Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

12. svibnja 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Carinska unija – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 201. – Osobe odgovorne za plaćanje poreza – PDV na uvoz – Carinski zakonik Unije – Uredba (EU) br. 952/2013 – Članak 77. stavak 3. – Solidarna odgovornost neizravnog carinskog zastupnika i društva uvoznika – Carina”

U predmetu C-714/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Commissione tributaria provinciale di Venezia (Općinski porezni sud u Veneciji, Italija), odlukom od 17. studenoga 2020., koju je Sud zaprimio 24. prosinca 2020., u postupku

U. I. Srl

protiv

Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: I. Ziemele, predsjednica vijeća, T. von Danwitz (izvjestitelj) i P. G. Xuereb, suci,

nezavisna odvjetnica: T. Ćapeta,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za U. I. Srl, C. Santacroce i A. Dal Ferro, *avvocati*,

– za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. Albenzija, *avvocato dello Stato*,

– za vladu Helenske Republike, M. Tassopoulou, K. Georgiadis i G. Avdikos, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart i F. Moro, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: talijanski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 201. 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) i članka 77. stavka 3. 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 SL 2013., L 287, str. 90.; SL 2015., L 70, str. 64.; SL 2016., L 267, str. 2., SL 2018., L 294, str. 44. i SL 2022., L 43, str. 93., u daljnjem tekstu: Carinski zakonik Unije).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva U. I. Srl i Agenzije delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (Agencija za carine i monopole – Carinski ured u Veneciji, Italija) (u daljnjem tekstu: Agencija za carine) u vezi s plaćanjem društva U. I., u svojstvu neizravnog carinskog zastupnika, poreza na dodanu vrijednost (PDV) na uvoz, uz carine koje se odnose na uvozne transakcije.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 Uvodne izjave 43. i 44. Direktive o PDV-u glase:

„(43) Države članice moraju imati potpunu slobodu u određivanju osobe odgovorne za plaćanje PDV-a po uvozu.

(44) Države članice trebaju imati mogućnost definiranja osobe osim one odgovorne za plaćanje PDV-a kao osobe koja je solidarno i posebno odgovorna za njegovo plaćanje.”

4 Članak 2. stavak 1. točka (d) te direktive predviđa da uvoz robe podliježe PDV-u.

5 U skladu s člankom 30. prvim stavkom navedene direktive, uvozom robe smatra se ulazak u Uniju robe koja nije u slobodnom prometu, u smislu članka 29. UFEU-a.

6 Članak 70. te direktive određuje da oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa prilikom uvoza robe.

7 U skladu s člankom 71. Direktive o PDV-u:

„1. 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.

2. Kad uvezena roba ne podliježe niti jednom od davanja iz drugog podstavka stavka 1., države članice primjenjuju, u pogledu oporezivog događaja i momenta kad nastupa obveza obračuna PDV-a, važeće odredbe koje uređuju carine."

8 Članak 201. te direktive glasi kako slijedi:

„Pri uvozu je PDV dužna platiti osoba ili osobe koje država članica uvoza odredi ili prizna kao osobe koje su odgovorne za plaćanje poreza."

Carinski zakonik

9 Članak 5. Carinskog zakonika određuje:

„Za potrebe [Carinskog] zakonika primjenjuju se sljedeće definicije:

[…]

6. ‚carinski zastupnik' znači bilo koja osoba koju imenuje druga osoba da obavlja radnje i formalnosti koje se zahtijevaju prema carinskom zakonodavstvu u poslovanju s carinskim tijelima;

[…]

12. ‚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;

[…]

15. ‚deklarant' znači osoba koja podnosi carinsku deklaraciju, deklaraciju za privremeni smještaj, ulaznu skraćenu deklaraciju, izlaznu skraćenu deklaraciju, deklaraciju za ponovni izvoz ili obavijest o ponovnom izvozu u svoje ime ili osobe u čije ime se takva deklaracija ili obavijest podnose;

[…]

18. ‚carinski dug' znači obveza osobe da plati iznos uvozne ili izvozne carine koja se primjenjuje na određenu robu prema carinskom zakonodavstvu na snazi;

19. ‚dužnik' znači bilo koja osoba koja je odgovorna za carinski dug;

20. ‚uvozne carine' znači carine koje se plaćaju pri uvozu robe;

[…]”

10 U skladu s odredbama članka 18. stavka 1. tog zakonika:

„Svaka osoba može imenovati carinskog zastupnika.

Takvo zastupanje može biti izravno, u kojem slučaju carinski zastupnik djeluje u ime i za račun druge osobe ili neizravno, u kojem slučaju carinski zastupnik djeluje u svoje ime, ali za račun druge osobe.”

11 Članak 77. istog zakonika, koji se nalazi u odjeljku 1. naslovljenom „Uvozni carinski dug” poglavlja 1., naslovljenog „Nastanak carinskog duga”, glave III. navedenog zakonika, naslovljene „Carinski dug i osiguranja”, predviđa:

„1. Uvozni carinski dug nastaje stavljanjem robe koja nije roba Unije i koja podliježe plaćanju uvoznih carina u bilo koji od sljedećih carinskih postupaka:

(a) puštanje u slobodni promet, uključujući prema odredbama za uporabu u posebne svrhe;

(b) privremeni uvoz s djelomičnim oslobođenjem od uvoznih carina.

2. Carinski dug nastaje u vrijeme prihvaćanja carinske deklaracije.

3. Deklarant je dužnik. U slučaju neizravnog zastupanja, osoba za čiji račun se popunjava carinska deklaracija također je dužnik.

Ako je carinska deklaracija, koja se odnosi na jedan od postupaka iz stavka 1., sastavljena na temelju informacija koje su imale za posljedicu da uvozna carina nije ili nije u cijelosti naplaćena, osoba koja je pružila potrebne informacije za popunjavanje carinske deklaracije i koja je znala, ili je opravdano trebala znati, da su ti podaci lažni, također je dužnik.”

12 U skladu s člankom 84. Carinskog zakonika:

„Ako je više osoba odgovorno za plaćanje iznosa uvozne ili izvozne carine koja odgovara jednom carinskom dugu, one su solidarno odgovorne za plaćanje tog iznosa.”

Talijansko pravo

13 Članak 1. Decreta del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (Uredba predsjednika Republike br. 633 – Uvođenje i uređenje poreza na dodanu vrijednost) od 26. listopada 1972. (redovni dodatak GURI-ju br. 292 od 11. studenoga 1972., u daljnjem tekstu: Uredba br. 633/1972) određuje:

„Porez na dodanu vrijednost primjenjuje se na isporuke robe i usluga koje se obavljaju na državnom području države u okviru obavljanja poslovne djelatnosti poduzeća ili obavljanja zanimanja ili strukovne djelatnosti te na uvoze koje izvršava bilo koja osoba.”

14 U skladu s člankom 8. te uredbe:

„Neoporezivim isporukama za izvoz smatraju se:

[…]

c) isporuke, uključujući isporuke posredstvom komisionara, robe osim zgrada i građevinskih zemljišta i isporuke usluga osobama koje su obavile isporuke za izvoz ili transakcije unutar Zajednice i koje su se na temelju toga koristile mogućnošću stjecanja, uključujući i posredstvom komisionara, ili uvoza robe i usluga bez plaćanja poreza.

[…]”

15 Članak 17. stavak 1. navedene uredbe predviđa:

„Porez su dužne platiti osobe koje obavljaju oporezive isporuke robe ili usluga; plaćaju ga državnoj riznici za sve obavljene transakcije zajedno i neto po odbitku propisanom u članku 19. prema pravilima i pod uvjetima propisanima u poglavlju II.”

16 Prema članku 70. stavku 1. te uredbe:

„Porez na uvoz utvrđuje se, obračunava i naplaćuje za svaku transakciju. Što se tiče sporova i sankcija, primjenjuju se odredbe carinskih zakona koje se odnose na carinske pristojbe.”

17 Članak 34. Decreta del Presidente della Repubblica n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (Uredba predsjednika Republike br. 4 o donošenju jedinstvenog teksta zakonodavnih odredbi o carinama) od 23. siječnja 1973. (redovni dodatak GURI-ju br. 80 od 28. ožujka 1973., u daljnjem tekstu: Uredba br. 43/1973) određuje:

„‚Carinama’ se smatraju svi oblici naknada koje je carinska uprava obvezna naplatiti na temelju određenog zakona u pogledu carinskih transakcija.

‚Carinske pristojbe’ u okviru carina jesu: uvozne i izvozne carine, davanja i drugi oblici poreza na uvoz ili izvoz koji se predviđaju uredbama Zajednice i odgovarajućim provedbenim pravnim pravilima te, u pogledu robe koja se uvozi, prava monopola, dodatne carine i bilo koji drugi porez ili prirez porezu na potrošnju koji se naplaćuje u korist države.”

18 U skladu s člankom 38. te uredbe:

„Obvezu plaćanja carina imaju vlasnik robe u skladu s člankom 56. te, solidarno, svi oni za čiji je račun roba uvezena ili izvezena.

Kako bi namirila iznos carine, država osim povlastica utvrđenih zakonom ima pravo zadržanja na robi za koju se plaća ta carina.

Pravo zadržanja robe može se ostvarivati i kako bi se namirilo bilo koje drugo potraživanje države koje se odnosi na robu koja je predmet carinskih transakcija.”

19 Članak 1. Decreta-Legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto (Zakonodavna uredba br. 746 o hitnim odredbama u području poreza na dodanu vrijednost) od 29. prosinca 1983. (GURI br. 358 od 31. prosinca 1983.), koji je izmijenjen Zakonom br. 17 od

27. veljače 1984. (GURI br. 59 od 29. veljače 1984.), u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakonodavna uredba br. 746/1983), predviđa:

„Odredbe članka 8. stavka 1. točke (c) i stavka 2. [Uredbe br. 633/1972], kako je izmijenjena, primjenjuju se pod uvjetom:

a) da iznos naknade za isporuke za izvoz iz točaka (a) i (b) istog članka, zabilježene tijekom prethodne godine, iznosi više od deset posto prihoda određenog u skladu s člankom 20. iste uredbe […].

[…]

c) da namjera korištenja mogućnosti kupnje ili uvoza bez primjene poreza proizlazi iz deklaracije izdane u skladu s modelom odobrenim odlukom Ministarstva financija, u kojoj se spominje porezni broj deklaranta i nadležni carinski ured, koja se elektronički prosljeđuje Agenziji delle Entrate (Porezna uprava), koja izdaje elektroničku potvrdu o privitku. […]”

20 Člankom 2. stavkom 1. te zakonodavne uredbe određuje se:

„Osobe koje obavljaju transakcije bez plaćanja poreza u nedostatku deklaracije iz članka 1. stavka 1. točke (c) podliježu plaćanju novčane kazne koja je dvostruko do šesterostruko veća od poreza koji nije naplaćen, uz sam porez; ako je deklaracija podnesena, samo su dobavljači, nalogodavaci i uvoznici koji su izvršili deklaraciju odgovorni za neplaćanje poreza.”

21 Članak 3. Decreta legislativo n. 374 – Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie (Zakonodavna uredba br. 374 o reorganizaciji carinskih institucija i obnovi postupaka utvrđenja i kontrole u okviru provedbe Direktive [Vijeća] br. 79/695/EEZ od 24. srpnja 1979. i Direktive [Komisije] br. 82/57/EEZ od 17. prosinca 1981. o postupcima puštanja robe u slobodni promet te Direktive [Vijeća] br. 81/177/EEZ od 24. veljače 1981. i Direktive [Komisije] br. 82/347/EEZ od 23. travnja 1982. o postupcima izvoza robe Zajednice) od 8. studenoga 1990. (redovni dodatak GURI-ju br. 291 od 14. prosinca 1990.) predviđa:

„1. Carinske pristojbe utvrđuju se, obračunavaju i naplaćuju u skladu s pravnim pravilima [Uredbe br. 43/1973] i drugim zakonima o carinama, osim ako nije drukčije određeno posebnim zakonima koji se odnose na carine.

2. Carine, davanja i drugi oblici poreza na uvoz i izvoz koji se predviđaju uredbama Zajednice utvrđuju se, obračunavaju i naplaćuju u skladu s odredbama tih uredbi i, ako se u tim odredbama upućuje na propise pojedinačnih država članica ili u svakom slučaju ako se u njima to ne predviđa, u skladu s pravnim pravilima [Uredbe br. 43/1973] te u skladu s drugim zakonima o carinama.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

22 Dvama poreznim rješenjima dostavljenima 15. svibnja 2017. i 6. veljače 2018. društvu U. I., sa sjedištem u Milanu (Italija), Agencija za carine ispravila je 45 odnosno 115 uvoznih deklaracija i utvrdila odgovarajuće iznose PDV-a pri uvozu koji treba platiti, odnosno 173 561,22 eura i

786 046,24 eura, uvećanih za kamate. Također je smatrala da je društvo U. I., u svojstvu neizravnog carinskog zastupnika društava uvoznika A. SpA i U. C. Srl, sa sjedištima u Rimu (Italija), od kojih se prvo nalazi u stečajnom postupku, solidarno odgovorno za plaćanje tog poreza s tim društvima na temelju članaka 77. i 84. Carinskog zakonika.

23 U okviru svojih postupaka nadzora Agencija za carine smatrala je, naime, da izjave o namjeri priložene tim uvoznim deklaracijama nisu pouzdane jer su se temeljile na pogrešnoj tvrdnji da su ta društva izvoznici uobičajeni izvoznici. Međutim, budući da potonja društva nisu obavila transakcije koje su mogle ući u kupovnu kvotu izuzetu od PDV-a, provjerene uvozne transakcije nisu bile izuzete od PDV-a na temelju članka 1. točke (a) Zakonodavne uredbe br. 746/1983.

24 Društvo U. I. je protiv tih dvaju poreznih rješenja podnijelo tužbe sudu koji je uputio zahtjev, Commissioneu tributaria provinciale di Venezia (Općinski porezni sud u Veneciji, Italija), kako bi se utvrdila njihova nezakonitost.

25 U tom okviru, društvo U. I. je priznalo da je u svojstvu neizravnog carinskog zastupnika izvršilo predmetne carinske radnje u svoje ime i za račun navedenih društava uvoznika na temelju naloga za zastupanje i da je podnijelo odgovarajuće deklaracije. Međutim, istaknulo je da se pravila na temelju kojih su donesena navedena porezna rješenja, osobito članci 77. i 84. Carinskog zakonika, ne mogu primijeniti na PDV. Dodalo je da u talijanskom pravnom poretku nijedna odredba ne predviđa solidarnu odgovornost neizravnog carinskog zastupnika s društvom uvoznikom za plaćanje PDV-a na uvoz i da priznanje takve solidarne odgovornosti povređuje članak 201. Direktive o PDV-u.

26 Agencija za carine pak zahtijeva odbijanje navedenih tužbi. Istaknula je da se oporezivi događaj za porezni dug na ime PDV-a, kao događaj na temelju kojeg nastaje carinski dug, sastoji od uvoza i da je taj oporezivi događaj utvrđen u carinskim propisima. Također bi se trebalo pozvati na taj propis kako bi se utvrdilo podrijetlo duga s osnove PDV-a na uvoz i, prema tome, kako bi se utvrdilo da su dužnici tog duga osobe koje podnose robu carini, odnosno, kao što to proizlazi iz sudske prakse Cortea suprema di cassazione (Kasacijski sud, Italija), solidarno uvoznik i njegov neizravni carinski zastupnik.

27 Sud koji je uputio zahtjev navodi da, u skladu s tom sudskom praksom, obveza plaćanja PDV-a pri uvozu nastaje u trenutku podnošenja robe carini radi ulaska na područje Unije, jednako kao i carina. Riječ je o istom porezu kao što je PDV unutar Zajednice, kao što to osobito proizlazi iz presude od 17. srpnja 2014., Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091). Međutim, iako PDV na uvoz ne ne ulazi u ta prava ni pristojbe koje se naplaćuju na granici u užem smislu, nego u pristojbe obuhvaćene nacionalnim pravom, on s carinskim pristojbama dijeli trenutak oporezivanja, kao što je to navedeno u članku 34. Uredbe br. 43/1973, tako da je, s obzirom na to da neizravni carinski zastupnik podnosi izjavu o namjeri carinskom tijelu za svoj račun, on solidarno odgovoran za plaćanje PDV-a.

28 Taj sud navodi drugu nacionalnu tendenciju iz sudske prakse prema kojoj se, u nedostatku izričite odredbe nacionalnog prava kojom se u skladu s člankom 201. Direktive o PDV-u predviđaju osobe koje su „određene” kao odgovorne za plaćanje PDV-a na uvoz, ne mogu ekstenzivno primijeniti pravila prava Unije o carinskim dugovima kojima se uređuje solidarna odgovornost uvoznika i njegova neizravnog carinskog zastupnika.

29 Navedeni sud također ističe da, iako se izrazi „određeni” ili „priznati” upotrijebljeni u tom članku tumače usko, na način da nacionalni zakonodavac mora izričito odrediti osobe koje su obveznici PDV-a, on u ovom slučaju mora utvrditi da nacionalne odredbe određuju isključivo uvoznika kao osobu koja je odgovorna za plaćanje tog poreza. S druge strane, u slučaju širokog tumačenja tih pojmova, isti bi sud mogao ekstenzivno primjenjivati nacionalna pravila propisana za poreze različite od PDV-a na uvoz, kao što su carine.

30 Isto tako, tumačenje članka 77. stavka 3. Carinskog zakonika i, osobito, pitanje treba li njegovu primjenu ograničiti na carine, odlučujuće je za rješavanje spora u glavnom postupku.

31 U tim je okolnostima Commissione tributaria provinciale di Venezia (Općinski porezni sud u Veneciji) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li [Sud] članak 201. Direktive [o PDV-u] u kojem se određuje da je ‚pri uvozu PDV dužna platiti osoba ili osobe koje država članica uvoza odredi’ tumačiti na način tumačiti na način da se državi članici nalaže donošenje nacionalnog pravnog pravila u području PDV-a na uvoz (porez nacionalnog prava: (predmet u kojem je donesena presuda od 17. srpnja 2014., Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091)) kojim se izričito određuju obveznici plaćanja tog poreza?

2. Treba li [Sud] članak 77. stavak 3. [Carinskog zakonika] kojim se uređuju uvozni carinski dugovi i u skladu s kojim je ‚u slučaju neizravnog zastupanja, osoba u čije ime se popunjava carinska deklaracija također dužnik’ tumačiti na način da neizravni zastupnik nije odgovoran samo za carine nego i za PDV na uvoz samo zato što je ‚deklarant’, odnosno osoba koja carinsku deklaraciju podnosi u vlastito ime?”

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

32 Talijanska vlada tvrdi da su prethodna pitanja nedopuštena jer, ne samo što su dvosmislena, nisu ni relevantna za rješavanje spora u glavnom postupku jer sud koji je uputio zahtjev nije primijenio sudsku praksu Cortea suprema di cassazione (Kasacijski sud), koji je već riješio pitanje osoba odgovornih za PDV na uvoz. Osim toga, kad je riječ o prvom pitanju, nacionalne odredbe i odredbe Unije nedvosmisleno utvrđuju oporezivi događaj PDV-a na uvoz i njegovi dužnici nisu izričito navedeni.

33 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je u okviru suradnje Suda s nacionalnim sudovima, uspostavljene člankom 267. UFEU-a, samo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji treba preuzeti odgovornost za sudsku odluku koju će donijeti da, s obzirom na posebnosti predmeta, ocijeni kako je li mu za donošenje odluke potrebna prethodna odluka tako i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Slijedom toga, ako se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud je načelno dužan donijeti odluku (presuda od 19. prosinca 2019., Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, t. 24. i navedena sudska praksa).

34 Iz toga slijedi da pitanja o tumačenju prava Unije koja nacionalni sud uputi u pravnom i činjeničnom okviru koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati uživaju pretpostavku relevantnosti. Sud može odbiti odlučiti o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava

Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ni predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi mogao dati koristan odgovor na pitanja koja su mu upućena (presuda od 19. prosinca 2019., Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, t. 25. i navedena sudska praksa).

35 U ovom je slučaju sud koji je uputio zahtjev, iako jasno iznosi razloge zbog kojih dvoji o tumačenju odredbi prava Unije navedenih u prethodnim pitanjima, pojasnio da su odgovori na njih odlučujući za rješavanje glavnog postupka s obzirom na to da mogućnost utvrđivanja eventualne solidarne odgovornosti društva U. I, kao neizravnog carinskog zastupnika, ovisi o tim odgovorima. Međutim, činjenica da taj sud nije primijenio sudsku praksu Cortea suprema di cassazione (Kasacijski sud) ne može pitanja koja se odnose na tumačenje prava Unije učiniti irelevantnima.

36 Osim toga, zahtjev za prethodnu odluku sadržava opis činjeničnog i pravnog okvira spora u glavnom postupku, osobito nacionalnih odredbi koje se mogu primijeniti i relevantne nacionalne sudske prakse, dovoljan da omogući Sudu da na koristan način odgovori na dva postavljena pitanja.

37 Prema tome, prethodna su pitanja dopuštena.

Drugo pitanje

38 Svojim drugim pitanjem, koje valja najprije ispitati, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 77. stavak 3. Carinskog zakonika tumačiti na način da je, u skladu s tom odredbom, neizravni carinski zastupnik dužan platiti carinu za robu koju je prijavio carini i PDV na uvoz za tu istu robu.

39 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, u svrhu tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst nego i kontekst te ciljeve propisa kojeg je ona dio (presuda od 18. studenoga 2020., Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, t. 39. i navedena sudska praksa).

40 Valja podsjetiti na to da, na temelju članka 18. stavka 1. Carinskog zakonika, neizravni carinski zastupnik djeluje u svoje ime, ali za račun druge osobe. Stoga, kada potonji podnosi „carinsku deklaraciju”, kako je definirana u članku 5. točki 12. tog zakonika, on to čini u svoje ime, ali za račun osobe koja mu je izdala punomoć za zastupanje i koju zastupa, tako da, kao što to pravilno ističe sud koji je uputio zahtjev, on djeluje kao „deklarant” u smislu članka 5. točke 15. tog zakonika.

41 Kao prvo, u skladu s člankom 77. stavkom 3. Carinskog zakonika, deklarant je dužnik i, u slučaju neizravnog zastupanja, osoba za čiji račun se popunjava carinska deklaracija također je dužnik.

42 Iz teksta te odredbe proizlazi da i neizravni carinski zastupnik kao deklarant i uvoznik za čiji račun podnosi tu deklaraciju imaju svojstvo dužnika.

43 Kao drugo, kontekst i ciljevi propisa kojeg je navedena odredba dio upućuju na to da se ona odnosi isključivo na carinski dug, a ne i na PDV na uvoz.

44 Naime, s jedne strane, članak 77. Carinskog zakonika nalazi se u odjeljku 1. poglavlja 1. glave III. tog zakonika, koji su naslovljeni „Uvozni carinski dug”, „Nastanak carinskog duga” i „Carinski dug i osiguranja”. U tom se pogledu stavci 1. i 2. tog članka odnose na carinski dug.

45 S druge strane, u skladu s člankom 5. točkom 19. navedenog zakonika, „dužnik” je „bilo koja osoba koja je odgovorna za carinski dug”.

46 Osim toga, članak 84. istog zakonika izričito se odnosi na carinski dug time što predviđa da ako je više osoba odgovorno za plaćanje iznosa uvozne ili izvozne carine koja odgovara jednom takvom dugu, one su solidarno odgovorne za plaćanje tog iznosa.

47 Što se tiče pojma „carinski dug”, on je definiran u članku 5. točki 18. Carinskog zakonika kao obveza plaćanja iznosa „uvozne ili izvozne carine koja se primjenjuje na određenu robu prema carinskom zakonodavstvu na snazi”.

48 Međutim, PDV pri uvozu nije dio „uvozne carine” u smislu članka 5. točke 20. navedenog zakonika, koji se odnosi na carine koje se plaćaju pri uvozu robe.

49 Kao što su to istaknuli Europska komisija i društvo U. I. u svojim pisanim očitovanjima, iz sudske prakse Suda proizlazi da PDV koji treba naplatiti za uvoz robe nije dio takvih uvoznih carina (vidjeti u tom smislu, kad je riječ o članku 4. točki 10. Uredbe 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.), koji odgovara članku 5. točki 20. Carinskog zakonika, presude od 29. srpnja 2010., Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, t. 47. i od 2. lipnja 2016., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig, C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, t. 81.).

50 Naposljetku, zakonodavstvo Unije u području PDV-a, osobito članak 201. Direktive o PDV-u, ne upućuje na odredbe Carinskog zakonika u pogledu obveze plaćanja tog poreza, nego predviđa da tu obvezu ima osoba ili osobe koje država članica uvoza odredi ili prizna, kao što je to Sud već utvrdio (vidjeti u tom smislu, kad je riječ o članku 21. stavku 2. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju propisa država članica o porezu na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145., str. 1.), koji odgovara članku 201. Direktive o PDV-u, presudu od 29. srpnja 2010., Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, t. 52.).

51 Iz toga slijedi da se, samo na temelju članka 77. stavka 3. tog zakonika, kad je riječ o plaćanju PDV-a pri uvozu, odgovornost neizravnog carinskog zastupnika ne može utvrditi odgovornošću uvoznika koji mu je izdao punomoć za zastupanje i kojeg zastupa.

52 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 77. stavak 3. Carinskog zakonika treba tumačiti na način da je, u skladu sa sâmom tom odredbom, neizravni carinski zastupnik dužan platiti samo carinu za robu koju je prijavio carini i nije dužan osim toga platiti PDV na uvoz za tu istu robu.

Prvo pitanje

53 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi utvrditi treba li članak 201. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se odgovornost neizravnog carinskog zastupnika za plaćanje PDV-a na uvoz, solidarno s uvoznikovom odgovornošću, može utvrditi u slučaju nepostojanja nacionalnih odredbi koje ga izričito određuju ili priznaju kao osobu koja je odgovorna za plaćanje tog poreza.

54 Uvodno, kad je riječ o PDV-u na uvoz i carinskim davanjima, valja podsjetiti na to da prema ustaljenoj sudskoj praksi potonji imaju slična osnovna obilježja s obzirom na to da nastaju pri uvozu u Uniju, a nakon toga i pri ulasku robe u gospodarski tok država članica. Taj paralelizam, osim toga, 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 (presude od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 41. i od 3. ožujka 2021., Hauptzollamt Münster (Mjesto nastanka PDV-a), C-7/20, EU:C:2021:161, t. 29. i navedena sudska praksa).

55 Iz teksta članka 201. Direktive o PDV-u, prema kojem je PDV pri uvozu „dužna platiti osoba ili osobe koje država članica uvoza odredi ili prizna kao osobe koje su odgovorne za plaćanje poreza”, proizlazi da taj članak ostavlja diskrecijsku ovlast državama članicama za određivanje osoba koje su obveznici tog poreza, što potvrđuje uvodna izjava 43. te direktive, koja navodi da potonje moraju imati potpunu slobodu u određivanju osobe odgovorne za plaćanje PDV-a po uvozu.

56 Stoga, iako iz navedenog članka proizlazi da države članice moraju odrediti barem jednu osobu kao osobu koja je odgovorna za plaćanje tog poreza, one su slobodne odrediti više njih, što također proizlazi iz uvodne izjave 44. navedene direktive, u skladu s kojom je važno da države članice mogu donijeti mjere kojima određuju da je osoba koja nije porezni obveznik solidarno odgovorna za plaćanje poreza.

57 Slijedom toga, s obzirom na diskrecijsku ovlast koja je državama članicama dodijeljena člankom 201. Direktive o PDV-u, one doista mogu predvidjeti, u svrhu provedbe tog članka, da dužnici carine također budu dužni platiti PDV na uvoz i, osobito, da će neizravni carinski zastupnik biti solidarno odgovoran za plaćanje tog poreza s osobom koja mu je izdala punomoć za zastupanje i koju zastupa.

58 U tom smislu valja podsjetiti na to da je, prema članku 288. trećem stavku UFEU-a, direktiva obvezujuća, u pogledu rezultata koji je potrebno postići, za svaku državu članicu kojoj je upućena, a odabir oblika i metoda postizanja tog rezultata prepušten je nacionalnim tijelima.

59 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, odredbe direktive ipak se moraju provesti s neupitnom obvezujućom snagom, uz specifičnost, preciznost i jasnoću koje su potrebne da bi se zadovoljili zahtjevi pravne sigurnosti (presuda od 24. listopada 2013., Komisija/Španjolska, C-151/12, EU:C:2013:690, t. 26. i navedena sudska praksa).

60 U tu svrhu nužno je da pravna situacija koja proizlazi iz nacionalnih mjera za prenošenje direktive bude dovoljno precizna i jasna da omogući pojedincima o kojima je riječ da saznaju opseg svojih prava i obveza (vidjeti u tom smislu presudu od 14. veljače 2012., Flachglas Torgau, C-204/09, EU:C:2012:71, t. 60.).

61 Osim toga, načelo pravne sigurnosti zahtijeva, osobito, da pravna pravila budu jasna, precizna i predvidljiva u svojim učincima, osobito kad mogu imati nepovoljne posljedice na pojedince i poduzetnike (presude od 30. travnja 2019., Italija/Vijeće (Ribolovna kvota za sredozemnu sabljarku), C-611/17, EU:C:2019:332, t. 111. i od 26. ožujka 2020., Hungeod i dr., C-496/18 i C-497/18, EU:C:2020:240, t. 93. i navedena sudska praksa).

62 U tim je okolnostima na državama članicama da, u svrhu provedbe članka 201. Direktive o PDV-u, odrede ili priznaju osobe odgovorne za plaćanje PDV-a na uvoz nacionalnim odredbama koje su dovoljno jasne i precizne, uz poštovanje načela pravne sigurnosti.

63 Iz toga slijedi da se eventualna odgovornost neizravnog carinskog zastupnika za plaćanje PDV-a na uvoz koju je predvidjela država članica, solidarno s osobom koja mu je izdala punomoć za zastupanje i koju zastupa, mora na jasan i nedvosmislen način utvrditi takvim nacionalnim odredbama.

64 U ovom slučaju je na sudu koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za tumačenje nacionalnog prava, da ocijeni, uzimajući u obzir sve odredbe talijanskog prava, imenuju li ili priznaju te odredbe i, osobito, članci 34. i 38. Uredbe br. 43/1973, članak 3. stavak 2. Zakonodavne uredbe br. 374 od 8. studenoga 1990., navedene u točki 21. ove presude, kao i članak 1. i članak 70. stavak 1. Uredbe br. 633/1972, na koje se talijanska vlada poziva, te članak 2. stavak 1. Zakonodavne uredbe br. 746/1983 koji je Komisija navela, na jasan i nedvosmislen način, neizravnog carinskog zastupnika kao osobu odgovornu za plaćanje PDV-a na uvoz, osim toga što je, kako proizlazi iz točaka 42., 46. i 52. ove presude, carinski dužnik solidarno s uvoznikom koji mu je izdao punomoć za zastupanje i kojeg zastupa, u skladu s člankom 77. stavkom 3. i člankom 84. Carinskog zakonika.

65 S obzirom na sva ta razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 201. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se odgovornost neizravnog carinskog zastupnika za plaćanje PDV-a na uvoz, solidarno s uvoznikovom odgovornošću, ne može utvrditi u slučaju nepostojanja nacionalnih odredbi koje ga izričito određuju ili priznaju kao osobu koja je odgovorna za plaćanje tog poreza.

Troškovi

66 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:

1. Članak 77. stavak 3. Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije treba tumačiti na način da je, u skladu sa samom tom odredbom, neizravni carinski zastupnik dužan platiti samo carinu za robu koju je prijavio carini i nije dužan osim toga platiti porez na dodanu vrijednost na uvoz za tu istu robu.

2. Članak 201. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se odgovornost neizravnog carinskog zastupnika za plaćanje poreza na dodanu vrijednost na uvoz, solidarno s uvoznikovom odgovornošću, ne može utvrditi u slučaju nepostojanja nacionalnih odredbi koje ga izričito određuju ili priznaju kao osobu koja je odgovorna za plaćanje tog poreza.

Potpisi