

**Predmet C-73/24 [Keladis II]<sup>1</sup>****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

30. siječnja 2024.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Upravni sud u Solunu, Grčka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

30. studenoga 2023.

**Tužitelj:**

WI

**Tuženik:**Anexartiti Archi Dimosion Esodon (Nezavisno tijelo za javne  
prihode, Grčka)**Predmet glavnog postupka**

Tužba za poništenje poreznih rješenja kojima je utvrđena tužiteljeva suodgovornost za kaznena djela krijumčarenja, naloženo mu plaćanje povećanih carina zbog tih kaznenih djela, utvrđena njegova suodgovornost za plaćanje cijelog iznosa navedenih povećanih carina te mu je solidarno s drugim suodgovornim osobama pripisana odgovornost za plaćanje iznosa PDV-a (porez na dodanu vrijednost) koji je utajen na svakoj uvoznj deklaraciji.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Zahtjev za prethodnu odluku – Carine – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Carinska vrijednost – Deklariranje carinske vrijednosti koja je manja od stvarne vrijednosti – Oporezivi iznos PDV-a – Tržišna vrijednost – Utvrđivanje– Način utvrđivanja tržišne vrijednosti

<sup>1</sup> Ovaj je predmet dobio fiktivni naziv, koji ne odgovara nijednom od imena stanaka u postupku.

## Prethodna pitanja

1. U slučaju opravdanih sumnji u pogledu činjenice da je deklarirana carinska vrijednost uvezene robe stvarna transakcijska vrijednost robe, ali se naknadnom provjerom ne može utvrditi transakcijska vrijednost na temelju metoda iz članka 30. stavka 2. točaka (a) i (b) Uredbe br. 2913/92 (transakcijska vrijednost istovjetnih i sličnih proizvoda) i članka 74. stavka 2. Uredbe br. 952/2013 jer, s jedne strane, roba nije oduzeta te stoga nije moguća fizička provjera te robe i jer je, s druge strane, opis robe u dokumentima koji su priloženi uvoznj deklaraciji općenit i neprecizan, je li u skladu s odredbama članka 30. stavka 2. točke (c) Uredbe br. 2913/92 i članka 74. stavka 2. točke (c) Uredbe br. 952/2013 upravna praksa u skladu s kojom se, primjenom metode „deduktivne vrijednosti” predviđene tim odredbama, kao osnova za utvrđivanje tržišne vrijednosti robe upotrebljavaju takozvane „ulazne cijene” definirane u automatiziranom alatu za praćenje (AMT) programa Unije za borbu protiv prijevara (AFIS) i utvrđene statističkim metodama?

2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje: je li dopušteno upotrebljavati navedene „ulazne cijene” ako se primijeni bilo koja druga metoda opisana u člancima 30. i 31. Uredbe br. 2913/92 i članku 74. stavcima 1. do 3. Uredbe br. 952/2013? Je li to dopušteno osobito ako se uzme u obzir, s jedne strane, razumna fleksibilnost koja treba obilježavati primjenu „alternativne metode” u skladu s člankom 31. Uredbe br. 2913/92 i člankom 74. stavkom 3. Uredbe br. 952/2013 i, s druge strane, izričita zabrana utvrđivanja carinske vrijednosti na temelju najmanjih carinskih vrijednosti koja je predviđena tom „alternativnom metodom” (članak 31. stavak 2. točka (f) Carinskog zakonika Zajednice i članak 144. stavak 2. točka (f) Provedbene uredbe 2015/2447)?

3. U slučaju niječnog odgovora na oba navedena pitanja: dopušta li se pravom Unije da se odgovornost za plaćanje utajenog PDV-a ne pripíše uvozniku u pogledu kojeg se naknadno otkrije da je (sustavno) uvezio robu po cijenama nižim od cijena koje su utvrđene kao najniže komercijalno održive cijene ako carinska tijela ne mogu prilikom naknadne provjere utvrditi carinsku vrijednost uvezene robe s pomoću jedne od metoda opisanih u člancima 30. i 31. Uredbe br. 2913/92 i članku 74. stavcima 1. do 3. Uredbe br. 952/2013 ili je u tom slučaju, kao zadnje rješenje, dopušteno pripisati navedenu odgovornost uvozniku na temelju najnižih prihvatljivih cijena koje su utvrđene statističkim metodama, kao što se to već dopušta u slučaju kad Komisija pripisuje odgovornost za gubitak vlastitih sredstava državi članici koja nije provela odgovarajuće carinske provjere (vidjeti presudu Suda od 8. ožujka 2022., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-213/19, EU:C:2022:167)?

4. U slučaju potvrdnog odgovora na navedeno drugo ili treće pitanje: trebaju li najniže cijene utvrđene statističkim metodama odražavati uvoze izvršene u istom razdoblju kao i provjereni uvozi ili uvoze izvršene u približno isto vrijeme i, u tom slučaju, koje je najdulje prihvatljivo razdoblje između uvoza upotrijebljenih kako bi se dobio statistički rezultat i provjerenih uvoza (može li se, primjerice, po

analogiji primijeniti razdoblje od 90 dana predviđeno člankom 152. stavkom 1. točkom (b) Uredbe br. 2454/93 i člankom 142. stavkom 2. Provedbene uredbe 2015/2447)?

5. U slučaju potvrdnog odgovora na barem jedno od prvih triju pitanja u vezi s uporabom „ulaznih cijena” za utvrđivanje tržišne vrijednosti uvezene robe: u slučaju kad se tijekom uvoza slijedio postupak iz članka 81. Uredbe br. 2913/92 i članka 177. Uredbe br. 952/2013 za pojednostavljenje postupka sastavljanja carinskih deklaracija grupiranjem oznaka robe TARIC, je li u skladu s načelom zabrane utvrđivanja proizvoljnih ili izmišljenih carinskih vrijednosti upravna praksa na temelju koje se carinska vrijednost sve uvezene robe u okviru svake uvozne deklaracije izračunava na temelju „ulazne cijene” utvrđene za određeni proizvod, čija je oznaka TARIC navedena u uvoznoj deklaraciji, s obzirom na to da je grupiranje koje je izvršio uvoznik obvezujuće za carinsko tijelo u skladu s člankom 222. stavkom 2. točkom (b) Provedbene uredbe 2015/2447, ili, suprotno tomu, vrijednost svakog proizvoda treba utvrditi na temelju njegova tarifnog broja, iako oznaka nije navedena u uvoznoj deklaraciji, kako bi se izbjegla opasnost od određivanja proizvoljnih carina?

### **Relevantne odredbe prava Unije i sudska praksa Suda**

Uredba Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 1992., L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.): članak 29. stavak 1. te članci 30., 31., 78. i 81. (u daljnjem tekstu: CZZ)

Uredba Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 1993., L 253, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 1., str. 3.): članak 142. stavak 1., članak 150. stavak 1., članak 151. stavak 1., članci 152. i 181.a te Prilog 23.

Uredba (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije (SL 2013., L 269, str. 1. te 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., L 90151): članak 48., članak 70. stavak 1., članak 74. i članak 177. stavak 1. (u daljnjem tekstu: CZU)

Provedbena uredba Komisije (EU) 2015/2447 od 24. studenoga 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila za provedbu određenih odredbi Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća o utvrđivanju Carinskog zakonika Unije (SL 2015., L 343, str. 558. te ispravci SL 2016., L 87, str. 35., SL 2017., L 101, str. 196. i SL 2018., L 157, str. 27.): članak 1. stavak 2., članak 128. stavak 1., članak 140., članak 141. stavak 1. te članci 142., 144. i 222.

Presude Suda od 28. veljače 2008., Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128); od 12. prosinca 2013., Christodoulou i drugi (C-116/12,

EU:C:2013:825); od 16. lipnja 2016., EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455); od 9. studenoga 2017., LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839); od 20. lipnja 2019., Oribalt Rīga (C-1/18, EU:C:2019:519); od 22. travnja 2021., Lifosa (C-75/20, EU:C:2021:320); od 8. ožujka 2022., Komisija/Ujedinjena Kraljevina (Borba protiv prijevara umanjnjem vrijednosti) (C-213/19, EU:C:2022:167); od 9. lipnja 2022., Baltic Master (C-599/20, EU:C:2022:457) i od 9. lipnja 2022., FAWKES (C-187/21, EU:C:2022:458).

### **Relevantne odredbe nacionalnog prava**

Nomos 2960/2001, Ethnikos teloneiakos kodikas (FEK A' 265/22.11.2001) (Zakon br. 2960/2001 o Nacionalnom carinskom zakoniku (Službeni list Helenske Republike A' 265/22.11.2001)):

Članak 28. stavci 1. do 3., članak 29. stavci 1. i 2. te članci 31. i 142.

Članak 150. „1. Osobama koje na bilo koji način sudjeluju u carinskom prekršaju u smislu članka 142. stavka 2. ovog zakonika i ovisno o stupnju sudjelovanja svake osobe, neovisno o provedbi kaznenog progona protiv tih osoba, u skladu s odredbama članka 152. i 155. te sljedećih članaka ovog zakonika osobno i solidarno nalaže se plaćanje carine uvećane za iznos koji može biti od tri do pet puta veći u odnosu na iznos carina primjenjivih na predmet prekršaja za sve suodgovorne osobe. U tu svrhu carine se izračunavaju u skladu s odredbama Carinskog zakonika Zajednice i relevantnim nacionalnim odredbama kojima se uređuje nastanak carinskog duga. U slučaju [...] izdavanja računa za iznos koji je manji od stvarnog iznosa poreznu osnovicu navedene povećane carine čini razlika između carina koje proizlaze iz vrijednosti dobivene u trenutku carinjenja i tekuće tržišne vrijednosti. Ako je trostruki iznos carina i drugih davanja za krijumčarenu robu manji od tisućpetsto eura (1500,00), utvrđuje se sankcija u tom iznosu u slučaju proizvoda koji podliježu trošarinama i u polovici tog iznosa u slučaju drugih proizvoda [...]. Odgovornost za plaćanje carina, poreza i drugih davanja koji nisu plaćeni unatoč tomu što je zakonito nastao carinski dug može se pripisati zasebno na temelju obrazloženog poreznog rješenja. [...]”

Članak 155.

### **Sažet prikaz činjenica i postupka**

- 1 Uvoznik odjernih predmeta osnovao je 2014. poduzeće s jednim članom za veleprodaju odjeće sa sjedištem u Solunu. Do kraja 2016. poduzetnik je podnio stotinjak uvoznih deklaracija s prijavljenom vrijednošću robe od otprilike 6 000 000,00 eura. Na temelju prijave zbog izdavanja računa za iznos koji je manji od stvarnog iznosa uvezenih proizvoda carinski ured proveo je 2016. reviziju poduzetnika.

- 2 Revizija je otkrila nepravilnosti u funkcioniranju poduzeća i uvozima koje je ono izvršilo. Ispostavilo se, među ostalim, da je navodni uvoznik bio zaposlenik jednog drugog trgovca odjećom. Osim toga, roba podvrgnuta fizičkoj inspekciji količinski je odgovarala robi prijavljenoj u svakoj uveznoj deklaraciji, ali je varirala u pogledu kvalitete, sastava, dimenzija i dizajna, kao i u pogledu njezine vrijednosti, što se nije odražavalo u računima za uvoz priloženima deklaracijama, te su revizori smatrali da su prijavljene vrijednosti očito manje od stvarnih vrijednosti.
- 3 Nakon inspekcije carinski ured zaključio je da je poduzeće samo nominalno u vlasništvu uvoznika, dok je stvarni operator bio navedeni trgovac odjevnim predmetima, kod kojeg je bio zaposlen tužitelj u ovom predmetu. Nadzorna tijela smatrala su da je krijumčarski lanac djelovao na sljedeći način: poduzetnici zainteresirani za uvoz odjeće iz Turske najprije su odlazili u tu zemlju, gdje su stupali u kontakt s dobavljačima koji su plaćali u gotovini. Sporazumom je predviđeno da robu neće izravno izvoziti prodavatelj, nego da će se ona predati prijevozničkom društvu koje će se pobrinuti za prijevoz u Grčku. Roba je bila zapakirana na način da su grčka carinska tijela dovedena u zabludu u pogledu njezine kvalitete i vrijednosti. Jedno drugo tursko društvo izdavalo je račun za carinjenje robe koji je bio netočan kad je bila riječ o vrijednostima (izdavanje računa za iznos koji je manji od stvarnog iznosa) te u koji je bila uključena sva roba i u kojem je poduzetnik naveden kao kupac. U računu o kojem je riječ roba je navedena općenito, a iskazane vrijednosti bile su znatno manje od onih koje su zapravo platili grčki poduzetnici stvarnim turskim dobavljačima.
- 4 Nakon carinjenja robu je jedno drugo prijevozničko društvo prevozilo stvarnim kupcima u cijeloj Grčkoj. Naknadu za prijevoz iz Turske plaćali su krajnji primatelji u gotovini i bez izdavanja fiskalnog računa, dok se PDV iz računa koji je izdalo društvo također plaćao u gotovini. Vrijednosti navedene u računima za prodaju na unutarnjem tržištu bile su tek neznatno veće od vrijednosti deklariranih u trenutku uvoza, dok su količine navedene u većini računa uvelike bile neprecizne jer veći dio primatelja nije htio da računi odražavaju stvarno primljene količine.
- 5 Nadležni carinski ured u Solunu procijenio je ukupni iznos poreza i drugih utajenih davanja za gotovo sve uvoze koje je izvršio poduzetnik na 6 211 300,19 eura. Konkretno, kad je riječ o tužiteljevoj uključenosti u navedeni krijumčarski lanac, u izvješću o inspekciji navodi se da je on registriran kao zaposlenik poduzetnika i da je bio izravni suradnik trgovca odjećom, da je bio potpuno svjestan njegovih aktivnosti te da je primao i izvršavao njegove naredbe, dok je tužitelj zaniijekao počinjenje bilo kakvog prekršaja ili uključenost u njegovo počinjenje.
- 6 Nakon toga donesena su porezna rješenja koja tužitelj pobija, a u skladu s kojima se svaka od tih osoba smatrala odgovornom za kazneno djelo krijumčarenja, odnosno odgovornima su se smatrali, s jedne strane, krajnji primatelj robe u svakoj deklaraciji i stvarni uvoznik te, s druge strane, tužitelj i druge četiri osobe

koje su sudjelovale u aktivnosti poduzetnika, među kojima su uvoznik i trgovac odjevnim predmetima. Smatralo se da su one djelovale zajedno s namjerom da grčku državu liše poreznih davanja koja treba platiti za robu koja se uvozi iz inozemstva, čime je izbjegnuto plaćanje PDV-a koji se duguje za robu koju je primio krajnji primatelj i stečena odgovarajuća izravna gospodarska prednost.

- 7 Na temelju opisanog ponovno je procijenjena vrijednost robe koja je uvezena sa svakom deklaracijom te je izračunan iznos utajenog PDV-a po uvozniku i po deklaraciji, čije je plaćanje solidarno naloženo svim suodgovornim osobama te je istodobno naloženo plaćanje povećanih carina u trostrukom iznosu utajenog PDV-a.

### **Glavni argumenti stranaka glavnog postupka**

- 8 Tužitelj poriče da su za robu o kojoj je riječ izdani računi za iznos koji je manji od stvarnog iznosa. Konkretno, tužitelj tvrdi da vrijednost robe nije zakonito utvrđena uporabom „pravednih cijena” ili „ulaznih cijena” jer su potonje cijene, kao statistički podaci o uvoznim cijenama, mogle poslužiti samo kao osnova za dovođenje u pitanje deklarirane vrijednosti, a ne kao metoda za utvrđivanje carinske vrijednosti, s obzirom na to da se ta vrijednost može utvrditi samo na temelju metoda predviđenih odredbama CZU-a.
- 9 Osim toga, tužitelj tvrdi da je cijena u svakom slučaju nezakonito utvrđena na temelju oznake TARIC navedene u svakoj deklaraciji u skladu s postupkom pojednostavljenja jer je uvoznik naveo tu oznaku na prijedlog carinskih službenika kako bi se ubrzalo stavljanje na tržište prijavljene robe i ona nije odgovarala stvarno uvezenoj robi. Stoga smatra da su revizori počinili pogrešku jer nisu izvršili fizičku provjeru robe o kojoj je riječ i jer su se oslonili samo na navedene oznake kako bi kvalificirali vrstu uvezene robe.
- 10 Tužitelj usto naglašava da je samo u nekim deklaracijama zatraženo grupiranje tarifnih brojeva i da, stoga, u drugim deklaracijama ne postoji ni materijalna osnova za utvrđivanje vrijednosti na temelju jedinstvene oznake TARIC. Osim toga, u brojnim je slučajevima u trenutku uvoza robe iz spornih deklaracija izvršena fizička provjera a da nije utvrđeno nikakvo odstupanje prirode i kvalitete uvezene robe od njezinih deklariranih cijena, dok carinski službenici naknadno nisu utvrdili vrijednost te robe na temelju robe koja je stvarno uvezena, nego na temelju drugih proizvoda s drukčijom oznakom TARIC i stoga s višom „ulaznom cijenom”.
- 11 Tužitelj smatra da se na taj način utvrđuje lažno visoka cijena za svaki proizvod, što dovodi do toga da utvrđenje carinskog ureda u pogledu izdavanja računa za iznos koji je manji od stvarnog iznosa nije opravdano jer su se u ovom slučaju uvozi odnosili na proizvode koji su se prodavali po vrlo niskim cijenama.
- 12 Tuženik osporava te argumente i tvrdi da je upotrijebljena metoda utvrđivanja vrijednosti robe bila zakonita i primjerena. Konkretno, u svim je deklaracijama o

kojima je riječ od navodnog uvoznika zatraženo da primijeni pojednostavljeni postupak „grupiranja brojeva” u skladu s člankom 177. CZU-a. Zahtjevi su u cijelosti prihvaćeni, što je dovelo do toga da se roba u tom trenutku smatrala jednom vrste robe, i to onom iz većeg broja.

- 13 Naknadno, nakon što je revizor utvrdio da su za robu izdani računi za iznos koji je manji od stvarnog iznosa, tarifni broj prijavljen u deklaraciji tijekom postupka pojednostavljenja uzet je u obzir kao osnova za izračun radi utvrđivanja utajenih poreznih davanja.
- 14 Konkretno, kao što to naglašava tuženik, u pobijanim aktima nisu primijenjene metode utvrđivanja koje se temelje na transakcijskoj vrijednosti istovjetne i slične robe (članak 30. stavak 2. točke (a) i (b) CZZ-a i članak 74. stavak 2. CZU-a) jer to ne bi bilo praktično s obzirom na to da roba nije oduzeta, a opis robe u računima koji su priloženi uvoznim deklaracijama bio je općenit i neprecizan.
- 15 Umjesto toga upotrijebljena je metoda predviđena člankom 30. stavkom 2. točkom (c) CZZ-a („metoda deduktivne vrijednosti”) te je, konkretno, utvrđena vrijednost jedinične cijene po kojoj se najveća moguća ukupna količina takve ili istovjetne ili slične uvezene robe prodaje na carinskom području Unije osobama koje nisu povezane s prodateljima u Uniji u trenutku uvoza robe o kojoj je riječ ili u približno isto vrijeme uvoza.
- 16 Budući da je imao pristup sustavu AMT (*Automated Monitoring Tool*) AFIS-a (program Unije za borbu protiv prijevara), primjenom te metode carinski ured uzeo je u obzir „ulazne cijene” utvrđene u visini od 50 % pravedne cijene po kilogramu robe i sadržane u navedenom sustavu te je naposljetku utvrdio carinsku vrijednost na razini „ulazne cijene”. Konkretno, carinski ured smatrao je da postoji pretpostavka izdavanja računa za iznos koji je manji od stvarnog iznosa robe, s obzirom na to da su te cijene (odnosno polovica pravednih prosječnih cijena uvezenih proizvoda koje se temelje na obradi statističkih podataka kojima raspolaže Unija u pogledu uvoza na njezinu području) odlučujući čimbenik za utvrđivanje minimalne vrijednosti ispod koje nije održivo nikakvo zakonito komercijalno trgovanje robom o kojoj je riječ kada je cijena navedena u računu manja od tog praga.

### **Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 17 Sud koji je uputio zahtjev smatra da, u slučaju kad imaju opravdane sumnje u pogledu podudaranja između deklarirane transakcijske vrijednosti i stvarno plaćene cijene i, stoga, carinske vrijednosti uvezene robe, carinska tijela mogu odstupati od deklarirane vrijednosti i utvrditi cijenu na temelju jedne od metoda opisanih u članku 30. CZZ-a i članku 74. CZU-a. U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev na temelju podnesenih dokaza smatra da je carinski ured opravdano izrazio te sumnje.

- 18 Međutim, nakon toga postavlja se pitanje o načinu utvrđivanja carinske vrijednosti robe kako bi se, s jedne strane, odredilo je li stvarno utvrđeno izdavanje računa za iznos koji je manji od stvarnog iznosa u svakom pojedinom slučaju uvoza robe i, s druge strane, kako bi se pripisala odgovornost za plaćanje neplaćenih poreza (PDV na uvoz) i pripadajućih povećanih carina.
- 19 Carinski ured primijenio je „metodu deduktivne vrijednosti” te je u tom pogledu uzeo u obzir „ulazne cijene”. Međutim, statistička metoda utvrđivanja točnih prosječnih cijena i prihvatljivih najnižih cijena razvijena je, kao prvo, kao sredstvo za analizu rizika, a ne kao metoda za utvrđivanje carinske vrijednosti određene robe u kontekstu naknadne provjere. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev smatra da ta metoda utvrđivanja najnižih cijena uvoza, kao isključivo statistička metoda, može dovesti do određenog postotka lažno pozitivnih rezultata a da ne postoji slučaj izdavanja računa za iznos koji je manji od stvarnog iznosa.
- 20 Sud koji je uputio zahtjev na temelju toga smatra da se „ulazne cijene” predviđene sustavom AMT ne mogu upotrijebiti u svrhu naknadnog utvrđivanja carinske vrijednosti u skladu s „metodom deduktivne vrijednosti”, osobito ako se uzme u obzir činjenica da, u skladu s tekstom tih odredbi, treba utvrditi jediničnu cijenu po kojoj se prodaje istovjetna ili slična uvezena roba. Slijedom toga, problem nemogućnosti fizičke provjere uvezene robe kako bi se utvrdilo je li ona istovjetna ili slična javlja se i prilikom primjene te metode, što je onemogućilo i primjenu metoda predviđenih člankom 30. stavkom 2. točkama (b) i (c) CZZ-a te člankom 74. stavkom 2. točkama (b) i (c) CZU-a.
- 21 Sud koji je uputio zahtjev smatra da se isto tako ne mogu upotrijebiti „ulazne cijene” u okviru nijedne druge metode utvrđivanja transakcijske vrijednosti iz članaka 30. i 31. CZZ-a te članka 74. CZU-a. Konkretno, iz tih odredbi proizlazi da metoda izračunane vrijednosti pretpostavlja poznavanje točnih obilježja određene robe, dok se primjenom takozvane „alternativne metode” izričito zabranjuje da se carinska vrijednost utvrdi na temelju najmanjih carinskih vrijednosti.
- 22 Osim toga, iz navedenih odredbi CZZ-a i CZU-a jasno proizlazi da carinska tijela, kad je riječ o izračunu carinske vrijednosti robe u okviru naknadnih provjera, samo primjenjuju metode koje su izričito opisane u člancima 30. i 31. CZZ-a te članku 74. CZU-a. Slijedom toga, „ulazna cijena” ne može se upotrijebiti kako bi se naknadno određenom uvozniku pripisala odgovornost za uvoz čija je deklarirana vrijednost manja od navedene „ulazne cijene”.
- 23 Na temelju tih pretpostavki trebalo bi poništiti pobijane akte jer se, u skladu s izričitim dopuštenjem carinskog ureda, utvrđivanje carinske vrijednosti uvezene robe temeljilo, u konačnici, na „ulaznim cijenama” uključenima u sustav AMT.
- 24 Međutim, postoje nedoumice u pogledu te ocjene suda koji je uputio zahtjev, koja se temelji na tumačenju relevantnih odredbi carinskog zakonodavstva Unije, s obzirom na to da ne postoji sudska praksa Suda u slučaju koji ima ista obilježja



kao ovaj. Konkretno, učinak navedenog mogućeg tumačenja nemogućnosti uporabe „ulaznih cijena” jest taj da se utajene carine ne zaračunavaju uvozniku kad se naknadno otkrije da je (sustavno) uvezio robu po cijenama nižim od onih koje su utvrđene kao najniže komercijalno održive cijene.

- 25 Razlog tomu je to što nemogućnost fizičke provjere sve robe, s obzirom na dugo razdoblje koje je proteklo i neposredno stavljanje na tržište, u ovom slučaju onemogućuje izračun njezine stvarne transakcijske vrijednosti i, stoga, opravdanje izdavanja računa za tu robu za iznos koji je manji od stvarnog iznosa.
- 26 Slijedom toga, također se može zastupati stajalište (koje slijedi grčko carinsko tijelo) u skladu s kojim se, u slučaju pripisivanja odgovornosti pojedinačnim uvoznicima, vrijednost uvezene robe može, kao zadnje rješenje, utvrditi na temelju „ulaznih cijena”, kako su ih statistički utvrdile nadležne institucije Europske unije.
- 27 Međutim, ako se prihvati to tumačenje, sud koji je uputio zahtjev smatra da iz pobijanih akata ne proizlazi jasno koja je „ulazna cijena” upotrijebljena za svaku deklaraciju niti je li ona izvedena iz statističke obrade uvoza robe o kojoj je riječ do kojih je došlo u istom razdoblju ili u približno isto vrijeme. Zahtjev vremenske povezanosti jedinične cijene s uvozom određene robe isključivo proizlazi iz primjene metode opisane u članku 30. stavku 2. točkama (b) i (c) CZZ-a te članku 74. stavku 2. točkama (b) i (c) CZU-a, koja se utvrđuje u razdoblju od najviše 90 dana, ali nije izričito navedeno koje je najdulje razdoblje od uvoza robe koje mogu imati cijene koje su uzete u obzir kao osnova za statističko utvrđivanje „ulaznih cijena” ako se primjenjuje druga metoda utvrđivanja carinske vrijednosti.
- 28 Osim toga, grupiranje brojeva, koje je obvezujuće i za carinska tijela i za uvoznika kako bi s robom uvezenom u okviru svake uvozne deklaracije ubuduće postupali kao s jedinstvenom stavkom, praksa je koja u kontekstu naknadne provjere radi izračuna tržišne vrijednosti može dovesti do utvrđivanja fiktivne vrijednosti robe grupirane pod oznaku TARIC. Razlog tomu je to što se ne može isključiti da je iznos „ulazne cijene” za robu iz oznake TARIC navedene u uvoznoj deklaraciji višestruko veći od „ulazne cijene” druge robe uvezene s istom uvoznom deklaracijom.
- 29 Na taj način, zbog postupka pojednostavljenja, može se stvoriti pogrešan dojam da su u pogledu određene robe za koju je stvarna vrijednost kupoprodaje zapravo navedena u uvoznoj deklaraciji izdavani računi za iznos koji je manji od stvarnog iznosa. Isti problem javio bi se i da se tržišna vrijednost uvezene robe utvrdi na temelju grupiranja brojeva TARIC bez uporabe „ulaznih cijena”, primjenom jedne od metoda utvrđivanja tržišne vrijednosti predviđenih člancima 30. i 31. CZZ-a te člankom 74. CZU-a.
- 30 Stoga sud koji je uputio zahtjev smatra, u dijelu u kojem tržišna vrijednost robe iz osporavanih deklaracija nije utvrđena na temelju vrijednosti samog proizvoda, nego proizvoda koji odgovara oznaci TARIC navedenoj u uvoznoj deklaraciji, da

pobijane akte treba poništiti i zbog tog razloga. Međutim, kao što to naglašava carinski ured, u skladu s člankom 222. stavkom 2. točkom (b) Provedbene uredbe 2015/2447, roba za koju je podnesen zahtjev za pojednostavljenje sada se smatra jednom stavkom. Osim toga, Sud je već utvrdio (presuda od 9. lipnja 2022., Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, t. 52. do 54.) da se ne može smatrati nerazumnim da se carinska tijela, u svrhu utvrđivanja tržišne vrijednosti robe, oslanjaju na informacije koje je dostavio taj deklarant, iako se na taj način utvrđuje jedinstvena cijena za robu koja, unatoč tomu što je razvrstana pod istu oznaku TARIC, nije homogena. Stoga se može smatrati da se navedena praksa carinskih tijela zapravo temelji na odredbama carinskog zakonodavstva Unije.

- 31 Iz prethodno navedenog proizlazi da je, s obzirom na to da su uvozne deklaracije o kojima je riječ podnesene od travnja 2014. do prosinca 2016., potrebno tumačiti i odredbe CZZ-a i Uredbe br. 2454/93, kao i relevantne odredbe CZU-a i Provedbene uredbe 2015/2447. To tumačenje nije očito i u pogledu njega postoje razumne sumnje, s obzirom na to da Sud još nije odlučivao o pitanju je li uporaba najnižih prihvatljivih cijena ili „ulaznih cijena” dopuštena za utvrđivanje vrijednosti uvezene robe niti o pitanju je li grupiranje oznaka TARIC obvezujuće za carinska tijela u okviru naknadne provjere.
- 32 S obzirom na navedeno i činjenicu da su pred sudom koji je uputio zahtjev u tijeku stotine sličnih predmeta u kojima se postavlja isto pravno pitanje navedena pitanja treba uputiti Sudu radi donošenja prethodne odluke u skladu s člankom 267. UFEU-a.