Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 25. oktobra 2018 *

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 143(1)(d) – Oprostitev DDV pri uvozu – Uvoz, ki mu sledi dobava znotraj Unije – Nevarnost davčne utaje – Dobrovernost davčnega zavezanca, ki je uvoznik in dobavitelj – Presoja – Obveznost skrbnega ravnanja davčnega zavezanca, ki je uvoznik in dobavitelj“

V zadevi C-528/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Vrhovno sodišče (Slovenija) z odločbo z dne 28. avgusta 2017, ki je na Sodišče prispela 4. septembra 2017, v postopku

Milan Božičevič Ježovnik

proti

Republiki Sloveniji,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi K. Jürimäe (poročevalka), predsednica senata, C. Lycourgos in C. Vajda, sodnika,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za M. Božičeviča Ježovnika J. Ahlin, odvetnik,

– za slovensko vlado A. Grum, agentka,

– za grško vlado M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou in I. Kotsoni, agentke,

– za špansko vlado S. Jiménez García, agent,

– za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in M. Žebre, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: slovenščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na razlago člena 143 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/69/ES z dne 25. junija 2009 (UL 2009, L 175, str. 12) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), v povezavi s členom 138 Direktive o DDV.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Milanom Božičevičem Ježovnikom in Republiko Slovenijo glede naknadne odločbe o odmeri davka na dodano vrednost (DDV) za transakcije uvoza banan iz tretjih držav.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 Člen 138(1) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj [Unije], opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.“

4 Člen 143 Direktive o DDV določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(d) uvoz blaga, poslanega ali odpeljanega s tretjega ozemlja ali tretje države v državo članico, ki ni država, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če je dobava takega blaga, ki jo opravi uvoznik, določen ali priznan za osebo, dolžno plačati davek v skladu s členom 201, oproščena v skladu s členom 138;

[…]

2. Oprostitev iz točke (d) odstavka 1 velja v primerih, ko uvozu blaga sledi dobava blaga, oproščenega v skladu s členom 138(1) in (2)(c), le če uvoznik v trenutku uvoza pristojnim organom države članice uvoza zagotovi vsaj naslednje informacije:

(a) svojo identifikacijsko številko za DDV, izdano v državi članici uvoza, ali identifikacijsko številko za DDV svojega davčnega zastopnika, ki je dolžan plačati DDV, izdano v državi članici uvoza;

(b) identifikacijsko številko za DDV stranke, ki ji je blago dobavljeno v skladu s členom 138(1) […];

(c) dokaz, da je uvoženo blago namenjeno, da se odpelje ali odpošlje iz države članice uvoza v drugo državo članico.

Vendar lahko države članice določijo, da se dokaz iz točke (c) pristojnim organom predloži izključno na zahtevo.“

5 Člen 143(2) Direktive o DDV je bil v to direktivo vstavljen z Direktivo 2009/69, rok za prenos zadnjenavedene direktive pa se je iztekel 1. januarja 2011. Glede na čas dejanskega stanja spora o glavni stvari se za postopek v glavni stvari uporabljata obe zaporedni različici člena 143.

6 Člen 201 Direktive o DDV določa:

„Pri uvozu je DDV dolžna plačati oseba ali osebe, ki jih država članica uvoza določi ali prizna kot osebe, ki so dolžne plačati davek.“

Carinski zakonik

7 Člen 78 Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 4, str. 307, v nadaljevanju: carinski zakonik) določa:

„1. Carinski organi lahko po uradni dolžnosti ali na zahtevo deklaranta, po odobritvi prepustitve blaga, deklaracije ponovno pregledajo.

2. Carinski organi lahko po prepustitvi blaga preverijo poslovne dokumente in podatke, ki se nanašajo na uvozne ali izvozne operacije v zvezi z zadevnim blagom ali na kasnejše trgovske posle z istim blagom, da se prepričajo o točnosti navedb v deklaraciji. Ta preverjanja se lahko izvajajo pri deklarantu, vseh osebah, ki so s poslovnega vidika neposredno ali posredno udeležene v navedenih operacijah, in vseh drugih osebah, ki iz poslovnih razlogov razpolagajo s temi dokumenti in podatki. Ti organi lahko tudi pregledajo blago, če je to še mogoče predložiti.

3. Če se pri ponovnem pregledu deklaracije ali naknadnih preverjanjih izkaže, da so bile določbe o zadevnem carinskem postopku uporabljene na podlagi netočnih ali nepopolnih podatkov, carinski organi ob upoštevanju vseh sprejetih predpisov, sprejmejo potrebne ukrepe za ureditev položaja, pri čemer upoštevajo nove informacije, s katerimi razpolagajo.“

8 V členih 201 in 204 carinskega zakonika so navedeni različni primeri nastanka carinskega dolga.

Slovensko pravo

9 Člen 46, točka 1, Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 13/11, v nadaljevanju: Zakon o DDV) določa, da so plačila DDV oproščene „dobave blaga, ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali oseba, ki pridobi blago, ali druga oseba za njun račun z ozemlja Slovenije v drugo državo članico, če se opravijo drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, ki delujeta kot taka v tej drugi državi članici“.

10 Člen 50(1), točka 4, Zakona o DDV določa oprostitev plačila DDV za „uvoz blaga, odposlanega ali odpeljanega s tretjega ozemlja ali iz tretje države in uvoženega v državo članico, ki ni namembna država članica, če je dobava takega blaga, ki jo opravi uvoznik, kot je opredeljen v 6. točki prvega odstavka 76. člena tega zakona, oproščena v skladu s 46. členom tega zakona“.

11 Člen 50(2) Zakona o DDV določa:

„Uvoz blaga iz 4. točke prejšnjega odstavka je oproščen plačila DDV, če uvozu blaga sledi oproščena dobava blaga v skladu s 1. in 4. točko 46. člena tega zakona, le če uvoznik v trenutku uvoza pristojnemu carinskemu organu zagotovi vsaj naslednje informacije:

(a) svojo identifikacijsko številko za DDV, ki jo izda davčni organ v Sloveniji ali identifikacijsko številko za DDV svojega davčnega zastopnika, ki je dolžan plačati DDV, ki jo izda davčni organ v Sloveniji;

(b) identifikacijsko številko za DDV prejemnika blaga, ki mu je blago dobavljeno v skladu s 1. točko 46. člena tega zakona, izdano v drugi državi članici, ali svojo identifikacijsko številko za DDV, izdano v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če je blago predmet prenosa v skladu s 4. točko 46. člena tega zakona;

(c) dokaz, da je uvoženo blago namenjeno, da se odpelje ali odpošlje iz Slovenije v drugo državo članico.“

12 Člen 50(2) Zakona o DDV se uporablja od 1. januarja 2011. Pred tem datumom so bile enake vsebinske zahteve določene v členu 80 tedaj veljavnega pravilnika o izvajanju tega zakona.

13 Člen 76(1), točka 6, Zakona o DDV določa, da mora DDV plačati „pri uvozu blaga carinski dolžnik, določen v skladu s carinskimi predpisi oziroma prejemnik blaga“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 M. Božičevič Ježovnik je v času dejanskega stanja spora o glavni stvari opravljal dejavnost uvoza in distribucije banan kot samostojni podjetnik.

15 V obdobju, ki je upoštevno za spor o glavni stvari, je M. Božičevič Ježovnik v Slovenijo uvozil banane iz tretjih držav. Za uvožene banane se je na podlagi 30 carinskih deklaracij, ki so bile pri pristojnem carinskem uradu v Kopru (Slovenija) vložene med 26. avgustom 2009 in 26. januarjem 2011, uporabil tako imenovani „carinski postopek 42“, s čimer je bila omogočena njihova sprostitev v prosti promet brez plačila DDV pri uvozu. Da bi M. Božičevič Ježovnik dokazal, da so bile navedene banane namenjene prevozu v druge države članice, je predložil izjave o namembnosti in izjave o končni destinaciji, ki so jih ožigosali deklarirani prejemniki blaga.

16 M. Božičevič Ježovnik je uvožene banane po pogajanjih in naročilih, ki so se opravila telefonsko, prodal pridobiteljem s sedežem v Romuniji. Računi, vključno s predračuni in ostalimi dokumenti, so bili izmenjani po elektronski pošti, faksu ali navadni pošti. M. Božičevič Ježovnik je pred sklenitvijo pogodbe preveril registracijsko in identifikacijsko številko gospodarskega subjekta (številka EORI) pridobiteljev ter veljavnost njihovih identifikacijskih številk za DDV. Od njih je zahteval predložitev izjave, da se zavezujejo banane odpeljati v drugo državo članico.

17 Ko je M. Božičevič Ježovnik od pridobiteljev prejel plačilo, jim je v pristanišču v Kopru izročil ocarinjene banane, s čimer je nanje prenesel lastninsko pravico na teh bananah. Pridobitelji so nato poskrbeli za prevoz teh banan v Romunijo in za vračilo potrjenih prevoznih listin CMR po raztovoru blaga na končni destinaciji.

18 Ob naknadnem preverjanju carinskih deklaracij M. Božičeviča Ježovnika je carinski urad ugotovil, da je bilo več romunskih pridobiteljev za namene DDV registriranih malo pred prvo dobavo in da so bili še istega dne izbrisani iz sistema DDV. Po navedbah tega urada so bile prevozne listine CMR, ki jih je na zahtevo predložil M. Božičevič Ježovnik, slabo vidne in nepopolno izpolnjene, navedbe o datumu in

kraju razkladanja blaga na njih pa pomanjkljive. Poleg tega je navedeni urad ugotovil, da so bile prodajne vrednosti banan identične cenam, po katerih jih je M. Božičevič Ježovnik kupil, ali pa je šlo le za minimalna odstopanja, da so podatki o teži banan na prodajnih računih drugačni od podatkov o teži blaga na carinskih deklaracijah ter da je imel tožnik v poslovnih knjigah evidentirane druge račune od tistih, ki jih je za isto blago predložil carinskemu uradu in davčnim organom.

19 Carinski urad je pridobil podatke od romunskih davčnih organov. Po navedbah teh organov so bili nekateri romunski pridobitelji „neplačujoči gospodarski subjekti“, ki niso opravljali dejavnosti na registriranem naslovu, ki se niso odzivali na njihove pozive ter katerih direktorji so turški, iraški, madžarski in egiptovski državljani. Poleg tega so po navedbah teh organov nekateri prevozniki potrdili prevoz in razkladanje blaga na nekem veleprodajnem mestu v Romuniji. Navedli naj bi, da so naročila za prevoz dobili po telefonu, plačilo pa v gotovini. Drugi prevozniki so zanikali avtentičnost podpisov na prevoznih dokumentih in obstoj vsakršne povezave s pridobitelji.

20 Na podlagi teh elementov je carinski urad ugotovil, da M. Božičevič Ježovnik ni dokazal, da so zadevne banane zapustile slovensko ozemlje in da so bile izročene deklariranim pridobiteljem. Ta urad je poleg tega štel, da M. Božičevič Ježovnik ni ravnal dovolj skrbno, da ni izvedel osnovnih preveritev pridobiteljev in da je spregledal indice utaje DDV.

21 Carinski urad Ljubljana (Slovenija) je zato z odločbo z dne 24. maja 2013 M. Božičeviču Ježovniku naložil plačilo DDV v znesku 242.949,04 EUR.

22 Ministrstvo za finance (Slovenija) je z odločbo z dne 30. septembra 2014 pritožbo, ki jo je M. Božičevič Ježovnik vložil zoper odločbo carinskega urada, zavrnilo.

23 Upravno sodišče Republike Slovenije je tožbo M. Božičeviča Ježovnika zoper odločbo Ministrstva za finance zavrnilo. Navedeno sodišče je med drugim opozorilo, da v primeru neizpolnitve obveznosti v zvezi s „carinskim postopkom 42“ morebitna dobrovernost davčnega zavezanca nikakor ne vpliva na naknadno plačilo DDV.

24 M. Božičevič Ježovnik je vložil revizijo pri Vrhovnem sodišču (Slovenija).

25 To sodišče sprašuje o pogojih za to, da je uvoznik v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, zavezan za plačilo DDV.

26 V zvezi s tem navedeno sodišče pojasnjuje, da slovensko pravo na podlagi člena 201 Direktive o DDV odgovornost za plačilo DDV pri uvozu veže na določbe carinskega zakonika o odgovornosti za plačilo uvoznih dajatev. V tem okviru meni, da je treba ugotoviti, ali je uvoznik carinski dolžnik na podlagi člena 201 ali člena 204 carinskega zakonika.

27 Predložitveno sodišče opozarja, da je Sodišče v sodbi z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točki 56 in 57), razlikovalo med odgovornostjo davčnega zavezanca za plačilo DDV in odgovornostjo uvoznika za plačilo carinskega dolga. Navedeno sodišče se sprašuje, ali je v primeru, kakršen je ta v glavni stvari, uvoznik odgovoren za plačilo DDV enako kot za plačilo carinskega dolga, čeprav je za prevoz blaga poskrbel pridobitelj, uvoznik pa je ravnal s potrebno skrbnostjo in v dobri veri.

28 Predložitveno sodišče želi za primer, da bi bila odgovornost uvoznika za plačilo DDV drugačna od odgovornosti za plačilo carinskega dolga, izvedeti, ali je ta odgovornost enaka odgovornosti davčnega zavezanca, ki opravi dobavo znotraj Unije v smislu člena 138(1) Direktive o DDV, in kako je treba v tem okviru presojati dobrovernost uvoznika v primeru utaje, ki jo je storil pridobitelj.

29 V zvezi s tem poudarja, da je v obravnavanem primeru carinski urad oprostitev odobril ob upoštevanju elementov, ki jih je uvoznik predložil ob uvozu v deklaracijah, in po predhodnem preverjanju. Predložitveno sodišče opozarja, da bi lahko iz sodbe z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548), izhajalo, da taka odobritev pomeni, da ni mogoče šteti, da je uvoznik odgovoren za plačilo DDV, če se ob naknadnem preverjanju razkrijejo nepravilnosti. Vendar naj bi taka razlaga po njegovem mnenju zmanjšala pomen naknadnih preverjanj, določenih s členom 78 carinskega zakonika.

30 Poleg tega predložitveno sodišče sprašuje, ali to, da gre za prvi vstop blaga na carinsko območje Unije, zahteva posebno skrbnost uvoznika.

31 V teh okoliščinah je Vrhovno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je lahko uvoznik (deklarant), ki ob uvozu uveljavlja oprostitev plačila DDV (uvoz po postopku 42), ker je blago namenjeno za dobavo v drugo državo članico, odgovoren za plačilo DDV (če je naknadno ugotovljeno, da pogoji za oprostitev dejansko niso bili izpolnjeni) na enak način, kot je odgovoren za plačilo carinskega dolga?

2. Če je odgovor negativen, ali je odgovornost uvoznika (deklaranta) enaka, kot je odgovornost davčnega zavezanca, ki opravi oproščeno dobavo blaga znotraj Skupnosti iz prvega odstavka 138. člena Direktive o DDV?

3. Ali je treba v tem zadnjem primeru subjektivni element uvoznika (deklaranta) do zlorabe sistema DDV presojati različno, kot to velja za primere dobave blaga znotraj [Unije] iz prvega odstavka 138. člena Direktive o DDV? Ali mora biti presoja blažja – glede na to, da mora biti oprostitev plačila DDV v carinskem postopku 42 predhodno odobrena s strani carinskih organov? Ali mora biti strožja – ker gre za transakcije, ki so povezane s prvim vnosom blaga iz tretjih držav na notranji trg [Unije]?“

Vprašanja za predhodno odločanje

32 Predložitveno sodišče s tremi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da mora v okoliščinah, v katerih je bil davčni zavezanec, ki je uvoznik in dobavitelj, upravičen do oprostitve DDV pri uvozu na podlagi odobritve, ki so jo pristojni carinski organi izdali po predhodnem preverjanju na podlagi dokazov, ki jih je predložil ta davčni zavezanec, slednji vseeno naknadno plačati DDV, čeprav se ob naknadnem preverjanju izkaže, da vsebinski pogoji za oprostitev niso bili izpolnjeni.

33 Iz člena 143(1)(d) Direktive o DDV izhaja, da države članice oprostijo uvoz blaga, poslanega ali odpeljanega s tretjega ozemlja ali tretje države v državo članico, ki ni država, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če je dobava takega blaga, ki jo opravi uvoznik, določen ali priznan za osebo, dolžno plačati davek v skladu s členom 201 navedene direktive, oproščena v skladu s členom 138 navedene direktive.

34 Oprostitev DDV pri uvozu je tako pogojena s tem, da uvoznik pozneje opravi dobavo znotraj Unije, ki je sama oproščena na podlagi člena 138 Direktive o DDV, in je zato odvisna od spoštovanja vsebinskih pogojev, določenih v tem členu (sodba z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, točka 47).

35 V zvezi s tem je treba na prvem mestu spomniti, da je Sodišče v okviru oprostitve dobav blaga znotraj Unije na podlagi člena 138 Direktive o DDV razsodilo, prvič, da ni v nasprotju s pravom Unije, da se od gospodarskega subjekta zahteva, da ravna v dobri veri in sprejme vse ukrepe, ki jih je od njega

mogoče razumno zahtevati, zato da se prepriča, ali transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do sodelovanja pri davčni utaji (glej v tem smislu sodbi z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 65, in z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 48 in navedena sodna praksa). Iz tega izhaja, da če je zadevni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, ki jo je izvedel, del utaje, ki jo je storil pridobitelj, in ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi to utajo preprečil, je treba pravico do oprostitve zavrniti (sodba z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54 in navedena sodna praksa).

36 Drugič, iz sodne prakse Sodišča v bistvu izhaja, da se odgovornost dobavitelja za naknadno plačilo DDV presoja drugače od odgovornosti uvoznika za plačilo carin. Tako mora uvoznik plačati carino za uvoz blaga, glede katerega je izvoznik storil carinsko kršitev, tudi če je uvoznik dobroveren in ni nikakor sodeloval pri tej kršitvi (glej v tem smislu sodbo z dne 17. julija 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, točka 61). Te sodne prakse pa ni mogoče uporabiti za presojo vprašanja, ali je lahko dobavitelj v okviru transakcije znotraj Unije, ki pomeni utajo, zavezan za naknadno plačilo DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točke od 54 do 57).

37 Iz tega izhaja, da v okviru oprostitve dobav blaga znotraj Unije na podlagi člena 138 Direktive o DDV od dobavitelja blaga, ki je v dobri veri in po sprejetju vseh ukrepov, ki se od njega lahko razumno zahtevajo, opravil transakcijo, ki je brez njegove vednosti bila del utaje, ki jo je storil pridobitelj, ni mogoče zahtevati naknadnega plačila DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točke od 65 do 67).

38 Ta sodna praksa se uporablja tudi za ureditev oprostitve pri uvozu blaga, namenjenega dobavi znotraj Unije, določeno v členu 143(1)(d) Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, točka 94).

39 Kot je namreč razvidno iz sodne prakse, navedene v točki 34 te sodbe, je oprostitev pri uvozu pogojena s tem, da uvoznik pozneje opravi dobavo znotraj Unije, ki je oproščena na podlagi člena 138 Direktive o DDV. Zato je treba obe transakciji obravnavati skladno, da se sledi logiki ureditve oprostitve, določene v členu 143(1)(d) Direktive o DDV.

40 Z avtomatično zavrnitvijo pravice davčnega zavezanca, ki je uvoznik in dobavitelj, do oprostitve DDV pri uvozu v primeru utaje, ki jo stori pridobitelj v okviru poznejše dobave znotraj Unije – ne glede na skrbnost navedenega davčnega zavezanca – pa bi bila prekinjena vez med oprostitvijo pri uvozu in oprostitvijo poznejše dobave znotraj Unije. Kot je namreč razvidno iz točke 37 te sodbe, v primeru utaje, ki jo stori pridobitelj, zadnjenavedene oprostitve dobavitelju ni mogoče avtomatično zavrniti.

41 Iz tega izhaja, da samo iz tega, da na carinskem področju člen 78(3) carinskega zakonika določa, da „[č]e se pri ponovnem pregledu deklaracije ali naknadnih preverjanjih izkaže, da so bile določbe o zadevnem carinskem postopku uporabljene na podlagi netočnih ali nepopolnih podatkov, carinski organi ob upoštevanju vseh sprejetih predpisov, sprejmejo potrebne ukrepe za ureditev položaja, pri čemer upoštevajo nove informacije, s katerimi razpolagajo“, ni mogoče sklepati, da lahko navedeni organi od davčnega zavezanca uvoznika zahtevajo naknadno plačilo DDV pri uvozu v vseh okoliščinah in brez presoje njegove skrbnosti in dobrovernosti.

42 Na drugem mestu je treba ugotoviti, da se predložitveno sodišče natančneje sprašuje o vplivu, ki ga lahko ima v sporu o glavni stvari to, da je pristojni carinski organ po predhodnem preverjanju, opravljenem na podlagi elementov, ki jih je uvoznik predložil v svojih carinskih deklaracijah, v skladu s členom 143(1)(d) Direktive o DDV odobril oprostitev DDV pri uvozu blaga iz tretje države na ozemlje Unije.

43 V zvezi s tem je treba poudariti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, na katero se sicer sklicuje tudi predložitveno sodišče, načelo pravne varnosti nasprotuje temu, da bi lahko država članica, ki je najprej sprejela dokumente, ki jih je prodajalec predložil kot dokazila, ki utemeljujejo pravico do oprostitve dobave, pozneje od tega prodajalca zahtevala, naj plača DDV za to dobavo zaradi pridobiteljeve utaje, za katero navedeni prodajalec ni vedel in ni mogel vedeti (glej v tem smislu sodbi z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 50, in z dne 14. junija 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, točka 75).

44 Vendar je uporaba te sodne prakse omejena na primere, v katerih je davčni zavezanec ravnal v dobri veri in sprejel ukrepe, ki se lahko od njega razumno zahtevajo, da se bi se izognil vsakršnemu sodelovanju pri davčni utaji. Iz tega izhaja, da navedene sodne prakse ni mogoče razumeti tako, da načelo pravne varnosti nasprotuje temu, da bi pristojni nacionalni organi ob spoštovanju veljavnih rokov opravili novo preverjanje, da bi se ugotovilo, ali davčni zavezanec za morebitno davčno utajo ni vedel in zanjo ni mogel vedeti (glej v tem smislu sodbo z dne 20. junija 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, točki 97 in 98).

45 Tako zgolj okoliščina, da je v sporu o glavni stvari oprostitev pri uvozu po predhodnem preverjanju, opravljenem na podlagi elementov, ki jih je uvoznik navedel v carinskih deklaracijah, odobril pristojni carinski organ, ne more izključiti vsakršne možnosti, da se naknadno zahteva plačilo uvoznega DDV, če se izkaže, da je ta uvoznik sodeloval pri davčni utaji ali ni ravnal dovolj skrbno, da bi se takemu sodelovanju izognil.

46 Predložitveno sodišče mora zato opraviti celovito presojo vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja spora o glavni stvari, da bi ugotovilo, ali je M. Božičevič Ježovnik ravnal v dobri veri in sprejel vse ukrepe, ki se lahko od njega razumno zahtevajo, da bi se prepričal, da opravljene transakcije ne vodijo do njegovega sodelovanja pri davčni utaji (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 53). V zvezi s tem je treba navesti – kot je poudarila Evropska komisija – da zgolj to, da je bilo zadevno blago najprej uvoženo iz tretje države, ne utemeljuje strožjega pristopa glede odgovornosti M. Božičeviča Ježovnika od tistega, ki bi se uporabil v okviru navadne transakcije znotraj Unije, kakor je urejena v členu 138(1) Direktive o DDV.

47 Če bi predložitveno sodišče ugotovilo, da je z objektivnimi elementi dokazano, da je zadevni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da so bile dobave, opravljene po uvozih iz postopka v glavni stvari, del utaje, ki jo je storil pridobitelj, in da ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi to utajo preprečil, bi moralo pravico do oprostitve DDV pri uvozu zavrniti (glej po analogiji sodbi z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54, in z dne 9. oktobra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 42).

48 Če pa bi predložitveno sodišče ugotovilo, da zadevni davčni zavezanec ni vedel niti ni mogel vedeti, da so bile dobave, opravljene po zadevnih uvozih, del utaje, ki jo je storil pridobitelj, in da je sprejel vse razumne ukrepe, ki jih je lahko, zato da bi to utajo preprečil, mu pravice do oprostitve pri uvozu ne more zavrniti.

49 Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev je treba na vprašanja za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da v okoliščinah, v katerih je bil davčni zavezanec, ki je uvoznik in dobavitelj, upravičen do oprostitve DDV pri uvozu na podlagi odobritve, ki so jo pristojni carinski organi izdali po predhodnem preverjanju na podlagi dokazov, ki jih je predložil ta davčni zavezanec, slednji ni zavezan naknadno plačati DDV, čeprav se ob naknadnem preverjanju izkaže, da vsebinski pogoji za oprostitev niso bili izpolnjeni, razen če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je navedeni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da so bile dobave, ki so sledile zadevnim uvozom, del utaje, ki jo je storil pridobitelj, in da ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi to utajo preprečil, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

50 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

Člen 143(1)(d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/69/ES z dne 25. junija 2009, je treba razlagati tako, da v okoliščinah, v katerih je bil davčni zavezanec, ki je uvoznik in dobavitelj, upravičen do oprostitve davka na dodano vrednost pri uvozu na podlagi odobritve, ki so jo pristojni carinski organi izdali po predhodnem preverjanju na podlagi dokazov, ki jih je predložil ta davčni zavezanec, slednji ni zavezan naknadno plačati DDV, čeprav se ob naknadnem preverjanju izkaže, da vsebinski pogoji za oprostitev niso bili izpolnjeni, razen če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je navedeni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da so bile dobave, ki so sledile zadevnim uvozom, del utaje, ki jo je storil pridobitelj, in da ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi to utajo preprečil, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Jürimäe Lycourgos Vajda

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 25. oktobra 2018.

Sodni tajnik
A. Calot Escobar

Predsednik senata
K. Lenaerts