Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

14. lipnja 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 138. stavak 2. točka (a) – Uvjeti za izuzeće isporuke novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice – Boravište kupca u državi članici odredišta – Privremena registracija u državi članici odredišta – Rizik od utaje poreza – Dobra vjera prodavatelja – Obveza prodavatelja da postupa s dužnom pažnjom“

U predmetu C-26/16:

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal)), odlukom od 30. studenoga 2015., koju je Sud zaprimio 18. siječnja 2016., u postupku

Santogal M — Comércio e Reparação de Automóveis Lda

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: E. Juhász, predsjednik vijeća, C. Vajda i K. Jürimäe (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda, B. Botelho Antunes i J. Mendonça, *advogados*,

— za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, R. Campos Laires i M. Figueiredo, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, A. Caeiros i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 1. veljače 2017.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: portugalski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 138. stavka 2. točke (a) 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.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (u daljnjem tekstu: Santogal) i Autoridade Tributária e Aduaneira (porezno i carinsko tijelo, Portugal) povodom odbijanja tog tijela da od poreza na dodanu vrijednost (PDV) izuzme transakciju kao isporuku novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s uvodnom izjavom 11. Direktive o PDV-u:

„Također je primjereno da, tijekom tog prijelaznog razdoblja, stjecanje unutar Zajednice određene vrijednosti, od strane izuzetih osoba ili pravnih osoba koje nisu porezni obveznici, određena prodaja na daljinu unutar Zajednice i isporuke novih prijevoznih sredstava pojedincima ili izuzetim ili tijelima koja nisu porezni obveznici, trebaju također biti oporezivi u državi članici odredišta, u skladu sa stopama i uvjetima koje utvrđuje dotična država članica, ukoliko bi te transakcije, u nedostatku posebnih odredaba, mogle vjerojatno dovesti do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja između država članica.”

4 Članak 2. te direktive određuje:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice uz naknadu od strane:

[…]

ii. u slučaju novih prijevoznih sredstava, poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, čija druga stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1., ili bilo koje druge osobe koja nije porezni obveznik;

[…]”

5 U skladu s člankom 3. navedene direktive:

„1. 1. Iznimno od odredaba članka 2. stavka 1. točke (b) alineje i., sljedeće transakcije ne podliježu PDV-u:

[…]

(b) stjecanje robe unutar Zajednice, osim one iz točke (a) i članka 4. i osim novih prijevoznih sredstava ili proizvoda koji podliježu trošarinama, od strane poreznog obveznika radi njegove poljoprivredne, šumarske ili ribarske djelatnosti koje podliježu zajedničkoj paušalnoj odredbi za poljoprivrednike ili od strane poreznog obveznika koji obavlja isporuku samo robe ili usluga u pogledu kojih se ne može odbiti PDV ili od strane pravnih osoba koje nisu porezni obveznici.

[…]”

6 Članak 20. prvi stavak te iste direktive glasi:

„‚Stjecanje robe unutar Zajednice’ znači stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stječe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu, u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje.”

7 Članak 131. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u poglavlju 1. pod naslovom „Opće odredbe”, njezine glave IX. koja je i sama posvećena izuzećima od PDV-a, propisuje:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”

8 Poglavlje 4. glave IX. te direktive odnosi se na „Izuzeća transakcija unutar Zajednice”. Kad je riječ o izuzećima koja se odnose na isporuku roba, članak 138. te direktive određuje:

„1. Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihova teritorija ali unutar Zajednice 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.

2. Uz isporuku robe iz stavka 1., države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) isporuku novih prijevoznih sredstava, koju otprema ili prevozi kupcu na odredište izvan njihovog teritorija ali unutar [Unije] prodavatelj ili kupac ili neka druga osoba u njihovo ime, za poreznog obveznika ili pravnu osobu koja nije porezni obveznik, čije stjecanje robe unutar Zajednice ne podliježe PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1., ili za bilo koju drugu osobu koja nije porezni obveznik;

[…]”

Portugalsko pravo

9 Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (Pravilnik o PDV-u za transakcije unutar Zajednice; u daljnjem tekstu: RITI) prenosi pravila Direktive o PDV-u u vezi s transakcijama unutar Zajednice u portugalsko pravo.

10 U skladu s člankom 14. točkom (b) RITI-ja u vezi s člankom 1. točkom (e) RITI-ja, isporuke novih prijevoznih sredstava uz naknadu koje obavlja bilo koja osoba te otprema ili prevozi prodavatelj, kupac ili neka druga osoba u njegovo ime, s državnog područja kupcu sa sjedištem ili stalnim prebivalištem u drugoj državi članici izuzete su od PDV-a.

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Santogal je trgovačko društvo koje se bavi trgovinom automobila u Portugalu.

12 Izdavanjem računa od 26. siječnja 2010., društvo Santogal je za iznos od 447 665 eura prodao novo vozilo koje je prethodno kupio od društva Mercedes-Benz Portugal i čiji je ulazak na portugalsko državno područje utvrđen carinskom deklaracijom od 25. svibnja 2009.

13 Prilikom prodaje, kupac, angolski državljanin, obavijestio je društvo Santogal da to vozilo namjerava osobno upotrebljavati u Španjolskoj, za koju je naveo da tamo ima prebivalište, otpremiti ga onamo preuzimajući sam odgovornost za njegov prijevoz, napraviti tehnički pregled i registrirati ga. Taj je kupac društvu Santogal predočio svoj identifikacijski broj za strance (NIE) u Španjolskoj, dokument koji je 2. svibnja 2008. izdalo Ministério del Interior, Dirección General de la Policia y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (ministarstvo unutarnjih poslova, glavna uprava za policiju i žandarmeriju – općina Tui-Valencia, Španjolska) kojim se dokazuje njegov upis u središnji registar stranih državljana pod tim identifikacijskim brojem za strance kao i presliku svoje angolske putovnice. Adresa kupca kako ju je on naveo prilikom prodaje nije se podudarala s adresom navedenom u dokumentu od 2. svibnja 2008.

14 S obzirom na te dokumente, društvo Santogal smatralo je da je prodaja izuzeta od PDV-a na temelju članka 14. točke (b) RITI-ja. Stoga PDV nije plaćen u Portugalu.

15 Vozilo je prevezeno u Španjolsku u potpuno zatvorenoj prikolici.

16 Nakon što je vozilo prošlo tehnički pregled u Španjolskoj kupac je društvu Santogal na njegov zahtjev poslao dva dokumenta za dopunu prodajne dokumentacije, to jest, s jedne strane, potvrdu o tehničkom pregledu izdanu 11. veljače 2010. i, s druge strane, potvrdu o registraciji u Španjolskoj izdanu 18. veljače 2010. Ta se potvrda o registraciji, u kojoj je navedena adresa kupca koja se nije podudarala ni s adresom koju je taj kupac naveo u trenutku prodaje ni s adresom koja je bila navedena u dokumentu 2. svibnja 2008., odnosila na „turističku” registraciju koja je istekla 17. veljače 2011. Prema navodima suda koji je uputio zahtjev, u skladu sa španjolskim pravom, turistička registracija je privremena registracija, pri čemu je uobičajen rok uporabe šest mjeseci za razdoblje od dvanaest mjeseci, te ga tijela mogu produžiti. Može se primijeniti samo na osobe koje nemaju uobičajeno boravište u Španjolskoj.

17 Na temelju informacija koje je društvo Santogal poslalo u veljači 2011., a u svrhu poništenja carinske deklaracije od 25. lipnja 2009., društvo Mercedes-Benz Portugal podnijelo je 3. ožujka 2011., dodatnu carinsku deklaraciju radi poništenja navedene deklaracije, a zbog otpreme vozila. Nadležna portugalska tijela poništila su carinsku deklaraciju od 25. svibnja 2009.

18 Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (carinska uprava za sprječavanje prijevara, Portugal), dopisom od 24. listopada 2013. predložila je Direção de Finanças de Lisboa (financijska uprava u Lisabonu, Portugal) da se odredi obračun dugovanog PDV-a za prodaju vozila. Ta je uprava među ostalim navela da kupac ima boravište u Portugalu, te da je tu registriran kao upravitelj društva. Osim toga, španjolska su nadležna tijela kao odgovor na zahtjev za podacima pojasnila da nije očito da je kupac bio rezident Španjolske 2010., te da nikada u toj državi nije podnio poreznu prijavu.

19 U društvu Santogal je zatim provedena djelomična unutarnja kontrola u pogledu PDV-a za siječanj 2010. U tom okviru porezno i carinsko tijelo izradilo je izvješće u kojem je zaključilo da se prodaja vozila ne ubraja u izuzeće predviđeno u članku 14. točki (b) RITI-ja jer kupac nije imao boravište u Španjolskoj niti je ondje obavljao djelatnost. Nadalje je navelo da je u skladu s njegovim bazama podataka kupac imao portugalski porezni broj koji mu je bio dodijeljen prije 2001. i da je njegova zemlja boravišta Portugal.

20 Nakon te kontrole, porezno i carinsko tijelo izdalo je 14. listopada 2014. dodatan obračun PDV-a u iznosu od 89 533 eura i obračun kompenzacijskih kamata za razdoblje od 12. ožujka 2010. do 20. kolovoza 2014. u iznosu od 15 914,80 eura. Društvo Santogal platilo je te iznose u prosincu 2014.

21 To je društvo sudu koji je uputio zahtjev podnijelo zahtjev za poništenje tih obračuna kao i zahtjev za naknadu štete. Pred tim je sudom, među ostalim, tvrdilo da tumačenje odredbi članka 1. točke (e) i članka 14. točke (b) RITI-ja koje je donijelo porezno i carinsko tijelo nije u skladu s člankom 138. stavkom 2. Direktive o PDV-u koji ima izravan učinak. Također je tvrdilo da mu se ne može pripisati eventualna utaja PDV-a koju je počinio kupac.

22 U zahtjevu za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev najprije izražava sumnje u pogledu mjesta boravišta kupca u trenutku prodaje vozila o kojemu je riječ u glavnom postupku. Taj sud osobito navodi da uobičajeno boravište kupca nije bilo u Španjolskoj. Međutim, nije utvrđeno ni da je imao boravište u Portugalu u trenutku navedene prodaje. Osim toga, spis koji je podnesen tom sudu ne sadržava ni informacije o plaćanju PDV-a za vozilo u Španjolskoj ni informacije o tome što se dogodilo s vozilom nakon što su za njega izdane turističke registarske oznake. Nije utvrđeno ni da je status turističke registarske oznake prestao vrijediti u skladu s pravilima predviđenima u španjolskom pravu.

23 Nadalje, sud koji je uputio zahtjev navodi da nije dokazano da je društvo Santogal surađivalo s kupcem kako bi izbjeglo plaćanje PDV-a na prodaju vozila. Upravo suprotno, taj sud smatra da iz dokaza koji su mu podneseni proizlazi da je društvo Santogal poštovalo uvjete izuzeća od PDV-a. Navodi da ni carinski zastupnici ni carinska tijela nisu posumnjali u to jesu li dokumenti dovoljni za poništavanje carinske deklaracije od 25. svibnja 2009. te da se dopis carinske uprave za sprječavanje prijevara od 24. listopada 2013. temeljio na dodatnim informacijama kojima društvo Santogal nije imalo pristup.

24 Naposljetku, pozivajući se na presudu od 7. prosinca 2010., R. (C-285/09, EU:C:2010:742), sud koji je uputio zahtjev smatra da sudska praksa Suda ne pruža jasne odgovore na pitanja postavljena u sporu koji se pred njim vodi.

25 U tim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protive li se članku 138. stavku 2. točki [(a)] Direktive o PDV-u odredbe nacionalnog prava, [poput onih iz] članka 1. točke (e)[,] i članka 14. točke (b) RITI-ja, kojima se za priznavanje izuzeća od PDV-a za isporuku novih prijevoznih sredstava uz naknadu, koje kupac prevozi od nacionalnog teritorija do druge države članice, zahtijeva da kupac ima sjedište ili prebivalište u toj državi članici?

2. Protivi li se članku 138. stavku 2. točki [(a)] Direktive o PDV-u to da se uskrati izuzeće u državi članici u kojoj je prijevoz započeo ako je kupljeno prijevozno sredstvo prevezeno u Španjolsku, gdje su mu izdane turističke registarske oznake, koje su privremene i podvrgnute [španjolskom] poreznom uređenju […]?

3. Protivi li se članku 138. stavku 2. točki [(a)] Direktive o PDV-u to da se od [prodavatelja] novog prijevoznog sredstva traži plaćanje PDV-a, ako nije utvrđeno je li se status turističke registarske oznake prestao primjenjivati zbog neke od situacija [predviđenih u španjolskom pravu] i je li PDV plaćen ili će se platiti na temelju prestanka primjene tog statusa?

4. Protivi li se članku 138. stavku 2. točki [(a)] Direktive o PDV-u i načelima pravne sigurnosti, proporcionalnosti i zaštite [legitimnih] očekivanja to da se od [prodavatelja] novog prijevoznog sredstva otpremljenog u drugu državu članicu zahtijeva plaćanje PDV-a, ako:

   — kupac prije otpreme obavijesti [prodavatelja] da je rezident države članice odredišta i predoči mu dokument koji dokazuje da mu je u toj državi članici dodijeljen identifikacijski broj za strance, koji upućuje na svojstvo rezidenta u toj državi koje je različito od onoga koje kupac tvrdi da ima,

   — kupac naknadno podnese [prodavatelju] dokumente koji dokazuju da je kupljeno prijevozno sredstvo bilo na tehničkom pregledu u državi članici odredišta i da su mu u toj državi izdane turističke registarske oznake,

   — nije utvrđeno da je [prodavatelj] surađivao s kupcem radi izbjegavanja plaćanja PDV-a,

   — carinska tijela nisu ni na koji način prigovorila poništenju carinske deklaracije za vozilo na temelju dokumenata kojima je raspolagao [prodavatelj]?”

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

26 Portugalska vlada smatra da su prethodna pitanja nedopuštena zbog triju razloga.

27 Ta vlada, kao prvo, tvrdi da se prethodna pitanja, na način na koji su formulirana u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, odnose na članak 138. stavak 2. točku (b) Direktive o PDV-u, koji nije relevantan u glavnom postupku. Činjenica da je jedan od članova suda koji je uputio zahtjev sudu poslao poruku elektroničke pošte u kojoj je naveo da je relevantna odredba članak 138. stavak 2. točka (a) Direktive o PDV-u, te da je primjerak te poruke elektroničke pošte priložen odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, ne može imati za učinak ispravljanje prvotno počinjene pogreške s obzirom na postupovna pravila unutarnjeg prava i jamstvo priznato drugim državama članicama da podnesu svoja očitovanja.

28 Valja podsjetiti na to da okolnost da je nacionalni sud formalno sastavio zahtjev za prethodnu odluku pozivajući se na određene odredbe prava Unije ne sprečava Sud da tom sudu pruži sve elemente tumačenja koji mogu biti korisni za donošenje odluke u postupku koji se vodi pred njim, bez obzira na to je li se na njih pozvao u svojim pitanjima. U tom smislu na Sudu je da iz svih podataka koje je dostavio nacionalni sud, a posebno iz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku, izdvoji one dijelove prava Unije koje je potrebno tumačiti imajući u vidu predmet spora (vidjeti u tom smislu presude od 21. lipnja 2016., New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, t. 29., kao i od 29. rujna 2016., Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

29 U ovom slučaju, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 21. do 23. svojeg mišljenja, iz obrazloženja odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se pitanja nacionalnog suda odnose na to kako treba protumačiti članak 138. stavak 2. točku (a) Direktive o PDV-u, unatoč okolnosti da se taj sud u toj odluci pogrešno pozvao na članak 138. stavak 2. točku (b) te direktive. Usto, navedeni sud ispravio je tu pogrešku u poruci elektroničke pošte priloženoj navedenoj odluci.

30 Kao drugo, portugalska vlada smatra da u prikazu činjenica iz glavnog postupka ima nedosljednosti i proturječnosti te da je nejasan.

31 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pitanja koja se tiču tumačenja prava Unije koja je uputio nacionalni sudac u pravnom i činjeničnom okviru koji određuje pod svojom odgovornošću i za koji nije na Sudu da provjerava njegovu točnost uživaju presumpciju relevantnosti. Odbijanje Suda da odluči o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud nije moguće, osim u slučaju kada je očito da zahtijevano tumačenje prava Unije nije vezano uz stvarno stanje ili uz predmet glavnog postupka, kada je problem hipotetske naravi ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima koji su mu potrebni da bi na postavljena pitanja pružio koristan odgovor (presuda od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 31. kao i navedena sudska praksa).

32 U ovom slučaju treba utvrditi da je opis činjenica koji je dao sud koji je uputio zahtjev dovoljan da se Sudu omogući da pruži koristan odgovor na postavljena pitanja.

33 Kao treće, portugalska vlada smatra da su prethodna pitanja hipotetska s obzirom na to da je sud koji je uputio zahtjev već naveo, iako pogrešno, da obračun PDV-a o kojem je riječ u glavnom postupku nije bio obrazložen te da ga stoga treba poništiti neovisno o odgovoru Suda na ta pitanja.

34 Kao što je nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 26. svojeg mišljenja, ni na kojem temelju se iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje ne može sa sigurnošću tvrditi da će navedeni obračun biti poništen neovisno o odgovoru na prethodna pitanja. U svakom slučaju, nema sumnje da je članak 138. stavak 2. točka (a) Direktive o PDV-u poveznica s predmetom glavnog postupka koji se odnosi na sukladnost s tom odredbom odbijanja izuzeća od PDV-a transakcije u vezi s novim prijevoznim sredstvom.

35 Stoga su prethodna pitanja dopuštena.

Prvo pitanje

36 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 138. stavak 2. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se protivi tomu da se nacionalnim odredbama izuzeće isporuke novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice uvjetuje time da kupac tog prijevoznog sredstva ima sjedište ili prebivalište u državi članici odredišta navedenog prijevoznog sredstva.

37 Uvodno treba istaknuti da je ovo pitanje obuhvaćeno okvirom prijelaznog sustava PDV-a koji se primjenjuje na trgovinu unutar Zajednice, uspostavljenog Direktivom Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost te izmjeni Direktive 77/388/EEZ s ciljem ukidanja fiskalnih granica (SL 1991., L 376, str. 1.) [neslužbeni prijevod]. Taj se sustav temelji na utvrđivanju novog oporezivog događaja, to jest, stjecanju robe unutar Zajednice, čime se omogućuje prijenos poreznog prihoda na državu članicu u kojoj se odvija konačna potrošnja isporučene robe (presuda od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, EU:C:2010:693, t. 22. i navedena sudska praksa).

38 Tako je svrha mehanizma koji se, s jedne strane, sastoji od izuzeća, od strane države članice polaska, isporuke temeljem koje dolazi do otpreme ili prijevoza unutar Zajednice, dopunjenog pravom na odbitak ili povrat pretporeza plaćenog u toj državi članici te, s druge strane, oporezivanja, od strane države članice odredišta, stjecanja unutar Zajednice, bila osigurati jasno razgraničenje poreznih suvereniteta država članica (presuda od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, EU:C:2010:693, t. 23. i navedena sudska praksa).

39 Kad je riječ o, osobito, pravilima o oporezivanju stjecanja novih prijevoznih sredstava, iz uvodne izjave 11. Direktive o PDV-u slijedi da im je svrha, osim podjele poreznih nadležnosti, i izbjeći narušavanja tržišnog natjecanja između država članica koja mogu proisteći iz primjene različitih stopa (presuda od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, EU:C:2010:693, t. 24.).

40 S obzirom na taj kontekst i te ciljeve treba tumačiti članak 138. stavak 2. točku (a) Direktive o PDV-u.

41 Tom se odredbom državama članicama propisuje obveza da izuzmu isporuke novih prijevoznih sredstava koje ispunjavaju tamo navedene materijalne uvjete (vidjeti po analogiji presudu od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 46.) koji su u njoj iscrpno propisani (vidjeti po analogiji presudu od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 59.).

42 Na temelju navedene odredbe države članice dužne su izuzeti isporuku novih prijevoznih sredstava, koju otprema ili prevozi kupcu na odredište izvan njihova teritorija ali unutar Unije prodavatelj ili kupac ili neka druga osoba u njihovo ime, za poreznog obveznika ili pravnu osobu koja nije porezni obveznik, čije stjecanje robe unutar Zajednice ne podliježe PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1. Direktive o PDV-u, ili za bilo koju drugu osobu koja nije porezni obveznik.

43 Kao što je nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 38. i 39. svojeg mišljenja, izuzeće isporuke novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice primjenjuje se samo ako je pravo raspolaganja tim prijevoznim sredstvom kao vlasnik preneseno na kupca i kada prodavatelj dokaže da je navedeno prijevozno sredstvo otpremljeno ili prevezeno u drugu državu članicu i da je, nakon te otpreme ili tog prijevoza, ista roba fizički napustila teritorij države članice isporuke (vidjeti po analogiji presude od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, EU:C:2010:693, t. 27. i od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 31. i navedenu sudsku praksu).

44 S druge strane, s obzirom na tekst članka 138. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u, izuzeće isporuke novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice nipošto nije uvjetovano time da kupac ima sjedište ili prebivalište u državi članici odredišta.

45 Propisati takav uvjet protivilo bi se, osim toga, strukturi te odredbe kao i kontekstu i ciljevima prijelaznog sustava PDV-a koji se primjenjuje na trgovinu unutar Zajednice, kako su navedeni u točkama 37. do 39. ove presude. Naime, odbijanjem izuzeća isporuke unutar Zajednice samo zato što kupac novog prijevoznog sredstva nema sjedište ili prebivalište u državi odredišta, čak i neovisno o ispunjenju materijalnih uvjeta za izuzeće, država članica isporuke oporezivala bi transakciju koju bi, ako bi bili ispunjeni navedeni uvjeti, trebalo oporezivati kao stjecanje unutar Zajednice u državi članici odredišta. Posljedica toga bilo bi dvostruko oporezivanje, koje je protivno načelu porezne neutralnosti.

46 To tumačenje potvrđuje i sudska praksa Suda o kvalifikaciji transakcije u vezi s novim prijevoznim sredstvom kao stjecanja unutar Zajednice.

47 Naime, uzimajući u obzir posebnu prirodu takve transakcije, Sud je presudio da je, kako bi ju se moglo kvalificirati kao „stjecanje unutar Zajednice”, nužno izvršiti opću procjenu svih objektivnih činjeničnih okolnosti koje su relevantne za utvrđivanje je li kupljena roba doista napustila državno područje države članice isporuke te, ako jest, u kojoj će državi članici doći do njezine konačne uporabe. S tim u vezi od određene važnosti mogu biti, osim vremenskog trajanja prijevoza roba, među ostalim, njezino mjesto registracije i redovnog korištenja, mjesto prebivališta kupca kao i postojanje ili nepostojanje veza koje kupac održava s državom članicom isporuke ili s drugom državom članicom (vidjeti u tom smislu presudu od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, EU:C:2010:693, t. 41. do 45. i t. 50.).

48 Iz te sudske prakse proizlazi da, iako je mjesto prebivališta kupca novog prijevoznog sredstva bitan element za opću procjenu čija je svrha utvrditi mjesto konačne uporabe prijevoznog sredstva, ono ne može samo po sebi biti uvjet za kvalifikaciju „isporuke unutar Zajednice” i njezina izuzeća pod uvjetima predviđenima člankom 138. stavkom 2. točkom (a) Direktive o PDV-u.

49 Usto, uvjet koji se odnosi na sjedište ili prebivalište kupca u državi članici odredišta ne može se temeljiti ni na članku 131. Direktive o PDV-u.

50 Naime, iako je točno da države članice, u skladu s tom odredbom, određuju uvjete pod kojima izuzimaju isporuke unutar Zajednice u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene navedenih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja i zloporabe, one, unatoč tomu, pri izvršavanju svojih ovlasti moraju poštovati opća načela prava koja su dio pravnog poretka Unije a među njima posebno načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti kao i porezne neutralnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, EU:C:2010:693, t. 35. i 37.).

51 Odbiti izuzeće propisano člankom 138. stavkom 2. točkom (a) Direktive o PDV-u samo zato što kupac nema boravište u državi članici odredišta protivilo bi se podjeli poreznih nadležnosti i moglo bi dovesti u pitanje načelo porezne neutralnosti. Osim toga, kao što to proizlazi iz točke 45. ove presude, takvim bi odbijanjem moglo doći do opasnosti od dvostrukog oporezivanja.

52 S obzirom na prethodna razmatranje, na prvo pitanje treba odgovoriti tako da se članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u protivi to da se nacionalnim odredbama izuzeće isporuke novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice uvjetuje time da kupac tog prijevoznog sredstva ima sjedište ili prebivalište u državi članici odredišta navedenog prijevoznog sredstva.

Drugo pitanje

53 Svojim drugim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 138. stavak 2. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se izuzeće isporuke novog prijevoznog sredstva može odbiti u državi članici isporuke ako je to prijevozno sredstvo bilo samo privremeno registrirano u državi članici odredišta.

54 Kao što to proizlazi iz odgovora na prvo pitanje, države članice su dužne izuzeti isporuke novih prijevoznih sredstava ako su ispunjeni materijalni uvjeti, iscrpno navedeni u članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u i spomenuti u točkama 42. i 43. ove presude.

55 Međutim, registracija novog prijevoznog sredstva u državi članici odredišta nije jedan od tih uvjeta.

56 Stoga se izuzeće u državi članici isporuke ne može odbiti samo zato što je registracija izdana u državi članici odredišta, poput turističke registracije o kojoj je riječ u glavnom postupku, privremena registracija koja se dodjeljuje za razdoblje od dvanaest mjeseci.

57 S obzirom na to da Komisija i portugalska vlada svoje argumente temelje na činjenici da se na temelju izdavanja takve registracije u državi članici odredišta ne može utvrditi država članica konačne uporabe predmetnog prijevoznog sredstva, treba dodati da, kao što je nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 55. svojeg mišljenja, izdavanje takve registracije ne znači automatski da se mjesto konačne uporabe ne nalazi u državi članici odredišta. Kao što proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, takva se registracija, naime, može dodijeliti za relativno dugo vremensko razdoblje, u ovom slučaju dvanaest mjeseci, koja se može produžiti ili nakon koje se može izdati uobičajena registracija.

58 Zbog razloga sličnih onima navedenima u točki 51. ove presude, zaključak iz njezine točke 56. ne može dovesti u pitanje činjenica da, na temelju članka 131. Direktive o PDV-u, države članice određuju uvjete u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene navedenih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja i zloporabe.

59 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje treba odgovoriti tako da članak 138. stavak 2. točku (a) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se izuzeće isporuke novog prijevoznog sredstva ne može odbiti u državi članici isporuke samo zato što je to prijevozno sredstvo bilo samo privremeno registrirano u državi članici odredišta.

Treće pitanje

60 Svojim trećim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u to da se od prodavatelja novog prijevoznog sredstva, koje je kupac prevezao u drugu državu članicu i u njoj ga privremeno registrirao, naknadno zahtijeva da plati PDV ako nije utvrđeno da je privremena registracija prestala važiti te da je PDV plaćen ili da će biti plaćen u državi članici odredišta.

61 S tim u vezi, najprije treba podsjetiti da, kao što proizlazi iz točke 50. ove presude, države članice, kada određuju uvjete pod kojima izuzimaju isporuke unutar Zajednice na temelju članka 131. Direktive o PDV-u, moraju poštovati, među ostalim, načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti kao i porezne neutralnosti.

62 Sud je, nadalje, presudio da je na prodavatelju da pruži dokaze da su ispunjeni uvjeti predviđeni za primjenu izuzeća isporuke unutar Zajednice, uključujući one koje su države članice propisale u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, porezne evazije i zloporabe (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

63 Konačno, transakcije unutar Zajednice u vezi s novim prijevoznim sredstvima posebne su naravi jer, među ostalim, PDV na te transakcije mora platiti i osoba koja nije porezni obveznik, na koju se ne primjenjuju obveze o poreznoj prijavi i računovodstvu, tako da naknadni nadzor te osobe nije moguć i jer, kao konačni potrošač, ta osoba ne može zahtijevati pravo na odbitak PDV-a čak ni u slučaju preprodaje kupljenog vozila te joj je, stoga, više nego gospodarskom subjektu, u interesu izbjeći plaćanje poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, EU:C:2010:693, t. 42. i 43.).

64 Iz toga slijedi da je, kao što je navedeno u točki 47. ove presude, kako bi se transakciju u vezi s novim prijevoznim sredstvom moglo kvalificirati kao „stjecanje unutar Zajednice”, nužno izvršiti opću procjenu svih objektivnih činjeničnih okolnosti koje su relevantne za utvrđivanje je li kupljena roba doista napustila državno područje države članice isporuke te, ako jest, u kojoj će državi članici doći do njezine konačne uporabe.

65 U slučaju da je prodavatelj predočio dokaze da je kupac prevezao ili otpremio novo prijevozno sredstvo u drugu državu članicu kao i njegovu registraciju, čak i privremenu, i stavljanje u uporabu u toj državi članici, od prodavatelja se ne može zahtijevati da pruži odlučujući dokaz o konačnosti i definitivnosti uporabe tog prijevoznog sredstva u državi članici odredišta kao i o prestanku turističke registracije, ovisno o slučaju, nakon plaćanja PDV-a u potonjoj državi članici.

66 Naime, s jedne strane, u takvim okolnostima dokaz o fizičkom kretanju tog prijevoznog sredstva prema mjestu njegove konačne uporabe, koji prodavatelj može dostaviti poreznim tijelima, uglavnom ovisi o podacima koje u tu svrhu dobije od kupca (vidjeti po analogiji presudu od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, t. 37.).

67 S druge strane, prema sudskoj praksi Suda, od kupca se ne može zahtijevati da pruži dokaze o oporezivanju stjecanja unutar Zajednice predmetne robe kako bi se odgovarajuću isporuku izuzelo (presuda od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 55.) Uvjetovati izuzeće prethodnim utvrđivanjem države članice konačne uporabe novog prijevoznog sredstva bilo bi upravo jednako propisivanju takve obveze prodavatelju. Naime, time bi se na prodavatelja mogao prenijeti teret dokazivanja izdavanja konačne registracije, do čega bi, ovisno o slučaju, moglo doći nakon kupčeva plaćanja PDV-a.

68 U tim okolnostima, obveza poput one iz točke 65. ove presude ne bi dovela do ispravne i izravne primjene izuzeća.

69 S obzirom na prethodna razmatranja, na treće pitanje treba odgovoriti tako da se članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u protivi to da se od prodavatelja novog prijevoznog sredstva, koje je kupac prevezao u drugu državu članicu i u njoj ga privremeno registrirao, naknadno zahtijeva da plati PDV ako nije utvrđeno da je privremena registracija prestala važiti te da je PDV plaćen ili da će biti plaćen u državi članici odredišta.

Četvrto pitanje

70 Svojim četvrtim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u kao i načelima pravne sigurnosti, proporcionalnosti i zaštite legitimnih očekivanja to da se od prodavatelja novog prijevoznog sredstva, koje je kupac prevezao u drugu državu članicu i u njoj ga privremeno registrirao, naknadno zahtijeva da plati PDV ako je, s obzirom na okolnosti prodaje, kupac mogao utajiti porez a da pritom nije utvrđena prodavateljeva suradnja u toj utaji.

71 S tim u vezi, treba podsjetiti 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 (presuda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 48. i navedena sudska praksa). Ako je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija koju je obavio bila dio kupčeve utaje poreza i da nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi je izbjegao, može mu se odbiti pravo na izuzeće od PDV-a (presuda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54.).

72 Sud koji je uputio zahtjev treba, na temelju opće procjene svih elemenata i činjeničnih okolnosti glavnog predmeta, provjeriti je li društvo Santogal postupilo u dobroj vjeri i poduzelo sve mjere koje su se od njega razumno mogle zahtijevati kako bi se uvjerilo da ga transakcija koju je obavilo neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 53.) Sud mu ipak može pružiti sve elemente tumačenja prava Unije koji mu mogu biti korisni.

73 Tako treba navesti da se prilikom trgovačkog posla koji uključuje transakciju unutar Zajednice u vezi s novim prijevoznim sredstvom, prodavatelj ne može pouzdati samo u namjeru koju je kupac izrazio da će robu prevesti u drugu državu članicu radi njezine konačne uporabe. Upravo suprotno, kao što je nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 63. svojeg mišljenja, prodavatelj se mora uvjeriti da je namjera koju je kupac izrazio potkrijepljena objektivnim dokazima (vidjeti po analogiji presudu od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, EU:C:2010:693, t. 47.).

74 Treba istaknuti da se, s obzirom na dokaze koje je kupac predočio u trenutku prodaje, moglo opravdano smatrati da taj kupac ima boravište u Španjolskoj i da je poduzeo potrebne korake da tamo koristi vozilo o kojem je riječ u glavnom postupku, iako pod posebnim režimom. Sud ipak treba provjeriti je li društvo Santogal upotrijebilo pažnju koja se zahtijeva kako bi se uvjerilo da ga obavljena transakcija neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza. S tim u vezi treba dodati da je društvo Santogal trebalo upotrijebiti povećan stupanj pažnje uzimajući u obzir, s jedne strane, vrijednost vozila o kojem je riječ i, s druge strane, s obzirom na to da u kontekstu kupnje novog prijevoznog sredstva osoba ne može zahtijevati pravo na odbitak PDV-a čak ni u slučaju preprodaje kupljenog vozila te joj je, stoga, više nego gospodarskom subjektu, u interesu izbjeći plaćanje poreza (presuda od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, EU:C:2010:693, t. 43.). Osim toga, kod procjene koju mora izvršiti sud koji je uputio zahtjev treba osobito provjeriti je li, s obzirom na dokaze kojima je raspolagalo ili moglo raspolagati, društvo Santogal moglo znati da je privremena registracija bila namijenjena samo nerezidentima te da je kupac naveo nekoliko adresa u Španjolskoj što je moglo potaknuti sumnju u njegovo stvarno boravište.

75 Osim prodavateljeva postupanja, treba uzeti u obzir i ono portugalskih tijela. U slučaju da je, što mora provjeriti sud koji je uputio zahtjev, društvo Santogal podnijelo dokumente kako bi ishodilo izuzeće transakcije o kojoj je riječ te da je te dokumente ispitalo i prihvatilo nadležno tijelo, treba podsjetiti da se 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 prijevare koju je počinio kupac o kojoj navedeni prodavatelj nije imao niti je mogao imati saznanja (vidjeti po analogiji presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 50.).

76 Ako se sud koji je uputio zahtjev poziva na načelo zaštite legitimnih očekivanja, treba istaknuti da se prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda pravo oslanjanja na to načelo proširuje na svakog pojedinca kojemu je upravno tijelo stvorilo legitimna očekivanja temeljena na preciznim jamstvima koja mu je ono pružilo (presuda od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 44. kao i navedena sudska praksa). Međutim, porezni obveznik se ne može oslanjati na legitimna očekivanja kako bi nastavila postojati situacija koju obilježava prijevara (vidjeti po analogiji presudu od 29. travnja 2004., Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, t. 77.).

77 S obzirom na prethodna razmatranja, na četvrto pitanje treba odgovoriti tako da se članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u kao i načelima pravne sigurnosti, proporcionalnosti i zaštite legitimnih očekivanja protivi to da se od prodavatelja novog prijevoznog sredstva, koje je kupac prevezao u drugu državu članicu i u njoj ga privremeno registrirao, naknadno zahtijeva da plati PDV u slučaju utaje poreza koju je počinio kupac, osim ako se, s obzirom na objektivne dokaze, utvrdi da je navedeni prodavatelj znao ili morao znati da je transakcija bila dio kupčeve utaje poreza i da nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi izbjegao svoje sudjelovanje u toj utaji. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri je li o tome riječ na temelju opće procjene svih elemenata i činjeničnih okolnosti glavnog predmeta.

Troškovi

78 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:

1. **Članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost protivi se to da se nacionalnim odredbama izuzeće isporuke novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice uvjetuje time da kupac tog prijevoznog sredstva ima sjedište ili prebivalište u državi članici odredišta navedenog prijevoznog sredstva.**

2. **Članak 138. stavak 2. točku (a) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se izuzeće isporuke novog prijevoznog sredstva ne može odbiti u državi članici isporuke samo zato što je to prijevozno sredstvo bilo samo privremeno registrirano u državi članici odredišta.**

3. **Članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive 2006/112 protivi se to da se od prodavatelja novog prijevoznog sredstva, koje je kupac prevezao u drugu državu članicu i u njoj ga privremeno registrirao, naknadno zahtijeva da plati PDV ako nije utvrđeno da je privremena registracija prestala važiti te da je navedeni porez plaćen ili da će biti plaćen u državi članici odredišta.**

4. **Članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive 2006/112 kao i načelima pravne sigurnosti, proporcionalnosti i zaštite legitimnih očekivanja protivi se to da se od prodavatelja novog prijevoznog sredstva, koje je kupac prevezao u drugu državu članicu i u njoj ga privremeno**

registrirao, naknadno zahtijeva da plati PDV u slučaju utaje poreza koju je počinio kupac, osim ako se, s obzirom na objektivne dokaze, utvrdi da je navedeni prodavatelj znao ili morao znati da je transakcija bila dio kupčeve utaje poreza i da nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi izbjegao svoje sudjelovanje u toj utaji. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri je li o tome riječ na temelju opće procjene svih elemenata i činjeničnih okolnosti glavnog predmeta.

Potpisi