Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE
od 23. siječnja 2025.[1]

Predmet C-782/23

„Tauritus” UAB
protiv
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
uz sudjelovanje:
Kauno teritorinė muitinė

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud Litve))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Carinska Unija – Uredba (EU) br. 952/2013 – Carinski zakonik Unije – Zajednička carinska tarifa – Carinska vrijednost – Transakcijska vrijednost – Određivanje – Roba uvezena na temelju ugovora u kojem se navodi privremena kupovna cijena – Konačna cijena koja je nepoznata na dan prihvaćanja carinske deklaracije”

1. U sporu u kojem je upućen ovaj zahtjev za prethodnu odluku raspravlja se o iznosu zateznih kamata dospjelih zbog zakašnjelog plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) obračunanog na uvoz.

2. Kako bi se utvrdila visina tih kamata, treba odrediti točan iznos PDV-a na uvoz. Iznos PDV-a na uvoz pak ovisi o tome kako se računa carinska vrijednost uvezene robe na temelju Uredbe (EU) br. 952/2013[2].

[1] Izvorni jezik: španjolski

[2] Uredba Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije (SL 2013., L 269, str. 1. i ispravci SL 2013., L 287, str. 90., SL 2015., L 70, str. 64., SL 2016., L 267, str. 2., SL 2018., L 294, str. 44., SL 2022., L 43, str. 93. i SL 2023./90151, L). U daljnjem tekstu: Carinski zakonik

I. Pravni okvir

A. Carinski zakonik

3. Člankom 15. („Informacije koje se pružaju carinskim tijelima”) stavkom 2. određuje se:

„Podnošenjem carinske deklaracije […] koje osoba podnosi carinskim tijelima […], dotična je osoba odgovorna za sve sljedeće:

(a) točnost i potpunost informacija koje se navode u deklaraciji, obavijesti ili zahtjevu;

[…]”.

4. Člankom 48. („Naknadna provjera”) propisuje se:

„Za potrebe carinskih provjera, carinska tijela mogu provjeriti točnost i potpunost informacija iz carinske deklaracije […] te postojanje, vjerodostojnost, točnost i valjanost svih pratećih isprava te mogu ispitati račune deklaranta i ostale evidencije koje se odnose na aktivnosti u vezi predmetne robe […] nakon njezinog puštanja”.

5. Članak 70. („Metoda određivanja carinske vrijednosti na temelju transakcijske vrijednosti”) glasi:

„1. Primarna osnova za carinsku vrijednost robe je transakcijska vrijednost, odnosno cijena koja je stvarno plaćena ili plativa za robu kada se prodaje radi izvoza u carinsko područje Unije, po potrebi prilagođena.

2. Cijena koja je stvarno plaćena ili plativa je ukupno plaćanje koje je kupac izvršio ili će izvršiti prodavaču ili trećoj strani u korist prodavača za uvezenu robu i uključuje sva plaćanja koja su izvršena ili će biti izvršena kao uvjet prodaje uvezene robe.

3. Transakcijska se vrijednost primjenjuje pod uvjetom da su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

[…]

(b) prodaja ili cijena ne podliježu nekom uvjetu ili činidbi čija se vrijednost ne može odrediti u odnosu prema robi čija se vrijednost određuje;

[…]”.

6. Člankom 71. („Elementi transakcijske vrijednosti”) i člankom 72. („Elementi koji se ne uključuju u carinsku vrijednost”) određuju se prilagodbe koje treba provesti kako bi se odredila carinska vrijednost na temelju članka 70.[3].

[3] U članku 128. („Transakcijska vrijednost”) stavku 1. Provedbene uredbe Komisije (EU) 2015/2447 od 24. studenoga 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila za provedbu određenih odredbi Carinskog zakonika (SL 2015., L 343, str. 558. i ispravci SL 2016, L 87, str. 35., SL 2017., L 101, str. 196., SL 2018., L 157, str. 27.) pojašnjava se:
„Transakcijska vrijednost robe koja se prodaje za izvoz na carinsko područje Unije utvrđuje se u trenutku prihvaćanja carinske deklaracije na temelju prodaje koja se dogodila neposredno prije unošenja robe na carinsko područje.”
Člankom 133. („Utvrđivanje vrijednosti uvjeta i činidbi”) iste provedbene uredbe određuje se pak:
„Ako prodaja ili cijena uvezene robe podliježe nekom uvjetu ili činidbi čija se vrijednost može odrediti u odnosu na robu kojoj se utvrđuje vrijednost, ta se vrijednost smatra dijelom stvarno plaćene ili plative cijene […].”

7. Članak 73. („Pojednostavljenje”) glasi:

„Carinska tijela na zahtjev mogu dopustiti da se sljedeći iznosi određuju na temelju posebnih kriterija kada oni nisu mjerljivi na dan prihvaćanja carinske deklaracije:

(a) iznosi koje se trebaju uključiti u carinsku vrijednost u skladu s člankom 70. stavkom 2., i

(b) iznosi iz članaka 71. i 72.”[4].

8. U članku 74. („Druge metode za određivanje carinske vrijednosti”) navodi se:

„1. Ako se carinska vrijednost robe ne može odrediti prema članku 70., određuje se u postupku prema redoslijedu od točke (a) do točke (d) stavka 2., do prve točke prema kojoj se carinska vrijednost robe može odrediti.

[…]

2. Carinska vrijednost, prema stavku 1., jest:

(a) transakcijska vrijednost istovjetne robe […];

(b) transakcijska vrijednost slične robe […];

(c) vrijednost koja se temelji na jediničnoj cijeni […], ili

(d) izračunana vrijednost koja se sastoji od zbroja:

   i. troškova ili vrijednosti materijala i izrade ili druge prerade koja se koristi u proizvodnji uvezene robe;

   ii. iznosa dobiti i općih troškova […];

   iii. troška ili vrijednosti elemenata iz članka 71. stavka 1. točke (e).

3. Ako se carinska vrijednost ne može utvrditi prema stavku 1., utvrđuje se na temelju dostupnih podataka na carinskom području Unije, koristeći razumna sredstva koja su u skladu s načelima i općim odredbama svega sljedećeg:

(a) sporazuma o provedbi članka VII. Općeg sporazuma o carinama i trgovini;

(b) članka VII. Općeg sporazuma o carinama i trgovini;

[4] U članku 71. („Pojednostavnjenje”) stavku 1. Delegirane uredbe Komisije (EU) 2015/2446 od 28. srpnja 2015. o dopuni Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća o detaljnim pravilima koja se odnose na pojedine odredbe Carinskog zakonika Unije (SL 2015., L 343, str. 1. te ispravci SL 2016., L 87, str. 35., SL 2017., L 101, str. 164. i SL 2018., L 192, str. 62.), u verziji koja je primjenjiva na činjenice, pojašnjava se:
„1. Odobrenje iz članka 73. Zakonika može se dodijeliti ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:
(a) primjenom postupka iz članka 166. Zakonika u tim bi se uvjetima stvorili nerazmjerni administrativni troškovi;
(b) utvrđena carinska vrijednost neće se znatno razlikovati od vrijednosti utvrđene u odsutnosti odobrenja.”

(c) ovog poglavlja”[5].

9. Člankom 101. („Određivanje iznosa uvozne ili izvozne carine”) određuje se:

„1. Iznos dospjele uvozne ili izvozne carine određuju carinska tijela […] čim ona dobiju potrebne informacije.

2. Ne dovodeći u pitanje članak 48., carinska tijela mogu prihvatiti iznos dospjele uvozne ili izvozne carine, a koji određuje deklarant.

[…]”.

10. U članku 166. („Pojednostavljena deklaracija”) stavku 1. navodi se:

„Carinska tijela mogu prihvatiti da neka osoba stavi robu u carinski postupak na temelju pojednostavljene deklaracije koja ne sadrži određene podatke iz članka 162. ili priložene isprave iz članka 163.”.

11. Člankom 167. („Dopunska deklaracija”) predviđa se:

„1. U slučaju pojednostavljene deklaracije prema članku 166. […], deklarant unutar određenog roka podnosi dopunsku deklaraciju koja sadrži potrebne podatke za dotični carinski postupak u nadležnom carinskom uredu[6].

U slučaju pojednostavljene deklaracije prema članku 166., potrebne priložene isprave su u posjedu deklaranta i na raspolaganju carinskim tijelima unutar određenog roka.

Dopunska deklaracija može biti opća, periodična ili rekapitulativna.

[…]

4. Pojednostavljena deklaracija iz članka 166. ili unos u evidencije deklaranta iz članka 182. i dopunska deklaracija čine jedinstveni, nedjeljivi instrument koji stupa na snagu, redom, na dan kada se pojednostavljena deklaracija prihvaća u skladu s člankom 172. te na dan kada se roba unosi u evidencije deklaranta.

[…]”.

[5] U skladu s člankom 144. („Vrijednost na temelju dostupnih podataka (‚alternativna’ metoda)”) stavkom 1. Provedbene uredbe 2015/2447: „Pri utvrđivanju carinske vrijednosti na temelju članka 74. stavka 3. Zakonika može se primjenjivati razumna fleksibilnost u primjeni metoda predviđenih u članku 70. i članku 74. stavku 2. Zakonika. Tako utvrđena vrijednost u najvećoj se mogućoj mjeri mora temeljiti na prethodno utvrđenoj carinskoj vrijednosti.”

[6] U skladu s člankom 146. („Dopunska deklaracija”) Delegirane uredbe 2015/2446, u verziji koja je primjenjiva na činjenice:
„1. Ako su carinska tijela dužna knjižiti iznos plative uvozne ili izvozne carine u skladu s prvim podstavkom članka 105. stavka 1. Zakonika, dopunska deklaracija iz prvog podstavka članka 167. stavka 1. Zakonika podnosi se u roku od 10 dana nakon puštanja robe.
2. Ako je knjiženje u skladu s drugim podstavkom članka 105. stavka 1. Zakonika, a dopunska deklaracija je opće, periodične ili rekapitulativne naravi, razdoblje obuhvaćeno dopunskom deklaracijom nije dulje od jednog kalendarskog mjeseca.
3. Rok za podnošenje dopunske deklaracije iz stavka 2. određuju carinska tijela. Taj rok nije dulji od 10 dana od kraja razdoblja obuhvaćenog dopunskom deklaracijom.
[…]”.

12. Članak 172. („Prihvaćanje carinske deklaracije”) stavak 2. glasi:

„Dan na koji carinska tijela prihvate carinsku deklaraciju, osim ako je predviđeno drukčije, je dan koji će se koristiti za primjenu odredaba koje uređuju carinski postupak za koji se roba deklarira i za sve ostale uvozne ili izvozne formalnosti”.

13. Člankom 173. („Izmjena carinske deklaracije”) propisuje se:

„1. Deklarantu se, na zahtjev, može dopustiti izmjena jednog ili više podataka u carinskoj deklaraciji nakon što je carina prihvatila tu deklaraciju. Carinska deklaracija se, zbog izmjena, ne može primijeniti na drugu robu, osim one koju izvorno obuhvaća.

[…]

3. Na zahtjev deklaranta se u roku od tri godine od dana prihvaćanja carinske deklaracije može dopustiti izmjena carinske deklaracije nakon puštanja robe kako bi deklarant ispunio svoje obveze vezane za stavljanje robe u dotični carinski postupak”.

B. Direktiva 2006/112/EZ[7]

14. U skladu s člankom 85.:

„U pogledu uvoza robe, oporezivi iznos je vrijednost u carinske svrhe, koja se utvrđuje u skladu s važećim odredbama Zajednice.”

II. Činjenice, spor i prethodna pitanja

15. Odluka kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku sadržava sljedeći prikaz činjenica:

– Kauno teritorinė muitinė (Regionalni carinski ured u Kaunasu, Litva)[8] na temelju odluke od 26. svibnja 2017. proveo je porezni nadzor nad društvom „Tauritus” UAB za razdoblje od 1. listopada 2015. do 30. travnja 2017.

– Carinski ured utvrdio je da je društvo Tauritus tijekom navedenog razdoblja kupovalo razne količine dizela i mlaznog goriva od različitih dobavljača te ih uvozilo na državno područje Republike Litve.

– U ugovorima koje je sklapalo s dobavljačima te na *pro forma* računima koje su dobavljači izdali bila je navedena privremena cijena koju je društvo Tauritus trebalo platiti za kupljenu robu.

– Društvo Tauritus je prilikom podnošenja deklaracija, u svrhu puštanja tako kupljenog i uvezenog goriva u slobodan promet i u svrhu njegova stavljanja na tržište, u svojim uvoznim deklaracijama navodilo privremenu cijenu kao carinsku vrijednost robe. Osim toga, u navedenim je deklaracijama navodilo da je za određivanje carinske vrijednosti robe primijenjena metoda predviđena člankom 74. stavkom 3. Carinskog zakonika.

[7] Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

[8] U daljnjem tekstu: Carinski ured

– U skladu s uvjetima ugovora koje je društvo Tauritus sklopilo s dobavljačima, privremena cijena kasnije je prilagođavana s obzirom na okolnosti koje bi nastupile nakon uvoza robe, kao što su prosječne cijene goriva na tržištu za relevantno razdoblje i srednji valutni tečaj u relevantnom razdoblju.

– Društvo Tauritus i njegovi dobavljači tu su revidiranu cijenu (u daljnjem tekstu: konačna cijena) dogovarali u dopunskim odredbama u prilozima ugovorima, na temelju kojih su dobavljači izdavali revidirane račune. Ovisno o fluktuacijama tržišnih cijena i valutnim tečajevima, konačna cijena u nekim je slučajevima bila viša, a u nekim niža od privremene cijene.

– Nakon što bi od dobavljača primilo revidirane račune, društvo Tauritus na vlastitu bi inicijativu zatražilo prilagodbu vrijednosti robe navedene u uvoznim deklaracijama.

– U okviru istog nadzora utvrđeno je da je društvo Tauritus u razdoblju od 29. rujna 2016. do 1. veljače 2017. podnijelo Carinskom uredu 13 uvoznih deklaracija (u daljnjem tekstu: sporne deklaracije), u kojima je privremena cijena dogovorena s dobavljačima bila navedena kao carinska vrijednost uvezenog goriva.

– Dobavljači su društvu 6. veljače 2017. i 15. ožujka 2017. izdali revidirane račune na kojima su bile navedene konačne cijene uvezenog goriva, koje su bile više od carinske vrijednosti navedene u spornim deklaracijama.

– Društvo Tauritus, za razliku od inače, nije od carinskih tijela zatražilo prilagodbu carinske vrijednosti navedene u spornim deklaracijama te do početka poreznog nadzora (26. svibnja 2017.) nije u državni proračun uplatilo dodatni iznos PDV-a na uvoz [9].

– Carinski je ured primjenom metode određivanja vrijednosti predviđene u članku 70. stavku 1. Carinskog zakonika konačnu cijenu navedenu u revidiranim računima uzeo kao carinsku vrijednost robe te je društvu Tauritus naložio plaćanje zateznih kamata na ime PDV-a na uvoz obračunanih za razdoblje od trenutka kad su carinska tijela prihvatila sporne deklaracije do trenutka kad je Carinski ured donio svoje izvješće [10].

16. Budući da se nije slagalo s odlukom Carinskog ureda, društvo Tauritus to je neslaganje iznijelo, redom, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijosu (Carinska uprava pri Ministarstvu financija Republike Litve), Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybėsu (Komisija za porezne sporove pri Vladi Republike Litve) i Vilniaus apygardos administracinis teismasu (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva), koji su utvrdili da je obračun zateznih kamata bio opravdan.

17. Društvo Tauritus je protiv presude prvostupanjskog suda podnijelo žalbu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasu (Vrhovni upravni sud Litve), koji je presudom od 17. lipnja 2020. predmet vratio carinskoj upravi na ponovno odlučivanje.

[9] Litavska je vlada na raspravi pojasnila da je društvo Tauritus podnosilo zahtjeve za prilagodbu vrijednosti (u vlastitu korist) samo kad je konačna cijena robe bila niža od prvotno deklarirane privremene cijene.

[10] Izvješće br. 7KM320048M od 14. rujna 2017. Kamate iznose 4853 eura.

18. Prema mišljenju Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasa (Vrhovni upravni sud Litve), carinsko tijelo carinsku vrijednost robe neopravdano je izračunalo primjenom takozvane metode „transakcijske vrijednosti”. Primjena članka 70. stavka 1. Carinskog zakonika nije se mogla temeljiti na konačnoj cijeni koja nije bila i nije mogla biti poznata u trenutku uvoza robe i podnošenja izvornih deklaracija.

19. Nakon što je predmet vraćen na odlučivanje carinskoj upravi, ona je, odlukom Carinske uprave od 31. prosinca 2020. kojom se potvrđuje odluka Carinskog ureda, ponovno utvrdila da društvo Tauritus ima obvezu plaćanja zateznih kamata. U skladu s tom odlukom:

– Nakon što je od dobavljača primilo revidirane račune s konačnom cijenom, društvo Tauritus bilo je dužno izračunati carinsku vrijednost robe u skladu s člankom 70. stavkom 1. Carinskog zakonika i konačnu cijenu navedenu na revidiranim računima prihvatiti kao transakcijsku vrijednost.

– Budući da društvo Tauritus nije ispunilo tu obvezu do početka nadzora koje je provelo carinsko tijelo, ono je bilo ovlašteno obračunati zatezne kamate od trenutka podnošenja izvornih deklaracija.

20. Nakon što je Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu) potvrdio tu odluku presudom od 19. siječnja 2022., društvo Tauritus podnijelo je novu žalbu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasu (Vrhovni upravni sud Litve), koji je Sudu uputio sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 70. [Carinskog zakonika] tumačiti na način da se njegov stavak 1. ne primjenjuje u situaciji, poput one u predmetnom slučaju, u kojoj je u trenutku prihvaćanja carinske deklaracije te na temelju kupoprodaje koja se dogodila neposredno prije unošenja robe na carinsko područje poznata samo plativa privremena cijena, koja je naknadno (to jest, nakon podnošenja deklaracije i puštanja robe u slobodan promet) povišena ili snižena s obzirom na okolnosti koje su bile izvan kontrole stranaka transakcije i nepoznate u trenutku podnošenja deklaracije?

2. Treba li članak 173. stavak 3. [Carinskog zakonika] tumačiti na način da deklarant nije dužan od carinskih tijela zatražiti izmjenu carinske vrijednosti koja je određena i deklarirana u skladu s člankom 74. tog zakonika ako se, kao u predmetnom slučaju, cijena koja je stvarno plaćena ili plativa za robu u smislu članka 70. stavka 1. tog zakonika, a koja nije bila i nije mogla biti poznata u trenutku podnošenja deklaracije, dozna nakon puštanja te robe u slobodan promet?”

III. Postupak pred Sudom

21. Tajništvo Suda zahtjev za prethodnu odluku zaprimilo je 19. prosinca 2023.

22. Pisana očitovanja podnijele su španjolska i litavska vlada te Europska komisija.

23. Na raspravi održanoj 6. studenoga 2024. sudjelovale su španjolska, francuska i litavska vlada te Europska komisija.

IV. Analiza

A. Uvodna razmatranja

24. Kao što sam to već naveo, predmet spora jest odrediti iznos zateznih kamata koje se potražuju od društva nakon plaćanja PDV-a na uvoz.

25. Spor se odnosi na metodu određivanja carinske vrijednosti uvezene robe [11]. O toj vrijednosti ovisi iznos poreznog duga i, posljedično, obračun zateznih kamata koje se mogu potraživati.

26. Konkretno, društvo Tauritus odredilo je carinsku vrijednost u skladu s *drugom metodom* koja se predviđa člankom 74. stavkom 3. Carinskog zakonika. Ta se metoda predviđa za slučaj kad primjena *prevladavajuće metode* iz članka 70. tog zakonika nije moguća [12]. Carinsko tijelo zagovara pak primjenu navedene prevladavajuće metode na ovaj slučaj.

27. Sud koji je uputio zahtjev ističe da se spor „odnosi samo na zatezne kamate čije je plaćanje žalitelju naloženo" i smatra da je njihov iznos „izravno povezan s iznosom poreznog duga i trenutkom nastanka obveze njegova plaćanja" [13].

28. Međutim, sud koji je uputio zahtjev nije Sudu postavio nijedno pitanje o vremenskom dosegu zateznih kamata, odnosno o trenutku njihova dospijeća. Ponavljam da se sud koji je uputio zahtjev nije o tome očitovao, što znači da pitanje početnog i krajnjeg datuma za obračun kamata ostaje otvoreno, s obzirom na to da se prethodna pitanja ne odnose na njih.

29. Kad je riječ o „iznosu poreznog duga", drugom čimbeniku koji navodi sud koji je uputio zahtjev, čini se da sve upućuje na to da društvo Tauritus nije pobijalo sam iznos PDV-a koji se naposljetku od njega potražuje. Ako je to slučaj (što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri), treba smatrati da društvo implicitno prihvaća carinsku vrijednost robe (to jest, ujedno i poreznu vrijednost) *za potrebe plaćanja PDV-a na uvoz*.

30. U tom kontekstu do izražaja dolazi hipotetska priroda tvrdnje suda koji je uputio zahtjev, na kojoj temelji svoju odluku kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku: „ako se utvrdi da je carinska vrijednost, to jest, ujedno i porezna vrijednost, pogrešno utvrđena, u predmetnom slučaju ne bi bilo moguće obvezu plaćanja (dijela) zateznih kamata proglasiti opravdanom" [14].

31. Ako porezni obveznik ne pobija iznos „poreznog duga" (na ime PDV-a), određen upravo s obzirom na transakcijsku vrijednost, smatram da nema potrebe sad raspravljati o *toj istoj transakcijskoj vrijednosti* u pogledu plaćanja zateznih kamata [15].

32. Stoga su na raspravi iznesene određene dvojbe u pogledu korisnosti odgovora koji Sud može pružiti sudu koji je uputio zahtjev. Kad bi se njegova pitanja kvalificirala kao hipotetska (a ne potpuno nužna za rješavanje glavnog postupka) [16], zahtjev za prethodnu odluku bio bi nedopušten.

[11] Rasprava se ne odnosi na opseg nadzornih ovlasti dodijeljenih člankom 48. Carinskog zakonika, na koje upućuje Komisija.

[12] Na temelju članka 70. Carinskog zakonika, kao primarna osnova izračuna uzima se „transakcijska vrijednost", koja se definira kao „cijena koja je stvarno plaćena ili plativa za robu kada se prodaje radi izvoza u carinsko područje Unije, po potrebi prilagođena".

[13] Točka 22. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

[14] Točka 22. *in fine* odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku

[15] Sud koji je uputio zahtjev isključuje da su transakcije na koje se odnosi spor uključivale prijevaru, zloupotrebu prava ili bilo koji drugi oblik izbjegavanja plaćanja poreza.

[16] Litavska vlada istaknula je tu mogućnost na raspravi.

33. U svakom slučaju, osvrnut ću se na prethodna pitanja za slučaj da Sud na temelju pretpostavke relevantnosti bude odlučio provesti njihovu iscrpnu analizu.

B. Prvo prethodno pitanje

34. Sud koji je uputio zahtjev traži tumačenje članka 70. Carinskog zakonika. Želi znati primjenjuje li se njegov stavak 1. u situaciji u kojoj je „u trenutku prihvaćanja carinske deklaracije te na temelju kupoprodaje koja se dogodila neposredno prije unošenja robe na carinsko područje poznata samo plativa privremena cijena, koja je naknadno (to jest, nakon podnošenja deklaracije i puštanja robe u slobodan promet) povišena ili snižena s obzirom na okolnosti koje su bile izvan kontrole stranaka transakcije i nepoznate u trenutku podnošenja deklaracije".

35. Sud je već odlučivao o određivanju carinske vrijednosti uvezene robe. Njegova sudska praksa sadržava sljedeća utvrđenja:

– „[P]ropisi Unije koji se odnose na carinske procjene imaju za cilj uspostavljanje pravičnog, jedinstvenog i neutralnog sustava koji isključuje uporabu arbitrarnih i fiktivnih carinskih vrijednosti. Carinska vrijednost mora odražavati stvarnu ekonomsku vrijednost uvezene robe i voditi računa o svim sastavnim dijelovima te robe koji imaju ekonomsku vrijednost" [17].

– „Konkretno, na temelju članka 29. Carinskog zakonika [sadašnjeg članka 70.] carinsku vrijednost uvezene robe čini njezina transakcijska vrijednost, a to je stvarno plaćena ili plativa cijena za robu koja se prodaje radi izvoza u carinsko područje Unije, uz iznimku usklađivanjâ koja treba provesti u skladu s, među ostalim, člankom 32. tog zakonika [sadašnjim člankom 71.]" [18].

– „[C]arinsku vrijednost treba u prvom redu određivati u skladu s takozvanom metodom ‚transakcijske vrijednosti' uvezene robe […]. Stoga se pretpostavlja da je ta metoda određenja carinske vrijednosti najpogodnija i najčešće primjenjivana" [19].

– „Stvarno plaćena ili plativa cijena za robu u pravilu, dakle, predstavlja temelj izračuna carinske vrijednosti, čak i ako je ta cijena podatak koji eventualno valja uskladiti gdje je to potrebno kako bi se spriječilo određivanje arbitrarne ili fiktivne carinske vrijednost" [20].

36. U skladu s tim kriterijima, prevladavajuća metoda određivanja vrijednosti (članak 70. Carinskog zakonika) načelno bi se trebala primijeniti na glavni postupak. Suprotno tvrdnjama koje su neki intervenijenti iznijeli na raspravi, uvoznik nema slobodu da po vlastitom nahođenju odabere metodu određivanja vrijednosti robe te smatram da je ta teza pogrešna i proturječna pretpostavci da postoji hijerarhija između uzastopnih metoda određivanja vrijednosti, što se izričito utvrđuje u samom Carinskom zakoniku.

37. Suprotno tomu, smatram da uvoznik mora primijeniti metodu koja je u skladu s uvjetima konkretne transakcije. Od primjene prevladavajuće metode (metode iz članka 70. Carinskog zakonika) može se odstupiti samo ako nisu ispunjeni zahtjevi utvrđeni u tom članku. Samo se u

[17] Presuda od 20. prosinca 2017., Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16, EU:C:2017:984, t. 24. i navedena sudska praksa; u daljnjem tekstu: presuda Hamamatsu Photonics Deutschland)

[18] Presuda od 19. studenoga 2020., 5th AVENUE Products Trading (C-775/19, EU:C:2020:948, t. 23.; u daljnjem tekstu: presuda 5th AVENUE Products Trading)

[19] Presuda 5th AVENUE Products Trading, t. 24.

[20] Presuda 5th AVENUE Products Trading, t. 25.

tom slučaju može primijeniti neka od drugih metoda (članak 74. stavak 1. Carinskog zakonika) koja najbolje odgovara okolnostima uvoza te, naposljetku, neka od preostalih metoda iz članka 74. stavka 3.

38. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, više je razloga iz kojih u ovom predmetu nije moguća (obvezna) primjena metode iz članka 70. Carinskog zakonika:

– U trenutku podnošenja carinske deklaracije nije se mogla znati cijena koja je stvarno plaćena ili plativa za robu.

– Člankom 70. stavkom 3. Carinskog zakonika isključuje se primjena transakcijske vrijednosti ako cijena podliježe uvjetima zbog kojih se vrijednost robe ne može odrediti.

– Budući da konačna cijena u trenutku podnošenja deklaracije nije poznata, od deklaranta se ne može zahtijevati da primijeni metodu transakcijske vrijednosti, s obzirom na to da je u skladu s člankom 15. stavkom 2. točkom (a) Carinskog zakonika odgovoran za točnost i potpunost informacija navedenih u deklaraciji.

– U skladu s presudom Hamamatsu Photonics Deutschland, „kao carinska vrijednost [ne može se prihvatiti] dogovorena transakcijska vrijednost koja se, jednim dijelom, sastoji od prvobitno fakturiranog i deklariranog iznosa i, drugim dijelom, od paušalnog usklađenja izvršenog po završetku obračunskog razdoblja […] [i koji će se izvršiti] naviše ili naniže”[21].

39. Sud koji je uputio zahtjev smatra da okolnosti koje navodi idu u prilog primjeni neke od drugih (preostalih) metoda određivanja vrijednosti, koje se predviđaju člankom 74. Carinskog zakonika, konkretno u ovom slučaju, metode iz njegova stavka 3.

40. Prema mojem mišljenju, s obzirom na sve informacije koje su dostavljene Sudu, nije bilo prepreke da se u ovom predmetu primijeni članak 70. stavak 1. Carinskog zakonita, jer:

– Primarna osnova za carinsku vrijednost je transakcijska vrijednost, odnosno cijena koja je stvarno plaćena ili *plativa* za robu, koja se određuje u trenutku prihvaćanja carinske deklaracije, i uključuje sva plaćanja koja su izvršena ili *će biti izvršena* kao uvjet prodaje robe.

– Transakcijska se vrijednost može (i treba) naknadno prilagoditi, pod uvjetom da se poštuju odredbe članka 70. stavka 1. Carinskog zakonika, u skladu sa stavkom 3. točkom (b) tog članka. U tu je svrhu potrebno da „[…] prodaja ili cijena ne podliježu nekom uvjetu […] čija se vrijednost ne može odrediti u odnosu prema robi čija se vrijednost određuje”.

[21] Presuda Hamamatsu Photonics Deutschland, t. 35.

41. Međutim, cijena koju je društvo Tauritus deklariralo bila je privremena, u skladu s ugovorima o prodaji robe [22]. U tim se ugovorima i njihovim prilozima navodilo da na konačnu cijenu utječu dva čimbenika koja je moguće odrediti tek nakon uvoza, a to su prosječne cijene goriva na tržištu i srednji valutni tečaj [23].

42. Ta dva čimbenika čine „uvjete prodaje”, u smislu članka 70. stavka 1. i članka 70. stavka 3. točke (b) Carinskog zakonika. Kao takvi, dovode do utvrđivanja iznosa plaćanja koja na temelju ugovornog odnosa između kupca i prodavatelja imaju za prodavatelja takvu važnost da bez tog plaćanja naposljetku ne bi prodao robu [24].

43. Točno je da je bila riječ o plaćanjima čiji iznos nije bio u potpunosti *određen* u trenutku podnošenja carinske deklaracije. Međutim, iznos se zbog uvjeta njegova konačnog izračuna već od samog trenutka potpisivanja ugovorâ *mogao* točno *odrediti*. Samo da to nije bilo moguće, trebalo bi isključiti metodu transakcijske vrijednosti na temelju članka 70. stavka 3. točke (b).

44. Kao što je to na raspravi istaknula španjolska, a podržala francuska vlada, ni jedan ni drugi uvjet prodaje (prosječne cijene goriva i srednji valutni tečaj) nije ovisio o isključivoj volji neke od ugovornih strana, nego o objektivnim, vanjskim okolnostima. Utvrđivanje tih okolnosti carinska su tijela mogla lako provjeriti, a deklarant im je mogao dokazati konačno plaćenu cijenu nakon što je privremenoj cijeni dodao ili oduzeo dogovorene prilagodbe, temeljene na javno poznatim čimbenicima.

45. Suprotno onomu što, čini se, tvrdi sud koji je uputio zahtjev [25], smatram da se razmatranja na temelju kojih je Sud donio presudu Hamamatsu Photonics Deutschland ne mogu primijeniti na ovaj predmet. Slažem se u tom pogledu s jedinstvenim stajalištem koje su na raspravi iznijele vlade koje su na njoj sudjelovale i Komisija.

46. U ugovorima koje je potpisalo društvo Tauritus određivalo se da konačna prodajna cijena podliježe objektivnim uvjetima koje je lako utvrditi, za razliku od situacije u predmetu Hamamatsu Photonics Deutschland. U tom je predmetu društvo kupilo robu od svojeg društva majke koje mu je za nju fakturiralo cijene unutar grupe, a ukupni iznos za fakturiranu robu redovito je provjeravan i, po potrebi, usklađivan na temelju takozvane metode „podjele rezidualne dobiti”. Ta je metoda podrazumijevala kombinaciju dodjele minimalne dobiti uz razmjernu podjelu rezidualne dobiti te određivanja ciljanog raspona o kojem ovisi izdavanje knjižnih odobrenja ili obavijesti o terećenju [26].

47. Prema tome, uvjeti određivanja vrijednosti robe u predmetu Hamamatsu Photonics Deutschland bili su znatno složeniji i, konkretno, carinsko tijelo teže ih je moglo provjeriti nego u predmetu o kojem je ovdje riječ. Stoga smatram da se sudska praksa iz te presude ne može primijeniti na ovaj postupak.

[22] U tom pogledu nije relevantna činjenica da su u svrhu carinske deklaracije prvotno podneseni *pro forma* računi. Člankom 145. Provedbene uredbe 2015/2447 taj se oblik računa ne isključuje iz isprava kojima se opravdava deklarirana transakcijska vrijednost, kad je riječ o privremenoj cijeni koju kasnije treba dopuniti.

[23] To je uobičajena praksa u ugovorima o prodaji koje najveći sudionici na tržištu goriva potpisuju s klijentima. Kao što je to Komisija istaknula u točkama 29. i 30. svojih pisanih očitovanja, u okviru Sporazuma o provedbi članka VII. Općeg sporazuma o carinama i trgovini iz 1994. (SL 1994., L 336, str. 119.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 74., str. 128.), određivanje carinske vrijednosti robe dio je postupka u kojem se zbog eventualnog revidiranja cijena metoda transakcijske vrijednosti ne mora automatski izuzeti iz primjene.

[24] Vidjeti u tom smislu presudu 5th AVENUE Products Trading, t. 41.

[25] Točka 29. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, u kojoj se navodi točka 35. presude Hamamatsu Photonics Deutschland.

[26] Presuda Hamamatsu Photonics Deutschland, t. 14. i 15.

48. Ukratko, zagovaram da je u okolnostima poput onih u glavnom postupku trebalo primijeniti prevladavajuću metodu iz članka 70. stavka 1. Carinskog zakonika. Stvarno plaćena ili plativa cijena za uvezenu robu (koja, kao što sam to već naveo, u pravilu, predstavlja temelj izračuna carinske vrijednosti), mogla se naknadno prilagoditi prema čimbenicima koji su već bili predviđeni kupoprodajnim ugovorom i koji su se mogli lako objektivno utvrditi, kako bi odražavala stvarnu ekonomsku vrijednost te robe.

C. Drugo prethodno pitanje

49. Sud koji je uputio zahtjev traži tumačenje članka 173. stavka 3. Carinskog zakonika. Konkretno, želi znati je li deklarant dužan od carinskih tijela zatražiti *izmjenu* carinske vrijednosti koja je određena i deklarirana u skladu s člankom 74. tog zakonika ako se „cijena koja je stvarno plaćena ili plativa za robu u smislu članka 70. stavka 1. tog zakonika, a koja nije bila i nije mogla biti poznata u trenutku podnošenja deklaracije, dozna nakon puštanja te robe u slobodan promet”.

50. Odgovor na drugo prethodno pitanje mogao bi biti suvišan ako se potvrdi da je transakcijsku vrijednost u ovom predmetu trebalo izračunati na temelju prevladavajuće metode iz članka 70. Carinskog zakonika.

51. U svakom slučaju, s obzirom na način na koji je sud koji je uputio zahtjev sročio svoje drugo pitanje, svoju ću analizu usredotočiti na to pitanje, za što je potrebno razjasniti mehanizam prilagodbe konačne cijene kad njezin izračun ovisi o određenim budućim čimbenicima (ali koji se mogu lako objektivno utvrditi).

52. U tom se slučaju prilagodba konačne cijene provodi u postupku koji uključuje dvije faze: (a) fazu koja obuhvaća trenutak podnošenja deklaracije, u kojem je poznata samo privremena cijena; te (b) fazu koja obuhvaća trenutak u kojem se, nakon ispunjenja preostalih uvjeta prodaje, određuje konačna cijena robe koja je puštena u promet.

53. U Carinskom zakoniku u tu se svrhu nude dva mehanizma:

– Kao prvo, mehanizam iz njegova članka 166.: prihvaća se da „neka osoba stavi robu u carinski postupak na temelju pojednostavljene deklaracije koja ne sadrži određene podatke iz članka 162. ili priložene isprave iz članka 163.”[27]. Pojednostavljenoj deklaraciji kasnije se dodaje dopunska deklaracija, koja se uređuje člankom 167. tog zakonika.

– Kao drugo, mehanizam iz njegova članka 73.: carinska tijela mogu dopustiti da se određeni iznosi „određuju na temelju posebnih kriterija kada oni nisu mjerljivi na dan prihvaćanja carinske deklaracije”.

54. U skladu s mehanizmom iz članka 166. Carinskog zakonika, uvoznik prvo prijavljuje privremenu cijenu robe, a kasnije, u dopunskoj deklaraciji (članak 167.tog zakonika), prijavljuje konačnu cijenu.

[27] Konkretno, u članku 162. Carinskog zakonika upućuje se na „sve podatke koji su potrebni za primjenu odredaba koje uređuju carinski postupak za koji se roba deklarira”.

55. Suprotno tomu, mehanizam iz članka 73. Carinskog zakonika odnosi se samo na iznose čija se visina na dan prihvaćanja carinske deklaracije može utvrditi samo na temelju *posebnih kriterija koje su utvrdila carinska tijela*.

56. S obzirom na činjenične okolnosti spora, smatram da je trebalo primijeniti mehanizam iz članka 166. Carinskog zakonika, a ne mehanizam iz njegova članka 73., jer se na temelju dvaju čimbenika izračuna koji su utvrđeni u kupoprodajnim ugovorima (prosječna cijena goriva i srednji valutni tečaj) konačna cijena mogla odrediti na dan podnošenja carinske deklaracije. Stoga je bilo dovoljno podnijeti pojednostavljenu deklaraciju iz članka 166. i pričekati podnošenje dopunske deklaracije na koju se upućuje u članku 167.

57. Budući da postoje elementi koji sami po sebi omogućuju da se utvrde iznosi koji određuju carinsku vrijednost, nije potrebna primjena mehanizma iz članka 73. Carinskog zakonika, odnosno utvrđivanje drugih *posebnih kriterija*.

58. Mehanizmom iz članaka 166. i 167. Carinskog zakonika, osim što se poštuju zahtjevi u pogledu točnosti (članak 15. tog zakonika), u konačnici se jamči određivanje stvarne ekonomske vrijednosti robe. Suprotno tomu, mehanizam iz članka 73. Carinskog zakonika ne omogućuje toliku točnost jer se provodi u skladu s kriterijima koji, unatoč svojoj posebnosti, nikad ne mogu pružiti rezultat koji je toliko precizan kao rezultat elemenata cijene koji točno određuju stvarnu ekonomsku vrijednost uvezene robe.

59. Već sam objasnio zašto druga metoda određivanja vrijednosti koju je upotrijebilo društvo Tauritus (metoda iz članka 74. stavka 3. Carinskog zakonika) nije bila primjenjiva. Riječ je o isključivo preostaloj metodi, koja se odnosi samo na slučajeve u kojima nije moguće čak ni odrediti carinsku vrijednost u skladu s metodama utvrđenima u tom članku 74. stavku 1. Te su metode pak primjenjive samo ako se ne može upotrijebiti prevladavajuća metoda iz članka 70. Carinskog zakonika jer cijena robe (transakcijska vrijednost) podliježe uvjetima zbog kojih nije moguće odrediti njezinu vrijednost.

60. Ako se, kao što to zagovaram, na temelju uvjeta utvrđenih u ugovorima koje je društvo Tauritus potpisalo sa svojim dobavljačima lako mogla objektivno odrediti konačna cijena, trebalo je primijeniti prevladavajuću metodu (članak 70. Carinskog zakonika) kako bi se odredila stvarna transakcijska vrijednost.

61. Osim toga, postupak izmjene iz članka 173. Carinskog zakonika nije *prirodna* dopuna (da se tako izrazim) preostaloj metodi iz članka 74. stavka 3. tog zakonika. Drugim riječima, te se dvije odredbe ne mogu objediniti kako bi činile jedan složen postupak, na način kako je to moguće kad je riječ o člancima 166. i 167. Carinskog zakonika.

62. Naime, dopunska deklaracija iz članka 167. Carinskog zakonika nužna je dopuna pojednostavljene deklaracije iz članka 166. tog zakonika, i to kako bi carinska deklaracija bila potpuna (te dvije deklaracije „čine jedinstveni, nedjeljivi instrument” u skladu s člankom 167. stavkom 4. Carinskog zakonika).

63. U tim okolnostima, da se zadržim na tekstu drugog prethodnog pitanja, članak 173. Carinskog zakonika, kojim se predviđa „*izmjena* carinske deklaracije”, nije primjenjiv.

64. Izmjenama dopuštenim na temelju članka 173. Carinskog zakonika ne nastoji se *dopuniti* prethodna *privremena* deklaracija, nego *ispraviti* sadržaj deklaracije koja je svojedobno podnesena kao cjelovita i potpuna. Osim toga, treba uzeti u obzir da se na izmjene, s obzirom na to da predstavljaju iznimku od načela neopozivosti carinske deklaracije, primjenjuje restriktivan sustav [28].

65. Drugim riječima, carinske deklaracije u kojima se navodi konačna cijena koja ne podliježe naknadnim prilagodbama mogu se, po potrebi, izmijeniti (ali ne i dopuniti) primjenom članka 173. Carinskog zakonika. Suprotno tomu, na deklaracije u kojima se navodi privremena cijena koja podliježe naknadnim prilagodbama koje je lako provjeriti treba primijeniti članke 166. i 167. tog zakonika.

66. Ako se od početka (već u trenutku podnošenja deklaracije) zna da je cijena robe tek privremena, taj se podatak ne može zatajiti od carinskog tijela i čekati trenutak u kojem će konačna cijena biti poznata kako bi se o njoj carinsko tijelo obavijestilo u obliku izmjene izvorne deklaracije na temelju članka 173.

67. Radi točnosti i potpunosti informacija navedenih u izvornoj deklaraciji, koje se zahtijevaju člankom 15. stavkom 2. točkom (a) Carinskog zakonika, tu okolnost treba istaknuti odmah u trenutku podnošenja izvorne deklaracije.

68. Stoga smatram da, u okolnostima poput spornih okolnosti, izvorna deklaracija treba biti pojednostavljena deklaracija (članak 166. Carinskog zakonika), koja se naknadno dopunjuje u skladu s člankom 167. tog zakonika. Nije trebalo primijeniti članak 173. Carinskog zakonika kako bi se *izmijenila* deklaracija podnesena u skladu s člankom 74. stavkom 3. tog zakonika, s ciljem *ispravljanja* podataka za koje se od početka znalo da su nepotpuni.

69. Dosad iznesena razmatranja ne sprečavaju, logično, carinska tijela da prilikom poreznog nadzora provjere točnost i potpunost informacija navedenih u carinskim deklaracijama. Konkretno, ta su tijela ovlaštena provjeriti koja je bila ekonomska vrijednost uvezene robe (stvarno plaćena cijena nakon odgovarajućih prilagodbi privremene cijene) i izvesti potrebne posljedice u svrhu obračuna PDV-a na uvoz i zateznih kamata.

70. Međutim, drugo se prethodno pitanje ne odnosi na nadzorne ovlasti carinskih tijela.

V. Zaključak

71. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem Sudu da Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasu (Vrhovni upravni sud Litve) odgovori na sljedeći način:

„1. Članak 70. stavak 1. Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije

treba tumačiti na način da se:

[28] Vidjeti u tom pogledu presudu od 8. lipnja 2023., Zes Zollner Electronic (C-640/21, EU:C:2023:457, t. 41. do 48.).

primjenjuje u situaciji u kojoj su, u trenutku prihvaćanja carinske deklaracije te na temelju kupoprodaje koja se dogodila neposredno prije unošenja robe na carinsko područje, poznati, osim privremene cijene, uvjeti koji određuju konačnu cijenu robe, ako ti uvjeti odgovaraju objektivnim kriterijima koje carinsko tijelo može lako provjeriti, što je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni.

2. Članak 173. stavak 3. Uredbe br. 952/2013

treba tumačiti na način da se njime:

deklarantu dopušta da, nakon što podnese zahtjev, izmijeni jedan ili više podataka iz carinske deklaracije, pri čemu takva izmjena nije odgovarajući mehanizam kad je potrebno podnijeti dopunsku deklaraciju na temelju članka 167. Uredbe br. 952/2013”.