Zbornik sudske prakse

Presuda Suda (četvrto vijeće)20. listopada 2016.

„1* Jezik postupka: njemačkiZahtjev za prethodnu odlukuOporezivanjePorez na dodanu vrijednost Šesta direktivaČlanak 28.c A točke (a) i (d)Prijenos robe unutar Europske unijePravo na izuzeće Nepoštovanje obveze dostavljanja identifikacijskog broja za PDV dodijeljenog od strane države članice odredištaNepostojanje ozbiljnih indicija o postojanju utaje porezaOdbijanje korištenja izuzećaDopuštenost“

U predmetu C-24/15,povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht München (Financijski sud u Münchenu, Njemačka), odlukom od 4. prosinca 2014., koju je Sud zaprimio 21. siječnja 2015., u postupkuJosef Plöckl

protivFinanzamt Schrobenhausen,

SUD (četvrto vijeće),u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, E. Juhász, C. Vajda (izvjestitelj), K. Jürimäe i C. Lycourgos, suci,nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,tajnik: K. Malacek, administrator,uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 20. siječnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:za Finanzamt Schrobenhausen, K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan i D. Scherer,za njemačku vladu, T. Henze, u svojstvu agenta,za grčku vladu, K. Nasopoulou i S. Lekkou, u svojstvu agenata,za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, A. Cunha i R. Campos Laires, u svojstvu agenata,za Europsku komisiju, M. Wasmeier i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 6. travnja 2016.,

donosi sljedećuPresudu1Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 22. stavka 8. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2005/92/EEZ od 12. prosinca 2005. (SL L 345, str. 19.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) u verziji koja proizlazi iz članka 28.h Šeste direktive te članka 28.c A točke (a) prvog podstavka i članka 28.c A točke (d) te direktive.2Zahtjev je upućen u okviru spora između Josefa Plöckla i Finanzamta Schrobenhausen (porezna uprava Schrobenhausen, Njemačka; u daljnjem tekstu: porezna uprava), povodom odbijanja te uprave da izuzme od poreza na dodanu vrijednost (PDV) prijenos motornog vozila koji je J. Plöckl koristio u poslovne svrhe iz Njemačke u Španjolsku tijekom 2006. godine.Pravni okvirPravo Unije3Na temelju članka 2. točke 1. Šeste direktive, isporuke robe ili usluga unutar teritorija države koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav podliježu PDV-u.4Sukladno članku 4. stavku 1. Šeste direktive, porezni obveznik znači svaka osoba koja samostalno na bilo kojem mjestu provodi neku od gospodarskih aktivnosti iz stavka 2. tog članka, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.5 Članak 5. stavak 1. Šeste direktive definira pojam „isporuka robe” kao prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.6Članak 22. stavak 8. Šeste direktive u verziji koja proizlazi iz članka 28.h te direktive glasi:„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a te da bi spriječile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.[...]” [neslužbeni prijevod]7Članak 28.a stavak 5. Šeste direktive glasi:„Isporukom robe uz naknadu smatra se:(b)prijenos robe koji provodi porezni obveznik, a koja čini dio njegove poslovne imovine, u drugu državu članicu.Smatra se da je porezni obveznik u drugu državu članicu prenio ili da

je za njegov račun prenesena sva materijalna imovina koja je otpremljena ili prevezena izvan teritorija iz članka 3., ali unutar Zajednice, za potrebe njegova poslovanja, osim za potrebe neke od sljedećih transakcija:[...]” [neslužbeni prijevod]8Članak 28.c A točka (a) prvi podstavak i članak 28.c A točka (d) Šeste direktive glase kako slijedi:„Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice i u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe, države članice dužne su izuzeti:(a)isporuku robe, u smislu članka 5., koju otprema ili prevozi prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njihovo ime, izvan teritorija iz članka 3., ali unutar Zajednice, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik i koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje. [...]d)isporuku robe, u smislu članka 28.a stavka 5. točke (b), koja bi bila imala pravo na gore propisana izuzeća da je bila izvršena u korist drugog poreznog obveznika.” [neslužbeni prijevod]Njemačko pravo9 Članak 3. stavak 1.a Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet), u verziji koja je bila na snazi na dan nastanka činjenica u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: UStG), propisuje:„Smatra se ‚isporukom uz naknadu’ prijenos robe koja se koristi u poslovne svrhe koji obavi poduzetnik s nacionalnog teritorija na drugi dio teritorija Zajednice kako bi njome raspolagao, osim radi privremenog korištenja, čak i ako je poduzetnik uvezao robu unutar teritorija. Poduzetnik se smatra dobavljačem.”10Sukladno članku 4.1. točki (b) UStG-a, izuzete su isporuke unutar Zajednice.11 Članak 6.a UStG-a isporuku unutar Zajednice među ostalim definira kako slijedi:„[...]2.Prijenos robe koji se smatra isporukom također se smatra isporukom unutar Zajednice (članak 3. stavak 1.a [UStG-a]).3.Poduzetnik mora dokazati da su ispunjeni uvjeti iz stavaka 1. i 2. […]”12Člankom 17.c stavcima 1. i 3. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnunga (Provedbena uredba o porezu na promet), u verziji koja je bila na snazi na dan nastanka činjenica u glavnom postupku, propisano je:„1.U slučaju isporuka unutar Zajednice (članak 6.a stavci 1. i 2. [UStG-a]), poduzetnik na kojeg se ta uredba primjenjuje mora uz pomoć računovodstvenih dokumenata dokazati da su ispunjeni uvjeti za izuzeće od poreza, uključujući navođenje identifikacijskog broja za porez na promet stjecatelja. Poštovanje tih uvjeta mora iz knjigovodstvenih isprava proizlaziti jasno i na način koji se lako može provjeriti.[...]3.U slučaju prijenosa koji se smatra isporukom (članak 6.a stavak 2. [UStG-a]), poduzetnik mora navesti sljedeće elemente:[...]2)adresu i identifikacijski broj za porez na promet dijela poduzetnika koji se nalazi u drugoj državi članici;[...]”Glavni postupak i prethodno pitanje13Godine 2006., J. Plöckl, samostalni poduzetnik, kupio je motorno vozilo za korištenje u svrhe svojeg poslovanja. Dana 20. listopada 2006., otpremio je to vozilo prodavatelju sa sjedištem u Španjolskoj radi njegove prodaje u Španjolskoj. Ta je otprema potvrđena CMR teretnim listom (otpremni list sastavljen na temelju Konvencije o ugovoru o međunarodnom prijevozu robe cestom, potpisane u Ženevi 19. svibnja 1956., kako je izmijenjena Protokolom od 5. srpnja 1978.). Dana 11. srpnja 2007., navedeno je vozilo prodano poduzetniku sa sjedištem u Španjolskoj.14J. Plöckl nije prijavio nikakav promet na temelju tih transakcija za godinu 2006. Za godinu 2007., prijavio je isporuku unutar Zajednice izuzetu od PDV-a navedenom poduzetniku.15U okviru nadzora koji je proveden na licu mjesta, porezna uprava ocijenila je da nisu bili ispunjeni uvjeti za isporuku unutar Zajednice i da je bila riječ o isporuci koju je u Njemačkoj trebalo oporezovati za 2007. Godinu. Ona je prema tome izdala ispravak poreznog rješenja za PDV za 2007. godinu.16U postupku koji je zatim pokrenut pred Finanzgerichtom München (Financijski sud u Münchenu), taj je sud istaknuo da se vozilo o kojem je riječ u glavnom postupku već nalazilo u Španjolskoj 2007., zbog čega je porezna uprava ukinula taj ispravak poreznog rješenja. 17Nakon tog ukidanja, porezna je uprava ispravila izračun PDV-a za godinu 2006., utvrdivši da je prijenos vozila u Španjolsku 2006. godine podlijegao PDV-u i nije bio izuzet, s obzirom na to da J. Plöckl nije dostavio identifikacijski broj za PDV dodijeljen u Španjolskoj te stoga nije dostavio zahtijevani knjigovodstveni dokaz u svrhu izuzeća od PDV-a.18J. Plöckl podnio je žalbu protiv te odluke sudu koji je uputio zahtjev. Taj sud smatra, s jedne strane, da nije postojala isporuka unutar Zajednice zbog nepostojanja dovoljne materijalne i vremenske poveznice između otpreme vozila u Španjolsku i njegove prodaje u toj državi članici i, s druge strane, da prijenos unutar Zajednice obavljen 2006. godine podliježe PDV-u na temelju članka 3. stavka 1.a UStG-a.19Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li spomenuti prijenos biti izuzet od PDV-a. On ističe da, iako J. Plöckl nije poduzeo sve razumne mjere kako bi dostavio identifikacijski broj za PDV koji je dodijelila država članica odredišta, ne postoje ozbiljne indicije koje bi upućivale na postojanje utaje te porezna uprava isključuje takvu utaju. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je J. Plöckl počinio običnu pogrešku koja

se tiče prava računovodstveno prikazavši transakciju prijenosa i naknadnu prodaju kao isporuku unutar Zajednice te da nije počinio nikakvu lažnu prijavu poreznoj upravi.20U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev upućuje na točku 58. presude od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) iz koje proizlazi da izuzeće od PDV-a isporuke unutar Zajednice može podlijegati dostavi, od strane dobavljača, identifikacijskog broja za PDV stjecatelja, pod uvjetom da se korištenje tog izuzeća ne odbija samo zbog toga što ta obveza nije poštovana ako dobavljač ne može, u dobroj vjeri, i nakon što je poduzeo sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati, dostaviti taj identifikacijski broj ali dostavi druge dokaze kojima se u dovoljnoj mjeri može dokazati da je stjecatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav u predmetnoj transakciji.21Taj sud smatra da se obrazloženje Suda u toj presudi može primijeniti i na prijenos unutar Zajednice, poput onog u glavnom postupku, te da se iz njega može zaključiti da se u predmetnom slučaju izuzeće od PDV-a može odbiti zbog toga što J. Plöckl nije poduzeo sve razumne mjere kako bi naveo identifikacijski broj za PDV koji je dodijelila država članica odredišta.22Međutim, sud koji je uputio zahtjev ističe da je Sud u točki 52. te presude presudio da je zakonito od dobavljača zahtijevati da postupa u dobroj vjeri i poduzme sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerio da transakcija koju je obavio neće dovesti do njegova sudjelovanja u utaji poreza. On stoga smatra da se od poreznog obveznika ne može zahtijevati poduzimanje razumnih mjera osim ako postoje ozbiljne indicije o postojanju utaje.23U nedostatku ozbiljne indicije o utaji, sud koji je uputio zahtjev smatra da se izuzeće od PDV-a ne može odbiti jer su ispunjeni materijalni uvjeti za to izuzeće, kao što je to slučaj u predmetu koji se pred njim vodi, pri čemu dostava identifikacijskog broja za PDV ne predstavlja takav uvjet. U tim okolnostima, to bi odbijanje bilo protivno načelu porezne neutralnosti i načelu proporcionalnosti.24U tim je okolnostima Finanzgericht München (Financijski sud u Münchenu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:„Dopušta li članak 22. stavak 8. Šeste direktive, u verziji koja proizlazi iz članka 28.h te direktive, i članak 28.c A točka (a) podstavak 1. i točka (d) Šeste Direktive državama članicama da odbiju porezno izuzeće za isporuku unutar Zajednice (ovdje: prijenos unutar Zajednice) ako isporučitelj doduše nije poduzeo sve razumne mjere u pogledu formalnih uvjeta evidentiranja identifikacijskog broja za PDV, ali ne postoje nikakvi konkretni dokazi za utaju poreza, a roba je prenesena u drugu državu članicu te su ispunjene i preostale pretpostavke za porezno izuzeće?”O prethodnom pitanju25Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 22. stavak 8. Šeste direktive, u verziji koja proizlazi iz članka 28.h te direktive, i članak 28.c A točku (a) prvi podstavak i točku (d) te direktive tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države podrijetla odbije izuzeti od PDV-a prijenos unutar Zajednice zbog toga što porezni obveznik nije dostavio identifikacijski broj za PDV koji je dodijelila država odredišta, ako ne postoje nikakve ozbiljne indicije koje bi ukazivale na postojanje utaje, ako je roba prenesena u drugu državu članicu i ako su također ispunjeni drugi uvjeti za izuzeće.26Sukladno članku 28.a stavku 5. točki (b) prvom podstavku Šeste direktive, prijenos robe koji provodi porezni obveznik, a koja čini dio njegove poslovne imovine, u drugu državu članicu u kojoj se ne nalazi njegovo poslovno sjedište smatra se isporukom robe uz naknadu. Takav prijenos dakle, na temelju članka 2. točke 1. i članka 5. stavka 1. Šeste direktive, predstavlja transakciju koja podliježe PDV-u.27Uvjeti koje treba ispuniti kako bi se transakcija mogla smatrati prijenosom unutar Zajednice u smislu članka 28.a stavka 5. točke (b) Šeste direktive, predviđeni su u drugom podstavku te odredbe, sukladno kojima se smatra da je porezni obveznik u drugu državu članicu prenio ili da je za njegov račun prenesena sva materijalna imovina koja je otpremljena ili prevezena izvan teritorija iz članka 3. te direktive, ali unutar Europske unije, za potrebe njegova poslovanja, osim za potrebe određenih transakcija navedenih u tom podstavku.28Iz članka 28.c A točke (d) Šeste direktive proizlazi da takav prijenos unutar Zajednice mora biti izuzet od PDV-a u državi članici podrijetla s obzirom na to da može koristiti izuzeća propisana člankom 28.c A točkama (a) do (c) Šeste direktive u slučaju da je bio obavljen za drugog poreznog obveznika. 29Proizlazi da se, u svrhe izuzeća od PDV-a, prijenos unutar Zajednice, na koji se odnosi spomenuti članak 28.a stavak 5. točka (b), smatra, osobito, isporukom unutar Zajednice čije je izuzeće od PDV-a propisano u članku 28.c A točki (a) prvom podstavku Šeste direktive. Kad je riječ o uvjetima za izuzeće takvog prijenosa unutar Zajednice, oni proizlaze, s jedne strane, iz te potonje odredbe, pri čemu taj prijenos ne mora biti obavljen za drugog poreznog obveznika. Predmetna roba dakle mora biti otpremljena ili prevezena od strane poreznog obveznika ili za njegov račun izvan teritorija iz članka 3. te direktive, ali unutar Unije, i taj se prijenos mora obaviti za tog istog poreznog obveznika

ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik i koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.30S druge strane, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 59. do 61. svojega mišljenja, materijalni uvjeti prijenosa unutar Zajednice, poput onih iz članka 28.a stavka 5. točke (b) drugog podstavka Šeste direktive i koji su navedeni u točki 27. ove presude, također trebaju biti ispunjeni kako bi prijenos bio oslobođen PDV-a.31S obzirom na navedeno, valja utvrditi da činjenica da prijenos robe za potrebe poslovanja poreznog obveznika, kao što je tom odredbom precizirano, podrazumijeva da se taj prijenos obavlja za tog poreznog obveznika „koji djeluje kao takav" u smislu članka 28.c A točke (a) prvog podstavka Šeste direktive. U tom pogledu, stalna je sudska praksa da porezni obveznik djeluje u tom svojstvu kada obavlja transakcije u okviru svoje oporezive djelatnosti (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 49., i od 8. studenoga 2012., Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, t. 52.).32Sud koji je uputio zahtjev smatra da transakciju o kojoj je riječ u glavnom postupku treba smatrati prijenosom unutar Zajednice u smislu članka 28.a stavka 5. točke (b) Šeste direktive. U tom pogledu, taj sud ističe da je vozilo koje je stekao J. Plöckl bilo namijenjeno njegovu poslovanju sa sjedištem u Njemačkoj, a potom otpremljeno u Španjolsku kako bi ga J. Plöckl nastavio koristiti u poslovne svrhe.33Proizlazi, kao što proizlazi i iz teksta pitanja koje je postavio sud koji je uputio zahtjev, da su uvjeti za izuzeće od PDV-a prijenosa o kojem je riječ u glavnom postupku bili ispunjeni. Međutim, to je izuzeće porezna uprava odbila zbog toga što joj J. Plöckl nije dostavio identifikacijski broj za PDV koji je dodijelila Kraljevina Španjolska, što se zahtijeva člankom 17.c stavkom 3. Provedbene uredbe o porezu na promet, u verziji koja je bila na snazi na datum nastanka činjenica u glavnom postupku.34U svojim pisanim očitovanjima, Europska komisija smatra da je svrha tog zahtjeva za dostavu identifikacijskog broja za PDV koji dodijeli država članica odredišta, u odnosu na prijenos unutar Zajednice, dokazivanje da je porezni obveznik prenio dotičnu robu u tu državu članicu „za potrebe svojeg poslovanja", što predstavlja, kao što proizlazi iz točaka 30. i 31. ove presude, uvjet za izuzeće od PDV-a takvog prijenosa. Porezna uprava i njemačka vlada potvrdile su taj cilj navedenog zahtjeva na raspravi. Ovo se prethodno pitanje dakle odnosi na načine dokazivanja koji se mogu naložiti, i okolnosti u kojima mogu biti naloženi, kako bi se dokazalo da je taj uvjet za izuzeće ispunjen.35U tom pogledu, Sud je presudio da je, u nedostatku odredbe o tom predmetu u Šestoj direktivi, s obzirom na to da ona samo propisuje u svojem članku 28.c A prvom dijelu rečenice da države članice moraju odrediti uvjete pod kojima izuzimaju isporuke robe unutar Zajednice, pitanje dokaza koje mogu dostaviti porezni obveznici radi korištenja izuzeća od PDV-a u nadležnosti država članica (presude od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 42. i navedena sudska praksa). To se primjenjuje i na prijenose unutar Zajednice, na koje se odnosi točka (d) te odredbe.36Nadalje, članak 22. stavak 8. Šeste direktive, u verziji koja proizlazi iz članka 28.h te direktive, dodjeljuje državama članicama mogućnost donošenja mjera namijenjenih osiguranju točne naplate PDV-a i izbjegavanju utaje, pod uvjetom, osobito, da ne prekoračuju ono što je nužno za postizanje takvih ciljeva. Te se mjere ne mogu, stoga, koristiti na način da dovode u pitanje neutralnost PDV-a, koja čini temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a (presuda od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 44. i navedena sudska praksa).37Takva nacionalna mjera, ako u bitnome podvrgava pravo na izuzeće od PDV-a poštovanju formalnih obveza, bez uzimanja u obzir materijalnih uvjeta i, osobito, bez postavljanja pitanja o tome jesu li oni ispunjeni, prekoračuje ono što je nužno radi osiguranja pravilne naplate poreza. Naime, transakcije se moraju oporezivati uzimajući u obzir njihova objektivna obilježja (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 29. i 30.).38 Međutim, kad je riječ o objektivnim obilježjima prijenosa unutar Zajednice, iz točke 30. ove presude proizlazi da, ako prijenos robe ispunjava uvjete iz članka 28.a stavka 5. točke (b) drugog podstavka Šeste direktive, taj je prijenos izuzet od PDV-a (vidjeti analognu presudu od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 30.).39Posljedično, načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se izuzeće od PDV-a odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim uvjetima (vidjeti analognu presudu od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 31.).40U tom pogledu Sud je presudio, u kontekstu isporuke unutar Zajednice, da obveza dostave identifikacijskog broja za PDV stjecatelja robe predstavlja formalni uvjet u odnosu na pravo na izuzeće od PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 51.).41Isto vrijedi za obvezu dostave, u okviru prijenosa unutar Zajednice, identifikacijskog broja za PDV poreznog obveznika koji dodijeli država članica odredišta. U tom

pogledu, iako dostava tog broja predstavlja dokaz da je takav prijenos obavljen u svrhe poslovanja tog poreznog obveznika i, posljedično, kao što to proizlazi iz točke 31. ove presude, da je taj porezni obveznik djelovao kao takav u toj državi članici, dokaz takvog svojstva ne može u svim slučajevima ovisiti isključivo o dostavi navedenog identifikacijskog broja za PDV. Naime, članak 4. stavak 1. Šeste direktive, kojim je definiran pojam „porezni obveznik”, ne podvrgava to svojstvo činjenici da dotična osoba posjeduje identifikacijski broj za PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 49.). Dostava tog broja ne predstavlja dakle materijalni uvjet za izuzeće od PDV-a prijenosa unutar Zajednice.42Iz prethodno navedenog proizlazi da uprava države članice načelno ne može odbiti izuzeti od PDV-a prijenos unutar Zajednice samo zbog toga što porezni obveznik nije dostavio identifikacijski broj za PDV koji mu je dodijelila država članica odredišta.43Kao što je to nezavisni odvjetnik iznio u točki 81. svojega mišljenja, sudskom praksom Suda priznata su međutim dva slučaja u kojima nepoštovanje formalnog zahtjeva može dovesti do gubitka prava na izuzeće od PDV-a.44Na prvom mjestu, na načelo porezne neutralnosti ne može se, radi izuzeća od PDV-a, pozvati porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u poreznoj utaji koja je ugrozila funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 7. prosinca 2010., R., C-285/09, EU:C:2010:742, t. 54., i od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 46.).45 Međutim, sud koji je uputio zahtjev utvrdio je da nema ozbiljnih indicija o postojanju porezne utaje u glavnom postupku i da je porezna uprava isključila takvu utaju. Stoga ta iznimka od pravila prema kojem se izuzeće od PDV-a treba odobriti čak i ako nije poštovan formalni uvjet, ako su ispunjeni materijalni uvjeti, nije primjenjiva u ovom sporu.46Na drugom mjestu, povreda formalnog uvjeta može dovesti do odbijanja izuzeća od PDV-a ako je učinak te povrede sprječavanje podnošenja ključnog dokaza da su materijalni uvjeti bili ispunjeni (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 31., i do 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 46.).47Proizlazi, međutim, iz samog uvjeta o kojem ovisi to izuzeće od PDV-a da, kada porezna uprava raspolaže potrebnim podacima da bi utvrdila da su materijalni uvjeti ispunjeni, ta uprava ne smije uvesti dodatne uvjete u vezi s pravom poreznog obveznika na izuzeće koji za učinak mogu imati onemogućavanje izvršavanja tog prava (vidjeti analognu presudu od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 40. i navedenu sudsku praksu).48Kao što je navedeno u točkama 30. i 31. ove presude, materijalni uvjeti prijenosa unutar Zajednice, propisani člankom 28.a stavkom 5. točkom (b) Šeste direktive, u biti odgovaraju materijalnim uvjetima za izuzeće od PDV-a takvog prijenosa, navedenima u članku 28.c A točki (a) te direktive.49Posljedično, s obzirom na to da je, kao što to proizlazi iz točke 32. ove presude, u okviru glavnog postupka, iako J. Plöckl nije dostavio identifikacijski broj za PDV koji je dodijelila država članica odredišta, sud koji je uputio zahtjev utvrdio da se predmetna transakcija treba smatrati prijenosom unutar Zajednice u smislu članka 28.a stavka 5. točke (b) Šeste direktive, valja utvrditi da je porezna uprava raspolagala podacima na temelju kojih je također bilo moguće utvrditi da su uvjeti za izuzeće tog prijenosa bili ispunjeni.50Proizlazi dakle da niti jedna od dviju situacija za koje je Sud utvrdio mogućnost porezne uprave da odbije izuzeće od PDV-a zbog nepoštovanja formalnog zahtjeva nije primjenjiva u okolnostima kao što su one u glavnom postupku.51Sud koji je uputio zahtjev poziva se međutim na točku 58. presude od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), u kojoj je Sud presudio da se članku 28.c A točki (a) prvom podstavku Šeste direktive ne protivi to da porezna uprava države članice podvrgne izuzeće od PDV-a isporuke unutar Zajednice dostavljanju od strane dobavljača identifikacijskog broja za PDV stjecatelja, pod uvjetom, međutim, da se odobrenje korištenja tog izuzeća ne odbija samo zbog toga što ta obveza nije poštovana ako dobavljač ne može, u dobroj vjeri, i nakon što je poduzeo sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati, dostaviti taj identifikacijski broj ali dostavi dokaze kojima se u dovoljnoj mjeri može dokazati da je stjecatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav u predmetnoj transakciji. Sud koji je uputio zahtjev pita se proizlazi li iz toga da se izuzeće od PDV-a može odbiti poreznom obvezniku koji, u okviru prijenosa unutar Zajednice, nije poduzeo sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati za podnošenje poreznoj upravi identifikacijskog broja za PDV koji je dodijelila država članica odredišta.52U presudi od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), Sud nije namjeravao uspostaviti takvo opće pravilo.53Naime, Sud je, u točki 46. te presude, izričito potvrdio sudsku praksu u skladu s kojom, osim u dvama slučajevima navedenim u točkama 44. i 46. ove presude, načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se izuzeće od PDV-a odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima.54Nadalje,

kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 111. svojega mišljenja, proizlazi osobito iz točke 52. presude od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) da se utvrđenje u vezi nemogućnosti poreznog obveznika da, u dobroj vjeri, nakon što je poduzeo sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati, dostavi identifikacijski broj za PDV stjecatelja, odnosi na situaciju u kojoj se postavlja pitanje je li porezni obveznik sudjelovao u poreznoj utaji. Sud je tako presudio da se sudjelovanje dobavljača u utaji može isključiti s obzirom na okolnost da taj dobavljač nije mogao u dobroj vjeri i nakon što je poduzeo sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati, dostaviti identifikacijski broj za PDV stjecatelja.55Proizlazi, u tim okolnostima, kao što su one u glavnom postupku, u kojima je sudjelovanje poreznog obveznika u poreznoj utaji u svakom slučaju isključeno, da se izuzeće od PDV-a istomu ne može odbiti zbog toga što nije poduzeo sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi ispunio formalnu obvezu, odnosno dostavio identifikacijski broj za PDV koji je dodijelila država članica odredišta prijenosa unutar Zajednice.56Pred Sudom, porezna uprava i njemačka vlada ipak su istaknule bitnost identifikacijskog broja za PDV kao elementa kontrole u masovnom sustavu koji uključuje velik broj transakcija unutar Zajednice.57Međutim, takva tvrdnja ne može izmijeniti formalni uvjet u materijalni uvjet u zajedničkom sustavu PDV-a, niti opravdati odbijanje izuzeća zbog nepoštovanja formalnog uvjeta propisanog nacionalnim pravom kojim se prenosi Šesta direktiva.58Naime, iako članak 22. stavak 8. Šeste direktive, u verziji koja proizlazi iz članka 28.h te direktive, dozvoljava državama članicama da donose mjere namijenjene osiguranju točne naplate PDV-a i izbjegavanju utaje, takvo odbijanje izuzeća premašivalo bi ono što je nužno za postizanje tih ciljeva, s obzirom na to da slična povreda nacionalnog prava može biti sankcionirana novčanom kaznom proporcionalnom njezinoj težini (vidjeti analogne presude od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 62. i 63., i od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 47. i 48.).59S obzirom na prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 22. stavak 8. Šeste direktive, u verziji koja proizlazi iz članka 28.h te direktive, i članak 28.c A točku (a) prvi podstavak i točku (d) te direktive treba tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice podrijetla odbije izuzeti od PDV-a prijenos unutar Zajednice zbog toga što porezni obveznik nije dostavio identifikacijski broj za PDV koji je dodijelila država odredišta, ako ne postoje nikakve ozbiljne indicije koje bi ukazivale na postojanje utaje, ako je roba prenesena u drugu državu članicu i ako su također ispunjeni drugi uvjeti za izuzeće.Troškovi60Budući 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 (četvrto vijeće) odlučuje:Članak 22. stavak 8. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2005/92/EEZ od 12. prosinca 2005., u verziji koja proizlazi iz članka 28.h te Šeste direktive, i članak 28.c A točku (a) prvi podstavak i točku (d) te navedene direktive treba tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice podrijetla odbije izuzeti od poreza na dodanu vrijednost prijenos unutar Zajednice zbog toga što porezni obveznik nije dostavio identifikacijski broj za porez na dodanu vrijednost koji je dodijelila država odredišta, ako ne postoje nikakve ozbiljne indicije koje bi ukazivale na postojanje utaje, ako je roba prenesena u drugu državu članicu i ako su također ispunjeni drugi uvjeti za izuzeće.

Potpisi