



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 30. ožujka 2017.¹

Predmet C-46/16

**Valsts ieņēmumu dienests
uz sudjelovanje:
„LS Customs Services”, SIA**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Carinska unija – Roba koja se tijekom postupka vanjskog provoza na carinskom području Unije izuzima od carinskog nadzora – Određivanje carinske vrijednosti – Pretpostavke za primjenu metode transakcijske vrijednosti – Prodaja radi izvoza u treću državu – Određivanje carinske vrijednosti na temelju podataka koji su dostupni u Uniji – Obveze istrage i obrazlaganja carinske uprave države članice”

I. Uvod

1. U vremenu u kojem se na više mjesta ponovno razmišlja o podjelama i podizanju novih barijera, primjena carinskog prava, osim svojeg tehničkog karaktera, nudi mogućnost da se razmotre vrijednosti i ciljevi prava slobodne trgovine Svjetske trgovinske organizacije i Europske unije. Te se vrijednosti i ciljevi sastoje od stvaranja pravednog, jedinstvenog i nepristranog carinskog sustava koji je u jednakoj mjeri primjeren potrebama svjetske trgovine, gospodarskih subjekata i nacionalnog gospodarstva.
2. U tom su sustavu od odlučnog značenja obračun carinske vrijednosti i s tim povezana postupovna jamstva. Naime, takav je pravedan sustav carinskih tarifa bespredmetan ako se obračun carinske vrijednosti, na kojem se temelji, ne odvija pravilno i pravično.
3. U tom se pogledu u okviru ovog postupka nameću razna pitanja. On se odnosi na situaciju u kojoj je tijekom postupka vanjskog provoza na carinskom području Unije roba bila izuzeta od carinskog nadzora. Postupak vanjskog provoza omogućuje da se roba, koju se prodaje iz jedne treće zemlje u drugu, kreće između dvaju mjesta unutar carinskog područja Unije a da se tu robu ne podvrgne plaćanju uvoznih carina. No ako roba ne stigne na određeno mjesto, pretpostavlja se da je izuzeta od carinskog nadzora, dakle nadzora carinskih tijela² i da je time uvezena u carinsko područje Unije, pri čemu nastaje carinski dug.
4. S tim u vezi od Suda se traži odgovor na pitanje kako u takvoj situaciji treba izračunati carinsku vrijednost dotične robe koja izvorno nije prodana radi izvoza u carinsko područje Unije, već radi izvoza u treću zemlju.

¹ Izvorni jezik: njemački

² U vezi s pojmom izuzimanja od carinskog nadzora u smislu Carinskog zakonika vidjeti presudu od 12. lipnja 2014., SEK Zollagentur (C-75/13, EU:C:2014:1759, t. 28. i tamo navedenu sudsku praksu).

5. Nadalje, sud koji je uputio zahtjev traži od Suda da odredi opseg obveza istrage i obrazlaganja carinske uprave države članice u odnosu na metodu koja se primjenjuje radi određivanja carinske vrijednosti.

II. Pravni okvir

A. Pravo WTO-a

1. GATT iz 1994.

6. Članak VII. stavak 2. točke (a) i (b) Općeg sporazuma o carinama i trgovini iz 1994. (u daljnjem tekstu: GATT)³ određuje sljedeće:

„2.

- (a) Carinska vrijednost za uvezenu robu određuje se prema stvarnoj vrijednosti uvezene robe koja podliježe carini, ili slične robe, ali ne prema vrijednosti robe tuzemnog podrijetla ili na temelju proizvoljnih ili izmišljenih vrijednosti.
- (b) ‚Stvarna vrijednost‘ robe je cijena po kojoj se nju ili sličnu robu prodaje ili nudi u uobičajenom trgovačkom prometu pod uvjetima slobodnog tržišnog natjecanja u trenutku i mjestu koji su određeni propisima zemlje uvoza. [...]” [neslužbeni prijevod]

2. Sporazum o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a

7. Sukladno preambuli Sporazuma o provedbi članka VII. GATT-a (u daljnjem tekstu: Sporazum o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a)⁴ transakcijska vrijednost prema definiciji iz članka 1. tog sporazuma primarna je osnova za utvrđivanje carinske vrijednosti. Nadalje, u preambuli se pojašnjava da u slučaju da se carinska vrijednost ne može odrediti prema članku 1., istu treba odrediti na osnovu transakcijske vrijednosti iste ili slične uvezene robe. Ako ni to ne bi bilo moguće, predviđene su i razne druge metode za određivanje carinske vrijednosti.

8. Članak 1. stavak 1. Sporazuma o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a glasi kako slijedi:

„1. Carinska vrijednost uvezene robe je transakcijska vrijednost, to jest cijena plaćena ili plativa za robu koja se prodaje radi izvoza u zemlju uvoza [...]”

9. Članak 2. stavak 1. Sporazuma o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a određuje:

1.

- (a) Kad nije moguće utvrditi carinsku vrijednost uvezene robe prema odredbama članka 1., smatra se da je carinska vrijednost transakcijska vrijednost iste takve robe prodane radi izvoza u istu zemlju uvoza [...].”

3 Opći sporazum o carinama i trgovini iz 1994. (GATT), u Prilogu 1.A Sporazumu o osnivanju Svjetske trgovinske organizacije (WTO) potpisanom u Marrakešu 15. travnja 1994. i odobrenom Odlukom Vijeća 94/800/EZ od 22. prosinca 1994. o sklapanju u ime Europske zajednice, s obzirom na pitanja iz njezine nadležnosti, sporazuma postignutih u Urugvajskom krugu multilateralnih pregovora (1986.-1994.) (SL 1994., L 336, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 74., str. 3.). Ovdje citirana odredba potječe iz glavnog sporazuma GATT iz 1947. koji je preuzet u GATT-u iz 1994.

4 SL 1994., L 336, str. 119. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 74., str. 128.)

10. Članak 3. stavak 1. Sporazuma o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a utvrđuje:

„1.

- (a) Kad nije moguće odrediti carinsku vrijednost uvezene robe u skladu s odredbama članka 1. i 2., carinskom se vrijednošću smatra transakcijska vrijednost slične robe prodane radi izvoza u istu zemlju uvoza [...].”

11. U skladu s člankom 6. stavkom 1. točkom (b) Sporazuma o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a

„[c]arinska se vrijednost robe uvezene prema ovom članku temelji na izračunanoj vrijednosti. Izračunanu vrijednost čini zbroj:

[...]

- (b) svote dobiti i općih troškova koja je jednaka uobičajenom iznosu koji se ostvaruje pri prodaji robe iste vrste ili grupe proizvoda kao što je roba koja se procjenjuje, a koja je proizvedena u zemlji izvoza radi izvoza u zemlju uvoza;”

12. Članak 7. stavak 1. i stavak 2. točke (e) i (g) Sporazuma o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a predviđa:

„1. Ako carinsku vrijednost uvezene robe nije moguće odrediti prema članku 1. do 6., carinska se vrijednost određuje korištenjem razumnih sredstava, na način sukladan temeljnim načelima i općim odredbama ovog Sporazuma i članka VII. GATT-a iz 1994. i na temelju podataka dostupnih u zemlji uvoza.

2. U smislu ovog članka, carinska vrijednost ne određuje se prema:

[...]

- (e) cijeni robe namijenjene izvozu u zemlju koja nije zemlja uvoza;

[...]

- (g) navoljnim ili izmišljenim vrijednostima.

B. Pravo Unije

1. Carinski zakonik

13. U skladu s člankom 4. točkom 13. Carinskog zakonika Zajednice (u daljnjem tekstu: Carinski zakonik [EU-a] ili CZ)⁵ nadzor od strane carinskih tijela znači u smislu Carinskog zakonika „mjera koju općenito poduzimaju ta tijela s ciljem osiguranja provedbe carinskih propisa i, gdje je to primjereno, drugih pravila koja se primjenjuju na robu koja je predmet carinskog nadzora”.

14. Prema članku 37. stavku 1. i 2. CZ-a „[r]oba unesena u carinsko područje Zajednice podliježe carinskom nadzoru od trenutka njezina unosa” i „može podlijevati provjeri od strane carinskog tijela [...]”. Roba koja nije roba Zajednice „ostaje pod nadzorom dok se [...] ponovno ne izveze [...]”.

15. Člankom 6. stavcima 1. i 3. CZ-a određeno je:

„1. Ako osoba zahtijeva od carinskih tijela donošenje odluke koja se odnosi na primjenu carinskih propisa, ta osoba dostavlja sve podatke i isprave potrebne za donošenje odluke.

[...]

3. Odluke koje carinska tijela donose u pisanom obliku, a kojima se odbijaju zahtjevi podnositelja, ili su nepovoljne za osobe na koje se odnose, sadrže razloge na temelju kojih se donose. Odluke sadrže uputu o pravnom lijeku predviđenu člankom 243.”

16. Članak 12. CZ-a glasi kako slijedi:

„1. Na temelju pisanog zahtjeva, carinska tijela izdaju obvezujuće tarifne informacije ili obvezujuće informacije o podrijetlu [...].

2. Obvezujuća tarifna informacija ili obvezujuća informacija o podrijetlu obvezuju carinska tijela prema osobi kojoj je dana informacija, samo u odnosu na razvrstavanje u carinsku tarifu ili utvrđivanje podrijetla robe.

[...] [trajanje valjanosti, uvjeti i nevaljanost]”

17. Člankom 14. CZ-a predviđeno je sljedeće:

„Za potrebu primjene carinskog zakonodavstva, svaka osoba koja izravno ili neizravno sudjeluje u određenim radnjama za potrebe trgovine robom mora carinskim tijelima staviti na raspolaganje sve potrebne isprave i podatke, neovisno o načinu njihove pohrane, te pružiti na njihov zahtjev svaku drugu pomoć, u propisanom roku.”

⁵ Uredba Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 1992., 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.), kako je izmijenjena Uredbom Vijeća (EZ) br. 1186/2009 od 16. studenoga 2009. (SL 2009., L 324, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 260.). Uredbu br. 2913/92 trebala je izvorno zamijeniti Uredba (EZ) br. 450/2008 Europskog parlamenta i Vijeća od 23. travnja 2008. o Carinskom zakoniku Zajednice (Modernizirani carinski zakonik) (SL 2008., 145, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 245.), koja, međutim, u izostanku provedbenih odredbi nikada nije u cijelosti stupila na snagu. Uredba br. 450/2008 stavljena je izvan snage Uredbom (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije (SL L 269 od 10. 10. 2013., str. 1.). Potonja uredba primjenjuje se, međutim, tek od 2013. odnosno 2016. tako da se u ovom slučaju svakako još primjenjuje Uredba br. 2913/92.

18. Članak 29. stavak 1. CZ-a sastavljen je na sljedeći način:

„1. Carinska vrijednost uvezene robe njezina je transakcijska vrijednost, a to je stvarno plaćena ili plativa cijena za robu koja se prodaje radi izvoza u carinsko područje Zajednice, usklađena, tamo gdje je to potrebno, s člancima 32. i 33. pod uvjetom da:

- (a) kupac nema ograničenja u raspolaganju robom ili uporabi robe, osim ograničenja koja:
 - su određena zakonom ili ih zahtijeva javna vlast u Zajednici,
 - ograničavaju zemljopisno područje gdje se roba može preprodati, ili
 - ne utječu znatno na vrijednost robe;
- (b) prodaja ili cijena ne podliježu nekom uvjetu ili ograničenju čija se vrijednost ne može utvrditi s obzirom na robu koja se vrednuje;
- (c) nikakva naknada od naknadne preprodaje, raspolaganja robom ili uporabe robe od strane kupca neće biti izravno ili neizravno dostavljena prodavatelju, osim ako je moguće izvršiti odgovarajuće usklađenje s člankom 32.; i
- (d) kupac i prodavatelj nisu međusobno povezani ili, ako jesu, da je transakcijska vrijednost prihvatljiva za carinske svrhe u skladu sa stavkom 2.”

19. Članak 30. CZ-a određuje:

„1. Kada nije moguće odrediti carinsku vrijednost prema članku 29., carinska vrijednost bit će određena tako što će se ići redom kroz stavak 2. točke (a), (b), (c), i (d) do prve točke prema kojoj se ona može odrediti, pod uvjetom da redoslijed primjene točaka (c) i (d) bude obratan ako to zahtijeva deklarant; samo onda kad se ta vrijednost ne može odrediti prema određenoj točki, mogu se primijeniti odredbe sljedeće točke u nizu koji je utvrđen pomoću ovog stavka.

2. Carinska vrijednost, kako je utvrđena ovim člankom, je:

- (a) transakcijska vrijednost istovjetne robe prodane za izvoz u Zajednicu i izvezene u isto ili gotovo isto vrijeme kao i roba koja se procjenjuje;
- (b) transakcijska vrijednost slične robe prodane za izvoz u Zajednicu i izvezene u isto ili gotovo isto vrijeme kao i roba koja se procjenjuje;
- (c) vrijednost koja se temelji na jediničnoj cijeni po kojoj se najveća moguća ukupna količina takve ili istovjetne ili slične uvezene robe prodaje na području Zajednice osobama koje nisu povezane s prodavateljima;
- (d) izračunata vrijednost [koju] čini zbroj:
 - troška ili vrijednosti materijala i proizvodnje, ili druge vrste prerade, koja je upotrijebljena u proizvodnji uvezene robe,
 - svote dobiti i općih troškova koja je jednaka uobičajenu iznosu koji se ostvaruje pri prodaji robe iste skupine ili vrste kao što je roba koja se procjenjuje i koju je proizveo proizvođač u zemlji izvoza za izvoz u Zajednicu,
 - troška ili vrijednosti stavki iz članka 32. stavka 1. točke (e).

[...]”

20. Članak 31. CZ-a glasi kako slijedi:

„1. Ako carinsku vrijednost uvezene robe nije moguće odrediti prema člancima 29. ili 30., carinska vrijednost se određuje na temelju podataka dostupnih u Zajednici, koristeći opravdana sredstva u skladu s načelima i općim odredbama:

- Sporazuma o provedbi članka VII. Općeg sporazuma o carinama i trgovini iz 1994.,
- članka VII. Općeg sporazuma o carinama i trgovini iz 1994.,

[kao i]

- odredbama iz ovog poglavlja.

2. Prema stavku 1. carinska vrijednost ne određuje se na temelju:

- (a) prodajne cijene u Zajednici za robu proizvedenu u Zajednici;
- (b) sustava koji omogućuje da se u carinske svrhe prihvati viša od dviju mogućih vrijednosti;
- (c) cijene robe na domaćem tržištu zemlje izvoza;
- (d) troškova proizvodnje, osim onih izračunatih vrijednosti koje su utvrđene za istovjetnu ili sličnu robu prema članku 30. stavku 2. točki (d);
- (e) cijena za izvoz u zemlju koja nije dio carinskog područja Zajednice;
- (f) najmanjih carinskih vrijednosti
- (g) proizvoljnih ili izmišljenih vrijednosti.

21. Sukladno članku 91. stavku 1. točki (a) CZ-a

„1. [p]ostupak vanjskog provoza dopušta kretanje robe od jednog do drugog mjesta unutar carinskog područja Zajednice, i to:

- (a) robe koja nije roba Zajednice, a ne podliježe plaćanju uvoznih carina i drugih davanja ili mjerama trgovinske politike;”

22. Člankom 92. stavkom 1. CZ-a predviđeno je sljedeće:

„1. Postupak vanjskoga provoza smatra se završenim i obveze nositelja ispunjenima podnošenjem robe i pripadajućih isprava odredišnoj carinarnici u skladu s odredbama predmetnog postupka.” [neslužbeni prijevod]

23. Članak 94. CZ-a glasi kako slijedi:

„1. Glavni obveznik polaže osiguranje radi osiguranja plaćanja bilo kojeg carinskog duga ili drugih nameta koji bi mogli nastati u odnosu na robu.

2. Osiguranje je:

- (a) pojedinačno osiguranje koje obuhvaća pojedinačni postupak provoza, ili
- (b) zajedničko osiguranje koje obuhvaća više postupaka provoza, ako je glavnom obvezniku odobreno korištenje takvog osiguranja od strane carinskih tijela one države članice u kojoj ima poslovni nastan.

[...]

4. Osobe koje carinskim tijelima dokažu da ispunjavaju više standarde pouzdanosti, mogu dobiti odobrenje za korištenje zajedničkog osiguranja za smanjeni iznos ili im se može odobriti oslobođenje od polaganja osiguranja. [...]

[...]” [neslužbeni prijevod]

24. Člankom 95. stavkom 1. CZ-a predviđeno je sljedeće:

„1. Ako u skladu s postupkom Odbora nije potrebno drugačije odlučiti, polaganje osiguranja nije potrebno za:

[izuzeća]” [neslužbeni prijevod]

25. Članak 96. stavak 1. CZ-a određuje:

„Glavni obveznik je nositelj postupka vanjskog provoza Zajednice. Glavni obveznik je odgovoran za:

- (a) predaju robe odredišnoj carinarnici u nepromijenjenom stanju i do propisanog roka te uz poštivanje mjera koje su donijela carinska tijela radi osiguranja istovjetnosti robe;
- (b) poštivanje odredaba koje se odnose na postupak provoza Zajednice.”

26. Članak 192. stavak 1. CZ-a sastavljen je na sljedeći način:

„1. Ako je davanje osiguranja prema carinskom zakonodavstvu obvezatno, carinska tijela, ne dirajući u posebne odredbe za postupak provoza utvrđene u postupku Odbora, utvrđuju iznos takvog osiguranja u visini koja odgovara:

- točnom iznosu carinskog duga ili dugova za koje se osiguranje daje ako se taj iznos u trenutku u kojemu se davanje osiguranja zahtijeva može bez dvojbe odrediti,
- u drugim slučajevima, najvišem iznosu carinskog duga ili dugova koji su nastali ili bi prema ocjeni carinskih tijela mogli nastati.

[...]”

27. U skladu s člankom 203. CZ-a

„1. [u]vozni carinski dug nastaje:

- nezakonitim izuzimanjem ispod carinskog nadzora robe koja podliježe plaćanju uvoznih carina.

[...]

3. Dužnici su:

[...]

- ako je primjereno, osoba koja se mora pridržavati obveza koje proizlaze iz privremenog smještaja robe ili uporabe carinskog postupka u koji je roba stavljena.”

28. Članak 220. stavak 2. točka (b) CZ-a određuje:

„2. Osim u slučajevima iz [...], naknadno knjiženje ne provodi se:

[...]

- (b) ako iznos carine koji se zakonski potražuje nije proknjižen uslijed greške carinskih tijela koja prema okolnostima slučaja nisu razumno mogla otkriti osobu odgovornu za plaćanje, a koja je djelovala u dobroj vjeri i koja se pridržavala svih odredbi o carinskoj deklaraciji propisanih važećim zakonodavstvom.

[...]”

2. Uredba br. 2454/93

29. Članak 147. stavak 1. Uredbe br. 2454/93⁶ sastavljen je kako slijedi:

„1. Za potrebe članka 29. Zakonika, činjenica da je roba koja je predmet prodaje deklarirana za puštanje u slobodni promet smatra se dostatnim pokazateljem da je roba bila prodana za izvoz u carinsko područje Zajednice. U slučaju uzastopnih prodaja prije određivanja vrijednosti takav pokazatelj je samo zadnja prodaja koja je dovela do unosa robe na carinsko područje Zajednice ili prodaje koja se dogodila na carinskom području Zajednice prije puštanja robe u slobodan promet.

Kada je prijavljena cijena koja se odnosi na prodaju koja se dogodila prije posljednje prodaje na temelju koje je roba unesena na carinsko područje Zajednice, carinskim tijelima treba na zadovoljavajući način pokazati da se ta prodaja robe dogodila radi izvoza na predmetno carinsko područje.

[...]”

30. Članak 151. Uredbe br. 2454/93 predstavlja odredbu za provedbu članka 30. stavka 2. točke (b) CZ-a, a njegov stavak 3. određuje:

„3. Ako se, primjenom ovog članka, utvrde dvije ili više transakcijskih vrijednosti slične robe, za utvrđivanje carinske vrijednosti uvezene robe upotrijebit će se najniža transakcijska vrijednost.”

III. Činjenično stanje i glavni postupak

31. Dana 2. lipnja 2011. SIA LS Customs Services (u daljnjem tekstu: LSCS) podnio je kao glavni obveznik latvijskoj carinarnici Rīgas brīvostas MKP deklaracije o provožu robe (dječji bicikli i njihovi dijelovi) u vanjskom provožu iz Narodne Republike Kine u Rusku Federaciju preko područja Europske unije. Carinarnica Terehovas MKP bila je u deklaraciji o provožu navedena kao tijelo koje prima deklaraciju.

⁶ 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 L 253, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 1., str. 3.).

32. Budući da dotična roba nije još bila podnesena ovom tijelu, LSCS nije mogao dostaviti dokaz o završetku postupka provoza. Stoga je latvijska porezna uprava pošla od toga da postupak provoza nije završen i da obveze nositelja postupka provoza nisu bile ispunjene. Zbog toga je roba bila izuzeta iz carinskog nadzora te je na teret LSCS-a nastao carinski dug. Slijedom navedenog, latvijska je porezna uprava prvotnom odlukom od 12. rujna 2011. i konačnom odlukom od 8. studenog 2011. (u daljnjem tekstu: sporna odluka) obvezala LCSC na plaćanje carine, antidampinških pristojbi i poreza na dodanu vrijednost za dotičnu robu.

33. Što se tiče carinske vrijednosti te robe, latvijska porezna uprava smatrala je da članak 29. CZ-a nije primjenjiv jer dotična roba nije bila prodana radi izvoza u carinsko područje Zajednice, nego radi izvoza u Rusku Federaciju. Stoga se, radi određivanja carinske vrijednosti dotične robe, latvijska porezna uprava nije oslonila na njezinu transakcijsku vrijednost. Nadalje, porezna uprava smatrala je da nije raspolagala dostatnim podacima kako bi carinsku vrijednost odredila primjenom metoda predviđenih člankom 30. CZ-a. Stoga je carinsku vrijednost utvrdila pomoću članka 31. CZ-a tako što se oslonila na podatke dostupne u Uniji.

34. Povodom tužbe LSCS-a Administratīvā rajona tiesa (okružni upravni sud) u svojoj je presudi od 23. kolovoza 2012. poništio spornu odluku zbog nedostataka u obrazloženju. Administratīvā apgabaltiesa (pokrajinski upravni sud) potvrdio je ovu presudu 10. lipnja 2014. jer niti u prvotnoj odluci latvijskog poreznog tijela niti u spornoj odluci nisu navedeni podaci na temelju kojih je carinska vrijednost dotične robe bila izračunana. Nadalje, nije bilo obrazloženo niti to zašto nije bilo moguće utvrditi podatke na temelju kojih se moglo primijeniti metoda za određivanje carinske vrijednosti koja je različita od one predviđene u članku 31. CZ-a. Zbog toga latvijska porezna uprava nije LSCS-u omogućila da se u upravnom i sudskom postupku koristi svojim pravima.

35. Latvijska porezna uprava protiv ove presude podnijela je pravni lijek pred Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija).

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

36. Vrhovni sud smatra da rješavanje spora u glavnom postupku ovisi o tumačenju prava Unije te je stoga odlukom od 21. siječnja 2016. uputio Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Treba li članak 29. stavak 1. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice tumačiti na način da se metoda utvrđena u spomenutom članku također primjenjuje kada su uvoz robe i njezino puštanje u slobodni promet na carinskom području Zajednice posljedica toga što je tijekom postupka provoza bila izuzeta od carinskog nadzora, a riječ je o robi na koju se primjenjuju uvozne carine i koja nije prodana radi izvoza na carinsko područje Zajednice, nego radi izvoza izvan Zajednice?
2. Treba li izraz ‚redom‘ koji se nalazi u članku 30. stavku 1. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice, tumačiti, s obzirom na pravo na dobru upravu iz članka 41. Povelje Europske unije o temeljnim pravima i na načelo obrazlaganja upravnih akata, na način da, kako bi se moglo zaključiti da se primjenjuje metoda iz članka 31., carinska uprava ima obvezu u svakom upravnom aktu obrazložiti zašto se u tim konkretnim okolnostima ne mogu koristiti metode utvrđivanja carinske vrijednosti robe koje se nalaze u članku 29. ili 30.?
3. Treba li smatrati da je za neprimjenu metode iz članka 30. stavka 2. točke (a) Carinskog zakonika dovoljno da carinska uprava izjavi da ne posjeduje odgovarajući podatak, ili je carinska uprava obvezna ishoditi podatak od proizvođača?

4. Treba li carinska uprava obrazložiti zašto nisu korištene metode utvrđene u članku 30. stavku 2. točkama (c) i (d) Carinskog zakonika ako ona odredi cijenu slične robe na osnovi članka 151. stavka 3. Uredbe br. 2454/93?
5. Treba li odluka carinske uprave sadržavati iscrpno obrazloženje o podacima dostupnima u Zajednici, u smislu članka 31. Carinskog zakonika, ili ih se može izložiti naknadno tijekom sudskog postupka podnošenjem detaljnijih dokaza?”
37. U postupku pred Sudom pisano su se očitovali LSCS, latvijska vlada i Europska komisija.

V. Analiza

38. Pet prethodnih pitanja Augstākā tiesa (Vrhovni sud) odnose se na dva aspekta obveza carinske uprave države članice: s jedne se strane radi o određivanju carinske vrijednosti robe, a osobito o pretpostavkama za primjenu metode transakcijske vrijednosti (o tome odmah pod A). S druge se strane postavlja pitanje obveza istrage i obrazlaganja koje carinska uprava ima kod određivanja carinske vrijednosti (o tome potom pod B).

A. Pretpostavke za primjenu metode transakcijske vrijednosti u skladu s člankom 29. CZ-a

39. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi znati može li se metodu transakcijske vrijednosti iz članka 29. CZ-a koristiti za određivanje carinske vrijednosti i ako roba nije izvorno bila prodana radi izvoza u Uniju, već radi izvoza u treću zemlju, ali je tada tijekom postupka vanjskog provoza na carinskom području Unije bila izuzeta od carinskog nadzora.

40. Kako bi se odgovorilo na ovo pitanje, valja prvo pojasniti u kojoj je mjeri za primjenu metode transakcijske vrijednosti potrebno da transakcijska cijena odgovara cijeni za izvoz u carinsko područje Unije (vidjeti o tome donji odjeljak 1). Potom valja ispitati je li relevantno da carinski dug nastaje izuzimanjem dotične robe od carinskog nadzora tijekom postupka vanjskog provoza. S tim u vezi valja razmotriti argumentaciju LSCS-a prema kojoj određivanje osiguranja, koje treba položiti za vanjski postupak provoza, prejudicira kasnije utvrđivanje carinske vrijednosti (vidjeti o tome donji odjeljak 2).

1. Kriterij „prodaje radi izvoza u carinsko područje Unije”

41. Može li se metodu transakcijske vrijednosti predviđenu u članku 29. CZ-a koristiti radi određivanja carinske vrijednosti i ako transakcijska cijena ne odgovara cijeni za izvoz u carinsko područje Unije, nego cijeni za izvoz u treću zemlju?

42. Tome se, s jedne strane, protivi tekst članka 29. CZ-a u skladu s kojim je „transakcijska vrijednost [...] stvarno plaćena ili plativa cijena za robu koja se prodaje *radi izvoza u carinsko područje [Unije]*”^{7,8}. Prema stajalištu Suda, stoga u trenutku prodaje mora vrijediti da se robu iz treće zemlje unosi u carinsko područje Unije⁹. Ovo je načelo utvrđeno i u članku 147. stavku 1. drugom podstavku Uredbe br. 2454/93 prema kojem u slučaju prijave pretprodajne cijene kod uzastopnih prodaja, treba dokazati da se odgovarajuća transakcija dogodila radi izvoza na carinsko područje Unije.

⁷ Moje isticanje

⁸ Vidjeti također u tom smislu članak 1. stavak 1. Sporazuma o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a u skladu s kojim transakcijska vrijednost jest „cijena plaćena ili plativa za robu koja se prodaje radi izvoza u zemlju uvoza (moje isticanje).

⁹ Presude od 6. lipnja 1990., Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, t. 11.), i od 28. veljače 2008., Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, t. 28.)

43. S druge strane, iz strukture te smisla i svrhe odredaba o određivanju carinske vrijednosti iz članka 29. do 31. CZ-a proizlazi da se za izračun carinske vrijednosti može koristiti samo jednu cijenu radi izvoza u carinsko područje Unije.

44. Tako iz ovih odredaba i odredaba Sporazuma o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a, na kojima se ove prve temelje, proizlazi da za određivanje carinske vrijednosti transakcijsku vrijednost treba koristiti što je više moguće¹⁰. Ovo ne potvrđuje samo preambula Sporazuma o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a, već i činjenica da alternativne metode za određivanje carinske vrijednosti treba primjenjivati samo ako se carinsku vrijednost ne može odrediti pomoću transakcijske vrijednosti¹¹. Shodno tome Sud je pojasnio da se zbog prednosti koju se daje metodi transakcijske vrijednosti pretpostavke za njezinu primjenu ne smije preusko tumačiti¹².

45. Doduše, iz navedenih odredaba i iz članka VII. GATT-a na kojem se temelje, proizlazi da carinska vrijednost mora odgovarati „stvarnoj vrijednosti” uvezene robe. Stoga se transakcijsku vrijednost može koristiti za određivanje carinske vrijednosti samo ako je moguće poći od toga da odražava stvarnu ekonomsku vrijednost uvezene robe i vodi računa o svim sastavnim dijelovima te robe koji imaju ekonomsku vrijednost¹³.

46. To nije slučaj kod cijene koja nije utvrđena odnosno utanačena radi izvoza robe u carinsko područje Unije, nego radi izvoza robe u treću zemlju. Naime, cijena robe u određenom carinskom području odgovara tržišnoj situaciji u tom području¹⁴ te je stoga element koji utječe na gospodarsku vrijednost robe: ako dječji bicikl kao ovdje prilikom izvoza iz Kine u Rusiju stoji 3,90 eura, uopće ne znači da bi pri izvozu u Uniju bio prodan po istoj cijeni.

47. Stoga je i teoretska „uobičajena cijena” iz Briselskog sporazuma o carinskoj vrijednosti, koja je do uvođenja metode transakcijske vrijednosti služila kao osnova za određivanje „stvarne vrijednosti” prema članku VII. GATT-a¹⁵, bila cijena za *uvezenu robu u mjestu unosa u odgovarajuće carinsko područje*. Nasuprot tome, nikako se nije radilo o cijeni za inozemnu robu koja je izvezena u zemlje koje nisu odredišna zemlja¹⁶. Današnji se sustav temelji na ovom načelu „uobičajene” ili „ispravne” vrijednosti na način da se transakcijsku vrijednost uvezene robe koristi doduše načelno, ali samo uz određene uvjete za određivanje carinske vrijednosti.

48. Ako ovi uvjeti nisu ispunjeni, carinsku se vrijednost mora odrediti na temelju transakcijske vrijednosti istovjetne ili slične uvezene robe ili prema raznim drugim metodama. S tim povezane odredbe potvrđuju da kriterij prodaje radi izvoza u odnosno carinsko područje ima središnju ulogu kod određivanja carinske vrijednosti: tako se mora raditi o istovjetnoj ili sličnoj robi prodanoj *radi izvoza u istu zemlju uvoza* (Sporazum o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a)¹⁷ odnosno *radi izvoza u Uniju* (Carinski zakonik Unije)¹⁸. Isto tako, carinska se vrijednost, koja je u izostanku

10 Vidjeti u tom smislu također presudu Suda od 19. listopada 2000., Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574, t. 22.), u skladu s kojom u „sustavu uspostavljenom Carinskim zakonikom (tada je to bila Uredba br. 1224/80)”, „transakcijska vrijednost” čini temelj za određivanje carinske vrijednosti”. O potrebi tumačenja carinskog prava Unije u skladu s GATT-om vidjeti moje mišljenje u predmetu The International Association of Independent Tanker Owners i dr. (C 308/06, EU:C:2007:689, t. 107. i tamo navedenu sudsku praksu).

11 Presuda od 12. prosinca 2013., Christodoulou i dr. (C-116/12, EU:C:2013:825, t. 41-43)

12 U vezi s pojmom prodaje iz članka 29. stavka 1. CZ-a vidjeti presudu od 12. prosinca 2013., Christodoulou i dr. (C-116/12, EU:C:2013:825, t. 45.).

13 Presude od 16. studenog 2006., Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, t. 30.), od 15. srpnja 2010., Gaston Schul (C-354/09, EU:C:2010:439, t. 29.), i od 12. prosinca 2013., Christodoulou i dr. (C-116/12, EU:C:2013:825, t. 40.)

14 S tim u vezi vidjeti Krockauer, L., *Zollwert*, 3. izdanje, Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, Frankfurt na Majni, 1974., str. 24.

15 Briselski sporazum o carinskoj vrijednosti robe potpisan je 15. prosinca 1950., a njegova su načela u pravo Zajednice preuzeta Uredbom Vijeća br. 803/68 od 27. lipnja 1968. o carinskoj vrijednosti robe (SL 1968., L 148, str. 6.). Briselski sporazum zamijenjen je 1979. Sporazumom o provedbi članka VII. Općeg sporazuma o carinama i trgovini (SL 1980., L 71, str. 1.) postignutim u okviru tokijske runde GATT-a kojim je metoda transakcijske vrijednosti uvedena kao temelj za određivanje carinske vrijednosti i prenesena u pravo Zajednice Uredbom Vijeća br. 1224/80 od 28. svibnja 1980. o procjeni robe u carinske svrhe (SL 1980., L 134, str. 1.).

16 S tim u vezi vidjeti Krockauer, L., *Zollwer*, 3. izdanje, Verlag für Wirtschaft und Verwaltung, Frankfurt na Majni, 1974., str. 24. i 41.

17 Članak 2. stavak 1. točka (a) i članak 3. stavak 1. točka (a) Sporazuma o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a

18 Članak 30. stavak 2. točke (a) i (b) CZ-a

takvih referentnih vrijednosti izračunana prema drugim mogućim metodama, nikako ne smije zasnivati na cijeni robe namijenjene izvozu *u zemlju koja nije zemlja uvoza* (Sporazum o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a)¹⁹ odnosno *u zemlju koja nije dio carinskog područja Unije* (Carinski zakonik Unije)²⁰.

49. Stoga bi bilo u suprotnosti s ciljem pravila Unije o određivanju carinske vrijednosti priznati prodajnu cijenu radi izvoza u treću zemlju kao transakcijsku vrijednost u smislu članka 29. CZ-a. Naime, tim se pravilima treba ostvariti pravedan, jedinstven i nepristran sustav koji isključuje korištenje proizvoljnih ili izmišljenih carinskih vrijednosti²¹. To se ne bi moglo zajamčiti ako bi se cijena za izvoz u treću državu koristila kako bi se odredilo carinsku vrijednost robe u carinskom području Unije. Naime, budući da se cijene razlikuju ovisno o carinskom području, određivanje carinske vrijednosti može biti jedinstveno, pravedno i nepristrano samo ako radi uvoza u odnosno područje osnovu predstavlja cijena za izvoz u upravo ovo područje.

50. Ako to ne bi bio slučaj, došlo bi osobito do nejednakosti postupanja i narušavanja neutralnosti u odnosu na tržišno natjecanje između onog tko robu uvozi u Uniju na temelju prodaje radi izvoza u Uniju i onog tko robu uvozi u Uniju na temelju prodaje radi izvoza u treću zemlju, na primjer, putem izuzimanja robe iz carinskog nadzora (bilo namjerno ili, kao ovdje, zbog krivnje treće osobe). Zbog ovoga bi se, osim toga, otvorile mogućnosti zlorabe, ako je, kao ovdje, transakcijska vrijednost radi izvoza u treću zemlju bitno niža od odgovarajuće vrijednosti radi izvoza u carinsko područje Unije.

2. Način nastanka carinskog duga i značenje polaganja osiguranja u postupku vanjskog provoza

51. Iz navedenih razmatranja proizlazi da primjenjivost metode transakcijske vrijednosti ne ovisi o tome na koji način nastaje uvozni carinski dug (deklaracijom za puštanje robe u slobodan promet ili time da se robu u postupku provoza izuzme od carinskog nadzora). Umjesto toga je odlučno samo to je li uvezena roba prodana radi izvoza u carinsko područje Unije.

52. Kako bi se saznao, je li ovo slučaj, ovdje se, kao što Komisija ispravno navodi, ne može primijeniti predmnjeva iz članka 147. stavka 1. Uredbe br. 2454/93: u skladu s njome se činjenicu da je roba koja je predmet prodaje deklarirana za puštanje u slobodni promet u Uniji smatra dostatnim pokazateljem da je roba bila prodana za izvoz u carinsko područje Unije. No ovdje roba nije bila deklarirana za puštanje u slobodan promet, već za puštanje u postupak provoza.

53. Kao što Komisija nadalje iznosi, ovo ne znači, međutim, to da u izostanku deklaracije za puštanje u slobodan promet odmah treba poći od toga da roba nije bila prodana radi izvoza u carinsko područje Unije. Umjesto toga zadaća je carinske uprave odnosno suda koji je uputio zahtjev da na temelju okolnosti i raspoloživih isprava u pojedinačnom slučaju ocijeni je li roba bila prodana radi izvoza u carinsko područje Unije. Ovdje je odlučno to je li se prodaja, koja se treba temeljiti na procjeni transakcijske vrijednosti, dogodila radi izvoza na carinsko područje Unije. Prema informacijama LSCS-a i suda koji je uputio zahtjev, izgleda da to ovdje nije slučaj.

¹⁹ Članak 7. stavak 2. točka (e) Sporazuma o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a. Vidjeti također članak 6. stavak 1. točku (b) Sporazuma o određivanju carinske vrijednosti u okviru GATT-a prema kojem u slučaju da se carinska vrijednost temelji na izračunanoj vrijednosti raznih čimbenika, svota dobiti i općih troškova treba biti jednaka uobičajenom iznosu koji se ostvaruje pri prodaji robe, a koja je proizvedena u zemlji izvoza *radi izvoza u zemlju uvoza*.

²⁰ Članak 31. stavak 2. točka (e) CZ-a. Vidjeti također članak 30. stavak 2. točku (d) drugu alineju CZ-a, na temelju čega u slučaju da se carinska vrijednost temelji na izračunanoj vrijednosti raznih sastavnica, svota dobiti i općih troškova treba biti jednaka uobičajenom iznosu koji se ostvaruje pri prodaji robe koju je proizveo proizvođač u zemlji izvoza za *izvoz u Uniju*.

²¹ Presude od 6. lipnja 1990., Unifert (C-11/89, EU:C:1990:237, t. 35.), od 19. listopada 2000., Sommer (C-15/99, EU:C:2000:574, t. 25.), od 16. studenog 2006., Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, t. 30.) i od 19. ožujka 2009., Mitsui & Co. Deutschland (C-256/07, EU:C:2009:167, t. 20.)

54. Osobito LSCS ne osporava u stvari da dotična roba nije prodana radi izvoza u carinsko područje Unije. On ne dovodi u pitanje niti to da je carinski dug nastao i da je on sam kao glavni obveznik postao carinski dužnik. Doduše, on smatra da carinski dug ne smije prekoračiti iznos osiguranja koje je položio kod puštanja robe u postupak vanjskog provoza. Budući da je ovo osiguranje bilo izračunano na temelju transakcijske vrijednosti prodaje robe iz Kine u Rusiju, i konačnu carinsku vrijednost treba stoga izračunati prema metodi transakcijske vrijednosti.

55. Taj se argument ne može prihvatiti.

56. Doduše točno je da se osiguranjem, koje glavni obveznik mora dati kod puštanja robe u postupak vanjskog provoza, treba osigurati carinski dug koji može nastati. Stoga ovo osiguranje treba primijeniti u visini točnog iznosa ili procijenjenog najvišeg iznosa carinskog duga za koji se osiguranje daje²². Prema navodima LSCS-a, to se ovdje očito nije dogodilo: time što su carinsku vrijednost za izračun osiguranja, koje treba položiti, izračunala prema metodi transakcijske vrijednosti, latvijska su carinska tijela zanemarila zahtjev prema kojem osiguranje koje treba dati treba odgovarati najvišem carinskom dugu. Naime, upravo stoga što primjenjivost članka 29. CZ-a nije razjašnjena u slučaju kao što je ovaj, ta tijela nisu mogla nedvojbeno poći od toga da mogući carinski dug neće premašiti vrijednost koja je izračunana na ovoj osnovi.

57. No u situaciji kao što je ova glavni se obveznik ipak ne može pozivati na zaštitu legitimnih očekivanja tvrdeći da iznos carinskog duga odgovara iznosu osiguranja koje je dano kod puštanja robe u postupak vanjskog provoza.

58. Doduše, kao što je Sud već više puta istaknuo, načelo zaštite legitimnih očekivanja jedno je od općih načela Unije²³. Međutim, na ovo se načelo s uspjehom može pozivati samo onaj kome su dana precizna, bezuvjetna i dosljedna jamstva koja potječu iz ovlaštenih i pouzdanih izvora²⁴, i kod kojega je nacionalno tijelo stvorilo osnovana očekivanja²⁵.

59. To ovdje nije slučaj.

60. Iz relevantnih odredaba Carinskog zakonika proizlazi naime da se izračun osiguranja, koje glavni obveznik mora dati za puštanje robe u postupak provoza, nikako ne smije izjednačiti s izračunom stvarnog carinskog duga.

61. Tako u odnosu na izračun navedenog osiguranja, koliko se može vidjeti, nigdje nije predviđeno da se ovdje radi o obvezujućim informacijama carinskih tijela. Nasuprot tome, u skladu s člankom 12. CZ-a to je izričito utvrđeno za druge informacije. S obzirom na detaljnost Carinskog zakonika, može se stoga pretpostaviti da je zakonodavac, ako je namjeravao određivanje polaganja osiguranja za postupak provoza smatrati obvezujućim za kasniji izračun carinskog duga, to trebao izričito i propisati.

22 Vidjeti članak 192. stavak 1. CZ-a i, osim toga, odredbe o davanju zajedničkog osiguranja u članku 379. Uredbe br. 2454/93: u skladu s time glavni obveznik mora, po potrebi, položiti referentni iznos i paziti na to da mogući carinski dugovi iz radnji u tijeku ne premašuju ovaj referentni iznos. Isto tako, carinska tijela mogu nadzirati referentne iznose za svaki provoz.

23 Presude od 5. svibnja 1981., Dürbeck (112/80, EU:C:1981:94, t. 48.) i od 24. ožujka 2011., ISD Polska i dr. (C-369/09 P, EU:C:2011:175, t. 122.).

24 Presude od 14. lipnja 2016., Marchiani/Parlament (C-566/14 P, EU:C:2016:437, t. 77.), i od 19. srpnja 2016., Kotnik i dr. (C-526/14, EU:C:2016:570, t. 62); vidjeti osim toga presude od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 147.) i od 16. prosinca 2008., Masdar (UK)/Komisija (C-47/07 P, EU:C:2008:726, t. 81. i 86.).

25 Presuda od 10. prosinca 2015., Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, t. 39.).

62. Isto promišljanje vrijedi za izričite odredbe Carinskog zakonika prema kojima je carinskim tijelima (osim mogućih razloga povezanih sa zaštitom legitimnih očekivanja) načelno dopušteno da naknadno provjere carinsku deklaraciju i utvrde novi carinski dug²⁶. I ovdje treba poći od toga da je uvjete za naknadnu izmjenu, ako je zakonodavac htio određivanje osiguranja u postupku provoza učiniti obvezujućim za utvrđivanje carinskog duga, trebalo urediti u Carinskom zakoniku, što se nije dogodilo.

63. Nadalje, obvezujućoj se naravi određivanja osiguranja za kasniji izračun carinskog duga protivi to da se pod određenim uvjetima može odustati od polaganja takvog osiguranja ili se može prihvatiti smanjenje²⁷ a da nije određeno kako bi se to tada odrazilo na kasniji izračun carinskog duga. Ovo vrijedi i za mogućnost da se kod izračuna osiguranja radi s paušalnim iznosima u slučaju nedostupnosti podataka potrebnih radi izračuna mogućeg carinskog duga²⁸. I naposljetku, ako bi određivanje osiguranja prejudiciralo visinu budućeg carinskog duga, s tim u vezi ne bi postojalo razgraničenje između situacija za koje to vrijedi i onih slučajeva u kojima ne treba dati nikakvo osiguranje²⁹.

64. Stoga LSCS nije mogao pretpostaviti da su relevantne odredbe Carinskog zakonika omogućile latvijskim carinskim tijelima da mu priznavanjem visine osiguranja daju precizna i bezuvjetna jamstva u odnosu na mogući carinski dug. Ovo je tim više slučaj jer se za LSCS kao provoditelja postupka vanjskog provoza mora u izostanku suprotnih podataka smatrati da ima iskustva na području carinjenja te da je upoznat s odredbama carinskog prava. Stoga se on ne može pozivati na to da su navedena tijela kod njega stvorila osnovana očekivanja na način da carinski dug neće prelaziti visinu osiguranja koje je trebalo dati za postupak provoza.

3. Zaključak

65. U skladu s prethodnim razmatranjima predlažem na prvo prethodno pitanje odgovoriti kako slijedi: članak 29. stavak 1. CZ-a treba tumačiti na način da metodu za određivanje carinske vrijednosti utvrđenu u spomenutom članku treba primijeniti samo ako transakcijska vrijednost dotične robe odgovara cijeni za izvoz u carinsko područje Unije. Pri tome je nebitno nastaje li carinski dug time što je tijekom postupka vanjskog provoza roba izuzeta od carinskog nadzora.

B. Obveze istrage i obrazlaganja koje carinska uprava ima kod određivanja carinske vrijednosti

1. Obveze istrage carinske uprave

66. U okviru svojeg trećeg pitanja sud koji je uputio zahtjev traži od Suda da odredi obveze carinske uprave u vezi s primjenom metode za određivanje carinske vrijednosti koja je uređena u članku 30. stavku 2. točki (a) CZ-a. Tom je odredbom predviđeno da se carinska vrijednost određuje na temelju transakcijske vrijednosti istovjetne robe prodane za izvoz u Zajednicu i izvezene u isto ili gotovo isto vrijeme kao i roba koja se procjenjuje. S tim u vezi sud koji je uputio zahtjev želi znati može li carinska uprava odustati od primjene te metode, ako ne raspolaže odgovarajućim podacima ili je dužna podatke pribaviti od proizvođača.

²⁶ Vidjeti članak 78. i članak 220. stavak 2. točku (b) CZ-a kao i presudu od 10. prosinca 2015., Veloserviss (C-427/14, EU:C:2015:803, t. 17. i sljedeće, osobito t. 28., 43. i sljedeću).

²⁷ Vidjeti članak 94. stavak 4. CZ-a kao i članak 372. stavak 1. točku (a) i članak 380. stavke 2. i 3. Uredbe br. 2454/93.

²⁸ Vidjeti članak 379. stavak 2. treći podstavak Uredbe br. 2454/93.

²⁹ Vidjeti članak 95. CZ-a.

67. Prvo valja ustvrditi da, koliko je vidljivo, niti Carinski zakonik niti Uredba br. 2454/93 ne predviđaju obvezu carinske uprave da podatke, koji su neophodni za primjenu metode predviđene u članku 30. stavku 2. točki (a) CZ-a (ili neke druge), pribavi od proizvođača dotične robe. Jedino je na području primjene članka 30. stavka 2. točke (d) CZ-a (metoda „izračunane vrijednosti” na temelju troška materijala, dobiti itd.) riječ o tome da carinska uprava *može* uz *suglasnost* proizvođača dotične robe i tijela predmetne treće zemlje provjeriti *podatke* tog proizvođača u toj zemlji³⁰.

68. Unatoč tome, pri određivanju carinske vrijednosti carinska uprava ima po potrebi određene obveze provjere. Naime, iz strukture članaka 29. do 31. CZ-a proizlazi da su razne moguće metode za određivanje carinske vrijednosti međusobno povezane odnosom supsidijarnosti³¹. To znači da u svakom pojedinačnom slučaju carinska uprava mora s dužnom pažnjom provjeriti jesu li ispunjene pretpostavke za primjenu određene metode prije nego što prijeđe na sljedeću metodu. Za to je Carinskim zakonikom carinskim tijelima država članica (uz određena ograničenja)³² dodijeljeno pravo da informacije pribave od osobe koja izravno ili neizravno sudjeluje u određenim radnjama za potrebe trgovine robom³³.

69. Obveza carinskih tijela da pažljivo provjere pretpostavke za primjenu odnosnih metoda za određivanje carinske vrijednosti odgovara i supsidijarnosti ovih metoda koju je na umu imao zakonodavac Unije. Naime, budući da zakonodavac nije tijelima prepustio slobodan odabir metoda, ona moraju prije svega nastojati rabiti metode koje imaju prednost u primjeni, prije nego što se posluže metodama koje su im podređene.

70. Doduše, obvezama provjere i dužne pažnje carinske uprave odgovaraju s druge strane i određene obveze suradnje i pružanja informacija onih osoba koje sudjeluju u trgovini robom. Tako je, među ostalim, člankom 6. stavkom 1. CZ-a predviđeno da ako osoba zahtijeva od carinskih tijela donošenje odluke koja se odnosi na primjenu carinskih propisa, ta osoba mora dostaviti sve podatke i isprave potrebne za donošenje odluke. Upravo kada se gospodarski subjekt želi, kao ovdje, koristiti za njega povoljnijom metodom za određivanje carinske vrijednosti, ne izgleda stoga neproporcionalno zahtijevati od njega da u okviru svojih mogućnosti sudjeluje u pribavljanju podataka koji su neophodni za primjenu ove metode.

71. Neke odredbe Carinskog zakonika i odgovarajuće provedbene odredbe potvrđuju osim toga da se obveze provjere carinske uprave načelno trebaju ispunjavati u suradnji s dotičnim gospodarskim subjektima. Tako je na primjer predviđeno da ako carinska tijela nisu u mogućnosti prihvatiti transakcijsku vrijednost bez daljnje provjere, trebaju deklarantu pružiti priliku da dostavi daljnje detaljne obavijesti³⁴.

30 Vidjeti članak 153. stavak 1. Uredbe br. 2454/93. S tim u vezi se točkom 1. napomena za tumačenje članka 30. stavka 2. točke (d) CZ-a u Prilogu 23. („Napomene za tumačenje carinske vrijednosti”) Uredbi br. 2454/93 dopunjuje: „1. *Opće je pravilo* da se carinska vrijednost utvrđuje prema onim odredbama koje se temelje na *podacima već dostupnim u Zajednici*. Međutim, da bi se utvrdila izračunana vrijednost, može biti potrebno istražiti troškove proizvodnje robe čija se vrijednost utvrđuje, kao i drugih podataka do kojih se mora doći izvan Zajednice. Nadalje, u većini slučajeva proizvođač robe nalazit će se izvan nadležnosti tijela država članica. Upotreba metode izračunane vrijednosti općenito će biti ograničena na one slučajeve kada su prodavatelj i kupac povezani i kada je proizvođač spreman tijelu zemlje uvoznice dostaviti potrebne podatke o cijenama i *osigurati mogućnosti* za bilo kakvu naknadnu provjeru koja može biti potrebna” (moje isticanje).

31 Presude od 12. prosinca 2013., Christodoulou i dr. (C-116/12, EU:C:2013:825, t. 41. do 43.), od 16. lipnja 2016., EURO 2004. Hungary (C 291/15, EU:C:2016:455, t. 27. do 29.), i od 9. ožujka 2017., GE Healthcare (C 173/15, EU:C:2017:195, t. 75. do 77.)

32 Vidjeti članak 153. stavak 1. Uredbe br. 2454/93.

33 Vidjeti članak 14. CZ-a.

34 Vidjeti na primjer članak 29. stavak 2. CZ-a kao i točku 3. napomena za tumačenje ove odredbe u Prilogu 23. („Napomene za tumačenje carinske vrijednosti”) Uredbi br. 2454/93.

72. Ovdje je s obzirom na odnos suradnje uvjerljiva Komisijina argumentacija. U skladu s njom, carinska uprava mora, prije nego što odustane od primjene članka 30. stavka 2. točke (a) CZ-a, provjeriti sve informacije i baze podataka koji su joj dostupni i dotičnom gospodarskom subjektu dati mogućnost da pruži potrebne podatke³⁵. S druge strane, obvezu provjere kod proizvođača dotične robe treba otkloniti jer bi ona bila povezana sa znatnim troškovima te bi u pravilu zadirala u poslovne tajne poduzetnika koji samo posredno sudjeluju.

73. Doduše nije vidljivo zašto bi ovo rješenje, kako ga je Komisija predložila, trebalo ograničiti na okolnosti kao što su postojeće, u kojima je tijekom postupka provoza roba bila izuzeta od carinskog nadzora. Naime, nije razvidno zašto bi u ovoj situaciji bio oslabljen odnos supsidijarnosti između raznih metoda za određivanje carinske vrijednosti i nužnost da se primjenjivost svake metode pažljivo i sukcesivno provjeri.

74. Stoga u skladu s prethodnim razmatranjima predlažem na treće prethodno pitanje odgovoriti kako slijedi: carinsko tijelo nije dužno da podatke, koji su nužni za primjenu članka 30. stavka 2. točke (a) CZ-a, pribavi kod proizvođača dotične robe. Prije nego što odustane od primjene ove odredbe, to tijelo mora doduše provjeriti sve izvore informacija i baze podataka koji su joj dostupni te dotičnom gospodarskom subjektu dati mogućnost da pruži podatke potrebne za primjenu navedene odredbe.

2. Obveze obrazlaganja carinske uprave

75. Drugo, četvrto i peto prethodno pitanje, koja treba zajedno obraditi, odnose se općenito na obveze obrazlaganja carinske uprave u odnosu na metodu odabranu radi određivanja carinske vrijednosti. Tako sud koji je uputio zahtjev želi znati je li carinska uprava dužna obrazložiti:

- zašto radi određivanja carinske vrijednosti nije primijenila metodu predviđenu u člancima 29. i 30. CZ-a, već onu predviđenu u članku 31. CZ-a (drugo prethodno pitanje);
- zašto se ne mogu koristiti metode utvrđene u članku 30. stavku 2. točkama (c) i (d) CZ-a, ako ona odredi cijenu slične robe na osnovi članka 151. stavka 3. Uredbe br. 2454/93 (četvrto prethodno pitanje),
- i mora li odluka sadržavati iscrpno obrazloženje, iz kojeg proizlazi koji su podaci dostupni u Zajednici u smislu članka 31. CZ-a, ili se takvo obrazloženje može naknadno iznijeti sudu tako da se podnese detaljnije dokaze (peto prethodno pitanje).

76. Odgovor na ova pitanja proizlazi već iz članka 6. stavka 3. CZ-a. U skladu s njime, odluke koje carinska tijela donose u pisanom obliku, koje su nepovoljne za osobe na koje se odnose, sadrže razloge na temelju kojih se donose.

77. Osim toga, unutar područja primjene prava Unije nacionalna tijela imaju opću obvezu obrazlaganja. Doduše, članak 41. Povelje o temeljnim pravima nije neposredno primjenjiv kada države članice provode pravo Unije³⁶. Tamo zajamčeno pravo na dobru upravu predstavlja doduše opće načelo prava Unije tako da zahtjeve koji proizlaze iz ovog prava treba poštovati čim država članica provodi pravo Unije³⁷.

³⁵ U vezi s nužnošću da se gospodarskom subjektu omogući da učinkovito i pravodobno iznese svoje stajalište, vidjeti presude od 18. prosinca 2008., Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, t. 36. i sljedeće) i od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics (C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 38.).

³⁶ S tim u vezi vidjeti moje mišljenje u predmetu Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, t. 25.).

³⁷ Presuda od 8. svibnja 2014., N. (C-604/12, EU:C:2014:302, t. 49. i 50.); vidjeti također moje mišljenje u predmetu Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, t. 33, i tamo navedena sudska praksa).

78. Nadalje, primjereno obrazloženje neophodno je i za očuvanje prava na djelotvornu sudsku zaštitu koje proizlazi iz načela djelotvornosti. Naime, samo na temelju njega zainteresirani može potpuno poznajući činjenice odlučiti je li korisno obratiti se sudu. Isto tako, dostatno obrazloženje nužno je kako bi sudovi mogli ispitati odluku tijela da uskrati pravo dodijeljeno na temelju prava Unije³⁸.

79. U skladu s ovim zahtjevima kao i na temelju već navedene supsidijarnosti metoda predviđenih u Carinskom zakoniku za određivanje carinske vrijednosti, kao prvo je očito da u svojoj odluci carinsko tijelo mora dostatno obrazložiti zašto je odabrana metoda za određivanje carinske vrijednosti primjenjiva, a ne metode koje imaju prednost. Ako carinska uprava primijeni, dakle, metodu predviđenu u članku 31. CZ-a, ona mora obrazložiti zašto nisu bile ispunjene pretpostavke za primjenjivost metoda predviđenih u članku 29. i 30. CZ-a.

80. Kao drugo, iz odnosa supsidijarnosti sukcesivno navedenih metoda za određivanje carinske vrijednosti proizlazi da nije nužno obrazložiti zašto metode koje su sljedeće po redu nisu primijenjene. Budući da je članak 151. stavak 3. Uredbe 2454/93 odredba za provedbu članka 30. stavka 2. točke (b) CZ-a, carinska uprava stoga ne mora, kada carinsku vrijednost određuje na temelju članka 151. stavka 3. Uredbe 2454/93, obrazložiti zašto se metode utvrđene u članku 30. stavku 2. točkama (c) i (d) CZ-a ne mogu primijeniti.

81. Kao treće, obveza obrazlaganja carinske uprave zahtijeva da se u obrazloženju opiše kako je konačna carinska vrijednost bila izračunana. Stoga se u slučaju određivanja ove vrijednosti primjenom članka 31. CZ-a mora opisati koji su podaci bili dostupni u Uniji i korišteni za izračun carinske vrijednosti.

82. I naposljetku, dostatno obrazloženje mora se po potrebi nalaziti već u odluci o određivanju carinske vrijednosti. Naime, obvezom obrazlaganja trebalo bi se dokumentirati i postupanje tijela kada ispituju primjenjivost raznih metoda za određivanje carinske vrijednosti. Time se naime osigurava da se ispunjavanje pretpostavki za primjenjivost svake metode pažljivo ispita. Bez odgovarajućih podataka kasnije bi bilo zapravo vrlo teško shvatiti je li uopće došlo do takvog ispitivanja ili se samo naknadno opravdava odluku donesenu iz drugih razloga³⁹. Stoga bi za poreznu upravu, koja je poštovala članke 29. do 31. CZ-a te je pažljivo i sukcesivno provjerila pretpostavke za primjenjivost raznih metoda, trebalo biti jednostavno u konačnoj odluci prikazati zašto je primijenjena odabrana metoda za određivanje carinske vrijednosti, a ne prethodne metode.

83. Takvu samokontrolu carinske uprave može se oslabiti samo ako dostatno obrazloženje bude dano tek na zahtjev zainteresiranog⁴⁰. Ovo vrijedi tim više za naknadno davanje obrazloženja u sudskom postupku. Osim toga, na temelju njega zainteresirani ne može, potpuno poznajući činjenice, odlučiti je li korisno obratiti se sudu.

84. Pitanje *obveze* obrazlaganja carinskih tijela država članica treba doduše razlikovati od pitanja *pravnih posljedica* nedostatnog obrazloženja *u nacionalnom pravu*, a time i od pitanja je li u tijeku sudskog postupka moguće otkloniti nedostatak u obrazloženju. Ovo pitanje nije uređeno u Carinskom zakoniku, a i inače pravo Unije ne sadrži općenito pravilo o posljedicama nedostataka u obrazloženju.

38 S tim u vezi vidjeti moje mišljenje u predmetu Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, t. 28. i 31. i tamo navedena sudska praksa). Vidjeti također presudu od 23. veljače 2006., Molenbergnatie (C-201/04, EU:C:2006:136, t. 54.).

39 S tim u vezi vidjeti i razmatranja u mojem mišljenju u predmetu Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, t. 29. i 30.).

40 Ovu mogućnost predviđenu u točkama 59. do 61. i u točki 1. izreke presude od 30. travnja 2009., Mellor (C-75/08, EU:C:2009:279), ovdje treba otkloniti, osobito stoga što je u Carinskom zakoniku, za razliku od direktive na kojoj se ta presuda temelji, obveza obrazlaganja izričito predviđena za odluke koje predstavljaju teret za adresate.

85. Stoga je na državama članicama da, koristeći se svojom postupovnom autonomijom, urede posljedice u slučaju kada carinska tijela povrijede svoju obvezu obrazlaganja te utvrde je li i u kojoj je mjeri moguće takvu povredu otkloniti u tijeku sudskog postupka. Tom prilikom države članice moraju doduše poštivati načela ekvivalentnosti i djelotvornosti⁴¹.

86. U skladu s prethodnim razmatranjima predlažem na drugo, četvrto i peto prethodno pitanje odgovoriti kako slijedi: Iz članka 6. stavka 3. CZ-a kao i iz opće obveze obrazlaganja carinske uprave te odnosa supsidijarnosti, kojim su razne metode za izračun carinske vrijednosti međusobno povezane, proizlazi da je u svojoj odluci carinska uprava dužna dostatno obrazložiti zašto je primijenjena određena metoda određivanja carinske vrijednosti, a ne metoda koja ima prednost u primjeni. Isto tako je u svojoj odluci carinska uprava dužna dostatno opisati kako i na temelju kojih je podataka konačna carinska vrijednost izračunana. Pitanje može li se i u kojoj mjeri nedostatak u obrazloženju otkloniti u sudskom postupku jest pitanje nacionalnog prava te ga države članice moraju urediti poštujući načela ekvivalentnosti i djelotvornosti.

VI. Zaključak

87. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Augstākā tiesa (Vrhovni sud, Latvija) odgovori kao slijedi:

1. Članak 29. stavak 1. Carinskog zakonika treba tumačiti na način da metodu za određivanje carinske vrijednosti utvrđenu u spomenutom članku treba primijeniti samo ako transakcijska vrijednost dotične robe odgovara cijeni za izvoz u carinsko područje Unije. Pri tome je nebitno nastaje li carinski dug time što je tijekom postupka vanjskog provoza roba izuzeta od carinskog nadzora.
2. Carinsko tijelo nije dužno da podatke koji su nužni za primjenu članka 30. stavka 2. točke (a) Carinskog zakonika pribavi kod proizvođača dotične robe. Prije nego što odustane od primjene ove odredbe, to tijelo mora doduše provjeriti sve izvore informacija i baze podataka koji su joj dostupni te dotičnom gospodarskom subjektu dati mogućnost da pruži podatke potrebne za primjenu navedene odredbe.
3. Iz članka 6. stavka 3. CZ-a kao i iz opće obveze obrazlaganja uprave te odnosa supsidijarnosti, kojim su razne metode za izračun carinske vrijednosti međusobno povezane, proizlazi da je u svojoj odluci carinska uprava dužna dostatno obrazložiti zašto je primijenjena određena metoda određivanja carinske vrijednosti, a ne metoda koja ima prednost u primjeni. Isto tako je u svojoj odluci carinska uprava dužna dostatno opisati, kako i na temelju kojih je podataka konačna carinska vrijednost izračunana. Pitanje može li se i u kojoj mjeri nedostatak u obrazloženju otkloniti u sudskom postupku jest pitanje nacionalnog prava te ga države članice moraju urediti poštujući načela ekvivalentnosti i djelotvornosti.

⁴¹ U vezi s granicama mogućnosti da se otklone povrede prava Unije vidjeti presudu od 3. srpnja 2008., Komisija/Irska (C-215/06, EU:C:2008:380, t. 57. i sljedeće).