



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

8. rujna 2022. \*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Carinska unija – Carinski zakonik Unije – Uredba (EU) br. 952/2013 – Mjesto nastanka carinskog duga – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 30. – Članak 60. – Članak 71. stavak 1. – Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a pri uvozu – Mjesto nastanka poreznog duga – Utvrđenje neispunjenja obveze koja se predviđa carinskim zakonodavstvom Unije – Određivanje mjesta uvoza robe – Prijevozno sredstvo registrirano u trećoj zemlji i uneseno u Europsku uniju protivno carinskim propisima”

U predmetu C-368/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu, Njemačka), odlukom od 2. lipnja 2021., koju je Sud zaprimio 14. lipnja 2021., u postupku

**R. T.**

protiv

**Hauptzollamt Hamburg,**

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: S. Rodin, predsjednik vijeća, J.-C. Bonichot i O. Spineanu-Matei (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za osobu R. T., Y. Özkan i U. Schrömbges, *Rechtsanwälte*,
  - za Europsku komisiju, F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė i R. Pethke, u svojstvu agenata,
- odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

\* Jezik postupka: njemački

donosi sljedeću

### Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 30. i 60. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2018/2057 od 20. prosinca 2018. (SL 2018., L 329, str. 3.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe R. T. i Hauptzollamta Hamburg (Glavni carinski ured u Hamburgu, Njemačka; u daljnjem tekstu: carinski ured) u vezi s oporezivanjem porezom na dodanu vrijednost (PDV) pri uvozu vozila unesenog na područje Europske unije protivno carinskim propisima.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

##### *Direktiva 2006/112*

- 3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (d) Direktive 2006/112, tom porezu podliježu, među ostalim, sljedeće transakcije:  
„[...]”  
(d) uvoz robe.”
- 4 Člankom 30. prvim stavkom te direktive određuje se:  
„Uvoz robe’ znači ulazak u Zajednicu robe koja nije u slobodnom prometu u smislu članka 24. Ugovora.”
- 5 Člankom 60. iste direktive, koji se nalazi u njezinu poglavlju 4., naslovljenom „Mjesto uvoza robe”, koji se nalazi u glavi V., naslovljenoj „Mjesto oporezivih transakcija”, propisuje se:  
„Mjesto uvoza robe je država članica na čijem teritoriju se nalazi roba prilikom ulaska u Zajednicu.”
- 6 U poglavlju 4., naslovljenom „Uvoz robe”, glave VI., naslovljene „Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a”, članak 71. Direktive 2006/112 glasi:  
„1. Kada se roba prilikom ulaska u Zajednicu stavlja u jedan od postupaka ili situacija iz članka 156., 276. i 277., ili u postupak privremenog uvoza na koji se primjenjuje potpuno izuzeće od uvozne carine, ili u postupak vanjskog provoza, oporezivi događaj nastaje i nastupa obaveza obračuna PDV-a tek kad roba prestane biti obuhvaćena tim postupcima ili situacijama.

Ako navedena roba podliježe carinskim davanjima, [...] oporezivi događaj nastaje a obveza obračuna PDV-a nastupa kada nastupa oporezivi događaj koji se odnosi na ta davanja i kad nastupa obveza obračuna tih davanja.

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

### *Carinski zakonik*

- 7 U skladu s člankom 79. stavkom 1. točkom (a) Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije (SL 2013., L 269, str. 1. i ispravci SL 2013., L 287, str. 90.; SL 2015., L 70, str. 64.; SL 2016., L 267, str. 2. i SL 2018., L 294, str. 44.; u daljnjem tekstu: Carinski zakonik):

„Za robu koja podliježe uveznoj carini, uvozni carinski dug nastaje uslijed neispunjavanja bilo čega od sljedećeg:

- (a) jedne od obveza utvrđenih carinskim zakonodavstvom, koja se odnosi na unos robe koja nije roba Unije na carinsko područje Unije, njezino izuzimanje ispod carinskog nadzora ili kretanje, preradu, privremeni smještaj, privremeni uvoz ili raspolaganje takvom robom unutar tog područja;

[...]”

- 8 Člankom 87. te uredbe, naslovljenim „Mjesto nastanka carinskog duga”, određuje se:

„1. Carinski dug nastaje na mjestu na kojemu se podnosi carinska deklaracija ili deklaracija za ponovni izvoz iz članaka 77., 78. i 81.

U svim ostalim slučajevima, mjesto nastanka carinskog duga je mjesto na kojemu su nastupile okolnosti iz kojih dug proizlazi.

Ako nije moguće odrediti to mjesto, carinski dug nastaje na mjestu za koje carinska tijela zaključe da se ondje nalazi roba u situaciji u kojoj nastaje carinski dug.

[...]

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

### *Njemačko pravo*

- 9 Člankom 21. stavkom 2. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet) od 21. veljače 2005. (BGBl 2005. I, str. 386.) određuje se:

„Na porez na promet pri uvozu *mutatis mutandis* se primjenjuju carinska pravila; [...]”

## Glavni postupak i prethodna pitanja

- 10 U siječnju 2019. osoba R. T., s prebivalištem u Njemačkoj, stekla je u Gruziji vozilo gdje ga je i registrirala. U ožujku 2019. osoba R. T. tim je vozilom krenula iz Gruzije prema Njemačkoj, prelazeći preko Turske, Bugarske, Srbije, Mađarske i Austrije, a da pritom nije prijavila navedeno vozilo u carinskom uredu uvoza.
- 11 Osoba R. T. upotrebljavala je vozilo u Njemačkoj, a ono je 28. ožujka 2019. primijećeno u okviru nadzora koji je provela služba za nadzor carinskog ureda. Također je primijećeno povodom prometnog prekršaja u listopadu 2020.
- 12 Carinski ured naložio je osobi R. T. 13. svibnja 2019., rješenjem o utvrđivanju uvoznih carina, isplatu iznosa od 4048,13 eura na ime carine i iznosa od 8460,59 eura na ime PDV-a pri uvozu.
- 13 Budući da je njezin prigovor pri carinskom uredu odbijen, osoba R. T. je 9. veljače 2020. podnijela tužbu za poništenje tog rješenja pred Finanzgerichtom Hamburg (Financijski sud u Hamburgu, Njemačka). Tijekom postupka odlučila je osporavati samo odluku kojom se utvrđuje iznos PDV-a pri uvozu.
- 14 Budući da nema sumnje u nadležnost njemačkih tijela za naplatu carinskog duga, sud koji je uputio zahtjev želi doznati je li carinski ured također nadležan za određivanje iznosa PDV-a pri uvozu. Prema mišljenju tog suda, to je slučaj ako iz tumačenja članaka 30. i 60. Direktive 2006/112 proizlazi da se mjesto uvoza nalazi u Njemačkoj unatoč činjenici da je tužitelj iz glavnog postupka ušao na područje Unije u Bugarskoj.
- 15 Što se tiče tumačenja članaka 30. i 60. Direktive 2006/112, koji se odnose na pojam i mjesto „uvoza”, sud koji je uputio zahtjev smatra da neispunjenje obveza koje su predviđene carinskim propisima počinjeno u jednoj državi članici dovodi do nastanka PDV-a pri uvozu u toj državi članici samo ako je dotična roba također uvezena u tu državu članicu, u smislu prava o PDV-u.
- 16 Taj sud smatra da se, u skladu sa sudskom praksom Suda kako ju primjenjuju njemački financijski sudovi, mjesto uvoza, kako je utvrđeno u članku 60. Direktive 2006/112, mora u ovom slučaju nalaziti u Bugarskoj s obzirom na to da se vozilo ondje prvi put upotrebljavalo. PDV pri uvozu stoga je, u načelu, nastao u toj državi članici, osim ako se treba priznati da je to vozilo „namijenjeno potrošnji” u Njemačkoj, na temelju zaključaka iz presuda 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. i od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 44.
- 17 Međutim, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, sudska praksa navedena u prethodnoj točki – koja sadržava ideju namjene potrošnje – donesena je u vezi s robom koja je prevezena, dok je u predmetu o kojem je riječ u glavnom postupku riječ o vozilu koje se upotrebljava kao prijevozno sredstvo. U tom pogledu, nekoliko specijaliziranih njemačkih sudova razumjelo je prethodno navedenu sudsku praksu na način da prijevozna sredstva ulaze u gospodarske tokove Unije u državi članici na čijem se državnom području prvi put stvarno upotrebljavaju.
- 18 U skladu s tim pristupom, za vozilo tužitelja iz glavnog postupka trebalo bi stoga, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, smatrati da je ušlo u gospodarske tokove Unije u Bugarskoj s obzirom na to da je ono prvi put upotrijebljeno u toj državi članici. Slijedom toga, mjesto uvoza tog vozila, u smislu članka 60. Direktive 2006/112, nalazilo bi se u Bugarskoj.

- 19 Međutim, čini se da je takav zaključak protivan onomu koji proizlazi iz presude od 3. ožujka 2021., Hauptzollamt Münster (Mjesto nastanka PDV-a) (C-7/20, EU:C:2021:161), u kojoj je Sud odlučio da je, unatoč činjenici da je vozilo doista fizički ušlo na carinsko područje Unije kroz Bugarsku, ono doista upotrebljavano u Njemačkoj, državi članici boravišta tužitelja iz glavnog postupka.
- 20 U slučaju da se mjesto uvoza vozila o kojem je riječ nalazi u državi članici različitoj od Savezne Republike Njemačke, sud koji je uputio zahtjev postavlja drugo prethodno pitanje kako bi saznao daje li fikcija iz članka 87. stavka 4. Carinskog zakonika njemačkim carinskim tijelima nadležnost za određivanje iznosa PDV-a pri uvozu.
- 21 U tom pogledu, taj se sud pita je li primjena *mutatis mutandis* te odredbe, koja je propisana člankom 21. stavkom 2. Zakona o porezu na promet, protivna Direktivi 2006/112.
- 22 U tim je okolnostima Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li članke 30. i 60. Direktive [2006/112] 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 obveza određenih carinskim propisima boravi i u kojoj upotrebljava vozilo?
2. U slučaju da se mjesto uvoza nalazi u državi članici koja nije Savezna Republika Njemačka: protivi li se Direktivi 2006/112, osobito njezinim člancima 30. i 60., to da se odredbom nacionalnog prava članak 87. stavak 4. [Carinskog zakonika] proglašava primjenjivim *mutatis mutandis* na PDV pri uvozu?”

## O prethodnim pitanjima

### *Prvo pitanje*

- 23 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 30. i 60. Direktive 2006/112 tumačiti na način da se, za potrebe PDV-a, mjesto uvoza vozila registriranog u trećoj državi i unesenog u Uniju protivno carinskim propisima nalazi u državi članici u kojoj je počinjena ta povreda i u kojoj se to vozilo prvi put upotrebljavalo u Uniji, ili u državi članici u kojoj počinitelj povrede obveza određenih carinskim propisima boravi i stvarno upotrebljava vozilo.
- 24 U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (d) Direktive 2006/112, uvoz robe podliježe PDV-u. Uvozom robe u skladu s člankom 30. prvim stavkom te direktive smatra se ulazak u Uniju robe koja nije u slobodnom prometu. Što se tiče mjesta uvoza, člankom 60. navedene direktive određuje se da je ono država članica na čijem teritoriju se nalazi roba prilikom ulaska u Uniju.
- 25 Kada uvezena roba podliježe carinskim davanjima, članak 71. stavak 1. drugi podstavak Direktive 2006/112 ovlašćuje države članice da povežu oporezivi događaj i obvezu obračuna PDV-a pri uvozu s oporezivim događajem i obvezom obračuna koji se odnose na carinska davanja. Naime, PDV na uvoz i carinska davanja imaju slična osnovna obilježja s

obzirom na to da nastaju pri uvozu u Uniju i pri ulasku robe u gospodarski tok država članica (vidjeti u tom smislu presudu od 7. travnja 2022., Kauno teritorinè muitinè, C-489/20, EU:C:2022:277, t. 47. i navedenu sudsku praksu).

- 26 Stoga, dug na osnovi PDV-a može se dodati carinskom dugu ako nezakonito postupanje koje je dovelo do tog duga omogućuje pretpostavku da je predmetna roba ušla u gospodarske tokove Unije i da je, dakle, mogla biti predmet potrošnje, stvarajući tako oporezivi događaj u pogledu PDV-a (presuda od 7. travnja 2022., Kauno teritorinè muitinè, C-489/20, EU:C:2022:277, t. 48. i navedena sudska praksa).
- 27 Međutim, ta presumpcija može se oboriti ako se utvrdi da je, unatoč povredama carinskih propisa, koje su dovele do nastanka uvoznog carinskog duga u državi članici gdje su počinjene, roba unesena u gospodarske tokove Unije na području druge države članice, u kojima je bila namijenjena potrošnji. U tom slučaju oporezivi događaj PDV-a pri uvozu nastao je u toj drugoj državi članici (presuda od 3. ožujka 2021., Hauptzollamt Münster (Mjesto nastanka PDV-a), C-7/20, EU:C:2021:161, t. 31. i navedena sudska praksa).
- 28 Tako je Sud u predmetu u vezi s robom u odnosu na koju je došlo do povreda carinskih propisa na njemačkom državnom području, u kojem je ona bila samo prenesena iz jednog zrakoplova u drugi prije nego što je prevezena u Grčku, smatrao da je u toj državi članici predmetna roba ušla u gospodarske tokove Unije i da je nastala obveza plaćanja PDV-a pri uvozu, s obzirom na to da je ta država članica bila njezino konačno odredište kao i mjesto gdje je potrošena (vidjeti u tom smislu presudu od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 53.).
- 29 Sud je također presudio da za osobno vozilo koje je uneseno protivno carinskim propisima treba smatrati da je ušlo u gospodarske tokove u državi članici boravišta poreznog obveznika s obzirom na to da je to vozilo doista upotrebljavano u toj državi članici, iako je ono tijekom putovanja iz treće zemlje prema toj državi članici fizički ušlo na carinsko područje Unije kroz drugu državu članicu. Posljedično, obveza plaćanja PDV-a pri uvozu nastala je u toj prvoj državi članici (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2021., Hauptzollamt Münster (Mjesto nastanka PDV-a), C-7/20, EU:C:2021:161, t. 34. i 35.).
- 30 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi, podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev, da se osoba R. T., tijekom svojeg puta iz Gruzije prema Njemačkoj u ožujku 2019., automobilom vozila preko Bugarske, prolazeći potom kroz Srbiju, Mađarsku i Austriju. Osoba R. T. ima boravište u Njemačkoj gdje je upotrebljavala to vozilo od ožujka 2019. sve do, barem, listopada 2020.
- 31 S obzirom na zaključke iz presude od 3. ožujka 2021., Hauptzollamt Münster (Mjesto nastanka PDV-a), C-7/20, EU:C:2021:161 koji se iznose u točki 29. ove presude, valja smatrati da je to vozilo, neovisno o njegovoj prvoj upotrebi i fizičkom ulasku na područje Unije u Bugarskoj radi provoza, doista upotrebljavano u državi članici njegova odredišta, u ovom slučaju u Njemačkoj. Posljedično, s obzirom na to da je vozilo ušlo u gospodarske tokove Unije u potonjoj državi članici, ono je na temelju članaka 30. i 60. Direktive 2006/112 uvezeno u istoj državi članici.
- 32 Taj zaključak nije opovrgnut okolnošću koju je naveo sud koji je uputio zahtjev, da je prva upotreba vozila kao prijevoznog sredstva na području Unije izjednačena s njegovom „potrošnjom”, koja dovodi do nastanka PDV-a, u smislu presude od 10. srpnja 2019., Federal

Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, t. 44.) ili je barem jedna faza u toj potrošnji, što bi značilo da je u ovom slučaju vozilo ušlo u gospodarske tokove Unije u Bugarskoj.

- 33 Naime, kao što to proizlazi iz presude od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, t. 48.), neovisno o njezinu fizičku ulasku u državu članicu, može se smatrati da je roba unesena u gospodarske tokove Unije na području druge države članice ako je ona u toj državi članici bila „namijenjena potrošnji”. U tim okolnostima Sud je utvrdio da je predmetna roba ušla u gospodarske tokove Unije u državi članici njezina konačnog odredišta i da je, posljedično, PDV pri uvozu koji se odnosi na tu robu nastao u toj državi članici (vidjeti u tom smislu presudu od 10. srpnja 2019., Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, t. 53.).
- 34 Stoga se za vozilo registrirano u trećoj zemlji koje se, kao što to također primjećuje sud koji je uputio zahtjev, ne može „potrošiti”, ali koje je porezni obveznik upotrebljavao za provoz iz te zemlje u državu članicu u kojoj je vozilo stvarno i trajno upotrebljavano, može smatrati da je ušlo u gospodarske tokove Unije u toj državi članici. Naime, iako ona sama nije prevezena u navedenu državu članicu i iako je upotrijebljena kao prijevozno sredstvo u državi članici u kojoj je fizički ušla na područje Unije, ta je roba upotrijebljena u potonjoj državi članici samo kako bi ju se premjestilo u državu članicu njezina konačnog odredišta radi njezine stvarne i trajne upotrebe u njoj. U tom pogledu valja primijetiti da korisnikovo mjesto boravišta može biti indicija za takvu upotrebu.
- 35 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članke 30. i 60. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se, za potrebe PDV-a, mjesto uvoza vozila registriranog u trećoj državi i unesenog u Uniju protivno carinskim propisima nalazi u državi članici u kojoj počinatelj povrede obveza određenih carinskim propisima boravi i stvarno upotrebljava vozilo.

### ***Drugo pitanje***

- 36 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, ne treba odgovoriti na drugo pitanje.

### **Troškovi**

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

Slijedom navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

**Članke 30. i 60. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2018/2057 od 20. prosinca 2018.,**

**treba tumačiti na način da se:**

**za potrebe poreza na dodanu vrijednost mjesto uvoza vozila registriranog u trećoj državi i unesenog u Europsku uniju protivno carinskim propisima nalazi u državi članici u kojoj**

**počinitelj povrede obveza određenih carinskim propisima boravi i stvarno upotrebljava vozilo.**

Potpisi