Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

25. listopada 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 143. stavak 1. točka (d) – Izuzeće PDV-a pri uvozu – Uvoz kojem slijedi isporuka unutar Zajednice – Opasnost od utaje poreza – Dobra vjera poreznog obveznika koji je uvoznik i dobavljač – Ocjena – Obveza dužne pažnje poreznog obveznika koji je uvoznik i dobavljač”

U predmetu C-528/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputilo Vrhovno sodišče (Vrhovni sud, Slovenija), odlukom od 28. kolovoza 2017., koju je Sud zaprimio 4. rujna 2017., u postupku

Milan Božičevič Ježovnik

protiv

Republike Slovenije,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, C. Lycourgos i C. Vajda, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

– za slovensku vladu, A. Grum, u svojstvu agenta,

– za vladu Helenske Republike, M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou i I. Kotsoni, u svojstvu agenata,

– za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i M. Žebre, u svojstvu agenata,

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

* Jezik postupka: slovenski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 143. 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 2009/69/EZ od 25. lipnja 2009. (SL 2009., L 175, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 289., u daljnjem tekstu Direktiva o PDV-u), u vezi s člankom 138. Direktive o PDV-u.

2 Taj zahtjev upućen je u okviru spora između M. Božičeviča Ježovnika i Republike Slovenije o naknadnom poreznom rješenju o obračunavanju poreza na dodanu vrijednost (PDV) na transakcije uvoza banana iz trećih zemalja.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihova teritorija ali unutar [Unije] prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.”

4 Članak 143. Direktive o PDV-u određuje:

„1. Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(d) uvoz robe koja je otpremljena ili prevezena iz trećeg teritorija ili treće zemlje u državu članicu osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, ako je isporuka takve robe od strane uvoznika određenog ili priznatog u skladu s člankom 201. kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a izuzeta u skladu s člankom 138.;

[…]

2. Oslobođenje od poreza navedeno u stavku 1. točki (d) primjenjuje u slučajevima kad nakon uvoza robe slijedi njezina isporuka, oslobođena od plaćanja poreza na temelju članka 138. stavka 1. i stavka 2. točke (c) samo ako je uvoznik u trenutku uvoza nadležnim vlastima dostavio barem sljedeću informaciju:

(a) svoj identifikacijski broj za PDV, koji je izdan u državi članici uvoza ili identifikacijski broj za PDV svog poreznog predstavnika koji je obvezan platiti PDV, izdan u državi članici uvoza;

(b) identifikacijski broj za PDV kupca, kojem je roba isporučena u skladu s člankom 138. stavkom 1. […];

(c) dokaz da je uvezena roba namijenjena prijevozu ili otpremi iz države članice uvoza u drugu državu članicu.

Međutim, država članica može uvjetovati da se dokaz naveden u točki (c) predoči nadležnim vlastima isključivo na zahtjev."

5 Članak 143. stavak 2. Direktive o PDV-u u potonju je unesen Direktivom 2009/69, čiji je rok za prijenos istekao 1. siječnja 2011. S obzirom na datume nastanka činjenica u glavnom postupku, obje uzastopne verzije članka 143. primjenjive su u glavnom predmetu.

6 Članak 201. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Pri uvozu je PDV dužna platiti osoba ili osobe koje država članica uvoza odredi ili prizna kao osobe koje su odgovorne za plaćanje poreza."

Carinski zakonik

7 U skladu s člankom 78. 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., u daljnjem tekstu: Carinski zakonik):

„1. Carinska tijela mogu, po službenoj dužnosti ili na zahtjev deklaranta, izmijeniti deklaraciju nakon puštanja robe.

2. Carinska tijela mogu, nakon puštanja robe i radi utvrđivanja točnosti podataka navedenih u deklaraciji, provjeriti trgovačke isprave i podatke koji se odnose na uvozne ili izvozne radnje u vezi s tom robom ili naknadne trgovačke radnje u koje su te robe uključene. Takve provjere mogu se izvršiti u prostorijama deklaranta ili svake druge osobe koja je izravno ili neizravno poslovno uključena u navedene radnje ili u prostorijama bilo koje osobe koja posjeduje navedene isprave i podatke u poslovne svrhe. Tijela mogu također pregledati robu, ako je još uvijek dostupna.

3. Ako se revizijom deklaracije ili naknadnom provjerom utvrdi da su odredbe, koje uređuju određeni carinski postupak, bile primijenjene na temelju netočnih ili nepotpunih podataka, carinska tijela,u skladu s bilo kojim utvrđenim odredbama, poduzimaju potrebne mjere da bi se slučaj, sukladno novim raspoloživim podacima, uredio."

8 U člancima 201. i 204. Carinskoga zakonika navedeni su različiti primjeri nastanka carinskog duga.

Slovensko pravo

9 U skladu s člankom 46. točkom 1. Zakona o davku na dodano vrednost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (Uradni list RS, br. 13/11, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), od plaćanja PDV-a izuzete su „isporuke robe koju otprema ili prevozi prodavatelj, osoba koja prima robu ili druga osoba za njegov račun s područja Slovenije u drugu državu članicu, ako se te isporuke obavljaju drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, koji djeluju kao takvi u toj drugoj državi članici".

10 Članak 50. stavak 1. točka 4. Zakona o PDV-u određuje izuzeće od plaćanja PDV-a na „uvoz robe otpremljene ili prevezene iz trećeg područja ili treće zemlje i uvezene u državu članicu koja nije država članica odredišta, ako je isporuka takve robe koju obavi uvoznik, kako je definiran u članku 76. stavku 1. točki 6. tog zakona, izuzeta u skladu s člankom 46. tog zakona".

11 Na temelju članka 50. stavka 2. Zakona o PDV-u:

„Uvoz robe iz točke 4. prethodnog stavka izuzet je od plaćanja PDV-a ako mu slijedi izuzeta isporuka robe u skladu člankom 46. točkama 1. i 4. ovog zakona, samo ako je uvoznik u trenutku uvoza nadležnom carinskom tijelu dostavio barem sljedeće informacije:

(a) svoj identifikacijski broj za PDV, koji je izdalo porezno tijelo u Sloveniji ili identifikacijski broj za PDV svojeg poreznog predstavnika koji je obvezan platiti PDV, koji je izdalo porezno tijelo u Sloveniji;

(b) identifikacijski broj za PDV primatelja robe, kojem je roba isporučena u skladu s člankom 46. točkom 1. ovog zakona, izdan u drugoj državi članici, ili svoj identifikacijski broj za PDV koji je izdan u državi članici u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, ako je roba predmet prijenosa u skladu s člankom 46. točkom 4. ovog zakona;

(c) dokaz da je uvezena roba namijenjena prijevozu ili otpremi iz Slovenije u drugu državu članicu."

12 Članak 50. stavak 2. Zakona o PDV-u primjenjuje se od 1. siječnja 2011. Prije tog datuma jednaki materijalni zahtjevi bili su određeni u članku 80. tada važećeg pravilnika o provedbi tog zakona.

13 Sukladno članku 76. stavku 1. točki 6. Zakona o PDV-u, PDV mora platiti „pri uvozu robe, carinski dužnik, određen u skladu s carinskim propisima, odnosno primatelj robe".

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 M. Božičevič Ježovnik u trenutku nastanka činjenica u glavnom postupku obavljao je djelatnost uvoza i distribucije banana kao samostalni poduzetnik.

15 U razdoblju koje je relevantno za glavni postupak M. Božičevič Ježovnik u Sloveniju je uvozio banane iz trećih zemalja. Na uvezene banane se na temelju 30 carinskih deklaracija, koje su nadležnom carinskom uredu u Kopru (Slovenija) podnesene između 26. kolovoza 2009. i 26. siječnja 2011., primjenjivao takozvani „carinski postupak 42", čime je bilo omogućeno njihovo stavljanje u slobodni promet bez plaćanja PDV-a pri uvozu. Kako bi dokazao da su navedene banane bile namijenjene prijevozu u druge države članice, M. Božičevič Ježovnik podnio je izjave o namjeni i izjave o krajnjem odredištu, na kojima su bili otisnuti pečati deklariranih primatelja robe.

16 M. Božičevič Ježovnik nakon pregovora i narudžbi, obavljenih telefonski, prodao je uvezene banane kupcima sa sjedištem u Rumunjskoj. Predračuni i računi, kao i drugi dokumenti, razmijenjeni su elektroničkom poštom, telefaksom ili redovnom poštom. Prije sklapanja ugovorâ M. Božičevič Ježovnik provjerio je registracijski i identifikacijski broj gospodarskih subjekata (broj EORI) kao i valjanost identifikacijskih brojeva za PDV kupaca. Od njih je zahtijevao podnošenje izjave o tome da se obvezuju da će banane biti prevezene u drugu državu članicu.

17 Nakon što je M. Božičevič Ježovnik od kupaca primio uplatu, u luci Kopar im je predao ocarinjene banane, čime je na njih prenio pravo vlasništva nad tim bananama. Kupci su se zatim pobrinuli za prijevoz tih banana u Rumunjsku i povrat teretnih listova CMR potvrđenih nakon istovara robe na konačnom odredištu.

18 Prilikom naknadne provjere carinskih deklaracija M. Božičeviča Ježovnika carinski je ured istaknuo da je više rumunjskih kupaca bilo registrirano za potrebe PDV-a kratko prije prve isporuke i da su istoga dana bili izbrisani iz sustava PDV-a. Prema navodima tog ureda, teretni listovi CMR, koje je na zahtjev podnio M. Božičevič Ježovnik, bili su teško čitljivi i nepotpuno ispunjeni te su sadržavali nepotpune navode o datumu i mjestu istovara robe. Usto je navedeni ured primijetio da je prodajna vrijednost

banana bila istovjetna cijeni po kojoj ih je M. Božičevič Ježovnik kupio ili je od nje tek minimalno odstupala, da se podaci o težini banana na prodajnim računima razlikuju od podataka na carinskim deklaracijama i da se računi evidentirani u poslovnim knjigama razlikuju od onih koji su za istu robu podneseni carinskom uredu i poreznim tijelima.

19 Carinski ured je dobio podatke od rumunjskih poreznih tijela. Prema navodima tih tijela, određeni rumunjski kupci bili su „nepostojeći trgovci", koji nisu obavljali djelatnosti na registriranoj adresi, koji nisu odgovarali na njihove pozive te čiji su direktori turski, iračka, mađarski i egipatski državljani. Usto su prema navodima tih tijela određeni prijevoznici potvrdili prijevoz i istovar robe na veleprodajnom mjestu u Rumunjskoj. Navodno su naveli da su narudžbe za prijevoz primili telefonski te da su za njih bili plaćeni u gotovini. Drugi su prijevoznici nijekali vjerodostojnost potpisa na prijevoznim ispravama te bilo kakvu povezanost s kupcima.

20 S obzirom na te elemente carinski je ured smatrao da M. Božičevič Ježovnik nije dokazao da su predmetne banane napustile slovensko područje i da su bile predane deklariranim kupcima. Taj ured je k tomu smatrao da M. Božičevič Ježovnik nije postupao s dužnom pažnjom, da nije obavio osnovne provjere kupaca te da je previdio indicije utaje PDV-a.

21 Carinski ured u Ljubljani (Slovenija) zato je odlukom od 24. svibnja 2013. M. Božičeviču Ježovniku naložio plaćanje PDV-a u iznosu od 242 949,04 eura.

22 Ministrstvo za finance (Ministarstvo financija, Slovenija) odlukom od 30. rujna 2014. odbilo je prigovor koji je M. Božičevič Ježovnik podnio protiv odluke carinskog ureda.

23 Upravno sodišče Republike Slovenije (Upravni sud Republike Slovenije) odbio je tužbu M. Božičeviča Ježovnika protiv odluke ministarstva financija. Navedeni sud podsjetio je, među ostalim, da u slučaju neispunjenja obveza u vezi s „carinskim postupkom 42", eventualna dobra vjera poreznog obveznika ni na koji način ne utječe na naknadno plaćanje PDV-a.

24 M. Božičevič Ježovnik podnio je reviziju Vrhovnom sodišču (Vrhovni sud, Slovenija).

25 Taj se sud pita o uvjetima pod kojima je uvoznik u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku obvezan platiti PDV.

26 U vezi s tim navedeni sud pojašnjava da slovensko pravo na temelju članka 201. Direktive o PDV-u odgovornost za plaćanje PDV-a pri uvozu veže za odredbe Carinskog zakonika o odgovornosti za plaćanje uvoznih carina. U tim okolnostima on smatra da je potrebno utvrditi je li uvoznik carinski dužnik na temelju članka 201. ili članka 204. Carinskoga zakonika.

27 Sud koji je uputio zahtjev primjećuje da je Sud u presudi od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 56. i 57.), razlikovao odgovornost poreznog obveznika za plaćanje PDV-a i odgovornost uvoznika za plaćanje carinskog duga. Navedeni se sud pita je li u slučaju poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku uvoznik odgovoran za plaćanje PDV-a na jednak način na koji je odgovoran za plaćanje carinskog duga, iako se kupac pobrinuo za prijevoz robe, a uvoznik je postupao s dužnom pažnjom i u dobroj vjeri.

28 Ako bi se odgovornost uvoznika za plaćanje PDV-a razlikovala od odgovornosti za plaćanje carinskog duga, sud koji je uputio zahtjev želi saznati je li ta odgovornost jednaka odgovornosti poreznog obveznika koji obavlja isporuku unutar Zajednice u smislu članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u te na koji način valja u tom okviru ocijeniti uvoznikovu dobru vjeru u slučaju utaje koju je počinio kupac.

29 U vezi s tim naglašava da je u predmetnom slučaju carinski ured odobrio izuzeće s obzirom na elemente koje je uvoznik pri uvozu podnio u svojim deklaracijama i nakon prethodne provjere. Sud koji je uputio zahtjev ističe da bi iz presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548), moglo proizlaziti da takvo odobrenje znači da nije moguće smatrati da je uvoznik odgovoran za plaćanje PDV-a ako se pri naknadnoj provjeri otkriju nepravilnosti. S obzirom na to, takvo tumačenje bi, prema njegovu mišljenju, smanjilo važnost naknadnih provjera iz članka 78. Carinskog zakonika.

30 Usto, sud koji je uputio zahtjev pita se zahtijeva li činjenica da je riječ o prvom ulasku robe na carinsko područje Unije uvoznikovu posebnu pažnju.

31 U tim je okolnostima Vrhovno sodišče (Vrhovni sud) odlučilo prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li uvoznik (deklarant), koji pri uvozu zatraži izuzeće od plaćanja PDV-a (uvoz prema postupku 42) jer je roba namijenjena isporuci u drugu državu članicu, odgovoran za plaćanje PDV-a (ako se naknadno utvrdi da nisu stvarno ispunjeni uvjeti za izuzeće) isto kao što je odgovoran za plaćanje carinskoga duga?

2. U slučaju niječnog odgovora, je li odgovornost uvoznika (deklaranta) istovjetna odgovornosti poreznog obveznika koji obavlja izuzetu isporuku robe unutar Zajednice iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u?

3. Valja li u potonjem slučaju subjektivni element uvoznika (deklaranta) kojim se želi zlouporabiti sustav PDV-a, ocjenjivati drukčije od isporuke robe unutar [Unije] iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u? Treba li ta ocjena biti blaža s obzirom na činjenicu da u carinskom postupku 42 izuzeće od plaćanja PDV-a treba prethodno odobriti carinsko tijelo? Ili treba biti stroža jer je riječ o transakcijama koje su povezane s prvim ulaskom robe iz trećih zemalja na unutarnje tržište [Unije]?”

O prethodnim pitanjima

32 Svojim trima pitanjima koja valja ispitati zajedno sud koji je uputio zahtjev u biti želi saznati treba li članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u tumačiti na način da – u okolnostima u kojima je porezni obveznik koji je uvoznik i dobavljač imao pravo na izuzeće od PDV-a na temelju odobrenja koje su nadležna carinska tijela izdala nakon prethodne provjere na temelju dokaza koje je podnio taj porezni obveznik – potonji ipak mora naknadno platiti PDV ako se pri naknadnoj provjeri pokaže da nisu bili ispunjeni materijalni uvjeti za izuzeće.

33 Iz članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u proizlazi da države članice oslobađaju od poreza uvoz robe koja je otpremljena ili prevezena iz trećeg teritorija ili treće zemlje u državu članicu osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, ako je isporuka takve robe od strane uvoznika određenog ili priznatog u skladu s člankom 201. te direktive kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a izuzeta u skladu s člankom 138. navedene direktive.

34 Tako je izuzeće od PDV-a pri uvozu uvjetovano uvoznikovom daljnjom isporukom unutar Zajednice koja je sama izuzeta na temelju članka 138. Direktive o PDV-u i stoga ovisi o poštovanju materijalnih pretpostavki utvrđenih u tom članku (presuda od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, t. 47.).

35 S tim u vezi, valja istaknuti da je, kao prvo, u okviru izuzeća isporuka robe unutar Zajednice na temelju članka 138. Direktive o PDV-u, Sud presudio, s jedne strane, da nije protivno pravu Unije zahtijevati da subjekt postupa u dobroj vjeri i da poduzima sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati

kako bi se uvjerio da ga transakcija koju obavlja neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 65. i od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 48. i navedenu sudsku praksu). Iz toga slijedi da, ako je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija koju je obavio bila dio kupčeve utaje poreza i nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi izbjegao tu utaju, može mu se odbiti pravo na izuzeće od PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54. i navedenu sudsku praksu).

36 S druge strane, iz sudske prakse Suda u biti proizlazi da se odgovornost dobavljača za naknadno plaćanje PDV-a ocjenjuje drugačije od odgovornosti uvoznika za plaćanje carina. Tako je uvoznik dužan platiti carinu za uvoz robe u odnosu na koju je izvoznik počinio carinski prekršaj, i onda ako je uvoznik u dobroj vjeri te nije ni na koji način sudjelovao u tom prekršaju (vidjeti u tom smislu presudu od 17. srpnja 1997., Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, t. 61.). Suprotno tomu, ta sudska praksa nije primjenjiva na ocjenu toga može li dobavljač u okviru transakcije unutar Zajednice koja podrazumijeva utaju biti obvezan naknadno platiti PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 54. do 57.).

37 Iz toga slijedi da, u okviru izuzeća isporuka robe unutar Zajednice na temelju članka 138. Direktive o PDV-u, dobavljač – koji je u dobroj vjeri i nakon poduzimanja svih razumnih mjera koje su se od njega mogle razumno zahtijevati izvršio transakciju koja je bez njegova znanja bila dio utaje koju je počinio kupac – ne može biti obvezan naknadno platiti PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 65. do 67.).

38 Ta sudska praksa također se primjenjuje na sustav izuzeća pri uvozu robe namijenjene isporuci unutar Zajednice, iz članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, t. 94.).

39 Naime, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 34. ove presude, izuzeće pri uvozu uvjetovano je uvoznikovom daljnjom isporukom unutar Zajednice koja je izuzeta na temelju članka 138. Direktive o PDV-u. Slijedom toga, s dvjema transakcijama treba postupati dosljedno kako bi se slijedila inherentna logika sustava izuzeća pri uvozu iz članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u.

40 Međutim, automatsko odbijanje prava na izuzeće od plaćanja PDV-a na uvoz u slučaju utaje koju je počinio kupac u okviru daljnje isporuke unutar Zajednice poreznom obvezniku koji je uvoznik i dobavljač bez uzimanja u obzir njegove dužne pažnje prekinulo bi vezu između izuzeća pri uvozu i izuzeća daljnje isporuke unutar Zajednice. Naime, kao što to proizlazi iz točke 37. ove presude, potonje izuzeće ne može se automatski odbiti dobavljaču u slučaju utaje koju je počinio kupac.

41 Iz toga slijedi da se iz same činjenice da u carinskom području članak 78. stavak 3. Carinskog zakonika određuje da „[a]ko se revizijom deklaracije ili naknadnom provjerom utvrdi da su odredbe, koje uređuju određeni carinski postupak, bile primijenjene na temelju netočnih ili nepotpunih podataka, carinska tijela, u skladu s bilo kojim utvrđenim odredbama, poduzimaju potrebne mjere da bi se slučaj, sukladno novim raspoloživim podacima, uredio”, ne može zaključiti da navedena tijela od poreznog obveznika koji je uvoznik mogu zahtijevati naknadno plaćanje PDV-a pri uvozu u svim okolnostima i bez ocjene njegove dužne pažnje i dobre vjere.

42 Kao drugo, valja istaknuti da se sud koji je uputio zahtjev konkretnije pita o utjecaju koji u glavnom postupku može imati činjenica da je nadležno carinsko tijelo nakon prethodne provjere na temelju elemenata koje je podnio uvoznik u svojim carinskim deklaracijama u skladu s člankom 143. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u odobrilo izuzeće od plaćanja PDV-a pri uvozu robe iz treće zemlje na područje Unije.

43 S tim u vezi valja naglasiti da se, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, na koju se uostalom poziva i sud koji je uputio zahtjev, načelu pravne sigurnosti protivi to da država članica, koja je najprije prihvatila dokumente koje joj je podnio prodavatelj kao dokaze koji opravdavaju pravo na izuzeće, može kasnije obvezati tog prodavatelja na plaćanje PDV-a za tu isporuku zbog utaje koju je počinio kupac o kojoj navedeni prodavatelj nije imao saznanja niti ih je mogao imati (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 50. i od 14. lipnja 2017., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, t. 75.).

44 Međutim, primjena te sudske prakse ograničena je na situaciju kojoj je porezni obveznik postupao u dobroj vjeri te je poduzeo sve mjere koje su se od njega razumno mogle zahtijevati kako bi izbjegao bilo kakvo sudjelovanje u utaji poreza. Iz toga slijedi da se navedenu sudsku praksu ne može razumjeti tako da se načelo pravne sigurnosti protivi tomu da nadležna nacionalna tijela unutar primjenjivih rokova izvrše novu provjeru čiji je cilj utvrditi je li porezni obveznik imao i mogao imati saznanja o eventualnoj utaji poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, t. 97. i 98.).

45 Tako sama okolnost da je u glavnom postupku nadležno carinsko tijelo nakon prethodne provjere izvršene na temelju elemenata koje je podnio uvoznik u carinskim deklaracijama odobrilo izuzeće pri uvozu ne može sama po sebi moći isključiti svaku mogućnost naknadnog zahtijevanja plaćanja PDV-a pri uvozu ako se pokaže da je taj uvoznik sudjelovao u utaji poreza ili da nije postupao s dužnom pažnjom kako bi izbjegao takvo sudjelovanje.

46 Stoga je zadaća suda koji je uputio zahtjev da obavi opću ocjenu svih elemenata i činjeničnih okolnosti glavnog predmeta kako bi utvrdio je li M. Božičevič Ježovnik postupao u dobroj vjeri i je li poduzeo sve mjere koje su se od njega razumno mogle zahtijevati kako bi se uvjerio da ga obavljene transakcije neće navesti na sudjelovanje u poreznoj utaji (vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 53.). S tim u vezi valja naglasiti da, kao što je to istaknula Europska komisija, sama činjenica da je predmetna roba bila prethodno uvezena iz treće zemlje ne opravdava pristup odgovornosti M. Božičeviča Ježovnika koji je stroži od onoga koji bi se primijenio u okviru obične transakcije unutar Zajednice poput one iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.

47 Ako sud koji je uputio zahtjev zaključi da je, s obzirom na objektivne elemente, predmetni porezni obveznik znao ili morao znati da su isporuke koje su slijedile predmetnim uvozima dio utaje koju je počinio kupac i da nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi izbjegao tu utaju, on će morati odbiti pravo na izuzeće od plaćanja PDV-a pri uvozu (vidjeti analogijom presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54. i od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 42.).

48 Suprotno tomu, ako sud koji je uputio zahtjev zaključi da predmetni porezni obveznik nije znao niti je mogao znati da su isporuke koje su slijedile predmetnim uvozima dio utaje koju je počinio kupac i da je poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi izbjegao tu utaju, ne može mu odbiti pravo na izuzeće pri uvozu.

49 S obzirom na prethodna razmatranja, na prethodna pitanja treba odgovoriti tako da članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u valja tumačiti na način da u okolnostima u kojima je porezni obveznik koji je uvoznik i dobavljač imao pravo na izuzeće od PDV-a na temelju odobrenja koje su nadležna carinska tijela izdala nakon prethodne provjere na temelju dokaza koje je podnio taj porezni obveznik, potonji ne mora naknadno platiti PDV ako se pri naknadnoj provjeri pokaže da nisu bili ispunjeni materijalni uvjeti za izuzeće, osim ako se, s obzirom na objektivne elemente, utvrdi da je predmetni porezni obveznik znao ili morao znati da su isporuke koje su slijedile predmetnim uvozima dio utaje koju je počinio kupac i da nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi izbjegao tu utaju, provjera čega je na sudu koji je uputio zahtjev.

Troškovi

50 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 navedenoga, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

Članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/69/EZ od 25. lipnja 2009., valja tumačiti na način da u okolnostima u kojima je porezni obveznik koji je uvoznik i dobavljač imao pravo na izuzeće od poreza na dodanu vrijednost na temelju odobrenja koje su nadležna carinska tijela izdala nakon prethodne provjere na temelju dokaza koje je podnio taj porezni obveznik, potonji ne mora naknadno platiti PDV ako se pri naknadnoj provjeri pokaže da nisu bili ispunjeni materijalni uvjeti za izuzeće, osim ako se, s obzirom na objektivne elemente, utvrdi da je predmetni porezni obveznik znao ili morao znati da su isporuke koje su slijedile predmetnim uvozima dio utaje koju je počinio kupac i da nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi izbjegao tu utaju, provjera čega je na sudu koji je uputio zahtjev.

Potpisi