

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

26. listopada 2017.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Carinska unija – Carinski zakonik Zajednice – članak 220. stavak 1. i stavak 2. točka (b) – Naknadna naplata uvoznih ili izvoznih carina – Pojam ‚knjiženje uvoznih carina‘ – Odluka nadležnog carinskog tijela – Rok za podnošenje zahtjeva za povrat ili otpust – Obveza slanja predmeta Europskog komisiji – Dokazi u slučaju podnošenja pravnog lijeka protiv odluke nadležnog tijela države članice uvoza”

U predmetu C-407/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Augstākā tiesas Administratīvo lietu departaments (Vrhovni sud, odjel za upravne predmete, Latvija), odlukom od 15. srpnja 2016., koju je Sud zaprimio 20. srpnja 2016., u postupku

„Aqua Pro” SIA

protiv

Valsts ieņēmumu dienests,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot, u svojstvu predsjednika vijeća, S. Rodin (izvjestitelj) i E. Regan, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za latvijsku vladu, I. Kucina, D. Pelše, G. Bambāne i I. Kalniņš, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Caeiros i E. Kalniņš, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 220. stavka 1. i stavka 2. točke (b) te članka 236. i 239. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 1992., L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.), kako je izmijenjena Uredbom (EZ) br. 2700/2000 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. studenoga 2000. (SL 2000., L 311, str. 17.) (u daljnjem tekstu: Carinski zakonik), kao i članka 875. Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za

provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 (SL 1993., L 253, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 1., str. 3.), kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 1335/2003 od 25. srpnja 2003. (SL 2003., L 187, str. 16.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 132.) (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva „Aqua Pro” SIA i Valsts ieņēmumu dienests (latvijska porezna uprava, u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s naplatom uvoznih carina i poreza na dodanu vrijednost (PDV) sa zateznim kamatama pri naknadnoj provjeri carinske deklaracije.

Pravni okvir

3 U članku 217. stavku 1. Carinskog zakonika predviđa se:

„Svaki iznos uvozne ili izvozne carine proizašle iz carinskog duga, u daljnjem tekstu: ‚iznos carine’, carinska tijela obračunavaju i dobiju potrebne podatke, i proknjižuju u računovodstvenim evidencijama ili bilo kojem drugom istovrijednom sredstvu (knjiženje).

[...]”

4 Na temelju članka 220. Carinskog zakonika:

„1. Kad iznos carine proizašao iz carinskog duga nije proknjižen u skladu s člancima 218. i 219. ili je proknjižen u nižem iznosu od onog koji se potražuje, iznos carine koji se treba naplatiti ili koji preostaje za naplatu knjiži se u roku od dva dana od dana kad to carinska tijela utvrde i budu u mogućnosti izračunati iznos koji se zakonski potražuje i utvrditi dužnika (naknadno knjiženje). Taj rok može se produljiti u skladu s člankom 219.

2. Osim u slučajevima iz članka 217. stavka 1. podstavka drugog i trećeg, naknadno knjiženje ne provodi se:

[...]

(b) ako iznos carine koji se zakonski potražuje nije proknjižen uslijed greške carinskih tijela koja prema okolnostima slučajeva nisu 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;”

„Kada se povlašteni status robe utvrđuje na osnovi sustava upravne suradnje koji obuhvaća tijela treće zemlje, izdavanje potvrde od strane tih tijela, ako je nepravilno, pogreška je koja se razumno nije mogla uočiti u smislu prvog stavka.

Međutim, izdavanje neispravnog uvjerenja ne predstavlja pogrešku ako se uvjerenje temelji na netočnoj obradi podataka koje je pribavio izvoznik, osim ako nije evidentno da su tijela koja su ga izdala bila svjesna ili su trebala biti svjesna da roba nije odgovarala uvjetima koji su utvrđeni za dodjeljivanje prava na povlašteno postupanje.

Dužnik se može pozivati na dobru vjeru ako može dokazati da je u razdoblju dotičnih poslovnih transakcija posvetio dužnu pažnju kako bi osigurao da su ispunjeni svi uvjeti za povlašteno postupanje.

Dužnik se ne može pozivati na dobru vjeru ako je Komisija objavila obavijest u *Službenom listu [Europske unije]* kojom se tvrdi da postoje razlozi za sumnju da zemlja ili područje korisnik neispravno provodi povlaštena postupanja;

[...]” [neslužbeni prijevod]

5 ?lanak 236. tog zakonika propisuje:

„1. Uvozne ili izvozne carine vraćaju se do iznosa za koji se dokaže da u trenutku plaćanja iznos tih carina nije bio zakonski utemeljen ili da je iznos uknjižen protivno ?lanku 220. stavku 2.

Uvozne ili izvozne carine otpuštaju se do iznosa za koji se dokaže da u trenutku knjiženja iznos tih carina nije bio zakonski utemeljen ili da je iznos uknjižen protivno ?lanku 220. stavku 2.

Povrat ili otpust ne odobrava se kad su ?injenice koje su dovele do plaćanja ili knjiženja iznosa koji nije zakonski utemeljen rezultat prijevarnog postupanja određene osobe.

2. Uvozne ili izvozne carine vraćaju se ili otpuštaju nakon podnošenja zahtjeva carinarnici u roku od tri godine od dana kad je o iznosu tih carina obaviješten dužnik.

Rok ?e se produljiti ako osoba pruži dokaz da je bila spriječena podnijeti zahtjev u navedenom roku zbog nepredviđenih okolnosti ili više sile.

Ako sama carinska tijela u ovom roku otkriju postojanje jedne od nepravilnosti iz stavka 1. podstavaka prvog i drugog, ona vraćaju ili opraštaju dug po službenoj dužnosti.”

6 U ?lanku 239. Carinskog zakonika predviđa se:

„1. Uvozne ili izvozne carine mogu se vratiti ili otpustiti u služajevima različitim od onih navedenih u ?lancima 236., 237. i 238.:

– a koji ?e se utvrditi u skladu s postupkom Odbora;

– koji se ne mogu pripisati prijevari ili ožitoj nemarnosti određene osobe. Služajevi u kojima se može primijeniti ova odredba i postupci kojih se u tu svrhu treba pridržavati utvrđuju se u skladu s postupkom Odbora. Povrat ili otpust mogu podlijeagati posebnim uvjetima.

2. Povrat ili otpust carina izvršava se iz razloga navedenih u stavku 1. na zahtjev koji se podnosi nadležnoj carinarnici u roku od 12 mjeseci od dana na koji je dužnik obaviješten o iznosu carine.

Međutim, carinska tijela mogu odobriti produžetak tog roka u valjano opravdanim izvanrednim služajevima.”

7 ?lanak 869. Provedbene uredbe propisuje:

„Carinska tijela sama odlučuju da ne knjiže nenaplaćene carine:

(a) u služajevima u kojima je povlašteno tarifno postupanje bilo primijenjeno u okviru carinske kvote, carinskog plafona ili drugih postupaka ako je pravo na taj tretman okončano u vrijeme prihvaćanja carinske deklaracije bez da je ta ?injenica bila objavljena u *Službenom listu Europskih zajednica* prije puštanja predmetne robe u slobodni promet ili, ako ta ?injenica nije objavljena, obavještavaju?i na odgovaraju?i na?in predmetnu državu ?lanicu i osobu odgovornu za plaćanje svog dijela koja je postupila u dobroj vjeri i poštivala sve odredbe o carinskoj deklaraciji

predviđene važećim zakonodavstvom;

(b) u služajevima u kojima smatraju da su uvjeti iz članka 220. stavka 2. točke (b) Zakonika ispunjeni, osim služajeva u kojima se dokumentacija mora na temelju članka 871. poslati Komisiji. Međutim, u služaju kada se primjenjuje članak 871. stavak 2. druga alineja, carinska tijela ne smiju donijeti odluku kojom se odriču knjiženja predmetnih carina do kraja postupka koji je pokrenut u skladu s člancima 871. do 876.

U služaju kada se podnosi zahtjev za povrat ili otpust na temelju članka 236. Zakonika u vezi s člankom 220. stavkom 2. točkom (b) Zakonika, podstavak (b) prvog stavka ovog članka te članci 871. do 876. primjenjuju se *mutatis mutandis*.

Za potrebe primjene gornjih stavaka države članice pružaju jedna drugoj uzajamnu pomoć, posebno kada se radi o grešci carinskih tijela države članice osim one koja je odgovorna za donošenje dotične odluke.”

8 Članak 871. te uredbe glasi ovako:

„1. Carinsko tijelo šalje služaj Komisiji na rješavanje sukladno postupku iz članka 872. do 876. ako smatra da su ispunjeni uvjeti iz članka 220. stavka 2. točke (b) Zakonika i:

- ako smatra da je Komisija počinila grešku u smislu članka 220. stavka 2. točke (b) Zakonika,
- ako su okolnosti služaja vezane uz nalaze istrage koju je Zajednica provela na temelju Uredbe Vijeća (EZ) br. 515/97 od 13. ožujka 1997. o uzajamnoj pomoći upravnih tijela država članica i o suradnji potonjih s Komisijom radi osiguravanja pravilne primjene propisa o carinskim i poljoprivrednim pitanjima [(SL 1997., L 82, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 13., str. 163.)] ili na temelju bilo kojeg drugog zakonodavstva Zajednice ili sporazuma kojeg je Zajednica sklopila sa zemljom ili skupinom zemalja, a koji predviđa da Zajednica provodi takve istrage, ili
- ako je iznos s naslova jedne ili više uvoznih ili izvoznih aktivnosti koji nije naplaćen od predmetnog subjekta zbog posljedica jedne greške veći od [500] 000 eura.

2. Međutim, služajevi iz stavka 1. ne šalju se:

- ako je Komisija već donijela odluku sukladno postupku predviđenom u člancima 872. do 876. u služaju koji uključuje usporediva [injenična i pravna pitanja],
- ako Komisija već razmatra služaj koji uključuje usporediva [injenična i pravna pitanja].

[...]”

9 Članak 875. Provedbene uredbe propisuje:

„U služaju kada je odlukom iz članka 873. utvrđeno da su razmatrane okolnosti takve da predmetne carine nije potrebno knjižiti, Komisija može odrediti uvjete pod kojima se države članice smiju uzdržati od naknadnog knjiženja u služajevima koji uključuju usporediva [injenična i pravna pitanja].”

10 Članak 9. Uredbe (EZ) br. 1073/1999 Europskog parlamenta i Vijeća od 25. svibnja 1999. o istragama koje provodi Europski ured za borbu protiv prijevара (OLAF) (SL 1999., L 136, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 2., str. 100.) (u daljnjem tekstu: Uredba o OLAF-ovim istragama) predviđa:

„1. Po završetku istrage koju je vodio, Ured sastavlja izvješće pod vodstvom direktora u kojem navodi utvrđene činjenice, moguće financijske gubitke, kao i nalaze istrage uključujući preporuke direktora Ureda o mjerama koje je potrebno poduzeti.

2. Pri sastavljanju takvih izvješća, vodi se računa o procesnim zahtjevima utvrđenima u nacionalnom zakonodavstvu predmetne države članice. Tako sastavljena izvješća imaju snagu prihvatljivog dokaza u administrativnim ili sudskim postupcima u državi članici u kojoj se to pokaže potrebnim na isti način i na temelju istih uvjeta kao i administrativna izvješća koja sastavljaju nacionalni administrativni inspektori. Za ta izvješća primjenjuju se ista pravila procjene koja se primjenjuju na administrativna izvješća koja sastavljaju nacionalni administrativni inspektori i jednakovrijedna su tim izvješćima.

3. Izvješća sastavljena po dovršetku vanjske istrage i svi korisni s njom povezani dokumenti, šalju se nadležnim tijelima predmetne države članice u skladu s pravilima koja se odnose na vanjske istrage.

4. Izvješća sastavljena po dovršetku unutarnje istrage i svi korisni s njom povezani dokumenti šalju se predmetnoj instituciji, tijelu, uredu ili agenciji. Institucija, tijelo, ured ili agencija pokreće na temelju unutarnjih istraga stegovne ili sudske postupke kako nalažu te istrage i o poduzetome izvješćuju direktora Ureda unutar roka koji on utvrdi u nalazima svojeg izvješća.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Od 1. rujna 2007. do 31. prosinca 2009. Aqua Pro uvezio je u Europsku uniju bicikle podrijetlom iz Kambodže. U skladu sa sporazumom o distribuciji, kupio ih je od jednog njemačkog poduzeća radi puštanja u slobodan promet.

12 Oslanjajući se na potvrdu o podrijetlu „obrazac A” koju su izdala kambodžanska tijela u okviru sustava općih povlastica, Aqua Pro nije platio ni carinu ni PDV.

13 Porezna uprava tijekom 2010. godine od Europskog ureda za borbu protiv prijevара (OLAF) primila je informacije prema kojima potvrda o podrijetlu koju je izdala kambodžanska vlada vezano uz dotičnu robu nije ispunjavala zahtjeve iz propisa prava Unije.

14 Na temelju tih informacija porezna uprava obavila je reviziju carina i drugih pristojbi koje duguje Aqua Pro te je zaključila da je potvrda „obrazac A” nepravilno izdana i da su izuzeća od plaćanja carine bila nepropisno primijenjena na navedenu robu.

15 Porezna uprava potom je u odluci od 3. rujna 2010. naložila Aqua Prou plaćanje carine i PDV-a zajedno sa zateznim kamatama (u daljnjem tekstu: sporna odluka).

16 Budući da je slijedom toga bezuspješno osporavao tu odluku pred glavnim direktorom porezne uprave, Aqua Pro je podnio tužbu za poništenje pred administrativni rajona tiesa (Općinski upravni sud, Latvija) ističući da je prilikom deklariranja robe po nultoj stopi postupao u dobroj vjeri, s obzirom na to da osobito nije mogao znati da je potvrda „obrazac A” bila nepropisno izdana.

17 U sklopu tog postupka postavilo se pitanje primjenjivosti na okolnosti slučaja Odluke

C(2012) 8694 koju je Komisija donijela 30. studenoga 2012. slijedom zahtjeva Republike Finske u vezi s uvoznim carinama za bicikle podrijetlom iz Kambodže koje uvozi jedno finsko društvo, a u kojoj je Komisija smatrala da je u tom slučaju bilo opravdano da se naknadno ne knjiži iznos carine koju treba naplatiti.

18 U tom pogledu latvijska porezna uprava osobito je istaknula da, s obzirom na to da Aqua Pro nije podnio zahtjev za povrat ili otpust uvoznih carina u skladu s člancima 878. i 879. Provedbene uredbe, nikakav postupak nije bio pokrenut u te svrhe kako bi se utvrdilo je li taj uvoznik mogao otkriti pogrešku počinjenu prilikom izdavanja potvrde o podrijetlu. Usto, prema toj upravi, Aqua Proova situacija nije bila usporediva s onom koja je bila temelj gore navedene Komisijine odluke.

19 S obzirom na to da je putem latvijske porezne uprave dobio informacije od kambodžanskog ministarstva trgovine u vezi s okolnostima izdavanja potvrde „obrazac A” za bicikle izvezene u Latviju, iz kojih je proizlazilo da to ministarstvo ne može provjeriti pravilnost tog izdavanja jer izvoznik nije podnio relevantnu dokumentaciju, administrativni rajona tiesa (Općinski upravni sud) presudom od 28. studenoga 2013. odbio je Aqua Proovu tužbu za poništenje.

20 Nakon ispitivanja predmeta u žalbenom postupku, Administrativni apgabaltiesa (Regionalni upravni sud, Latvija) presudom od 7. svibnja 2015. također je odbio Aqua Proov zahtjev smatrajući da ne ispunjava pretpostavke za pozivanje na legitimna otkrivanja na temelju članka 220. stavka 2. točke (b) Carinskog zakonika, kako proizlaze iz sudske prakse Suda. Posebice, Aqua Pro, na kojem je, prema mišljenju tog suda, teret dokaza, nije podnio dokaze koji bi opovrgnuli OLAF-ova utvrđenja o podrijetlu dijelova bicikala na temelju potvrda o podrijetlu „obrasci B i D”.

21 Aqua Pro je podnio žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev.

22 Taj sud najprije ističe da postoje sumnje u vezi s time jesu li carinska tijela i administrativni rajona tiesa (Općinski upravni sud) s pravom odbili ispitati Aqua Proovu dobru vjeru u smislu članka 220. stavka 2. točke (b) Carinskog zakonika, s obzirom na to da tužitelj nije podnio zahtjev kojim bi se pokrenuo postupak otpusta ili povrata carina. Prema navedenom sudu, također postoje sumnje jesu li carinska tijela i administrativni rajona tiesa (Općinski upravni sud) s pravom ne uzeli u obzir odluku C(2012) 8694 od 30. studenoga 2012. u okviru zahtjeva Republike Finske. U tom pogledu odlučuje je to jesu li činjenice i pravne okolnosti usporedive i je li dotična osoba postupala u dobroj vjeri i poštovala sve propise u vezi s carinskom deklaracijom.

23 Nadalje, prema sudu koji je uputio zahtjev, valja postaviti pitanja o uporabi OLAF-ova izvješća kao dokaza i naknadne provjere radi utvrđivanja činjenica.

24 Konačno, postoje sumnje o pitanju nije li u okviru ispitivanja tužiteljeve dobre vjere trebalo, zajedno s ostalim okolnostima slučaja, uključujući način funkcioniranja kambodžanskih poduzetnika i tijela o kojima je riječ, pridati važnost činjenici da Aqua Pro navedenu robu nije stekao izravno od kambodžanskog poduzetnika, nego na temelju sporazuma o distribuciji od jednog njemačkog poduzetnika, uzimajući u obzir da taj poslovni model već u načelu i sam po sebi isključuje izravnu suradnju između Aqua Proa i kambodžanskog poduzetnika, s obzirom na to da među njima ne postoji ugovor.

25 U tim je okolnostima Augstākš tiesas Administratīvo lietu departaments (Vrhovni sud, odjel za upravne predmete, Latvija) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. (a) Treba li članak 220. stavak 1. i stavak 2. točku (b) Carinskog zakonika tumačiti na način da se smatra da je uprava utvrdila iznos carine u trenutku donošenja odluke o knjiženju ili odluke o utvrđenju obveze plaćanja carine, neovisno o činjenici da se navedena odluka upravno i

sudski osporava?

(b) Treba li ?lanke 236. i 239. Carinskog zakonika tuma?iti na na?in da u trenutku kada uprava donese odluku o knjiženju iznosa carine i utvrdi obvezu dužnika za njezino pla?anje (odluka državne uprave u ovom predmetu), a navedeni dužnik osporava tu odluku upravnim i sudskim putem, taj dužnik mora istodobno zahtijevati otpust ili povrat te carine u skladu s ?lancima 236. ili 239. Carinskog zakonika (ili se pak u ovom slu?aju može smatrati da je osporavanje odluke navedene uprave ujedno zahtjev za otpust ili povrat carinskog duga)? U slu?aju potvrdnog odgovora, koja je materijalna razlika izme?u nadzora zakonitosti odluke uprave o knjiženju i o obvezi pla?anja carine, s jedne strane, i pitanja koje valja riješiti u skladu s postupkom iz ?lanka 236. [Carinskog zakonika], s druge strane?

(c) Treba li ?lanak 236. stavak 2. prvi podstavak Carinskog zakonika tuma?iti na na?in da ?injenica osporavanja odluke uprave o utvr?enju obveze pla?anja carine i trajanje sudskog postupka produljuju rok za podnošenje zahtjeva za otpust ili povrat carine (ili opravdavaju nepravodobnost)?

(d) Ako se pitanje knjiženja ili otpusta u ovom predmetu treba riješiti neovisno o odluci Europske komisije donesenoj u vezi s drugom državom ?lanicom (u ovom slu?aju, Republikom Finskom), jesu li carinsko tijelo ili sud, uzimaju?i u obzir ?lanak 869. to?ku (b) Provedbene uredbe kao i iznos mogu?e carine u predmetu o kojem je rije?, dužni uputiti Europskoj komisiji pitanje o neknjiženju ili otpustu carine?

2. (a) Treba li u trenutku primjene ?lanka 220. stavka 2. to?ke (b) Carinskog zakonika provesti naknadnu provjeru okolnosti povezanih s postupanjem tijela i izvoznika iz tre?e zemlje (u ovom slu?aju, Kambodže), koje se istražuje u okviru OLAF-ove misije? Ili pak treba smatrati da op?eniti opis okolnosti koji je sadržan u OLAF-ovom izvješ?u o navedenom postupanju ima svojstvo dokaza?

(b) Jesu li podaci dobiveni naknadnom provjerom odlu?uju?i u odnosu na OLAF-ovo izvješ?e, ?ak i kad se odnose na slu?aj konkretne države ?lanice?

(c) Treba li ?lanak 875. Provedbene uredbe tuma?iti na na?in da je za državu ?lanicu obvezuju?a odluka Europske komisije donesena na temelju navedenog OLAF-ovog izvješ?a u vezi s drugom državom ?lanicom (u ovom predmetu, [Republikom] Finskom)?

(d) Treba li provesti naknadnu provjeru i upotrijebiti podatke dobivene tom provjerom u slu?aju kada je Europska komisija na temelju OLAF-ovog izvješ?a donijela odluku o neknjiženju carine u vezi s drugom državom ?lanicom i primijenila ?lanak 875. Provedbene uredbe?

3. Može li u ovom slu?aju ?injenica da se transakcija uvoza robe temeljila na sporazumu o distribuciji biti relevantna radi ocjene postojanja razumnih razloga i dobre vjere u postupanju dužnika u svrhe primjene ?lanka 220. stavka 2. to?ke (b) Carinskog zakonika?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje, to?ka (a)

26 Najprije treba podsjetiti da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, u okviru postupka suradnje iz ?lanka 267. UFEU-a izme?u nacionalnih sudova i Suda, zada?a Suda dati nacionalnom sudu koristan odgovor na temelju kojega ?e mo?i riješiti predmet u kojem vodi postupak. U tom smislu Sud ?e po potrebi preoblikovati pitanja koja su mu postavljena. Usto Sud može uzeti u obzir odredbe prava Unije na koje nacionalni sudac nije uputio u svojim pitanjima

(presuda od 1. veljače 2017., Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, t. 20. i navedena sudska praksa).

27 U ovom predmetu iz odluke kojom se upućuju prethodna pitanja proizlazi da se Augustas Administratavo lietu departaments (Vrhovni sud, odjel za upravne predmete) osobito pita je li već došlo do naknadnog knjiženja iznosa carina koje treba naplatiti, čemu Aqua Pro može prigovoriti na temelju članka 220. stavka 2. točke (b) Carinskog zakonika, s obzirom na to da sudski nadzor zakonitosti sporne odluke još nije doveo do pravomoćne odluke i da stoga pitanje treba li naknadno knjižiti carine u pitanju u glavnom postupku još nije riješeno.

28 U tom kontekstu, svojim prvim pitanjem, točkom (a) sud koji je uputio zahtjev u biti pita u kojem trenutku treba smatrati da je došlo do naknadnog knjiženja iznosa carina koje treba naplatiti, uzimajući u obzir članak 220. Carinskog zakonika, ako je odluka tijela o knjiženju ili utvrđenju obveze plaćanja carine predmet upravnog ili sudskog postupka.

29 U tom pogledu valja navesti da članak 220. stavak 1. Carinskog zakonika, kad je riječ o naknadnom knjiženju iznosa carina koje treba naplatiti, predviđa samo da se to knjiženje, ne dovodeći u pitanje odredbe članka 219. tog zakonika, provodi u roku od dva dana od dana kad carinska tijela saznaju za situaciju iz navedenog članka 220. stavka 1. i budu u mogućnosti izračunati iznos koji se zakonski potražuje te utvrditi dužnika.

30 S druge strane, kad je riječ o pitanju u kojem se trenutku za iznos carina koje treba naplatiti mora smatrati da je stvarno proknjižen, valja podsjetiti da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, iz članka 217. stavka 1. Carinskog zakonika proizlazi da se to knjiženje sastoji od toga da carinska tijela upisuju iznos uvoznih ili izvoznih carina koji proizlazi iz carinskog duga u računovodstvene evidencije ili bilo koja druga istovrijedna sredstva (vidjeti osobito presude od 16. srpnja 2009., Distillerie Smeets Hasselt i dr., C-126/08, EU:C:2009:470, t. 22. i od 8. studenoga 2012., KGH Belgium, C-351/11, EU:C:2012:699, t. 21.).

31 Posljedično, u slučaju naknadne naplate, iznos dugovanih carina koje utvrde tijela smatra se proknjiženim kad carinska tijela upišu taj iznos u računovodstvene evidencije ili bilo koja druga istovrijedna sredstva, pri čemu se taj upis na temelno mora izvršiti u roku od dva dana, predviđenom u članku 220. stavku 1. Carinskog zakonika.

32 Neovisno o tome, okolnost da je nakon toga odluka tijela o knjiženju ili utvrđenju obveze plaćanja carina predmet upravnog ili sudskog postupka ne može sama po sebi utjecati na utvrđenje da je knjiženje stvarno provedeno u skladu s člankom 217. stavkom 1. i člankom 220. stavkom 1. Carinskog zakonika.

33 To tumačenje osobito potkrepljuje činjenica da ulaganje pravnog lijeka na temelju članka 243. Carinskog zakonika u skladu s člankom 244. prvim podstavkom tog zakonika u pravilu ne odgađa izvršenje osporavane odluke i da prema tome taj pravni lijek ne sprečava neposredno izvršenje te odluke (vidjeti u tom smislu presudu od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 56.).

34 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na prvo pitanje, točku (a) treba odgovoriti da članak 217. stavak 1. i članak 220. stavak 1. Carinskog zakonika treba tumačiti na način da se, u slučaju naknadne naplate, iznos dugovanih carina koje utvrde tijela smatra proknjiženim kad carinska tijela upišu taj iznos u računovodstvene evidencije ili bilo koja druga istovrijedna sredstva, neovisno o tome što je odluka tijela o knjiženju ili utvrđenju obveze plaćanja carine predmet upravnog ili sudskog postupka.

Prvo pitanje, točka (b)

35 Uvodno valja navesti da iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je prvo pitanje, točka (b) postavljeno kako bi se saznalo mogu li porezno tijelo i gore navedena sudska tijela pravilno smatrati da, u nedostatku Aqua Proova zahtjeva za otpust ili povrat na temelju članka 236. i 239. Carinskog zakonika, nije potrebno ispitivati je li se Aqua Pro mogao pozvati na legitimna otkrivanja u smislu članka 220. stavka 2. točke (b) tog zakonika.

36 Prema tome, navedeno pitanje treba shvatiti tako da se njime u biti želi saznati treba li članak 220. stavak 2. točka (b), kao i članke 236., 239. i 243. Carinskog zakonika tumačiti na način da u okviru upravnog, a potom i sudskog pravnog lijeka protiv odluke porezne uprave o naknadnom knjiženju iznosa uvoznih carina i nalaganju njihova plaćanja uvozniku potonji mora, kako bi se mogao pozvati na legitimna otkrivanja na temelju članka 220. stavka 2. točke (b) Carinskog zakonika, podnijeti zahtjev za otpust ili povrat tih carina u skladu s postupkom predviđenim u člancima 236. i 239. tog zakonika i da se, ako je primjenjivo, za osporavanje navedene odluke u okviru tog pravnog lijeka može smatrati da uključuje takav zahtjev.

37 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja ponajprije podsjetiti da je cilj članka 220. stavka 2. točke (b) Carinskog zakonika zaštita legitimnih otkrivanja osobe u pogledu osnovanosti svih podataka koji se navode u odluci o naplati ili nenaplati carina (vidjeti osobito presude od 18. listopada 2007., *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, t. 31. i od 10. prosinca 2015., *Veloserviss*, C-427/14, EU:C:2015:803, t. 43.).

38 U tu svrhu, navedena odredba predviđa da se naknadno knjiženje iznosa zakonski dugovanih uvoznih carina, a slijedom toga i naplata tih carina, ne provodi kad se uvoznik može pozivati na legitimna otkrivanja u smislu navedene odredbe.

39 Iz toga slijedi, kao što je to također pojašnjeno u članku 869. točki (b) Provedbene uredbe, da je na temelju na carinskim tijelima da sama odluče da ne mogu provesti naknadno knjiženje nenaplaćenih carina i s tim povezanu naplatu ako smatraju da predmetni uvoznik ispunjava pretpostavke za zaštitu takvih legitimnih otkrivanja.

40 Ako carinska tijela pak odluče, osobito nakon naknadne provjere, proknjižiti nenaplaćene carine i tražiti njihovu naplatu od uvoznika, na njima je da na temelju članka 236. stavka 1. Carinskog zakonika provedu povrat ili otpust tih carina ako i u mjeri u kojoj se nakon toga osobito pokaže da je njihov iznos bio proknjižen protivno članku 220. stavku 2. točki (b) tog zakonika.

41 Taj povrat ili otpust carina na temelju članka 236. u vezi s člankom 220. stavkom 2. točkom (b) Carinskog zakonika provodi se ili po službenoj dužnosti, na temelju stavka 2. treće podstavke prvonavedene odredbe, ili, primjenom stavka 2. prvog podstavka navedene odredbe, povodom zahtjeva podnesenog predmetnom carinskom uredu prije isteka roka od tri godine od dana priopćenja predmetnih carina.

42 Međutim, budući da je Aqua Pro u prvoj fazi i kako to proizlazi iz odluke kojom se upućuju prethodna pitanja pred upravom osporavao naknadno knjiženje iznosa carina koje treba naplatiti, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li Aqua Pro predmetnom carinskom uredu podnio zahtjev za otpust ili povrat u smislu članka 236. stavka 2. prvog podstavka u vezi s člankom 220. stavkom 2. točkom (b) Carinskog zakonika, ili je protiv odluke porezne uprave o knjiženju iznosa predmetnih carina i nalaganju njihova plaćanja Aqua Pro kao uvozniku podnio upravnu žalbu, kako je predviđeno člankom 243. Carinskog zakonika, carinskom tijelu određenom u tu svrhu sukladno stavku 2. točki (a) tog članka.

43 U tom pogledu, razvidno je da, iako Carinski zakonik, posebice u ?lancima 236. i 239., predvi?a poseban postupak za otpust ili povrat carina, osobito u slu?aju knjiženja protivnog ?lanku 220. stavku 2. to?ki (b) tog zakonika, porezni obveznik može se tako?er pozivati na tu odredbu kako bi prigovorio naknadnom knjiženju uvoznih carina, osobito u slu?aju upravnog ili sudskog pravnog lijeka u smislu ?lanka 243. navedenog zakonika.

44 Naime, prema toj odredbi, dužnik op?enito ima pravo na pravni lijek, upravni ili sudski, protiv svake odluke carinskih tijela koja se odnosi na primjenu carinskih propisa i odnosi se na tu osobu izravno i osobno.

45 Uzimaju?i u obzir prethodna razmatranja, na prvo pitanje, to?ku (b) valja odgovoriti da ?lanak 220. stavak 2. to?ku (b), kao i ?lanke 236., 239. i 243. Carinskog zakonika treba tuma?iti na na?in da se u okviru upravnog ili sudskog pravnog lijeka, u smislu ?lanka 243. tog zakonika, podnesenog protiv odluke porezne uprave nadležne za naknadno knjiženje iznosa uvoznih carina i nalaganje njihova pla?anja uvozniku potonji može pozvati na legitimna o?ekivanja na temelju ?lanka 220. stavka 2. to?ke (b) navedenog zakonika kako bi prigovorio tom knjiženju, neovisno o tome je li uvoznik podnio zahtjev za otpust ili povrat tih carina u skladu s postupkom predvi?enim u ?lancima 236. i 239. istog zakonika.

Prvo pitanje, to?ka (c)

46 Svojim prvim pitanjem, to?kom (c) sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 236. stavak 2. prvi podstavak Carinskog zakonika tuma?iti na na?in da to što je odluka tijela o knjiženju ili utvr?enju obveze pla?anja carine predmet upravnog ili sudskog postupka ima za u?inak produljenje roka za podnošenje zahtjeva za otpust ili povrat carina.

47 S obzirom na to da se ovo pitanje temelji na premisi koja je odba?ena odgovorom na prvo pitanje, to?ku (b) – a prema kojoj je mogu?nost pozivanja u okviru upravnog ili sudskog postupka na legitimna o?ekivanja na temelju ?lanka 220. stavka 2. to?ke (b) Carinskog zakonika uvjetovana podnošenjem zahtjeva za otpust ili povrat carina na temelju ?lanka 236. tog zakonika – na njega nije potrebno odgovoriti.

Prvo pitanje, to?ka (d)

48 Svojim prvim pitanjem, to?kom (d) sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li i u kojoj mjeri ?lanak 869. to?ku (b) Provedbene uredbe tuma?iti na na?in da se Komisiji mora staviti na razmatranje neknjiženje ili otpust carina, kada treba ne uzeti u obzir odluku koju je ona o tom pitanju donijela u vezi s drugom državom ?lanicom.

49 Iz ?lanka 869. to?ke (b) Provedbene uredbe proizlazi da, kad carinska tijela smatraju da su pretpostavke iz ?lanka 220. stavka 2. to?ke (b) Carinskog zakonika ispunjene, sama odlu?uju da ne?e naknadno knjižiti nenapla?ene carine, osim slu?ajeva u kojima se dokumentacija mora na temelju ?lanka 871. te uredbe poslati Komisiji.

50 Navedeni ?lanak 871. u stavku 1. propisuje pretpostavke pod kojima Komisija mora razmotriti slu?aj kako bi se on riješio u skladu s postupkom predvi?enim u ?lancima 872. do 876. Provedbene uredbe, istodobno predvi?aju?i u stavku 2. da takvo razmatranje nije potrebno pod dvjema pretpostavkama, to jest, s jedne strane, ako je Komisija ve? donijela odluku sukladno navedenom postupku u slu?aju koji uklju?uje usporediva ?injenica i pravna pitanja i, s druge strane, ako ve? razmatra slu?aj koji uklju?uje usporediva ?injenica i pravna pitanja.

51 U tom pogledu iz odluke kojom se upu?uju prethodna pitanja i teksta prvog pitanja, to?ke (d)

proizlazi da sud koji je uputio zahtjev polazi od premise da, posebice zbog manjka usporedivosti predmetnog služaja s onim na koji se odnosi Komisijina odluka u vezi s Finskom, u okolnostima ovog služaja navedene dvije pretpostavke nisu ispunjene.

52 U tom kontekstu, u skladu s člankom 869. Provedbene uredbe u vezi s njezinim člankom 871., carinska tijela ne mogu sama odlučiti da neće naknadno knjižiti nenaplaćene carine smatrajući da su ispunjene pretpostavke za pozivanje na legitimna ožekivanja na temelju članka 220. stavka 2. točke (b) Carinskog zakonika i imaju obvezu poslati dokumentaciju Komisiji ako je u okolnostima služaja riječ o jednoj od situacija propisanih člankom 871. stavkom 1. Provedbene uredbe. Slijedom toga, carinska tijela obvezna su poslati dokumentaciju Komisiji ako smatraju da je ona počinila pogrešku u smislu navedene odredbe Carinskog zakonika, ako su okolnosti služaja vezane uz nalaze istrage koju je Unija provela u smislu navedene odredbe Provedbene uredbe ili ako je iznos carina u pitanju jednak ili veći od 500 000 eura.

53 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na prvo pitanje, točku (d) valja odgovoriti da članak 869. točku (b) Provedbene uredbe treba tumačiti na način da, u nedostatku Komisijine odluke ili postupka u smislu članka 871. stavka 2. te uredbe, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku carinska tijela ne mogu sama odlučiti da neće naknadno knjižiti nenaplaćene carine, smatrajući da su ispunjene pretpostavke za pozivanje na legitimna ožekivanja na temelju članka 220. stavka 2. točke (b) Carinskog zakonika, i da ta tijela imaju obvezu poslati dokumentaciju Komisiji na razmatranje, ako navedena tijela smatraju da je Komisija počinila pogrešku u smislu navedene odredbe Carinskog zakonika, ili ako su okolnosti predmeta u glavnom postupku vezane uz nalaze istrage koju je Unija provela u smislu članka 871. stavka 1. druge alineje Provedbene uredbe, ili ako je iznos carina u pitanju jednak ili veći od 500 000 eura.

Drugo pitanje, točka (a)

54 Svojim drugim pitanjem, točkom (a) sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 220. stavak 2. točku (b) Carinskog zakonika tumačiti na način da informacije sadržane u OLAF-ovu izvješću vezane uz ponašanje carinskih tijela države izvoznice i izvoznika imaju svojstvo dokaza ili su carinska tijela dužna provesti naknadne provjere u tom pogledu.

55 Najprije valja navesti da je Sud već imao priliku, u točki 48. svoje presude od 16. ožujka 2017., Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220), odgovarajući na slično pitanje koje mu je također bio postavio Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Vrhovni sud, odjel za upravne predmete), presuditi da se, u dijelu u kojem s tim u vezi sadržava relevantne elemente, može uzeti u obzir izvješće OLAF-a kako bi se utvrdilo jesu li ispunjene pretpostavke pod kojima se uvoznik može pozivati na legitimna ožekivanja na temelju članka 220. stavka 2. točke (b) Carinskog zakonika.

56 Osim toga, kao što su to sud koji je uputio zahtjev i stranke pravilno naveli, iz članka 9. stavka 2. Uredbe o OLAF-ovim istragama proizlazi da takva izvješća imaju snagu prihvatljivog dokaza u administrativnim ili sudskim postupcima u državi članici u kojoj se to pokaže potrebnim na isti način i na temelju istih uvjeta kao i administrativna izvješća koja sastavljaju nacionalni administrativni inspektori.

57 Međutim, kao što to također proizlazi iz presude od 16. ožujka 2017., Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220), s obzirom na to da takvo izvješće sadržava samo opći opis predmetne situacije, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, ono samo po sebi nije dovoljno da bi se utvrdilo da su u tom pogledu ispunjene pretpostavke, osobito u pogledu relevantnog ponašanja izvoznika (vidjeti u tom smislu presudu od 16. ožujka 2017., Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, t. 49. i 50.).

58 U takvim okolnostima na?elno je, u skladu s tom sudskom praksom, na carinskim tijelima države uvoza da dokažu, pomoću dodatnih dokaza, da je to što su carinska tijela države izvoza izdala neto?nu potvrdu o podrijetlu „obrazac A” pripisivo tomu što je izvoznik neto?no predo?io ?injenice (vidjeti presudu od 16. ožujka 2017., Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, t. 47. i 50.).

59 Slijedi da, iako se informacije sadržane u OLAF-ovu izvješ?u ubrajaju među dokaze koje treba uzeti u obzir prilikom utvr?ivanja jesu li ispunjene pretpostavke pod kojima se uvoznik može pozvati na legitimna o?ekivanja, na temelju ?lanka 220. stavka 2. Carinskog zakonika, takvo izvješ?e može se pokazati nedostatnim, s obzirom na informacije koje sadržava, za utvr?ivanje u dovoljnoj mjeri jesu li te pretpostavke u svim pogledima doista ispunjene.

60 Posljedi?no, carinska tijela mogu pružiti dodatne dokaze u tom pogledu, posebice što se ti?e relevantnog ponašanja izvoznika ili carinskih tijela države izvoznice, i to osobito provo?enjem naknadnih provjera.

61 U tom pogledu iz ustaljene sudske prakse proizlazi da ta tijela prilikom provo?enja naknadnih provjera raspolažu širokim diskrecijskim ovlastima (vidjeti u tom smislu presude od 12. srpnja 2012., Südzucker i dr., C-608/10, C-10/11 i C-23/11, EU:C:2012:444, t. 48. i 50. i od 10. prosinca 2015., Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, t. 27. i 28.).

62 Uzimaju?i u obzir prethodna razmatranja, na drugo pitanje, to?ku (a) valja odgovoriti da ?lanak 220. stavak 2. to?ku (b) Carinskog zakonika treba tumažiti na na?in da se informacije sadržane u OLAF-ovu izvješ?u vezane uz ponašanje carinskih tijela države izvoznice i izvoznika ubrajaju među dokaze koje treba uzeti u obzir prilikom utvr?ivanja jesu li ispunjene pretpostavke pod kojima se uvoznik može pozvati na legitimna o?ekivanja na temelju te odredbe. Me?utim, ako se takvo izvješ?e, s obzirom na informacije koje sadržava, pokaže nedostatnim za utvr?ivanje u dovoljnoj mjeri jesu li te pretpostavke u svim pogledima doista ispunjene, što je na nacionalnom sudu da provjeri, carinska tijela mogu biti dužna pružiti dodatne dokaze u tu svrhu, osobito provo?enjem naknadnih provjera.

Drugo pitanje, to?ka (b)

63 Svojim drugim pitanjem, to?kom (b) sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 220. stavak 2. to?ku (b) Carinskog zakonika tumažiti na na?in da, kako bi se utvrdilo jesu li ispunjene pretpostavke pod kojima se uvoznik može pozvati na legitimna o?ekivanja na temelju te odredbe, informacije dobivene naknadnom provjerom imaju prednost u odnosu na one koje sadržava OLAF-ovo izvješ?e.

64 Iz ?lanka 9. stavka 2. Uredbe o OLAF-ovim istragama osobito proizlazi da se na OLAF-ova izvješ?a primjenjuju ista pravila ocjene koja se primjenjuju na administrativna izvješ?a koja sastavljaju nacionalni administrativni inspektori i jednakovrijedna su tim izvješ?ima.

65 Slijedom toga, informacije dobivene naknadnom provjerom nemaju prednost u odnosu na one koje sadržava OLAF-ovo izvješ?e.

66 Uzimaju?i u obzir prethodna razmatranja, na drugo pitanje, to?ku (b) valja odgovoriti da ?lanak 220. stavak 2. to?ku (b) Carinskog zakonika treba tuma?iti na na?in da je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni, u odnosu na sve konkretne elemente glavnog spora, a posebice u odnosu na dokaze koje su u tu svrhu podnijele stranke glavnog postupka, jesu li ispunjene pretpostavke pod kojima se uvoznik mo?e pozvati na legitimna o?ekivanja na temelju te odredbe. Za potrebe te ocjene informacije dobivene naknadnom provjerom nemaju prednost u odnosu na one koje sadr?ava OLAF-ovo izvješ?e.

Drugo pitanje, to?ka (c)

67 Svojim drugim pitanjem, to?kom (c) sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 875. Provedbene uredbe tuma?iti na na?in da je država ?lanica vezana Komisijinom odlukom, u smislu ?lanka 873. te uredbe, koja je upu?ena drugoj državi ?lanici i donesena na temelju OLAF-ova izvješ?a o ponašanju tijela i izvoznika iz tre?e zemlje.

68 U skladu s ?lankom 875. Provedbene uredbe, kada je odlukom donesenom u skladu s ?lankom 873. te uredbe utvr?eno da su razmatrane okolnosti takve da predmetne carine nije potrebno knji?iti, Komisija mo?e odrediti uvjete pod kojima se države ?lanice smiju uzdržati od naknadnog knji?enja u slu?ajevima koji uklju?uju usporediva ?injenica i pravna pitanja.

69 Slijedi da je država ?lanica, to?nije njezina upravna i sudska tijela (vidjeti u tom smislu presudu od 20. studenoga 2008., Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading, C-375/07, EU:C:2008:645, t. 64.), u uvjetima koje odredi Komisija, vezana njezinim ocjenama iz odluke donesene na temelju ?lanka 873. Provedbene uredbe u pogledu druge države ?lanice u slu?ajevima koji uklju?uju usporediva ?injenica i pravna pitanja.

70 U tom pogledu, u biti iz istih razloga kao što su oni navedeni u to?kama 55. i 56. ove presude, OLAF-ovo izvješ?e mo?e se uzeti u obzir kako bi se utvrdilo je li odre?eni slu?aj, u gore opisanom smislu, usporediv s onim koji je bio predmet Komisijine odluke donesene na temelju ?lanka 873. Provedbene uredbe.

71 Uzimaju?i u obzir prethodna razmatranja, na drugo pitanje, to?ku (c) valja odgovoriti da ?lanak 875. Provedbene uredbe treba tuma?iti na na?in da je država ?lanica, u uvjetima koje odredi Komisija, vezana njezinim ocjenama iz odluke donesene na temelju ?lanka 873. Provedbene uredbe u pogledu druge države ?lanice u slu?ajevima koji uklju?uju usporediva ?injenica i pravna pitanja, što je na njezinim tijelima i sudovima da ocijene, osobito uzimaju?i u obzir informacije o ponašanju izvoznika ili carinskih tijela države izvoznice kako proizlaze iz OLAF-ova izvješ?a na kojem se temelji navedena odluka.

Drugo pitanje, to?ka (d)

72 Svojim drugim pitanjem, to?kom (d) sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 220. stavak 2. to?ku (b) Carinskog zakonika i ?lanak 875. Provedbene uredbe tuma?iti na na?in da treba provesti naknadnu provjeru i upotrijebiti time dobivene informacije kad je Komisija na temelju OLAF-ova izvješ?a donijela odluku o neknji?enju carina u skladu s ?lancima 873. i 875. Provedbene uredbe.

73 Kako se podsje?a u to?ki 61. ove presude, carinska tijela raspola?u širokim diskrecijskim ovlastima prilikom provo?enja naknadnih provjera i izvo?enja posljedica koje iz toga proizlaze (vidjeti osobito presudu od 10. prosinca 2015., Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, t. 27. i 28.).

74 Ta tijela u na?elu mogu provesti sve naknadne provjere koje smatraju potrebnima i

upotrebljavati informacije dobivene prilikom tih provjera, i kako bi provjerila jesu li ispunjene pretpostavke pod kojima se uvoznik može pozivati na legitimna o?ekivanja na temelju ?lanka 220. stavka 2. to?ke (b) Carinskog zakonika i kako bi, konkretnije, utvrdila je li slu?aj koji razmatraju usporediv, u smislu ?lanka 875. Provedbene uredbe, sa slu?ajem koji je predmet odluke o neknji?enju carina koju je Komisija donijela u skladu s ?lankom 873. te uredbe.

75 Slijedom toga, na drugo pitanje, to?ku (d) valja odgovoriti da ?lanak 220. stavak 2. to?ku (b) Carinskog zakonika i ?lanak 875. Provedbene uredbe treba tuma?iti na na?in da carinska tijela mogu provesti sve naknadne provjere koje smatraju potrebnima i upotrebljavati informacije dobivene prilikom tih provjera, i kako bi ocijenila jesu li ispunjene pretpostavke pod kojima se uvoznik može pozivati na legitimna o?ekivanja na temelju ?lanka 220. stavka 2. to?ke (b) Carinskog zakonika i kako bi utvrdila uklju?uje li slu?aj koji razmatraju „usporediva” ?injenica i pravna pitanja, u smislu ?lanka 875. Provedbene uredbe, u odnosu na slu?aj koji je predmet odluke o neknji?enju carina što ju je Komisija donijela u skladu s ?lankom 873. te uredbe.

Tre?e pitanje

76 Svojim tre?im pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li i u kojoj mjeri ?lanak 220. stavak 2. to?ku (b) Carinskog zakonika tuma?iti na na?in da je ?injenica da se transakcija uvoza robe poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku temeljila na sporazumu o distribuciji relevantna radi ocjene, u predmetu u glavnom postupku, jesu li ispunjene pretpostavke za pozivanje na legitimna o?ekivanja na temelju te odredbe.

77 Budu?i da je cilj ?lanka 220. stavka 2. to?ke (b) Carinskog zakonika, kako je to navedeno u to?ki 37. ove presude, za?tititi legitimna o?ekivanja poreznog obveznika u pogledu osnovanosti svih podataka koji se navode u odluci o naplati carina, ni iz teksta te odredbe ni iz njezina cilja ne može se zaklju?iti da se porezni obveznik koji je uvezao predmetnu robu na temelju sporazuma o distribuciji ne može pod istim pretpostavkama pozivati na legitimna o?ekivanja na temelju te odredbe kao i porezni obveznik koji je uvezao tu robu kupivši je izravno od izvoznika.

78 U tom pogledu valja podsjetiti da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, uvoznik se na temelju te odredbe može pozvati na legitimna o?ekivanja, i time imati pravo na iznimku od naknadne naplate koja je u njoj predvi?ena, samo ako su ispunjene tri kumulativne pretpostavke. Prva je pretpostavka da carina nije napla?ena zato što su sama nadležna tijela po?inila pogrešku, zatim da je pogreška koju su po?inila takva da je osoba u dobroj vjeri razumno nije mogla uo?iti i, naposljetku, da je potonja poštovala sve odredbe predvi?ene propisom na snazi u pogledu carinske deklaracije (vidjeti, me?u ostalim, presude od 18. listopada 2007., *Agrover*, C?173/06, EU:C:2007:612, t. 35. i od 15. prosinca 2011., *Afasia Knits Deutschland*, C?409/10, EU:C:2011:843, t. 47.).

79 Tim je pretpostavkama u biti raspodijeljen rizik od pogrešaka ili nepravilnosti koje zahva?aju carinske deklaracije ovisno o ponašanju i pažnji svakog uklju?enog aktera, to jest nadležnih tijela države izvoza i države uvoza, izvoznika i uvoznika (presuda od 16. o?ujka 2017., *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, t. 25.).

80 U ovom slu?aju iz odluke suda koji je uputio zahtjev proizlazi da se on konkretnije pita o relevantnosti sporazuma o distribuciji, a osobito nepostojanju izravnih veza s izvoznikom koje bi iz toga proizlazile, kako bi ocijenio je li Aqua Pro kao porezni obveznik trebao ili mogao provjeriti je li potvrda „obrazac A” bila uredno izdana.

81 S obzirom na to, tre?e pitanje odnosi se, dakle, konkretnije na ocjenu s obzirom na takve okolnosti druge pretpostavke iz sudske prakse navedene u to?ki 78. ove presude, koja se odnosi na neuo?ivost pogreške koju su po?inila nadležna tijela i prema tome pažnje koju uvoznik,

djeluju?i na temelju sporazuma o distribuciji, mora dokazati.

82 U tom pogledu valja istaknuti da je Sud u više navrata presudio da je na gospodarskim subjektima da u okviru svojih ugovornih odnosa poduzmu mjere potrebne kako bi se zaštitili od rizika radnji poduzetih za naknadnu naplatu i da se takva prevencija može, me?u ostalim, sastojati u ?injenici da dužnik od druge ugovorne stranke, prilikom ili nakon sklapanja ugovora, pribavi sve dokaze koji potvr?uju da roba dolazi iz države koja je u sustavu op?ih carinskih povlastica, uklju?uju?i dokumente kojima se utvr?uje to podrijetlo (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2012., Lagura Vermögensverwaltung, C?-438/11, EU:C:2012:703, t. 30. i 31.).

83 Sud je tako?er presudio da je na gospodarskim subjektima, ?im osjete sumnje u pogledu to?ne primjene odredaba ?ija neprovedba može dovesti do carinskog duga ili u pogledu utvr?ivanja podrijetla robe, da se informiraju i zatraže sva mogu?a pojašnjenja kako bi provjerili jesu li te sumnje opravdane (vidjeti u tom smislu osobito presude od 14. svibnja 1996., Faroe Seafood i dr., C-153/94 i C-204/94, EU:C:1996:198, t. 100., od 11. studenoga 2017., Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, t. 58. i od 16. ožujka 2017., Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, t. 37.).

84 U tom pogledu Sud je usto ve? pojasnio da je na uvozniku da se, u okviru svoje obveze dužne pažnje, kad ima o?ite razloge sumnjati u to?nost potvrde o podrijetlu „obrazac A”, u okviru svojih mogu?nosti raspita o okolnostima njezina izdavanja (vidjeti u tom smislu presudu od 16. ožujka 2017., Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, t. 39. i 43.).

85 Gore navedena na?ela primjenjuju se jednako tako na situaciju poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, u kojoj uvoznik, zbog toga što uvozi predmetnu robu na temelju sporazuma o distribuciji s tre?im gospodarskim subjektom, nije u izravnom ugovornom odnosu s izvoznikom te robe.

86 Prema tome, uvoznik koji se na taj na?in nije raspitao kod ugovorne stranke sporazuma o distribuciji na temelju kojeg je roba u pitanju uvezena kako bi provjerio to?nost potvrde o podrijetlu „obrazac A” izdane za tu robu ne može se pozivati na legitimna o?ekivanja u smislu ?lanka 220. stavka 2. to?ke (b) Carinskog zakonika isti?u?i da pogrešku koju su po?inila nadležna tijela s obzirom na taj sporazum o distribuciji nije mogao razumno uo?iti porezni obveznik u dobroj vjeri u smislu druge pretpostavke navedene u sudskoj praksi iz to?ke 78. ove presude.

87 Uzimaju?i u obzir prethodna razmatranja, na tre?e pitanje valja odgovoriti da ?lanak 220. stavak 2. to?ku (b) Carinskog zakonika treba tuma?iti na na?in da ?injenica da je uvoznik uvezao robu na temelju sporazuma o distribuciji ne utje?e na njegovu mogu?nost pozivanja na svoja legitimna o?ekivanja, i to pod istim pretpostavkama kao uvoznik koji je uvezao robu kupivši je izravno od izvoznika, tj. ako su ispunjene tri kumulativna pretpostavke. Prva je pretpostavka da carina nije napla?ena zato što su sama nadležna tijela po?inila pogrešku, zatim da je pogreška koju su po?inila takva da je osoba u dobroj vjeri razumno nije mogla uo?iti i, naposljetku, da je potonja poštovala sve odredbe na snazi u pogledu svoje carinske deklaracije. U tu svrhu, na takvom je uvozniku da se zaštiti od rizika radnji poduzetih za naknadnu naplatu, osobito tako da od ugovorne stranke navedenog sporazuma o distribuciji, prilikom ili nakon njegova sklapanja, pribavi sve dokaze koji potvr?uju to?nost izdavanja potvrde o podrijetlu „obrazac A” za tu robu. Nije mogu?e pozivati se na legitimna o?ekivanja posebice kada se uvoznik, iako je imao o?ite razloge sumnjati u to?nost potvrde o podrijetlu „obrazac A”, kod navedenog ugovaratelja nije raspitao o okolnostima njezina izdavanja kako bi provjerio jesu li te sumnje opravdane.

Troškovi

88 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj 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 navedenoga, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

1. Članak 217. stavak 1. i članak 220. stavak 1. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice, kako je izmijenjena i dopunjena Uredbom (EZ) br. 2700/2000 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. studenoga 2000., treba tumačiti na način da se, u slučaju naknadne naplate, iznos dugovanih carina koje utvrde tijela smatra proknjiženim kad carinska tijela upišu taj iznos u računovodstvene evidencije ili bilo koja druga istovrijedna sredstva, neovisno o tome što je odluka tijela o knjiženju ili utvrđenju obveze plaćanja carine predmet upravnog ili sudskog postupka.
2. Članak 220. stavak 2. točka (b) kao i članke 236., 239. i 243. Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 2700/2000, treba tumačiti na način da se u okviru upravnog ili sudskog pravnog lijeka, u smislu članka 243. te uredbe, kako je izmijenjena Uredbom br. 2700/2000, podnesenog protiv odluke porezne uprave o naknadnom knjiženju iznosa uvoznih carina i nalaganju njihova plaćanja uvozniku potonji može pozvati na legitimna otkrivanja na temelju članka 220. stavka 2. točke (b) navedene uredbe, kako je izmijenjena Uredbom br. 2700/2000, kako bi prigovorio tom knjiženju, neovisno o tome je li uvoznik podnio zahtjev za otpust ili povrat tih carina u skladu s postupkom predviđenim u člancima 236. i 239. iste uredbe, kako je izmijenjena Uredbom br. 2700/2000.
3. Članak 869. točka (b) Uredbe Komisije (EEZ) br. 2454/93 od 2. srpnja 1993. o utvrđivanju odredaba za provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom Komisije (EZ) br. 1335/2003 od 25. srpnja 2003., treba tumačiti na način da, u nedostatku odluke ili postupka Europske komisije u smislu članka 871. stavka 2. te uredbe, kako je izmijenjena Uredbom br. 1335/2003, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku carinska tijela ne mogu sama odlučiti da neće naknadno knjižiti nenaplaćene carine, smatrajući da su ispunjene pretpostavke za pozivanje na legitimna otkrivanja na temelju članka 220. stavka 2. točke (b) Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 2700/2000, i da ta tijela imaju obvezu poslati dokumentaciju Komisiji na razmatranje, ako navedena tijela smatraju da je Komisija počinila pogrešku u smislu navedene odredbe Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 2700/2000, ili ako su okolnosti predmeta u glavnom postupku vezane uz nalaze istrage koju je Unija provela u smislu članka 871. stavka 1. druge alineje Uredbe br. 2454/93, kako je izmijenjena Uredbom br. 1335/2003, ili pak ako je iznos carina u pitanju jednak ili veći od 500 000 eura.
4. Članak 220. stavak 2. točka (b) Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 2700/2000, treba tumačiti na način da se informacije sadržane u izvješću Europskog ureda za borbu protiv prijevара (OLAF) vezane uz ponašanje carinskih tijela države izvoznice i izvoznika ubrajaju među dokaze koje treba uzeti u obzir prilikom utvrđivanja jesu li ispunjene pretpostavke pod kojima se uvoznik može pozvati na legitimna otkrivanja na temelju navedene odredbe. Međutim, ako se takvo izvješće, s obzirom na informacije koje sadržava, pokaže nedostatnim za utvrđivanje u dovoljnoj mjeri jesu li te pretpostavke u svim pogledima doista ispunjene, što je na nacionalnom sudu da provjeri, carinska tijela mogu biti dužna pružiti dodatne dokaze u tu svrhu, osobito provođenjem naknadnih provjera.
5. Članak 220. stavak 2. točka (b) Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 2700/2000, treba tumačiti na način da je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni, u odnosu na sve konkretne elemente glavnog spora, a posebice u odnosu na dokaze koje su u tu svrhu podnijele stranke glavnog postupka, jesu li ispunjene pretpostavke pod kojima se uvoznik može pozvati na legitimna otkrivanja na temelju te odredbe. Za potrebe te ocjene informacije dobivene naknadnom provjerom nemaju prednost u odnosu na one koje

sadržava izvješće Europskog ureda za borbu protiv prijevara (OLAF).

6. Članak 875. Uredbe br. 2454/93, kako je izmijenjena Uredbom br. 1335/2003, treba tumačiti na način da je država članica, u uvjetima koje odredi Europska komisija, vezana njezinim ocjenama iz odluke donesene na temelju članka 873. te uredbe, kako je izmijenjena Uredbom br. 1335/2003, u pogledu druge države članice u slučajevima koji uključuju usporediva činjenična i pravna pitanja, što je na njezinim tijelima i sudovima da ocijene, osobito uzimajući u obzir informacije o ponašanju izvoznika ili carinskih tijela države izvoznice kako proizlaze iz izvješća Europskog ureda za borbu protiv prijevara (OLAF) na kojem se temelji navedena odluka.

7. Članak 220. stavak 2. točka (b) Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 2700/2000, i članak 875. Uredbe br. 2454/93, kako je izmijenjena Uredbom br. 1335/2003, treba tumačiti na način da carinska tijela mogu provesti sve naknadne provjere koje smatraju potrebnima i upotrebljavati informacije dobivene prilikom tih provjera, i kako bi ocijenila jesu li ispunjene pretpostavke pod kojima se uvoznik može pozivati na legitimna ožekivanja na temelju članka 220. stavka 2. točke (b) Uredbe br. 2913/92, kako je izmijenjena Uredbom br. 2700/2000, i kako bi utvrdila uključuje li slučaj koji razmatraju usporediva činjenična i pravna pitanja, u smislu članka 875. Uredbe br. 2454/93, kako je izmijenjena Uredbom br. 1335/2003, u odnosu na slučaj koji je predmet odluke o neknjiženju carina što ju je Europska komisija donijela u skladu s člankom 873. te Uredbe br. 2454/93, kako je izmijenjena Uredbom br. 1335/2003.

8. Članak 220. stavak 2. točka (b) Uredbe br. 2913/02, kako je izmijenjena Uredbom br. 2700/2000, treba tumačiti na način da činjenica da je uvoznik uvezao robu na temelju sporazuma o distribuciji ne utječe na njegovu mogućnost pozivanja na svoja legitimna ožekivanja, i to pod istim pretpostavkama kao uvoznik koji je uvezao robu kupivši je izravno od izvoznika, tj. ako su ispunjene tri kumulativne pretpostavke. Prva je pretpostavka da carina nije naplaćena zato što su sama nadležna tijela počinila pogrešku, zatim da je pogreška koju su počinila takva da je osoba u dobroj vjeri razumno nije mogla uočiti i, naposljetku, da je potonja poštovala sve odredbe na snazi u pogledu svoje carinske deklaracije. U tu svrhu, na takvom je uvozniku da se zaštiti od rizika radnji poduzetih za naknadnu naplatu, osobito tako da od ugovorne stranke navedenog sporazuma o distribuciji, prilikom ili nakon njegova sklapanja, pribavi sve dokaze koji potvrđuju točnost izdavanja potvrde o podrijetlu „obrazac A” za tu robu. Nije moguće pozivati se na legitimna ožekivanja posebice kada se uvoznik, iako je imao ožite razloge sumnjati u točnost potvrde o podrijetlu „obrazac A”, kod navedenog ugovaratelja nije raspitao o okolnostima njezina izdavanja kako bi provjerio jesu li te sumnje opravdane.

Potpisi

* Jezik postupka: latvijski