Uredbe, pod uvjetom da takav propust koji je doveo do nastanka carinskog duga ne predstavlja pokušaj prijevare."

11. Uvodna izjava 38. Carinskog zakonika glasi:

„(38) Primjereno je voditi računa o dobroj vjeri dotične osobe u slučajevima kada je carinski dug nastao zbog nepoštovanja carinskog zakonodavstva te umanjiti učinak nepažnje dužnika.”

B. Švedsko pravo

12. U vrijeme nastanka činjenica relevantno za spor primjenjivao se Mervärdesskattelagen (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (1994:200) [5].

13. U skladu s člankom 1. prvim stavkom točkom 3. iz poglavlja 1., PDV se plaća na uvoz robe u zemlju, za koju postoji obveza plaćanja poreza. Na temelju članka 1.a iz poglavlja 2. uvoz znači da je roba unesena u Švedsku iz zemlje izvan Europske unije.

14. Člankom 30. prvim stavkom iz poglavlja 3. predviđa se da je od poreza oslobođen uvoz koji je oslobođen od poreza u skladu s Lagom om frihet från skatt vid import, m.m. (Zakon o, među ostalim, oslobođenju od plaćanja poreza na uvoz) (1994:1551)).

15. U članku 5. prvom stavku iz poglavlja 2. Zakona o, među ostalim, oslobođenju od plaćanja poreza na uvoz navodi se da se oslobođenje od poreza odobrava za robu iz Unije koju je, nakon što je izvezena iz Europske unije u treću zemlju, u Švedsku unijela osoba koja ju je izvezla a da nije bila izmijenjena tijekom razdoblja u kojem je bila izvezena iz Europske unije. U skladu s drugim stavkom tog članka, oslobođenje od poreza odobrava se samo ako je roba oslobođena od carine na temelju, među ostalim, članka 203. Carinskog zakonika. S robom koja je oslobođena od carine u skladu s Uredbom (EEZ) br. 2658/87 o tarifnoj i statističkoj nomenklaturi i o Zajedničkoj carinskoj tarifi postupa se kao da se za nju naplatila carina.

III. Činjenice i zahtjev za prethodnu odluku

16. Tužiteljica je vlasnica konja koji sudjeluju u natjecanjima u različitim zemljama. Izvezla je dva konja u Norvešku, odnosno izvan carinskog područja Unije. Nakon što su konji sudjelovali u natjecanjima, ponovno su vraćeni u Uniju preko graničnog prijelaza iz Norveške u Švedsku. Tužiteljica se nije zaustavila u carinskom uredu kako bi konje podnijela carini i podnijela carinsku deklaraciju. Međutim, zaustavljena je na cestovnoj kontroli Tullverketa (Carinska uprava, Švedska) (u daljnjem tekstu: Carinska uprava) nedugo nakon što je prošla kroz carinski ured.

17. Carinska uprava odlučila je naplatiti PDV na uvoz tužiteljici u iznosu od 41 178 švedskih kruna (otprilike 3500 eura). Međutim, nije utvrđen carinski dug. Prema mišljenju Carinske uprave, nije se moglo odobriti oslobođenje od PDV-a na ponovni uvoz jer tužiteljica nije deklarirala konje za puštanje u slobodni promet niti je podnijela zahtjev za oslobođenje od carine.

18. Tužiteljica je protiv te odluke podnijela tužbu Förvaltningsrättenu i Karlstad (Upravni sud u Karlstadu, Švedska), koji ju je odbio. Förvaltningsrätten i Karlstad (Upravni sud u Karlstadu) utvrdio je da konji nisu prijavljeni i predani carinskim tijelima prilikom njihova ulaska u carinsko područje Unije, da je stoga nastao carinski dug i da to znači da je potrebno platiti PDV na uvoz. Taj

[5] Prema informacijama suda koji je uputio zahtjev novi Mervärdesskattelagen (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (2023:200) u biti sadržava slične odredbe.

je sud zatim utvrdio da su uvjet za odobrenje oslobođenja od PDV-a na ponovni uvoz to da je roba deklarirana za puštanje u slobodni promet i da je podnesen zahtjev za oslobođenje od carine. Budući da nijedno nije učinjeno, ne može se odobriti oslobođenje od PDV-a na uvoz.

19. Tužiteljica i Allmänna ombudet hos Tullverket (glavni zastupnik Carinske uprave, Švedska) podnijeli su protiv presude Förvaltningsrättena i Karlstad (Upravni sud u Karlstadu) žalbe Kammarrättenu i Göteborg (Žalbeni upravni sud u Göteborgu, Švedska) i tvrdili su da treba poništiti odluku. Taj sud odbio je žalbe zbog razloga koji su u bitnome istovjetni onima na koje se oslonio sud nižeg stupnja. Tužiteljica je protiv toga podnijela žalbu Högsta förvaltningsdomstolenu (Vrhovni upravni sud, Švedska).

20. Točno je da je sporno je li tužiteljica dala usmenu deklaraciju za konje kad ju je carinsko osoblje zaustavilo nakon što je prošla kroz carinski ured. Međutim, ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se samo na događaje od kojih polazi sud koji je uputio zahtjev, odnosno prolazak kroz carinski ured a da pritom nije predana roba niti su podneseni carinska deklaracija ili zahtjev za oslobođenje.

21. Sud koji je uputio zahtjev sada pita kako treba tumačiti članak 143. stavak 1. točku (e) Direktive o PDV-u i članak 86. stavak 6. Carinskog zakonika. Smatra da postoje dvije mogućnosti. S jedne strane, uvjeti za odobrenje oslobođenja predviđeni člankom 203. Carinskog zakonika trebaju biti ispunjeni u svim slučajevima ili se, s druge strane, oslobođenje može odobriti i u slučaju kad nisu ispunjeni postupovni uvjeti predviđeni člankom 203. (u ovom slučaju nisu podneseni ni deklaracija za puštanje u slobodni promet ni zahtjev za oslobođenje).

22. U tim okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeće prethodno pitanje:

Treba li članak 143. stavak 1. točku (e) Direktive o PDV-u te članak 86. stavak 6. i članak 203. Carinskog zakonika Unije tumačiti na način da materijalni i postupovni uvjeti utvrđeni u članku 203. trebaju oboje biti ispunjeni kako bi se odobrilo oslobođenje od uvozne carine, a stoga i oslobođenje od PDV-a, na ponovni uvoz kada je carinski dug na temelju članka 79. Carinskog zakonika Unije nastao uslijed neispunjavanja obveze podnošenja robe utvrđene u članku 139. stavku 1. Carinskog zakonika Unije?

23. U postupku pred Sudom pisano se očitovala samo Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odustao od održavanja rasprave.

IV. Pravna ocjena

24. Prethodno pitanje tiče se odnosa Carinskog zakonika i Direktive o PDV-u u slučaju takozvane vraćene robe. Vraćena roba je roba Unije koja je izvezena iz Unije, ali je u određenom razdoblju u neizmijenjenom obliku vraćena u Uniju (članak 203. stavak 1. prvi podstavak Carinskog zakonika). Predmet spora je rješenje o PDV-u na uvoz. Tužiteljica se poziva na članak 143. stavak 1. točku (e) Direktive o PDV-u. Tom odredbom ponovni uvoz „rob[e] izuzet[e] od plaćanja carine" oslobađa se PDV-a na uvoz.

25. Budući da tužiteljica prilikom ponovnog uvoza nije pravilno provela carinski postupak, ali su ispunjeni materijalni uvjeti za oslobođenje od carine, postavlja se pitanje je li oslobođenje od PDV-a na uvoz akcesorno u odnosu na carinsko zakonodavstvo. U tom slučaju trebaju biti

ispunjeni svi uvjeti za oslobođenje od carine u skladu s člankom 203. stavkom 1. prvim podstavkom Carinskog zakonika i potrebno je da je carinski postupak pravilno proveden. Ili je dovoljno ako su ispunjeni samo materijalni uvjeti za oslobođenje od carine?

26. Napuštanjem carinskog područja Unije konji su izgubili status robe Unije (članak 154. točka (a) Carinskog zakonika) i postali su roba koja nije roba Unije (članak 5. točka 24. Carinskog zakonika). Ako se roba koja nije roba Unije treba vratiti na carinsko područje Unije, potrebno ju je – podložno primjeni posebnih carinskih postupaka – ponovno deklarirati za puštanje u slobodni promet (članak 201. stavak 1. Carinskog zakonika) i u načelu nastaje carinski dug (članak 77. stavak 1. Carinskog zakonika). Kako bi se izbjeglo carinsko opterećenje nekadašnje robe Unije (vraćena roba), člankom 203. stavkom 1. prvim podstavkom Carinskog zakonika pod posebnim se uvjetima predviđa oslobođenje od carine. Međutim, uvjeti za to oslobođenje nisu ispunjeni zbog toga što nisu podneseni ni carinska deklaracija (članak 158. stavak 1. i članak 201. stavak 1. Carinskog zakonika) ni zahtjev (članak 203. stavak 1. prvi podstavak Carinskog zakonika). Usto bi zbog nepostojeće carinske deklaracije i nepodnošenja robe carini (članak 139. stavak 1. Carinskog zakonika) nastao carinski dug u skladu s člankom 79. stavkom 1. točkom (a) Carinskog zakonika.

27. Člankom 86. stavkom 6. Carinskog zakonika predviđa se iznimka od potonjeg članka. U skladu s tom odredbom oslobođenje od carine za vraćenu robu u skladu s člankom 203. stavkom 1. prvim podstavkom Carinskog zakonika osobito se odobrava čak i ako je nastao carinski dug u skladu s člankom 79. stavkom 1. točkom (a) Carinskog zakonika, odnosno ako je on nastao zbog povrede obveze. Međutim, to vrijedi samo ako se te povrede nisu temeljile na pokušaju prijevare.

28. U okviru tumačenja članka 143. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u najprije će se utvrditi je li odobrenje oslobođenja od PDV-a na uvoz akcesorno u odnosu na carinsko zakonodavstvo i zahtijeva li ono da su ispunjeni svi uvjeti za carinsko oslobođenje (odjeljak A.). Ako je to slučaj, oslobođenje od PDV-a na uvoz u skladu s člankom 143. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u u ovom bi se slučaju moglo odobriti samo ako su ispunjeni prethodno navedeni uvjeti za primjenu iznimke iz carinskog zakonodavstva, odnosno iz članka 86. stavka 6. Carinskog zakonika (odjeljak B.).

A. Tumačenje članka 143. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u

1. Tekst i struktura

29. Tekst članka 143. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u nije jasan. Dok se članak 143. stavak 1. točka (f) Direktive o PDV-u odnosi na robu „za koju vrijedi izuzeće od plaćanja carine”, točka (e) odnosi se na „[robu obuhvaćenu] izuzećem od plaćanja carine”.

30. To pokazuje da za točku (f) u svakom slučaju trebaju biti ispunjeni svi uvjeti za oslobođenje od carine jer ono inače ne „vrijedi”. Suprotno tomu (članak 143. stavak 1. točka (e) Direktive o PDV-u), „roba je obuhvaćena” i „izuzećem od plaćanja carine” čak i ako se nije poštovao carinski postupak. Međutim, ta jezična razlika postoji samo u njemačkoj jezičnoj verziji [6].

[6] Vidjeti primjerice dansku, francusku, španjolsku, talijansku, portugalsku i nizozemsku jezičnu verziju. Mala razlika vidljiva je još u engleskoj jezičnoj verziji (*where those goods are exempt from customs duties*, točka (e) i *goods which are exempt from customs duties*, točka (f)), koja se u sličnom obliku javlja u švedskoj verziji. Međutim, ta razlika nije toliko velika kao u njemačkoj jezičnoj verziji.

31. Povijesno gledano, oslobođenje u okviru zakonodavstva o PDV-u na uvoz za vraćenu robu postoji još od Šeste direktive [7]. Međutim, u to vrijeme nije postojao jedinstveni carinski postupak u cijeloj Uniji. Svaka država članica imala je vlastite propise o carinskom postupku. Ne bi imalo puno smisla da je usklađeno porezno oslobođenje ovisilo o različitim propisima država članica o carinskom postupku. Stoga se upućivanje na „[robu obuhvaćenu] izuzećem od plaćanja carine", koje je u neizmijenjenom obliku preuzeto u njemačkoj verziji članka 143. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u, vrlo vjerojatno ne odnosi na poštovanje carinskog postupka (koji je sada usklađen).

2. Smisao i svrha

a) Ciljevi oslobođenjâ za vraćenu robu

32. Carinsko zakonodavstvo treba zaštititi domaću robu od konkurencije koju predstavljaju uvozi iz trećih zemalja i tako osigurati pravedne trgovinske odnose. Međutim, taj cilj ne nastoji se ostvariti u slučaju vraćene robe jer ta roba izvorno dolazi iz Unije. U tom se kontekstu člankom 203. stavkom 1. prvim podstavkom Carinskog zakonika predviđa oslobođenje od carine za vraćenu robu.

33. Suprotno tomu, PDV na uvoz plaća se za robu koja ulazi u gospodarske tokove Unije i može biti predmet potrošnje [8]. PDV na uvoz služi tomu da se roba uvezena iz trećih zemalja, s gledišta zakonodavstva o PDV-a, oporezuje na ulazu na isti način kao roba u državi članici uvoza. Međutim, ako se roba koja izvorno dolazi iz Unije kao vraćena roba u neizmijenjenom obliku ponovno uveze u Uniju, ne postoje „potrošne" dodane vrijednosti koje bi trebalo oporezovati. U članku 143. stavku 1. točki (e) Direktive o PDV-u o tome se vodi računa oslobođenjem od PDV-a na uvoz.

b) Različite posljedice povrede

34. Stoga se i u članku 143. stavku 1. točki (e) Direktive o PDV-u i u članku 203. stavku 1. Carinskog zakonika vodi računa o posebnoj situaciji vraćene robe. Međutim, carinski dug nastaje samo zbog povrede carinskog zakonodavstva. Usto, obveza plaćanja PDV-a može nastati samo ako ta povreda istodobno ispunjava uvjet za postojanje uvoza u okviru zakonodavstva o PDV-u [9]. To podrazumijeva da je roba u državi članici mogla biti i predmet „potrošnje koju valja oporezovati". Pokazatelj toga može biti sama povreda carinskog postupka. Međutim, odgovarajuća pretpostavka može se oboriti [10].

[7] Članak 14. stavak 1. točka (e) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.)

[8] Presude od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, t. 34.) i od 18. svibnja 2017., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, t. 69. i navedena sudska praksa)

[9] Vidjeti presude od 18. siječnja 2024., Hauptzollamt Braunschweig (Mjesto nastanka PDV-a – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, t. 31.); od 8. rujna 2022., Hauptzollamt Hamburg (Mjesto nastanka PDV-a – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, t. 27. i 31.); od 7. travnja 2022., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, t. 48.); od 3. ožujka 2021., Hauptzollamt Münster (Mjesto nastanka PDV-a) (C-7/20, EU:C:2021:161, t. 30. i sljedeće); od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, t. 44. i 48.) i od 2. lipnja 2016., Eurogate Distribution (C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, t. 64. i sljedeće).

[10] To izričito proizlazi iz presude od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, t. 48.).

35. No ako se, primjerice, upućivanjem na nepostojeći zahtjev u skladu s carinskim zakonodavstvom uskrati oslobođenje od PDV-a na uvoz, zanemaruje se upravo ta razlika. Uskraćivanje *oslobođenja od PDV-a na uvoz* bilo bi posljedica *povrede carinskog zakonodavstva* iako nije nastupila „potrošnja koju valja oporezovati". Naime, u slučaju vraćene robe u smislu članka 203. Carinskog zakonika ne postoji dodana vrijednost koja može biti predmet „potrošnje" i koju bi trebalo oporezovati (vidjeti točku 33. ovog mišljenja).

36. Različite pravne posljedice odgovaraju načelnoj samostalnosti carinskog zakonodavstva i zakonodavstva o PDV-u [11]. Točno je da je Sud prije svega u svojoj ranijoj sudskoj praksi naglašavao paralelizam između carinskog zakonodavstva i zakonodavstva o PDV-u na uvoz [12]. Međutim, to se najčešće odnosilo samo na posebne odredbe, kao što je primjerice članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u. Usto, akcesornost se ne može izvesti iz izjave da „PDV pri uvozu i carinska davanja imaju slična osnovna obilježja s obzirom na to da nastaju pri uvozu u Uniju i pri ulasku robe u gospodarski tok država članica" [13], koja se često navodi kao obrazloženje [14]. Naprotiv, ona samo pokazuje preklapanje između nastanka carine i PDV-a na uvoz do kojeg često dolazi u praksi.

37. Suprotno tomu, mjesta nastanka carinskog duga i obveze plaćanja PDV-a na uvoz itekako se mogu razlikovati [15]. Članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u povezuje samo trenutak nastanka obveze plaćanja PDV-a na uvoz s carinskim dugom, ali se u njemu ne navodi ništa o mjestu oporezivanja [16]. Naime, mjesto nastanka PDV-a ne može se određivati prema odredbama carinskog zakonodavstva jer bi inače moglo doći do povrede načela porezne teritorijalnosti [17]. Isto tako, Sud smatra da obveza plaćanja PDV-a može nastaviti postojati neovisno o gašenju carinskog duga [18]. Sve to jasno pokazuje da između dvaju regulatornih sustava ne postoji akcesornost. Stoga Sud više ni ne govori o paralelizmu između tih regulatornih sustava, nego samo još o „vezi" [19] [20].

c) Nepostojanje akcesornosti zbog praktičnih razloga

38. U praksi se PDV na uvoz i carina zajedno ubiru i plaćaju. Tako se, primjerice, na jednom mjestu mogu odvijati radnje i olakšati provjere [21]. U konkretnom slučaju, prilikom podnošenja carinske deklaracije istodobno se može istaknuti oslobođenje od PDV-a na uvoz.

[11] Vidjeti također moje mišljenje u predmetu Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:7, t. 80.).

[12] Presude od 7. travnja 2022., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, t. 47.); od 3. ožujka 2021., Hauptzollamt Münster (Mjesto nastanka PDV-a) (C-7/20, EU:C:2021:161, t. 29.) i od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, t. 41.)

[13] Presude od 18. siječnja 2024., Hauptzollamt Braunschweig (Mjesto nastanka PDV-a – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, t. 23.); od 8. rujna 2022., Hauptzollamt Hamburg (Mjesto nastanka PDV-a – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, t. 25.); od 7. travnja 2022., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, t. 47.); od 3. ožujka 2021., Hauptzollamt Münster (Mjesto nastanka PDV-a) (C-7/20, EU:C:2021:161, t. 29.) i od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, t. 41.)

[14] Vidjeti presudu od 25. listopada 2018., Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, t. 41.).

[15] Vidjeti presude od 18. siječnja 2024., Hauptzollamt Braunschweig (Mjesto nastanka PDV-a – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, t. 30. i 31.); od 8. rujna 2022., Hauptzollamt Hamburg (Mjesto nastanka PDV-a – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, t. 27. i 31.); od 3. ožujka 2021., Hauptzollamt Münster (Mjesto nastanka PDV-a) (C-7/20, EU:C:2021:161, t. 34. i 35.) i od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, t. 48. i 53.).

[16] Presuda od 18. siječnja 2024., Hauptzollamt Braunschweig (Mjesto nastanka PDV-a – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, t. 28.)

[17] Presuda od 18. siječnja 2024., Hauptzollamt Braunschweig (Mjesto nastanka PDV-a – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, t. 34.)

[18] Presuda od 7. travnja 2022., Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, t. 51.)

[19] Presuda od 3. ožujka 2021., Hauptzollamt Münster (Mjesto nastanka PDV-a) (C-7/20, EU:C:2021:161, t. 27.)

[20] Presuda od 18. siječnja 2024., Hauptzollamt Braunschweig (Mjesto nastanka PDV-a – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, t. 23.)

[21] Vidjeti primjerice uvodnu izjavu 13. i drugu rečenicu uvodne izjave 42. Carinskog zakonika.

39. Međutim, takvi praktični razlozi nisu dovoljni kako bi postojala akcesornost prema kojoj bi carinski postupak trebalo poštovati i za oslobođenje od PDV-a [22]. Naime, ta su dva sustava različito uređena. U skladu s člankom 1. stavkom 1. drugim podstavkom Carinskog zakonika „Zakonik se primjenjuje ujednačeno na cijelom carinskom području Unije". Usto, carina pripada isključivo Uniji [23]. Suprotno tomu, PDV na uvoz ne pripada Uniji, nego državi članici u kojoj se odvija uvoz jer ondje dolazi do (pretpostavljene) konačne potrošnje [24]. Stoga je mjerodavna stopa PDV-a koja se ondje primjenjuje.

40. Usto, carinsko zakonodavstvo formaliziranije je od zakonodavstva o PDV-u. Tako u skladu s člankom 79. stavkom 1. točkom (a) Carinskog zakonika carinski dug nastaje već zbog povrede obveza iz carinskog zakonodavstva. Suprotno tomu, PDV je opći porez na potrošnju kojim se nastoji oporezovati trošak potrošača za isporuku robe ili usluge [25]. Taj cilj načelno je neovisan o postupovnim povredama. Posljedično, povrede formalnosti iz zakonodavstva o PDV-u načelno ne dovode do nastanka obveze plaćanja PDV-a. Tako treba odobriti porezno oslobođenje u slučaju isporuka unutar Zajednice ako su ispunjeni materijalni uvjeti za to oslobođenje. Puko neispunjenje formalnih uvjeta načelno ne opravdava uskraćivanje tog oslobođenja [26].

41. Upravo bi u ovom slučaju pretpostavka akcesornosti zbog praktičnih razloga dovela do vrlo neobičnog ishoda. Unatoč povredi propisâ o carinskom postupku nije utvrđen carinski dug (očito jer carinska stopa u slučaju tih konja iznosi 0 %). Suprotno tomu, zbog povrede propisâ o carinskom postupku utvrđen je PDV na uvoz iako ne postoji dodana vrijednost vraćene robe koju valja oporezovati. U očito formaliziranijem carinskom zakonodavstvu ne utvrđuje se carinski dug (zbog materijalnih razloga), dok bi očito manje formalizirano zakonodavstvo o PDV-u – pandan članku 79. Carinskog zakonika ne postoji u Direktivi o PDV-u – unatoč poreznom oslobođenju trebalo dovesti do obveze plaćanja PDV-a na uvoz.

42. Naposljetku, zadaća zakonodavstva o PDV-u nije osigurati poštovanje carinskog postupka. Naprotiv, u skladu s člankom 42. Carinskog zakonika za povrede treba predvidjeti sankciju (primjerice novčanu kaznu) u nacionalnom pravu. Osim toga, i dalje postoji poticaj za podnošenje carinske deklaracije i robe carini kako bi se u svakom slučaju primijenilo oslobođenje od carine. Naime, u slučaju povrede te obveze načelno nastaje carinski dug u skladu s člankom 79. stavkom 1. točkom (a) Carinskog zakonika, osim ako se primjenjuje iznimka iz članka 86. stavka 6. Carinskog zakonika (vidjeti u tom pogledu točku 44. i sljedeće odmah u nastavku).

3. Međuzaključak

43. Prema tome, poštovanje carinskog postupka nije potrebno za oslobođenje od PDV-a na uvoz u skladu s člankom 143. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u. Naprotiv, dovoljno je da su ispunjeni materijalni uvjeti za oslobođenje od carine (u ovom slučaju postojanje odgovarajuće

[22] Vidjeti četvrtu rečenicu uvodne izjave 9. Carinskog zakonika; u skladu s njom „[c]arinsko bi zakonodavstvo trebalo bolje uskladiti u vezi s odredbama koje se odnose na naplatu uvoznih davanja *bez* promjene područja primjene poreznih odredaba koje su na snazi".

[23] Vidjeti članak 2. stavak 1. točku (a) Odluke Vijeća (EU, Euratom) 2020/2053 od 14. prosinca 2020. o sustavu vlastitih sredstava Europske unije te o stavljanju izvan snage Odluke 2014/335/EU, Euratom u verziji od 15. prosinca 2020. (SL 2020., L 424, str. 1.); vidjeti također presudu od 18. siječnja 2024., Hauptzollamt Braunschweig (Mjesto nastanka PDV-a – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, t. 32.).

[24] Presuda od 18. siječnja 2024., Hauptzollamt Braunschweig (Mjesto nastanka PDV-a – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, t. 32.)

[25] Vidjeti kao primjere: presude od 3. svibnja 2012., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 23.); od 11. listopada 2007., KÖGÁZ i dr. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 37. – „Utvrđivanje njegova iznosa proporcionalno cijeni koju porezni obveznik prima u zamjenu za robu i usluge") i od 18. prosinca 1997., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, t. 20. – „Jedini odlučujući element jest priroda preuzete obveze: kako bi takva obveza bila obuhvaćena zajedničkim sustavom PDV-a, mora uključivati potrošnju" i t. 23.).

[26] Ustaljena sudska praksa, primjerice, presude od 9. veljače 2017., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 34.); od 20. listopada 2016., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 37.) i od 27. rujna 2007., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, t. 29. i 30.)

vraćene robe). O tome je riječ u ovom slučaju. Stoga povreda obveze podnošenja robe carini iz carinskog zakonodavstva, obveze podnošenja carinske deklaracije ili nepodnošenje zahtjeva za oslobođenje od carine ne dovodi do toga da otpada oslobođenje od PDV-a na uvoz za vraćenu robu (u ovom slučaju konje) koje je ostvareno u materijalnom pogledu.

B. Podredno: tumačenje članka 86. stavka 6. Carinskog zakonika

44. Samo ako Sud smatra da to nije slučaj, valja ispitati vrijedi li za vraćenu robu na temelju članka 86. stavka 6. Carinskog zakonika i dalje porezno oslobođenje iz članka 203. stavka 1. prvog podstavka Carinskog zakonika unatoč povredi obveza iz carinskog zakonodavstva (nepodnošenje deklaracije i robe carini). Uvjet za to osobito je taj da nije posrijedi tužiteljičin pokušaj prijevare.

45. Međutim, načelni nedostatak tog pristupa – koji se u ovom slučaju slijedi podredno – bio bi taj da bi se svi problemi koji nastaju prilikom primjene članka 79. stavka 1. točke (a) i iznimke iz članka 86. stavka 6. Carinskog zakonika proširili na zakonodavstvo o PDV-u. No odredbe kao što su članak 86. stavak 6. i uvodna izjava 38. Carinskog zakonika, koje obilježava subjektivnost (dobra vjera), načelno su nepoznate zakonodavstvu o PDV-u. Isto vrijedi za nastanak PDV-a zbog postupovne povrede. Ovaj slučaj jasno pokazuje poteškoće koje su s time povezane.

46. Prije svega, postavlja se pitanje je li članak 86. stavak 6. Carinskog zakonika uopće relevantan u ovom slučaju. Naime, za oslobođenje u skladu s člankom 203. stavkom 1. prvim podstavkom Carinskog zakonika treba biti ispunjen činjenični uvjet podnošenja carinske deklaracije. Ona u ovom slučaju nije podnesena, zbog čega čisto formalno gledano ne bi bilo moguće oslobođenje. Međutim, oslobođenje treba biti samo „predviđ[eno]”. Usto, članak 86. stavak 6. Carinskog zakonika stvoren je upravo kako bi se umanjio učinak nepoštovanja carinskog zakonodavstva (kao što je, primjerice, nepodnošenje carinske deklaracije) (vidjeti uvodnu izjavu 38. Carinskog zakonika). Stoga bolji razlozi idu u prilog primjeni članka 86. stavka 6. Carinskog zakonika.

47. Suprotno tomu, pitanje o tome treba li nepodnošenje carinske deklaracije i nepodnošenje konjâ carini u konkretnom slučaju ocijeniti kao pokušaj prijevare činjenično je pitanje. Načelno je na nacionalnom sudu da provede činjeničnu ocjenu potrebnu u tom pogledu. Međutim, čini se smislenim pružiti mu smjernice o tome kada je posrijedi pokušaj prijevare u smislu te odredbe. Koliko mi je poznato, Sud se još nije bavio time.

48. Prema smislu riječi, prijevaru želi počiniti osoba koja zna za nastanak carinskog duga i želi ga izbjeći. Osim toga, u uvodnoj izjavi 38. Carinskog zakonika naglašava se da članak 86. stavak 6. tog zakonika služi tomu da se vodi računa o dobroj vjeri u slučaju nepoštovanja carinskog zakonodavstva. Međutim, osoba djeluje u dobroj vjeri samo ako se želi ponašati korektno i može se pouzdati u svoju procjenu [27]. Pritom u skladu s uvodnom izjavom 38. Carinskog zakonika treba umanjiti učinak nepažnje. Međutim, u skladu s tim krajnja nepažnja može predstavljati pokušaj prijevare. Riječ je o takvom pokušaju prijevare kad je uvoznik trebao znati za svoje obveze iz carinskog zakonodavstva jer je bio krajnje nepažljiv ne znajući za njih. To potvrđuje i usporedba s

[27] U pogledu legitimnih očekivanja i dobre vjere dužnika u okviru naknadne naplate vidjeti članak 119. stavak 1. točku (a) i članak 119. stavak 3. treći i četvrti podstavak Carinskog zakonika i presudu od 16. ožujka 2017., Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, t. 24. i sljedeće u vezi s prethodnom odredbom).

prethodnom odredbom članka 212.a Carinskog zakonika Zajednice [28]. U toj je odredbi bila riječ o „prijevar[i]" i „očit[oj] nepažnj[i]", što je zakonodavac u međuvremenu sažeo pod pojam „pokušaj prijevare".

49. Uključivanje krajnje nepažnje u pokušaj prijevare opravdano je i time da je carinsko zakonodavstvo zbog ograničenih mogućnosti provjere u masovnim carinskim postupcima vrlo formalizirano. Tek carinska deklaracija i podnošenje robe carini omogućuju carinskim tijelima da provjere robu koja se uvozi. Zbog toga na temelju članka 79. stavka 1. točke (a) Carinskog zakonika carinski dug načelno nastaje već prilikom povrede carinskog postupka. Samo članak 86. stavak 6. Carinskog zakonika predstavlja iznimku od toga, ali ona otpada ako je posrijedi pokušaj prijevare. Preusko tumačenje pokušaja prijevare proturječilo bi tom odnosu pravila i iznimke. Stoga iznimku sadržanu u članku 86. stavku 6. Carinskog zakonika treba usko tumačiti. Tako je pokušaj prijevare u smislu članka 86. stavka 6. Carinskog zakonika posrijedi već kad je uvoznik znao za obveze iz carinskog zakonodavstva koje je povrijedio ili nije znao za njih iz krajnje nepažnje.

50. Trebaju postojati objektivne poveznice za subjektivne okolnosti (ne)znanja odnosno njihova nametanja [29]. U tom su pogledu vrlo važne popratne okolnosti. To vrijedi osobito u slučaju načelno neutralnih načina ponašanja bez objektivnog značenja (kao što je, primjerice, prolazak kroz carinski ured bez zaustavljanja).

51. U slučaju profesionalnih gospodarskih subjekata brojni elementi idu u prilog pretpostavci znanja o obvezama iz carinskog zakonodavstva. Netko tko pravilno izvozi svoje konje očito je upoznat s odredbama carinskog zakonodavstva. U tom bi slučaju trebalo biti očito da je upoznat i s time da svoje konje ponovno treba pravilno uvesti.

52. Međutim, ako je uvoznik znao za svoju obvezu iz carinskog zakonodavstva (primjerice za obvezu podnošenja carinske deklaracije i robe carini) ili nije znao za nju iz krajnje nepažnje, povreda te obveze u pravilu je i pokušaj prijevare. Nešto drugo vjerojatno vrijedi u slučajevima više sile ili akutnih problema u pogledu kojih osim povrede obveza iz carinskog zakonodavstva za dotičnu osobu ne postoji razumna, pravno priznata mogućnost postupanja.

53. Stoga iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da pokušaj prijevare u smislu članka 86. stavka 6. Carinskog zakonika postoji kad objektivne (popratne) okolnosti pokažu da je uvoznik znao za svoje obveze iz carinskog zakonodavstva odnosno za njih nije znao iz krajnje nepažnje te ih je povrijedio. U tom slučaju nastaje carinski dug u skladu s člankom 79. stavkom 1. točkom (a) Carinskog zakonika zbog (svjesne) povrede obveze (odnosno povrede obveze iz krajnje nepažnje). Prema tome, ako se člankom 143. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u stvarno zahtijeva i poštovanje carinskog postupka, u ovom bi slučaju vjerojatno trebalo uskratiti oslobođenje od PDV-a na uvoz (podložno odgovarajućoj ocjeni činjenica koju treba provesti sud koji je uputio zahtjev).

[28] Uredba Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 1992., L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.)

[29] Vidjeti u tom smislu također presudu od 25. listopada 2018., Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, t. 47.) u vezi s člankom 143. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u i osiguravanjem da ne dođe do sudjelovanja u utaji poreza.

V. Zaključak

54. Predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) odgovori na sljedeći način:

Člankom 143. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u zahtijeva se samo da su ispunjeni materijalni uvjeti iz članka 203. Carinskog zakonika. Ako je carinski dug u skladu s člankom 79. Carinskog zakonika nastao samo zbog neispunjenja obveze podnošenja carinske deklaracije u skladu s člankom 158. stavkom 1. Carinskog zakonika i neispunjenja obveze podnošenja robe carini u skladu s člankom 139. stavkom 1. Carinskog zakonika ili zbog nepodnošenja zahtjeva za oslobođenje od carine u skladu s člankom 203. Carinskog zakonika, ponovni uvoz vraćene robe u smislu članka 203. Carinskog zakonika oslobođen je PDV-a. Zbog toga za oslobođenje od PDV-a na uvoz u skladu s člankom 143. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u nije bitno primjenjuje li se iznimka iz članka 86. stavka 6. Carinskog zakonika (zbog nepostojanja pokušaja prijevare).