Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

3. ožujka 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Carinska unija – Carinski zakonik Unije – Uredba (EU) br. 952/2013 – Članak 87. stavak 4. – Mjesto nastanka carinskog duga – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. – Članci 70. i 71. – Nastanak oporezivog događaja i nastupanje obveze obračuna PDV-a kod uvoza – Mjesto nastanka poreznog duga – Utvrđenje neispunjenja obveze koju nameće carinsko zakonodavstvo Unije – Roba koja je fizički unesena u carinsko područje Unije u jednoj državi članici, ali koja je ušla u gospodarske tokove Unije u državi članici u kojoj je to utvrđeno”

U predmetu C-7/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka), odlukom od 11. prosinca 2019., koju je Sud zaprimio 9. siječnja 2020., u postupku

VS

protiv

Hauptzollamt Münster,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, R. Silva de Lapuerta (izvjestiteljica), potpredsjednica Suda, i N. Jääskinen, sudac,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Hauptzollamt Münster, K. Thode, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė i R. Pethke, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 71. stavka 1. drugog podstavka Direktive Vijeća 2006/112/EZ 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., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe VS i Hauptzollamta Münster (Glavni carinski ured u Münsteru, Njemačka) u vezi s plaćanjem carine i poreza na dodanu vrijednost (PDV) na uvoz osobnog vozila registriranog u Turskoj koje je osoba VS uvezla na područje Europske unije.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u, uvoz robe podliježe plaćanju PDV-a. Uvozom robe u skladu s člankom 30. prvim stavkom te direktive smatra se ulazak u Uniju robe koja nije u slobodnom prometu.

4 Na temelju članka 60. navedene direktive, mjesto uvoza robe je država članica na čijem se području nalazi roba prilikom ulaska u Uniju.

5 U skladu s člankom 62. iste direktive:

„Za potrebe ove Direktive:

(1) ‚oporezivi događaj' znači događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a;

[…]"

6 U skladu s člankom 70. Direktive o PDV-u, oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa prilikom uvoza robe.

7 Člankom 71. stavkom 1. te direktive predviđeno je:

„Kada se roba prilikom ulaska u [Uniju] stavlja u jedan od postupaka ili situacija iz članaka 156., 276. i 277., ili u postupak privremenog uvoza na koji se primjenjuje potpuno izuzeće od uvozne carine, ili u postupak vanjskog provoza, oporezivi događaj nastaje i nastupa obaveza obračuna PDV-a tek kad roba prestane biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama.

Međutim, kad uvezena roba podliježe carinskim davanjima, prelevmanima ili davanjima koja imaju sličan učinak a koji se primjenjuju u skladu sa zajedničkom politikom, oporezivi događaj nastaje a obveza obračuna PDV-a nastupa kada nastupa oporezivi događaj koji se odnosi na ta davanja i kad nastupa obveza obračuna tih davanja."

Carinski zakonik

8 Člankom 79. Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije (SL 2013., L 269, str. 1. i ispravci od SL 2013., L 287, str. 90., SL 2015., L 70, str. 64., SL 2016., L 267, str. 2. i SL 2018., L 294, str. 44., u daljnjem tekstu: Carinski zakonik), naslovljenim „Carinski dug koji nastaje uslijed neispunjavanja obveza", određuje se:

„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;

[…]"

9 Članak 87. Carinskog zakonika, naslovljen „Mjesto nastanka carinskog duga", u stavku 4. predviđa:

„Ako carinsko tijelo utvrdi da je carinski dug nastao prema članku 79. ili članku 82. u drugoj državi članici i da je iznos uvozne ili izvozne carine koja odgovara tom dugu manji od 10 000 [eura], smatra se da je carinski dug nastao u državi članici u kojoj je to utvrđeno."

10 Članak 135. Carinskog zakonika, naslovljen „Prijevoz na primjereno mjesto", u stavku 1. određuje:

„Osoba koja unosi robu na carinsko područje Unije prevozi je bez odlaganja u carinski ured koji su odredila carinska tijela ili na bilo koje drugo mjesto koje su odredila ili odobrila ta tijela ili u slobodnu zonu, putem koji su odredila carinska tijela i u skladu s njihovim uputama, ako su ih dala."

11 Članak 139. Carinskog zakonika, naslovljen „Podnošenje robe carini", u stavku 1. određuje da robu unesenu u carinsko područje Unije podnosi carini odmah po dolasku u određen carinski ured ili na drugo mjesto koje su carinska tijela odredila ili odobrila ili u slobodnu zonu, među ostalim, osoba koja je unijela robu na carinsko područje Unije.

Njemačko pravo

12 U skladu s člankom 21. stavkom 2. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) od 21. veljače 2005. (BGBl. 2005 I, str. 386.), u svojoj verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku:

„Pravila primjenjiva na carinu primjenjuju se *mutatis mutandis* na PDV na uvoz, uz iznimku pravila u vezi s unutarnjom proizvodnjom u sustavu vraćanja i onih vezanih uz vanjsku proizvodnju."

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 Osoba VS, koja boravi u Njemačkoj, dovezla je svoje osobno vozilo iz Turske, gdje je ono bilo registrirano, na područje te države članice, preko Bugarske, Srbije, Mađarske i Austrije. Ulazak tog vozila otkriven je u Njemačkoj prilikom policijske kontrole provedene 26. veljače 2018. U ožujku 2018. osoba VS odvezla je osobni automobil ponovno u Tursku, gdje ga je i prodala.

14 Nakon navedene kontrole glavni carinski ured u Münsteru je utvrdio, smatrajući da je osoba VS nakon ulaska u zemlju propustila prevesti vozilo do carinskog ureda i podnijeti carini, da je dotična osoba bila dužna platiti iznos od 1589 eura na ime uvozne carine i 3021,01 euro na ime PDV-a na uvoz.

15 Osoba VS je Finanzgerichtu Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu, Njemačka), sudu koji je uputio zahtjev, podnijela tužbu, ističući da je vozilo upotrebljavala samo kratko vrijeme i isključivo kao prijevozno sredstvo za privatna putovanja. Slijedom toga, navedeno vozilo nije trebalo podvrgnuti uvoznoj carini.

16 Sud koji je uputio zahtjev najprije ističe da se na osobu VS, suprotno onomu što ona prešutno tvrdi u svojoj tužbi, ne može primijeniti carinski postupak privremenog uvoza s obzirom na to da dotična osoba u biti boravi na području Unije.

17 Taj sud smatra da je osoba VS prilikom uvoza vozila o kojem je riječ u glavnom postupku na područje Unije povrijedila određene odredbe carinskog prava, osobito članak 135. stavak 1. Carinskog zakonika, koji se odnosi na obvezu prijevoza robe u carinski ured, i članak 139. stavak 1. tog zakonika koji se odnosi na obvezu podnošenja robe carini. Slijedom toga, uvozni carinski dug nastao je u skladu s člankom 79. stavkom 1. točkom (a) navedenog zakonika, kojeg tužitelj u glavnom postupku duguje na temelju članka 79. stavka 3. točke (a) istog zakonika.

18 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, nesporno je da je, u skladu s člankom 87. stavkom 4. Carinskog zakonika, carinski dug nastao u Njemačkoj. Naime, kao prvo, iako je vozilo fizički ušlo na područje Unije u Bugarskoj i stoga je u toj državi članici trebalo biti prevezeno do carinskog ureda i podneseno carini, njemačka tijela su utvrdila postojanje duga. Kao drugo, iznos carine koji odgovara tom dugu manji je od 10 000 eura.

19 U tim okolnostima ostaje utvrditi može li se na PDV na uvoz analogijom primijeniti članak 87. stavak 4. Carinskog zakonika, što bi, u slučaju potvrdnog odgovora, podrazumijevalo da se za taj porez također smatra da je nastao u Njemačkoj.

20 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev podsjeća da u skladu s člankom 71. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive o PDV-u, kada predmetna roba podliježe carinskim davanjima, porezni događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa kada nastupa oporezivi događaj koji se odnosi na ta davanja i kad nastupa obveza obračuna tih davanja.

21 Stoga bi se, u ovom slučaju, s obzirom na to da je na temelju članka 79. stavka 1. točke (a) i članka 87. stavka 4. Carinskog zakonika carinski dug koji se odnosi na vozilo u glavnom postupku nastao u Njemačkoj, moglo zaključiti da je dug po osnovi PDV-a također nastao u toj državi članici, čak i ako je to vozilo fizički ušlo na područje Unije u Bugarskoj.

22 Osim toga, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, u ovom su slučaju ispunjeni ostali uvjeti potrebni za nastanak duga s osnove PDV-a. Naime, vozilo o kojem je riječ u glavnom postupku bilo je tijekom nekoliko mjeseci korišteno na području Unije a da nije stavljeno ni u kakav carinski postupak. Stoga, u skladu sa sudskom praksom Suda, neispunjenje carinskih odredbi omogućuje pretpostavku da je vozilo ušlo u gospodarske tokove Unije te je stoga moglo biti predmet potrošnje.

23 Međutim, Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu) izražava sumnje u pogledu mogućnosti analogne primjene pravila iz članka 87. stavka 4. Carinskog zakonika na nastanak duga s osnove PDV-a na uvoz. Naime, s jedne strane, valja odvojeno analizirati nadležnosti za naplatu carina, trošarina i PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 44.). S druge strane, članak 71. Direktive o PDV-u odnosi se samo na trenutak nastanka PDV-a i ne sadržava nikakvo upućivanje na kriterije utvrđene člancima 60. i 61. te direktive koji omogućuju određivanje mjesta uvoza.

24 U tim je okolnostima Finanzgericht Düsseldorf (Financijski sud u Düsseldorfu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 71. stavak 1. drugi podstavak [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da se članak 87. stavak 4. [Carinskog zakonika] analogno primjenjuje na nastanak [duga] s osnove PDV-a (PDV na uvoz)?"

O prethodnom pitanju

25 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u tumačiti na način da PDV na uvoz koji se odnosi na robu koja podliježe carini može nastati u državi članici u kojoj je utvrđeno neispunjenje obveze koju nameće carinsko zakonodavstvo Unije.

26 U tom pogledu valja istaknuti da, u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u, uvoz robe podliježe PDV-u i da se u skladu s člankom 30. prvim stavkom te direktive uvozom robe smatra ulazak u Uniju robe koja nije u slobodnom prometu.

27 Međutim, na temelju nekoliko elemenata može se istaknuti postojanje veze između PDV-a na uvoz i carina.

28 Najprije, iako je, u skladu s člankom 60. Direktive o PDV-u, uvoz robe obavljen u državi članici na čijem se području roba nalazi u trenutku njezina ulaska u Uniju, članak 71. stavak 1. drugi podstavak te direktive predviđa da, kada uvezena roba podliježe carinskim davanjima, porezni događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa kada nastupa oporezivi događaj koji se odnosi na ta davanja i kad nastupa obveza obračuna tih davanja.

29 Nadalje, PDV na uvoz 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. Taj paralelizam potvrđuje i činjenica da članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u državama članicama omogućuje da se oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a na uvoz povezuju s oporezivim događajem i obvezom obračuna carinskih davanja (presuda od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 41.).

30 Naposljetku, prema sudskoj praksi Suda, dug po osnovi PDV-a mogao bi se dodati carinskom dugu ako nezakonito postupanje koje je dovelo do tog duga omogućuje pretpostavku da je predmetna roba ušla u gospodarske tokove Unije i da je, dakle, mogla biti predmet potrošnje, stvarajući tako oporezivi događaj u pogledu PDV-a (presuda od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 44. i navedena sudska praksa).

31 Međutim, takva presumpcija može se oboriti ako se utvrdi da je, unatoč povredama carinskih propisa, koje su dovele do nastanka uvoznog carinskog duga u državi članici gdje su te povrede počinjene, roba unesena u gospodarske tokove Unije na području druge države članice, u kojima je ta roba bila

namijenjena potrošnji. U tom slučaju oporezivi događaj PDV-a na uvoz nastao je u toj drugoj državi članici (presuda od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 48.).

32 U tom pogledu valja istaknuti da je u predmetu u kojem je donesena presuda od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), predmetna roba, iako je bila predmet povreda carinskih propisa na njemačkom državnom području, samo bila prenesena iz jednog zrakoplova u drugi na tom području, prije nego što je prevezena u Grčku. Naime, ta je država članica predstavljala njezino konačno odredište kao i mjesto potrošnje te robe.

33 U tim okolnostima Sud je utvrdio da je predmetna roba ušla u gospodarske tokove Unije u državi članici njezina konačnog odredišta i da je, posljedično, obveza plaćanja PDV-a na uvoz koji se odnosi na tu robu nastala u toj državi članici (presuda od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 53.).

34 U ovom slučaju iz informacija kojima Sud raspolaže proizlazi da je, poput okolnosti koje su dovele do presude od 10. srpnja 2019. (Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), vozilo o kojem je riječ u glavnom postupku doista fizički ušlo na područje Unije kroz Bugarsku, tako da u toj državi članici carinske obveze nisu bile poštovane.

35 Međutim, iz istih informacija proizlazi, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, da je predmetno vozilo, iako je tijekom putovanja iz Turske prema Njemačkoj najprije ušlo na carinsko područje Unije u Bugarskoj i, nakon toga prošlo kroz državno područje treće zemlje, odnosno Srbije, a zatim ponovno ušlo na navedeno carinsko područje u Mađarskoj, doista korišteno u Njemačkoj, državi članici boravka osobe VS. Posljedično, ako je vozilo ušlo u gospodarski tok Unije u Njemačkoj, obveza plaćanja PDV-a na uvoz nastala je u toj državi članici.

36 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da PDV na uvoz koji se odnosi na robu koja podliježe carinskim davanjima nastaje u državi članici u kojoj je utvrđeno da je došlo do neispunjenja obveze koju nameće carinsko zakonodavstvo Unije, kada je predmetna roba, čak i ako je fizički ušla na carinsko područje Unije u drugoj državi članici, u gospodarski tok Unije ušla u državi članici u kojoj je provedeno navedeno utvrđenje.

Troškovi

37 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

Članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da porez na dodanu vrijednost na uvoz koji se odnosi na robu koja podliježe carinskim davanjima nastaje u državi članici u kojoj je utvrđeno da je došlo do neispunjenja obveze koju nameće carinsko zakonodavstvo Unije, kada je predmetna roba, čak i ako je fizički ušla na carinsko područje Unije u drugoj državi članici, u gospodarski tok Unije ušla u državi članici u kojoj je provedeno navedeno utvrđenje.

Potpisi