

Predmet C-368/21**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

14. lipnja 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Finanzgericht Hamburg (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

2. lipnja 2021.

Tužitelj:

R.T.

Tuženik:

Hauptzollamt Hamburg

Predmet glavnog postupka

Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112 – Mjesto uvoza prijevoznog sredstva registriranog u trećoj zemlji koje je u Uniju uvezeno protivno carinskim propisima – Dopuštenost da se članak 87. stavak 4. Uredbe br. 952/2013 *mutatis mutandis* primijeni na PDV na uvoz

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Treba li članke 30. i 60. Direktive 2006/112/EZ tumačiti na način da se u pogledu PDV-a mjesto uvoza prijevoznog sredstva registriranog u trećoj zemlji koje je u Uniju uvezeno protivno carinskim propisima nalazi u državi članici u kojoj je počinjen carinski prekršaj i u kojoj se prijevozno sredstvo prvi put u Uniji upotrijebilo kao prijevozno sredstvo ili u državi članici u

kojoj osoba koja je počinila povredu carinske obveze boravi i u kojoj upotrebljava vozilo?

2. U slučaju da se mjesto uvoza nalazi u državi članici koja nije Njemačka: protivi li se Direktivi 2006/112/EZ, osobito njezinim člancima 30. i 60., ako se na temelju propisa države članice smatra da se članak 87. stavak 4. Uredbe (EU) br. 952/2013 *mutatis mutandis* može primijeniti na PDV na uvoz?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost i izmjeni Direktive 77/388/EEZ u cilju uklanjanja fiskalnih granica, osobito članak 1. točka 6.

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, osobito članci 30. i 60. i članak 71. stavak 1. drugi podstavak

Uredba (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije, osobito članak 79., članak 87. stavak 4. i članak 139.

Navedene nacionalne odredbe

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG) od 21. veljače 2005., osobito članak 21. stavak 2.

Kratak prikaz činjenica i postupka

1. Tužitelj osporava utvrđivanje PDV-a na uvoz za vozilo koje je na područje Unije uvezeno protivno carinskim propisima.
2. Tužitelj je gruzijski državljanin koji već nekoliko godina boravi u Njemačkoj, koji je ondje prijavljen i koji je u siječnju 2019. u Gruziji kupio vozilo koje je ondje registrirano na njegovo ime. U ožujku 2019. upravljao je vozilom od Gruzije preko Turske, Bugarske, Srbije, Mađarske i Austrije do Njemačke a da nije prevezao vozilo do carinskog ureda i prijavio ga carini. U Njemačkoj je upotrebljavao vozilo za privatne i, što tuženi Hauptzollamt (Glavni carinski ured, Njemačka) osporava, poslovne vožnje. Jedna od tuženikovih kontrolnih jedinica prilikom jedne od tih vožnji 28. ožujka 2019. podvrgnula ga je kontroli.
3. Odlukom od 13. svibnja 2019. tuženik je od tužitelja zahtijevao plaćanje carine i PDV-a na uvoz u iznosu od 8460,59 eura. Tuženik je kao obrazloženje naveo da tužitelj vozilo nije podnio prvoj carini na području Unije, što je protivno obvezi koju on ima u skladu s člankom 139. Uredbe br. 952/2013. Stoga je vozilo uvezeno na carinsko područje Unije protivno propisima, tako da je nastao uvozni

carinski dug u skladu s člankom 79. stavkom 1. točkom (a) Uredbe br. 952/2013. Tužitelj je dužnik u skladu s člankom 79. stavkom 3. točkom (a) Uredbe br. 952/2013 zato što je bio obvezan na prijavu robe carini. PDV na uvoz nastao je na temelju primjene *mutatis mutandis* navedenih carinskih propisa u skladu s člankom 21. stavkom 2. UStG-a.

- 4 Nakon neuspješnog postupka prigovora tužitelj je podnio tužbu protiv te odluke.

Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 5 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je neupitno da je nastao carinski dug u skladu s člankom 79. stavkom 1. točkom (a) Uredbe br. 952/2013. Međutim, taj sud ima dvojbe u pogledu toga je li Njemačka nadležna i u pogledu utvrđivanja PDV-a na uvoz. Njemačka bi bila nadležna u tom pogledu ako iz tumačenja članaka 30. i 60. Direktive 2006/112 proizlazi da se mjesto uvoza nalazi u Njemačkoj, iako je tužitelj prije dolaska u Njemačku upravljao vozilom kroz nekoliko država članica. Na to se odnosi prvo prethodno pitanje. U suprotnom bi trebalo razmotriti primjenu *mutatis mutandis* članka 87. stavka 4. Uredbe br. 952/2013. Na to se odnosi drugo prethodno pitanje.

Prvo prethodno pitanje

- 6 Prema sudskoj praksi Suda, dug po osnovi PDV- a mogao bi se dodati carinskom dugu ako se na temelju povrede koja je dovela do carinskog duga može pretpostaviti da je predmetna roba ušla u gospodarske tokove Unije i da je, dakle, mogla biti predmetom potrošnje, stvarajući tako oporezivi događaj u pogledu PDV- a (presude od 2. lipnja 2016., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig, C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, t. 65., od 1. lipnja 2017., Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, t. 54., od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 44. i od 3. ožujka 2021., VS, C-7/20, EU:C:2021:161, t. 30.). Međutim, takva pretpostavka 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 je do oporezivog događaja PDV- a na uvoz došlo u toj drugoj državi članici (presude od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 48. i od 3. ožujka 2021., VS, C-7/20, EU:C:2021:161, t. 30.).
- 7 Te presude Suda donesene su u pogledu robe koja se protivno carinskim propisima prevozila kroz nekoliko država članica. Međutim, u ovom slučaju nije riječ o prevezenoj robi, nego o robi (vozilu) koja je sama upotrijebljena kao prijevozno sredstvo. Što se tiče prijevoznih sredstava, različiti njemački financijski sudovi prethodno navedenu sudsku praksu Suda tumačili su na način da prijevozna sredstva ulaze u gospodarske tokove Unije u državi članici u kojoj

su se prvi put stvarno upotrijebila kao prijevozna sredstva. Točno je da ta prijevozna sredstva nisu „potrošena” u smislu točke 44. presude Federal Express. Međutim, ta se prijevozna sredstva upotrebljavaju, što je nužna prijelazna faza prema potrošnji. Osim toga, roba iz trećih zemalja, koja se u Uniji upotrebljava kao prijevozno sredstvo, u konkurenciji je s uslugama prijevoza i iznajmljivanja koje se nude u Uniji.

- 8 U skladu s tim, sud koji je uputio zahtjev u glavnom postupku zaključuje da je tužiteljevo vozilo ušlo u gospodarske tokove Unije u Bugarskoj zato što se ondje prvi put u Uniji upotrijebilo kao prijevozno sredstvo. Stoga se ondje nalazi mjesto uvoza u smislu članka 60. Direktive 2006/112.
- 9 Međutim, dvojbe u pogledu tog pravnog tumačenja proizlaze iz presude Suda od 3. ožujka 2021., VS (C-7/20, EU:C:2021:161). Što se tiče okolnosti koje su relevantne za rješenje ovog spora, činjenice iz te presude istovjetne su onima iz ovog slučaja. U toj presudi Sud najprije u točkama 32. i 33. opisuje situaciju paketnih pošiljki na čije se oporezivanje odnosio predmet Federal Express: točno je da je u tom predmetu do povrede carinskih propisa došlo u Njemačkoj. Međutim, paketne pošiljke potom su prevezene na svoje konačno odredište u Grčkoj i tamo su ušle u gospodarske tokove. U skladu sa zaključkom u presudi Federal Express, unatoč tomu što je do povrede carinskih propisa došlo u Njemačkoj, uvozni carinski dug stoga je prvi put nastao u Grčkoj, a ne u Njemačkoj.
- 10 Sud je zatim usporedio činjenice u postupku Federal Express s činjenicama u predmetu VS. Pritom je zaključio da su ta dva slučaja usporediva, što sud koji je uputio zahtjev nije očekivao: točno je da je vozilo u predmetu VS „fizički ušlo na područje Unije kroz Bugarsku”, tako da je ondje došlo do povrede carinskih obveza (t. 34.). Međutim, vozilo je „doista korišteno u Njemačkoj, državi članici boravka osobe VS”. Slijedom toga, u skladu sa zaključkom Suda u točki 35. njegove presude VS, vozilo je ušlo u gospodarske tokove Unije tek u Njemačkoj i stoga je PDV na uvoz prvi put nastao tek ondje.
- 11 S obzirom na prethodno navedenu definiciju ulaska u gospodarske tokove (t. 6.), sud koji je uputio zahtjev traži pojašnjenje u pogledu toga je li točno shvatio Sud da upotreba vozila kao prijevoznog sredstva u svrhu prolaska kroz državu članicu ne dovodi do ulaska u gospodarske tokove Unije već u toj državi članici, nego tek u vozačevoj državi članici boravka. Sud se u presudi VS (točka 35.) oslonio na to da je točno da je predmetno vozilo najprije ušlo na carinsko područje Unije u Bugarskoj (est d’abord entré), ali je doista korišteno u Njemačkoj (a été utilisé effectivement).
- 12 Sud koji je uputio zahtjev smatra da se u glavnom postupku vozilo upotrijebilo već u Bugarskoj i da je zbog toga *prvi put ondje* ušlo u gospodarske tokove Unije. Naime, tužitelj je upotrijebio vozilo radi prelaska kroz Bugarsku. Sud koji je uputio zahtjev ne vidi po čemu se ta upotreba vozila kao prijevoznog sredstva, koja u skladu s presudom Suda u predmetu VS ne znači ulazak u gospodarske

tokove Unije, razlikuje od kasnijih vožnji obavljenih u Njemačkoj, koje su prema ocjeni Suda u predmetu VS (tek) ondje dovele do ulaska vozila u gospodarske tokove.

- 13 U točki 35. svoje presude VS Sud navodi da je Njemačka država članica boravka osobe VS. Na temelju toga može se steći dojam da Sud mjesto boravka osobe koja upotrebljava robu smatra relevantnim u pogledu mjesta ulaska u gospodarske tokove. Međutim, sudu koji je uputio zahtjev nije poznata nijedna odluka Suda u kojoj je država članica boravka dotične osobe bila relevantna za pitanje ulaska robe u gospodarske tokove Unije.

Drugo prethodno pitanje

- 14 Drugo prethodno pitanje postavlja se samo ako se mjesto uvoza u smislu članka 30. i 60. Direktive 2006/112 nalazi u državi članici koja nije Njemačka. Samo je u tom slučaju relevantno jesu li njemačka carinska tijela na temelju članka 87. stavka 4. Uredbe br. 952/2013, koji se u skladu s člankom 21. stavkom 2. UStG-a *mutatis mutandis* primjenjuje na PDV na uvoz, bila nadležna za utvrđivanje tog PDV-a. U ovom su slučaju ispunjeni uvjeti iz članka 87. stavka 4. Uredbe br. 952/2013: u skladu s člankom 79. stavkom 1. točkom (a) Uredbe koji se primjenjuje *mutatis mutandis*, smatra se da je u slučaju uvoza u Bugarsku dug na ime PDV-a na uvoz ondje nastao. PDV na uvoz koji treba obračunati u Njemačkoj iznosi manje od 10 000 eura. Stoga se samo postavlja pitanje je li protivno Direktivi 2006/112 ako se *mutatis mutandis* primjenjuje članak 87. stavak 4. Uredbe.
- 15 Primjena *mutatis mutandis* članka 87. stavka 4. Uredbe br. 952/2013 nije sporna s obzirom na pravo Unije ako se samim pravom Unije zahtijeva da se u ovoj situaciji primjenjuje taj carinski propis (odjeljak (a)). Čak i ako se Direktivom 2006/112 ne zahtijeva da se *mutatis mutandis* primjenjuje članak 87. stavak 4., ta je primjena dopuštena s obzirom na pravo Unije ako se ne zabranjuje Direktivom (odjeljak (b)).

(a) Tumačenje članka 71. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112

- 16 Jedina odredba Direktive 2006/112 na temelju koje se u ovom slučaju može zahtijevati da se članak 87. stavak 4. Uredbe br. 952/2013 primjenjuje na PDV na uvoz jest članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive. Suprotno članku 71. stavku 2. Direktive, tim se pravnim pravilom pretpostavlja da roba doista podliježe carini. To je ovdje slučaj. Člankom 71. stavkom 1. drugim podstavkom za taj se slučaj zahtijeva, među ostalim, da „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”. Oporezivi događaj definira se u članku 62. točki 1. Direktive 2006/112 kao događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a. U skladu s člankom 62. točkom 2. Direktive, obveza obračuna nastaje kad i pravo da se traži plaćanje poreza.

- 17 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, postoje dva načina na koja se može tumačiti upućivanje na carinsko zakonodavstvo u članku 71. stavku 1. drugom podstavku Direktive 2006/112. U skladu sa širokim tumačenjem, ta odredba u pogledu svih uvjeta za nastanak PDV-a upućuje na carinsko zakonodavstvo. U skladu s uskim tumačenjem, pravno pravilo upućuje na carinsko zakonodavstvo samo u pogledu trenutka nastanka oporezivog događaja i obveze obračuna PDV-a. Sud dosad nije zauzeo jasan stav o tom pitanju.
- 18 Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) tumači članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive 2006/112 kao sveobuhvatno upućivanje na carinsko zakonodavstvo. Time se želi osigurati da davanja koja treba naplatiti prilikom uvoza isto tijelo može jednostavno i na učinkovit način naplatiti. U skladu s tim tumačenjem, člankom 71. stavkom 1. drugim podstavkom izričito se zahtijeva da se *mutatis mutandis* primjenjuje članak 87. stavak 4. Uredbe br. 952/2013. Stoga na drugo prethodno pitanje treba odgovoriti niječno.
- 19 Suprotno tomu, sud koji je uputio zahtjev tumači članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive 2006/112 na način da se tim člankom upućuje na carinsko zakonodavstvo samo u pogledu trenutka nastanka oporezivog događaja i obveze obračuna PDV-a. U prilog tome idu tekst, povijest nastanka i struktura pravnog pravila.
- 20 Tekstom članka 71. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112 nastanak oporezivog događaja i obveze obračuna PDV-a povezuje se s carinskim zakonodavstvom samo u pogledu trenutka njihova nastanka. Tekstom pravnog pravila pretpostavlja se da su oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastali u smislu članka 62. Direktive.
- 21 U odredbama koje su prethodile odredbi članka 71. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112 najprije se izričito međusobno povezuju nastanak i dospijeće carinskog duga i duga na ime PDV-a. Povezanost oporezivog događaja i obveze obračuna PDV-a na uvoz i carine ograničava se na trenutak nastanka tek nakon izmjene Direktivom 91/680.
- 22 Strukturni položaj članka 71. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112 također ne ide u prilog upućivanju na carinske propise koji se odnose na druge aspekte osim trenutka nastanka obveze. Tako je u glavi V. poglavlju 4. Direktive (članci 60. i 61.) riječ o mjestu uvoza. Tom se glavom izričito uređuje „mjesto oporezivih transakcija”. Suprotno tomu, članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive nalazi se u njezinoj glavi VI., koja se odnosi na „oporezivi događaj i obvezu obračuna PDV-a”.
- 23 Položaj članka 71. u glavi VI. poglavlju 4. Direktive 2006/112 također ide u prilog tomu da se pravno pravilo odnosi samo na trenutak nastanka obveze obračuna PDV-a, a ne na mjesto nastanka. To se poglavlje sastoji od dvaju članaka (članci 70. i 71.). Člankom 70. Direktive utvrđuje se trenutak u kojem nastaje

oporezivi događaj i nastupa obveza obračuna PDV-a prilikom uvoza, dok članak 71. sadržava posebna pravila u pogledu članka 70.

- 24 Naposljetku, u prilog širokom tumačenju članka 71. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112 ne ide ni to da su odredbe Direktive u pogledu PDV-a na uvoz suviše ako se u toj odredbi zaista sveobuhvatno upućuje na carinsko zakonodavstvo.
- 25 Sud koji je uputio zahtjev na temelju sudske prakse Suda (osobito presuda od 29. travnja 2010., Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, t. 91. i 102., od 11. srpnja 2013., Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, t. 41. od 2. lipnja 2016., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig, C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405, od 1. lipnja 2017., Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417 i od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 41.) ne može jasno zaključiti upućuje li se u članku 71. stavku 1. drugom podstavku Direktive 2006/112 na carinsko zakonodavstvo i u pogledu mjesta nastanka duga na ime PDV-a.
- 26 Sud ni u presudi od 3. ožujka 2021., VS (C-7/20, EU:C:2021:161) nije odgovorio na drugo prethodno pitanje koje se ovdje postavlja. Točno je da je sud koji je uputio zahtjev u toj presudi postavio pitanje o tome može li se *mutatis mutandis* primijeniti članak 87. stavak 4. Uredbe br. 952/2013. Međutim, Sud se nije izjasnio o tom pitanju.

(b) *Nepostojanje konačnog pravila o nadležnosti u Direktivi 2006/112*

- 27 Ako se Direktivom 2006/112 ne zahtijeva da se *mutatis mutandis* primjenjuje članak 87. stavak 4. Uredbe br. 952/2013, postavlja se daljnje pitanje, a to je zabranjuje li se tom direktivom to da se ta odredba primjenjuje *mutatis mutandis*. U prilog takvoj zabrani mogla bi ići činjenica da se člancima 60. i 61. Direktive 2006/112 uređuje mjesto uvoza. Međutim, sud koji je uputio zahtjev tumači presude od 2. lipnja 2016., Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig (C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:405) i od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) na način da u Direktivi 2006/112 nisu konačno uređene posljedice koje u pogledu PDV-a ima carinski prekršaj. Stoga je Sud u tim slučajevima uvoz za potrebe PDV-a mogao uvjetovati nepisanim elementom koji se odnosi na oporezivi događaj, odnosno ulaskom u gospodarske tokove.
- 28 Tekst članka 60. Direktive 2006/112 u tom pogledu ostavlja prostora. Člankom 87. stavkom 4. Uredbe br. 952/2013, koji se primjenjuje *mutatis mutandis*, ne utvrđuje se mjesto uvoza koje je protivno članku 60. Direktive, nego se njime, u svrhu djelotvornog izvršenja obveze obračuna PDV-a do gornje granice od 10 000 eura, samo uvodi fikcija nadležnosti neke druge države članice u pogledu naplate PDV-a. U suprotnom, sud koji je uputio zahtjev smatra da postoji opasnost da se PDV na uvoz uopće ne naplati. Ako u ovom slučaju Njemačka nije nadležna za naplatu PDV-a na uvoz, taj bi PDV trebalo naplatiti u

državi članici u kojoj je prvotno nastao. Tuženi Glavni carinski ured istaknuo je da je to u praksi često neizvedivo.

RADNI DOKUMENT