Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
PAOLA MENGOZZIJA
od 22. ožujka 2018.[1]

Predmet C-108/17

UAB Enteco Baltic
protiv
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
uz sudjelovanje
Vilniaus teritorinė muitinė

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Članak 14. stavak 1. Direktive 2006/112/EZ – Članak 138. stavak 1. i članak 143. stavak 1. točka (d) i članak 143. stavak 2. Direktive 2006/112 – Izuzeće od PDV-a pri uvozu nakon kojeg slijedi izuzeta isporuka unutar Zajednice – Roba otpremljena ili prevezena iz treće zemlje u državu članicu koja nije država članica u kojoj otprema ili prijevoz robe završava – Uvoznikovo dostavljanje broja upisa u registar obveznika PDV-a kupca u državi članici odredišta – Formalni ili materijalni zahtjev prava na izuzeće uvoza – Dokumenti dostatni za dokazivanje da je roba stvarno otpremljena u drugu državu članicu – Pojam i načini prijenosa prava raspolaganja robom na kupca – Dobra vjera uvoznika – Znanje poreznog obveznika o sudjelovanju kupca u utaji poreza – Prihvaćanje deklaracije uvoznika od strane nadležnog tijela – Pravna sigurnost – Eventualna obveza nadležnog tijela da pomogne poreznom obvezniku da prikupi potrebne informacije kako bi dokazao da je ispunio uvjete za izuzeće”

I. Uvod

1. Ovim zahtjevom za prethodnu odluku, Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva) u biti pita Sud o tumačenju članka 14. stavka 1., članka 138. stavka 1. te članka 143. stavka 1. točki (d) i članka 143. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2], kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/69/EZ od 25. lipnja 2009. u vezi s utajom poreza povezanom s uvozom[3] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), te načela zaštite pravne sigurnosti.

2. Sedam prethodnih pitanja suda koji je uputio zahtjev postavljeno je u pogledu toga što je društvo UAB Enteco Baltic uvozilo u Litvu gorivo iz Bjelarusa namijenjeno isporuci unutar Zajednice u druge države članice.

1 Izvorni jezik: francuski

2 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

3 SL 2009., L 175, str. 12. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 289.)

3. Najzamršenije pitanje u ovom predmetu jest pitanje je li obveza koju ima uvoznik, poput društva Enteco Baltic, da dostavi nadležnim tijelima države članice uvoza identifikacijski broj za PDV svojeg kupca, koji mu se dodjeljuje u državi članici odredišta robe, običan formalni ili pak materijalni zahtjev prava na izuzeće od PDV-a pri uvozu, počevši od stupanja na snagu Direktive 2009/69, kojom je takva obveza unesena u sam tekst Direktive 2006/112.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. U skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u, „‚[i]sporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik".

5. Člankom 20. te direktive utvrđuje se da „[s]tjecanje 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".

6. U skladu s člankom 131. navedene direktive:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba [prava Unije] 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."

7. Člankom 138. stavkom 1. te direktive predviđa se:

„Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog 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."

8. Članak 143. Direktive 2006/112 izmijenjen je Direktivom 2009/69, u čijem se članku 2. stavku 1. prvom podstavku rok za prenošenje utvrđuje do 1. siječnja 2011. U uvodnim izjavama 3. do 5. Direktive 2009/69 predviđa se:

„(3) Uvoz robe je oslobođen od plaćanja [PDV-a] ako je uvezena roba odmah isporučena ili prenesena poreznom obvezniku u drugoj državi članici. Uvjete pod kojima se navedeno oslobođenje od plaćanja poreza odobrava propisuju države članice. Međutim, iskustvo je pokazalo da trgovci iskorištavaju razlike u primjeni kako bi izbjegli plaćanje PDV-a na robu koju uvoze pod tim okolnostima.

(4) Kako bi se spriječilo navedeno iskorištavanje, za određene je transakcije na razini Zajednice potrebno detaljno utvrditi skup minimalnih uvjeta pod kojima se takvo oslobođenje primjenjuje.

(5) S obzirom da zbog navedenih razloga ciljeve ove Direktive, posebno rješavanje problema utaje PDV-a, ne mogu dostatno ostvariti države članice, nego ih se može na bolji način ostvariti na razini Zajednice, Zajednica može donijeti mjere u skladu s načelom supsidijarnosti određenim u članku 5. [UEZ-a]. U skladu s načelom proporcionalnosti određenim u tom članku, ova Direktiva ne prelazi ono što je potrebno za ostvarivanje tih ciljeva."

9. U skladu s člankom 143. stavkom 1. točkom (d) i člankom 143. stavkom 2. Direktive o PDV-u:

„1. Države članice oslobađaju od poreza 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) se 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., 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 138. stavkom 2. točkom (c);

(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.”

10. U skladu s člankom 157. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u, „[d]ržave članice mogu izuzeti […] uvoz robe koja je namijenjena stavljanju u postupak skladištenja osim u postupak carinskog skladištenja”.

11. Člankom 167. navedene direktive predviđa se da pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

B. Litavsko pravo

12. Člankom 35. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (litavski Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), predviđa se:

„1. Uvezeni proizvodi izuzimaju se od PDV-a ako je u trenutku uvoza poznato da su ti proizvodi namijenjeni izvozu i da će biti prevezeni u drugu državu članicu, te da isporuka proizvoda koju litavski izvoznik obavlja u drugoj državi članici, na temelju poglavlja VI. ovog zakona, podliježe stopi PDV-a od 0 %.

2. Odredbe ovog članka primjenjuju se ako je uvoznik upisan u registar obveznika PDV-a u Litvi te ako se proizvodi prevoze u drugu državu članicu u najduljem razdoblju od jednog mjeseca od oporezivog događaja iz članka 14. stavaka 12. ili 13. ovog zakona. Na temelju objektivnih okolnosti može se utvrditi dulji rok za prijevoz.

3. Načini primjene ovog članka utvrđuje državna carinska služba [(u daljnjem tekstu: DCS)] zajedno sa središnjom poreznom upravom.”

13. Članak 49. stavak 1. Zakona o PDV-u glasi:

„Stopa PDV-a od 0 % primjenjuje se na proizvode koji se isporučuju osobi koja je upisana u registar obveznika PDV-a u drugoj državi članici te se izvoze s državnog područja u drugu državu članicu [bez obzira na osobu koja prevozi proizvode, bilo da se radi o dobavljaču, kupcu ili nekoj trećoj osobi koju za to zaduže].”

14. Člankom 56. Zakona o PDV-u, koji se odnosi na „[o]pravdanje primjene stope PDV-a od 0 %”, predviđa se, među ostalim, sljedeće:

„1. […] Obveznik PDV-a koji je primijenio stopu PDV-a od 0 % na temelju članka 49. ovog zakona treba imati dokaznu dokumentaciju za izvoz proizvoda s državnog područja i, ako se stopa PDV-a od 0 % primjenjuje prilikom isporuke proizvoda osobi koja je upisana u registar obveznika PDV-a u drugoj državi članici, dokaze da je osoba kojoj su proizvodi izvezeni obveznik PDV-a u drugoj državi članici.

4. Neovisno o drugim odredbama ovog članka, porezna uprava ima pravo, u skladu s pravilima koji se predviđaju Mokesčių administravimo įstatymas [Zakon o poreznoj upravi], zahtijevati predočenje dodatnih dokaza na temelju kojih se može ocijeniti osnova za primjenu stope PDV-a od 0 %. Ako porezni obveznik ne može dokazati da je stopa PDV-a od 0 % bila opravdano primijenjena na isporuku proizvoda, kupnju proizvoda u drugoj državi članici ili pružanje usluga, ta isporuka proizvoda, kupnja proizvoda u drugoj državi članici ili to pružanje usluga podliježu uobičajenoj stopi PDV-a ili smanjenoj stopi PDV-a, ako je predviđena za te proizvode ili usluge.

[…]

5. Neovisno o drugim odredbama ovog članka, porezna uprava ima pravo, na svoju inicijativu ili putem ovlaštenih službi za izvršavanje zakona, prikupiti dodatne dokaze na temelju kojih se može ocijeniti osnova za primjenu stope PDV-a od 0 %. Nakon što primi dokaze da stopa PDV-a od 0 % nije opravdano primijenjena na isporuku proizvoda, kupnju proizvoda u drugoj državi članici ili pružanje usluga, ta isporuka proizvoda, kupnja proizvoda u drugoj državi članici ili pružanje usluga podliježu uobičajenoj stopi PDV-a ili smanjenoj stopi PDV-a, ako je predviđena za te proizvode ili usluge.”

15. Točka 4. „Pravila za izuzeće od PDV-a pri uvozu proizvoda uvezenih i isporučenih u drugu državu članicu Europske unije” (u daljnjem tekstu: Pravila), koja su odobrena odlukom br. 1B-439/VA-71 ravnatelja DCS-a i voditelja Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Državni porezni inspektorat pri Ministarstvu financija, Litva) (u daljnjem tekstu: Inspektorat) od 29. travnja 2004., glasi kako slijedi:

„4. Proizvodi koji se uvoze na državno područje izuzeti su od PDV-a ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

4.1. u trenutku uvoza poznato je da su proizvodi namijenjeni izvozu i da će biti prevezeni u drugu državu članicu;

4.2. uvoznik proizvoda upisan je u registar obveznika PDV-a na državnom području prilikom donošenja carinske uvozne deklaracije u svrhu carinske kontrole;

4.3. isporuka proizvoda uvezenih iz Litve u drugu državu članicu na temelju odredbi glave VI. Zakona o PDV-u podliježe stopi PDV-a od 0 %;

4.4. uvoznik isporučuje poreznom obvezniku u drugoj državi članici iste proizvode koje je uvezao na državno područje;

4.5. proizvodi su prevezeni u drugu državu članicu u roku od najviše jednog mjeseca od oporezivog događaja iz članka 14. stavka 12. ili 13. Zakona o PDV-u ili u produljenom roku prijevoza u drugu državu članicu koji je predviđen odredbama točke 5. Pravila."

16. Točka 7. Pravila glasi kako slijedi:„7. Uz carinsku uvoznu deklaraciju i ostale dokumente, u svrhu carinske kontrole predočuju se:

– 7.1. potvrda uvoznika o upisu u registar obveznika PDV-a i njezina preslika (potvrda o upisu u registar obveznika PDV-a koja se vraća nakon provjere i njezina preslika);

– 7.2. dokumenti na temelju kojih se dokazuje da su proizvodi koji se uvoze na državno područje namijenjeni prijevozu i da će biti prevezeni u drugu državu članicu (dokumenti o prijevozu ili osobito ugovor)."

17. Pravila su dopunjena točkom 7.1., odlukom br. 1B-773/VA-119 ravnatelja DCS-a i voditelja Inspektorata od 28. prosinca 2010., koja je stupila na snagu 1. siječnja 2011. Ta točka 7.1. predviđa:

„Uvoznik treba bez odgađanja u pisanom obliku obavijestiti regionalnu carinsku službu ako se promijeni mjesto skladištenja proizvoda ili njihov kupac (porezni obveznik druge države članice i/ili države članice u koju se isporučuju proizvodi navedeni u dokumentima koji se predočuju u svrhu carinske kontrole) te pritom podnosi nove elemente kojima se objašnjavaju razlozi promjene i prilaže preslike dokazne dokumentacije."

18. U točki 27.49.1.7. „Načina upotrebe jedinstvene carinske deklaracije", koji su odobreni odlukom br. 1B-289 ravnatelja DCS-a od 13. travnja 2004., zahtijeva se od uvoznika da navede slovnu oznaku države članice Unije u koju su proizvodi izvezeni, koja je na snazi u trenutku donošenja uvozne deklaracije, te osobni identifikacijski broj za PDV primatelja proizvodâ, koji izdaju nadležna tijela države članice Unije, kad su proizvodi koji nisu proizvedeni u Zajednici i koji su izuzeti od PDV-a na temelju članka 35. Zakona o PDV-u, pušteni u slobodan promet i uvezeni na nacionalno tržište.

III. Činjenice u glavnom postupku, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

19. Društvo Enteco Baltic ima sjedište u Litvi. Pruža usluge trgovine na veliko motornim gorivima.

20. Tijekom razdoblja između 2010. i 2012. društvo Enteco Baltic u Litvu je uvozilo gorivo iz Bjelarusa. Ta su goriva stavljena u postupak nazvan „carinski postupak 42"[4], kojim se omogućuje njihovo puštanje u slobodan promet izuzeto od PDV-a pri uvozu. To je društvo u uvoznim deklaracijama navelo identifikacijski broj za PDV kupca sa sjedištem u drugoj državi članici kojem je namjeravalo isporučiti proizvode. Te je proizvode držalo u skladištima proizvoda koji podliježu trošarinama koja pripadaju drugim litavskim poduzetnicima.

21. Društvo Enteco Baltic prodalo je ta goriva društvima sa sjedištem u Poljskoj, Slovačkoj i Mađarskoj na temelju pisanih ugovora i pojedinačnih narudžbi. Tim se ugovorima predviđala isporuka „franko tvornica" (*ex-works*)[5]. Stoga je društvo Enteco Baltic bilo dužno samo dostaviti goriva kupcima u Litvi, a oni su bili odgovorni za daljnji prijevoz u državu članicu odredišta.

4 Taj se postupak naziva „carinski postupak 42" zbog toga što, da bi se dobilo izuzeće od PDV-a, uvoznik robe u polje br. 37 jedinstvene carinske deklaracije treba upisati šifru koja počinje s 42. Tim se postupkom omogućuje uvoz robe izuzet od PDV-a iza kojeg odmah slijedi isporuka unutar Zajednice, uz pojednostavnjene formalnosti i manje troškove.

5 U okviru takvog tržišnog ugovora, prodavatelj se samo obvezuje da će dostaviti robu za izvoz, dok kupac snosi sve rizike povezane s njezinim prijevozom.

22. Kupci elektroničkom poštom upućuju svoje pojedinačne narudžbe društvu Enteco Baltic te pritom navode, među ostalim, podatke za kontakt zastupnika koji će preuzeti naručene proizvode i podatke koji se odnose na porezna skladišta odredišta[6] tih proizvoda. Računi PDV-a koje izdaje društvo Enteco Baltic uobičajeno su se kupcima slali elektroničkom poštom.

23. U svrhu prijevoza proizvoda, na njih su se odnosili elektronički dokumenti o prijevozu proizvoda koji podliježu trošarinama te CMR teretni listovi[7]. Te su listove ispunili odgovorni zaposlenici poreznog skladišta pošiljatelja te se, među ostalim, na njima navodilo mjesto otpreme proizvoda (odnosno porezno skladište pošiljatelja), kupac i mjesto primitka (odnosno porezno skladište odredišta).

24. Nakon isporuke proizvoda u porezna skladišta odredišta[8], društvo Enteco Baltic primilo je potvrdu e-ROR[9] o isporuci i zatvaranju elektroničkog dokumenta o prijevozu. Obično je primalo i CMR teretne listove u kojima su porezna skladišta odredišta potvrdila primitak proizvoda.

25. Društvo Enteco Baltic katkad je prodavalo proizvode različitim poreznim obveznicima od onih čiji su identifikacijski brojevi bili navedeni na uvoznim deklaracijama. Elementi koji se odnose na te porezne obveznike drugih država članica, uključujući njihov identifikacijski broj za PDV, bili su uvijek dostavljeni Inspektoratu u mjesečnim izvješćima o isporuci proizvoda u druge države članice.

26. Vilniaus teritorinė muitinė (Regionalna carinska služba u Vilniusu, Litva) (u daljnjem tekstu: RCS) provela je 2012. djelomičnu analizu uvoznih deklaracija koje se odnose na razdoblje od 1. travnja 2010. do 31. svibnja 2012. te je utvrdila nepravilnosti u identifikacijskim brojevima za PDV. Ta ih je služba prepravila.

27. Inspektorat je 2013. primio od poljske, slovačke i mađarske porezne uprave informacije koje se odnose na moguću utaju u okviru primjene carinskog postupka 42. Konkretno, te su uprave navele da ne mogu potvrditi kupčev primitak predmetnih goriva i da kupci nisu prijavili PDV za predmetno razdoblje.

28. S obzirom na te informacije, Inspektorat je 2013. proveo poreznu kontrolu. Utvrdio je da je društvo Enteco Baltic predočilo dovoljno dokaza na temelju kojih se utvrđuje da su proizvodi izišli iz zemlje i da je na kupce stvarno preneseno pravo raspolaganja proizvodima kao vlasnik. Prema mišljenju Inspektorata, nije utvrđeno da je tijekom predmetnih transakcija društvo Enteco Baltic postupalo nesavjesno ili nepažljivo.

29. RCS je ponovno proveo kontrolu tijekom 2014. i 2015. čiji su se predmet i razdoblje djelomično preklapali s kontrolom koju je Inspektorat proveo 2013. U okviru te nove kontrole, RCS je utvrdio da društvo Enteco Baltic nije isporučilo goriva poreznim obveznicima koji su navedeni u uvoznim deklaracijama ili nije dokazalo da su goriva prevezena i da je pravo raspolaganja kao vlasnik bilo preneseno na osobe navedene u računima PDV-a.

30. Društvo Enteco Baltic obratilo se poljskom društvu za prikupljanje ekonomskih podataka kako bi dobilo dodatne informacije o predmetnim prijevozima te je od RCS-a zatražilo da se obrati poljskim poreznim skladištima radi dobivanja informacija koje navedeno društvo za prikupljanje podataka nije moglo dobiti. Nije se postupilo u skladu s tim zahtjevom.

6 U zahtjevu za prethodnu odluku navode se samo skladišta u Poljskoj.

7 CMR teretni list (utvrđen na temelju Konvencije o ugovoru o međunarodnom prijevozu robe cestom (CMR) potpisane u Ženevi 19. svibnja 1956., *Zbirka ugovora*, 1961., sv. 399., str. 189.) dokument je kopnenog prijevoza koji jedna strana ugovora o prijevozu treba sastaviti prije izvršenja međunarodnog prijevoza robe. CMR teretnim listom osobito se potvrđuje otprema robe od trenutka u kojem ga je prijevoznik potpisao.

8 Vidjeti bilješku 6. ovog mišljenja.

9 Nije sporno da je e-ROR elektronička obavijest o primitku proizvoda koji podliježu trošarinama, koju sastavlja primatelj.

31. RCS je 25. studenoga 2015. sastavio izvješće o inspekciji u kojem je utvrdio da je uvoz goriva podrijetlom iz Bjelarusa koji je obavilo društvo Enteco Baltic bio neutemeljeno izuzet. Naložio mu je da plati iznos od 3 220 822 eura na ime PDV-a, uvećan za kazne i zatezne kamate.

32. DCS je odlukom od 16. ožujka 2016. potvrdio te naloge. U toj je odluci DCS pojasnio da se izuzeće uvoza može primijeniti samo ako je pravo raspolaganja proizvodima izravno preneseno na drugog obveznika PDV-a u drugoj državi članici. U ovom slučaju, to se izuzeće nije moglo odobriti društvu Enteco Baltic jer su goriva bila isporučena poljskim poreznim skladištima čiji identifikacijski broj za PDV nije bio naveden na računima PDV-a.

33. Društvo Enteco Baltic podnijelo je protiv te odluke pritužbu pred Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri vladi, Litva) (u daljnjem tekstu: KPS). Odlukom od 1. lipnja 2016. KPS je proslijedio pritužbu DCS-u.

34. Enteco Baltic i DCS pokrenuli su postupak pred sudom koji je uputio zahtjev te su pritom tražili da se, među ostalim, poništi odluka KPS-a.

35. Pred tim su sudom Enteco Baltic i DCS raspravljali o utjecaju isporuke goriva poreznim obveznicima u drugim državama članicama koji nisu identificirani na uvoznim deklaracijama. Navedeni sud napominje da je u mjesečnim izvješćima o isporuci proizvoda u druge države članice društvo Enteco Baltic podnijelo Inspektoratu sve podatke o kupcima, uključujući njihov identifikacijski broj za PDV te da nije skrivao identitet stvarnih kupaca.

36. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev pita o dokaznoj vrijednosti CMR teretnih listova, trošarinskih dokumenata u elektroničkom obliku e-TD (u daljnjem tekstu: dokument e-TD [10]) i dopisa e-ROR.

37. Sud koji je uputio zahtjev traži i pojašnjenja točne definicije isporuke robe u smislu članka14. stavka 1. Direktive o PDV-u u slučaju u kojem pravo raspolaganja robom kao vlasnik nije bilo izravno preneseno na kupca, nego na prijevoznike ili poljska porezna skladišta. Ističe da se pred njim društvo Enteco Baltic pozvalo na sudsku praksu o pravu na odbitak PDV-a.

38. Štoviše, sud koji je uputio zahtjev pita čini li ili može li činiti, kao što je smatrao KPS, dobra vjera dobavljača dodatan uvjet za izuzeće od PDV-a pri uvozu.

39. Naposljetku, taj je sud tražio pojašnjenja o ocjeni relevantnosti dokaza u svrhu primjene Direktive o PDV-u.

40. U tim je okolnostima Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 143. stavak 2. Direktive o PDV-u tumačiti na način da poreznom tijelu države članice zabranjuje da odbije primijeniti izuzeće predviđeno u članku 143. stavku 1. točki (d) te direktive samo zato što su se u vrijeme uvoza proizvodi namjeravali isporučiti jednom obvezniku PDV-a, pa je na uvoznoj deklaraciji bio naveden njegov identifikacijski broj za PDV, ali su kasnije zbog promijenjenih okolnosti proizvodi bili isporučeni drugom poreznom obvezniku (obvezniku PDV-a), a tijelima su dostavljeni svi podaci o identitetu stvarnog kupca?

10 Pokrata od elektronički trošarinski dokument. Elektronički trošarinski dokument predviđen je Direktivom Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.) te treba biti usklađen sa zahtjevima Uredbe Komisije (EZ) br. 684/2009 od 24. srpnja 2009. o provedbi Direktive Vijeća 2008/118/EZ s obzirom na računalnu obradu postupaka za kretanje trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine (SL 2009., L 197, str. 24.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 199.). Na temelju tog se dokumenta može ostvariti pravo na primjenu sustava odgode plaćanja trošarina.

2. Može li se, u okolnostima iz glavnog predmeta, članak 143. stavak 1. točka (d) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se neosporavani dokumenti (teretni listovi e-TD i potvrde e-ROR) kojima se potvrđuje prijevoz proizvoda iz poreznog skladišta na području jedne države članice u porezno skladište u drugoj državi članici mogu smatrati dovoljnim dokazom da su proizvodi stvarno prevezeni u drugu državu članicu?

3. Treba li članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se njime poreznim tijelima država članica zabranjuje da odbiju primijeniti izuzeće predviđeno u toj odredbi, ako pravo raspolaganja proizvodima nije bilo izravno preneseno na kupca, nego na osobe koje je on odredio (prijevozna poduzeća ili porezna skladišta)?

4. Protivi li se upravna praksa načelima neutralnosti u području PDV-a i zaštite legitimnih očekivanja, ako se u skladu s tom praksom različito tumači što treba smatrati prijenosom prava raspolaganja i koji su dokazi potrebni u svrhu utvrđivanja tog prijenosa, ovisno o tome primjenjuje li se odredbe članka 167. ili članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u?

5. Obuhvaća li područje primjene načela dobre vjere u području PDV-a i pravo osoba na izuzeće od PDV-a pri uvozu (na temelju odredbi članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u) u slučajevima poput onog u glavnom predmetu, odnosno kada carinsko tijelo uskrati poreznom obvezniku pravo na izuzeće od PDV-a pri uvozu zbog toga što nisu ispunjeni uvjeti za daljnju isporuku robe unutar Unije (na temelju odredbi članka 138. Direktive o PDV-u)?

6. Treba li odredbe članka 143. stavka 1. točku (d) Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi upravna praksa države članice prema kojoj se pretpostavlja da, kao prvo, pravo raspolaganja nije preneseno na određenu ugovornu stranu i da je, kao drugo, porezni obveznik znao ili mogao znati za moguću prijevaru u području PDV-a koju je počinila ugovorna stranka zbog toga što je poduzeće komuniciralo s ugovornim stranama elektroničkim sredstvima komunikacije i zbog toga što je porezno tijelo u okviru istrage utvrdilo da ugovorne strane nisu obavljale djelatnosti na navedenim adresama i nisu prijavile PDV na transakcije s poreznim obveznikom?

7. Treba li članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u tumačiti na način da unatoč činjenici da je porezni obveznik taj koji mora dokazati pravo na izuzeće od poreza, to ipak ne znači da nadležna javna tijela kada odlučuju o pitanju prijenosa prava raspolaganja nisu dužna prikupiti informacije koje su dostupne samo javnim tijelima?”

41. Pisana očitovanja u pogledu tih pitanja podnijeli su društvo Enteco Baltic, litavska vlada i Europska komisija. Sud je i saslušao te zainteresirane stranke na raspravi održanoj 25. siječnja 2018.

IV. Analiza

42. Člankom 143. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u u biti se uvodi izuzeće za uvoz robe otpremljene iz treće zemlje u državu članicu ako nakon tog uvoza slijedi isporuka unutar Zajednice koju provodi uvoznik i koja je izuzeta u skladu s člankom 138. te direktive.

43. U glavnom predmetu, iz objašnjenja koja je podnio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da je Enteco Baltic prvotno imao pravo na izuzeće predviđeno člankom 143. stavkom 1. točkom (d) Direktive o PDV-u kao uvoznik goriva podrijetlom iz Bjelarusa u Litvu, koje je namijenjeno isporuci kupcima u Poljskoj, Slovačkoj i Mađarskoj, pri čemu je ta isporuka unutar Zajednice bila izuzeta od PDV-a. Predmetno razdoblje iz glavnog predmeta odnosi se na uvoze goriva koji su se provodili od 1. travnja 2010. do 31. svibnja 2012.

44. Nakon raznih kontrola društva Enteco Baltic, čije ću posljedice razmotriti naknadno, litavsko carinsko tijelo smatralo je da je to društvo u konačnici bilo dužno platiti PDV. U biti, kao što proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, društvu Enteco Baltic stavlja se na teret da je u trenutku uvoza navelo identifikacijski broj za PDV koji konačno nije odgovarao onom broju stvarnih kupaca i/ili da nije dovoljno dokazalo da su uvezena goriva bila namijenjena isporuci u drugu državu članicu.

45. Naime, iz članka 143. stavka 2. Direktive o PDV-u proizlazi da se izuzeće predviđeno u članku 143. stavku 1. točki (d) te direktive, u slučaju uvoza nakon kojeg slijedi isporuka unutar Zajednice, primjenjuje samo ako je uvoznik u trenutku uvoza nadležnim tijelima države članice uvoza dostavio osobito, s jedne strane, identifikacijski broj za PDV kupca, kojem je roba isporučena u skladu s člankom 138. stavkom 1. Direktive o PDV-u, izdan u drugoj državi članici i, s druge strane, dokaz da je uvezena roba namijenjena prijevozu ili otpremi iz države članice uvoza u drugu državu članicu.

46. S obzirom na tekst članka 143. stavka 2. Direktive o PDV-u, glavni bi se predmet, *na prvi pogled*, mogao lako riješiti. Naime, bilo bi moguće, kao što je predložila Komisija u svojim pisanim očitovanjima, priznati da se uvjeti utvrđeni u tom članku nisu trebali smatrati kao posve formalni zahtjevi, nego kao materijalni zahtjevi prava na izuzeće od PDV-a pri uvozu. Iz toga bi slijedilo da bi neispunjavanje jednog od tih uvjeta dovelo do odbijanja prava na to izuzeće ili, kao što je slučaj s društvom Enteco Baltic u glavnom predmetu, do toga da uvoznik zahtijeva povrat PDV-a.

47. Čini mi se da Komisija pristupom koji predlaže u svojim pisanim očitovanjima ipak zanemaruje ne samo neuobičajene okolnosti iz glavnog predmeta, nego, u biti, i poteškoće povezane s odnosom zahtjeva predviđenih u članku 143. stavku 2. Direktive o PDV-u i uvjeta za izuzeće isporuke unutar Zajednice, u skladu s člankom 138. stavkom 1. te direktive, osobito u pogledu obveze uvoznika da u trenutku uvoza dostavi broj upisa u registar obveznika PDV-a kupca kojem je roba isporučena. Usto, Komisija je uvelike mijenjala svoje e stajalište na raspravi pred Sudom [11], toliko da je čak sama sebi proturječila.

48. Sedam pitanja suda koji je uputio zahtjev odnose na narav, doseg i ispunjenje dvaju gore navedenih zahtjeva predviđenih u članku 143. stavku 2. Direktive o PDV-u, uzimajući u obzir činjenice glavnog predmeta, osobito one koje se odnose na dokaz o prijevozu goriva i prijenosa vlasništva nad gorivom, kao i na postupanje litavskih poreznih i carinskih tijela.

49. Stoga ću najprije, uzimajući u obzir te činjenice, ispitati prvo prethodno pitanje koje se odnosi na dostavu identifikacijskog broja za PDV kupca uvoznika, predviđenu u članku 143. stavku 2. točki (b) Direktive o PDV-u (podnaslov A u nastavku). Zatim ću analizirati ostalih šest pitanja suda koji je uputio zahtjev koja se odnose na članak 143. stavak 2. točku (c) Direktive o PDV-u, odnosno na dokaz da je uvezena roba namijenjena isporuci u drugu državu članicu koja nije država članica uvoza (podnaslov B u nastavku).

A. Zahtjev dostave identifikacijskog broja za PDV kupca uvoznika, predviđen u članku 143. stavku 2. točki (b) Direktive o PDV-u (prvo prethodno pitanje)

50. Kao što sam već istaknuo, izuzeće uvoza predviđeno u članku 143. stavku 1. točki (d) Direktive o PDV-u ovisi o tome slijedi li nakon njega isporuka unutar Zajednice koja je sama izuzeta u skladu s člankom 138. te direktive.

11 Vidjeti točku 72. ovog mišljenja.

51. Na temelju članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u, države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog 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.

52. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, izuzeće od PDV-a na temelju isporuke robe unutar Zajednice primjenjuje se samo ako su ispunjena tri uvjeta, odnosno ako je, kao prvo, pravo raspolaganja tom robom kao vlasnik preneseno na kupca, kao drugo, ako dobavljač dokaže da je ta roba otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu i, kao treće, ako je nakon te otpreme ili tog prijevoza ista roba fizički napustila državno područje države članice odredišta [12].

53. Ta su tri uvjeta stoga materijalni zahtjevi koje treba ispuniti kako bi dobavljač dobio izuzeće na isporuku unutar Zajednice, u skladu s člankom 138. stavkom 1. Direktive o PDV-u.

54. Kao što je Sud već presudio, ti su uvjeti taksativno navedeni u članku 138. stavku 1. Direktivi o PDV-u [13]. Oni stoga ne obuhvaćaju obvezu za dobavljača da dostavi identifikacijski broj za PDV kupca koji mu je izdan u državi članici odredišta.

55. Naime, bez obzira na važnu ulogu koju identifikacijski broj za PDV poreznih obveznika ima u dobrom funkcioniranju sustava PDV-a [14], Sud je utvrdio da zahtjev, koji se dobavljaču propisuje nacionalnim pravom da dostave identifikacijski broj za PDV kupca isporučene robe, čini formalni zahtjev koji, ako se ne ispuni, ne može, neovisno o nepoštovanju materijalnih uvjeta isporuke unutar Zajednice, načelno dovesti u pitanje pravo tog dobavljača da dobije izuzeće od PDV-a na tu transakciju [15].

56. Sud je uz to utvrđenje iznio i dvije zadrške koje se odnose na dvije pretpostavke prema kojima nepoštovanje formalnog uvjeta može dovesti do gubitka prava na izuzeće od PDV-a.

57. Radi se, s jedne strane, o situaciji u kojoj je porezni obveznik sudjelovao u utaji poreza koja je dovela u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a i u kojoj, stoga, taj porezni obveznik nije postupao u dobroj vjeri te nije poduzeo 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 [16].

58. S druge strane, povreda formalnog uvjeta može dovesti do odbijanja izuzeća od PDV-a ako je učinak te povrede sprječavanje podnošenja ključnog dokaza da su materijalnopravne pretpostavke bile ispunjene [17].

12 Vidjeti u tom smislu osobito presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 42.); od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 31.); od 9. listopada 2014., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 24.) i od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 30.).

13 Vidjeti presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 59.); od 9. veljače 2017., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 29.) i od 26. srpnja 2017., Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, t. 47.).

14 U tom pogledu podsjećam da se člankom 214. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u poziva države članice da poduzimaju potrebne mjere kako bi osigurale identifikaciju poreznih obveznika putem jedinstvenog broja, dok se pojedini identifikacijski broj za PDV navodi u članku 215. te direktive. Nadalje, osim članka 143. stavka 2. te direktive, u nekoliko se odredbi tog akta navodi taj broj, kao što je slučaj s člankom 226. koji se odnosi na sadržaj računa ili s člankom 365. koji se odnosi na prijavu PDV-a. U kontekstu transakcija unutar Zajednice, Sud je naglasio i da se tim brojem nastoji olakšati utvrđivanje države članice konačne potrošnje isporučene robe: vidjeti osobito presudu od 9. veljače 2017., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 27. i navedena sudska praksa).

15 Vidjeti u tom smislu presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 59. do 63.); od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 51. i 52.); od 20. listopada 2016., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 40.) i od 9. veljače 2017., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 32.).

16 Vidjeti osobito presudu od 9. veljače 2017., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 39. i 40. i navedena sudska praksa).

17 Presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 42. i navedena sudska praksa)

59. U okviru glavnog predmeta, iz informacija koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev i iz objašnjenja koja je litavska vlada pružila na raspravi proizlazi da je porezno tijelo, odnosno Inspektorat, koje je za vrijeme kontrole provedene 2013. bilo zaduženo provjeriti jesu li ispunjeni uvjeti povezani s *isporukom unutar Zajednice*, smatralo da je Enteco Baltic predočio dovoljno dokaza na temelju kojih se utvrđuje da su proizvodi izišli s litavskog državnog područja i da je kupcima stvarno preneseno pravo raspolaganja kao vlasnik a da nije utvrđeno da je tijekom predmetnih transakcija društvo Enteco Baltic postupalo nesavjesno ili nepažljivo.

60. S obzirom na ta utvrđenja koja se odnose na poštovanje uvjeta iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u i koja valja uzeti u obzir, pogreške koje je počinilo društvo Enteco Baltic u pogledu dostavljanja identifikacijskog broja kupca ili kupaca u državama članicama odredišta goriva nisu odvratili Inspektorat od toga da, na temelju elemenata koje su predočili Sudu, utvrdi da su ispunjeni materijalni zahtjevi isporuke unutar Zajednice.

61. U toj se fazi ispituje mogućnost tijela države članice da ipak uvjetuje pravo na izuzeće uvoza robe koja je isporučena, odnosno transakcije koja se izvršava prije isporuke unutar Zajednice, time da uvoznik u trenutku uvoza dostavi identifikacijski broj za PDV kupca, odnosno primatelja isporuke unutar Zajednice.

62. Kao što jasno proizlazi iz informacija koje je dostavila litavska vlada, takav zahtjev u pogledu uvoznika u nacionalnom pravu postoji od 2004.

63. Međutim, prema mojem mišljenju, prije nego što je Direktiva 2006/112 izmijenjena Direktivom 2009/69, takav zahtjev, koji uopće nije postojao u članku 143. stavku 1. točki (d) Direktive o PDV-u, trebalo je kvalificirati kao formalni zahtjev, u smislu sudske prakse navedene u točki 55. ovog mišljenja. Stoga, kao takav, ne može činiti valjan razlog za odbijanje izuzeća uvoza robe koja se kasnije isporučuje u drugu državu članicu, neovisno o tome što se nisu poštovali materijalni uvjeti iz članka 143. stavka 1. točke (d) i članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.

64. Je li taj formalni zahtjev postao materijalni uvjet prava na izuzeće uvoza kad je Direktiva 2009/69, kojom je u tekst Direktive 2006/112 unesen članak 143. stavak 2. točka (b), stupila na snagu, odnosno od 25. srpnja 2009?

65. Ne vjerujem da jest.

66. Točno je da se na temelju teksta članka 143. stavka 2. Direktive o PDV-u može smatrati da tri kategorije informacija koje su ondje navedene u točkama (a) do (c) čine zahtjeve čijim se poštovanjem uvjetuje pravo na izuzeće uvoza, propisano u članku 143. stavku 1. točki (d) te direktive.

67. Međutim, iako ću se ponavljati, nije sporno da svrha uvoza robe, iz članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u, nije potrošnja u državi članici uvoza, nego u drugoj državi članici, čije izuzeće u potpunosti ovisi o isporuci koja je sama izuzeta unutar Zajednice, u skladu s člankom 138. Direktive o PDV-u. U samom članku 143. stavku 2. točki (b) Direktive o PDV-u također se u nekoliko navrata navodi članak 138. te direktive.

68. Prema mojem mišljenju, iz toga slijedi da materijalni uvjeti prava na izuzeće uvoza u potpunosti ovise o uvjetima predviđenima člankom 138. Direktive o PDV-u u pogledu izuzeća naknadne isporuke unutar Zajednice.

69. Stoga, bez izmjene materijalnih uvjeta isporuke unutar Zajednice, predviđenih u članku 138. Direktive o PDV-u, koji u toj fazi ne uključuju, kao što sam već istaknuo, dobavljačevu dostavu identifikacijskog broja za PDV kupca u državi članici odredišta, zakonodavac Unije sigurno nije želio uvjetovati pravo na izuzeće uvoza ispunjavanjem takvog zahtjeva.

70. Kad bi suprotno bilo točno, poreznim obveznicima koji su uvoznici i dobavljači robe isporučene u Uniju odbijalo bi se pravo na izuzeće od PDV-a pri uvozu čak i ako ispunjavaju sve materijalne uvjete za dobivanje izuzeća isporuke unutar Zajednice, o kojoj u potpunosti ovisi izuzeće prethodne transakcije uvoza.

71. Unatoč legitimnom cilju borbe protiv utaje poreza, koja je dovela do donošenja Direktive 2009/69, ne smatram da je zakonodavac Unije namjeravao suočiti porezne obveznike s takvim poteškoćama i nedosljednostima uspostavljenog sustava. Ta bi situacija, osobito za dotične porezne obveznike, bila nespojiva s pravilnom i izravnom primjenom izuzeća, kako je propisano člankom 131. Direktive o PDV-u [18].

72. Usto, Komisija je na raspravi pred Sudom pojasnila da je od poznavanja točnog identifikacijskog broja za PDV kupca važnije moći ga na neki način utvrditi. Stoga se čini da je priznala, iako djelomično proturječno sadržaju njezinih pisanih očitovanja, da zahtjev prema kojem uvoznik u trenutku uvoza dostavlja identifikacijski broj za PDV kupca, predviđen u članku 143. stavku 2. točki (b) Direktive o PDV-u, ostaje formalan.

73. Prema mojem mišljenju, nepoštovanje takvog zahtjeva stoga ne dovodi do gubitka prava na izuzeće od PDV-a, nego može samo biti sankcionirano izricanjem novčane kazne, u skladu s odredbama nacionalnog prava.

74. Smatram da su ta razmatranja potvrđena određenim elementima povezanima s glavnim predmetom.

75. U tom je pogledu važno istaknuti da Enteco Baltic u trenutku uvoza nije propustio obavijestiti nadležna tijela o identifikacijskom broju za PDV kupca. Suprotno tomu, iz naznaka koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da zbog promijenjenih okolnosti prvotno naveden broj više ne odgovara (ili više ne odgovara samo) broju stvarnog kupca.

76. Iz točke 7.1. Pravila koja su donijeli ravnatelj DCS-a i voditelj Inspektorata proizlazi da uvoznik treba bez odgađanja u pisanom obliku obavijestiti RCS osobito ako dođe do promjene u pogledu poreznog obveznika druge države članice i/ili države članice u koju se isporučuju proizvodi navedeni u dokumentima koji se predočuju u svrhu carinske kontrole, te pritom podnosi nove elemente kojima se objašnjavaju razlozi promjene i prilaže preslike dokazne dokumentacije.

77. Taj zahtjev, utvrđen litavskim propisom u pogledu uvoznika, kojim se uvoznika obvezuje da obavijesti carinska tijela o promjenama u identitetu kupca kojem je roba namijenjena, prema mojem mišljenju čini naznaku prema kojoj litavska tijela smatraju da u trenutku uvoza nepotpuno ili pogrešno navođenje identifikacijskog broja za PDV kupca ne može, samo po sebi, stoga dovesti u pitanje pravo na izuzeće uvoza. Naime, ne bi imalo nikakvog smisla zahtijevati od uvoznika da obavijesti o promjeni koja se odnosi na kupca ako bi, u svakom slučaju, takva promjena automatski dovela do odbijanja prava na izuzeće uvoza. Automatska narav odbijanja prava na izuzeće uvoza zbog promjena u identifikacijskom broju za PDV kupca u državi članici odredišta isporučene robe također bi potaknula uvoznike da nikad ne dostavljaju nacionalnim tijelima takve promjene zbog straha da će izgubiti pravo na izuzeće uvoza.

18 Vidjeti u tom smislu osobito presudu od 3. rujna 2015., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

78. Čini se da je također, na temelju tih pravila ili barem na temelju te obične formalne naravi dostave identifikacijskog broja za PDV kupca, RCS u okviru prve kontrole provedene 2012. u pogledu uvoza o kojima je riječ u glavnom predmetu i prema utvrđenjima suda koji je uputio zahtjev sam ispravio pogreške koje se odnose na nedosljednost tih brojeva, koje mu je dostavilo društvo Enteco Baltic u svojim uvoznim deklaracijama. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, to je društvo i dalje trebalo obavijestiti i Inspektorat o promjenama povezanima s identitetom kupaca.

79. Stoga smatram da činjenica da identifikacijski broj za PDV kupca koji je u trenutku uvoza dostavio uvoznik i koji zbog promijenjenih okolnosti više u potpunosti ili djelomično ne odgovara broju stvarnog kupca može dovesti do odbijanja prava na izuzeće uvoza samo u dvama slučajevima navedenima u točkama 56. do 58. ovog mišljenja, koje priznaje Sud u pogledu nepoštovanja formalnog zahtjeva u okviru izuzeća isporuke unutar Zajednice, na temelju članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.

80. U tim okolnostima, smatram da na prvo prethodno pitanje suda koji je uputio zahtjev valja odgovoriti na sljedeći način:

Članak 143. stavak 2. točku (b) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, s obzirom na okolnosti u glavnom predmetu, nadležnim tijelima države članice ne dopušta da odbiju izuzeće iz članka 143. stavka 1. točke (d) te direktive samo zato što je u vrijeme uvoza bilo previđeno da se proizvodi isporuče jednom poreznom obvezniku u drugoj državi članici, pa je na uvoznoj deklaraciji bio naveden njegov identifikacijski broj za PDV, ali su kasnije zbog promijenjenih okolnosti proizvodi bili isporučeni drugom poreznom obvezniku (također obvezniku PDV-a), a tijelima prve države članice dostavljeni su svi podaci o identitetu stvarnog kupca.

B. Zahtjev predočavanja dokaza o tome da je uvezena roba namijenjena prijevozu ili otpremi iz države članice uvoza u drugu državu članicu, predviđen u članku 143. stavku 2. točki (c) Direktive o PDV-u (drugo do sedmo prethodno pitanje)

81. Drugo do sedmo prethodno pitanje suda koji je uputio zahtjev u biti se odnosi na tumačenje članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u i na ispunjavanje zahtjeva koji je propisan člankom 143. stavkom 2. točkom (c) Direktive o PDV-u, na temelju kojeg u trenutku uvoza treba predočiti „dokaz da je uvezena roba namijenjena prijevozu ili otpremi iz države članice uvoza u drugu državu članicu”, osobito u vezi s tumačenjem članka 138. stavka 1. i članka 14. stavka 1. te direktive, te načela pravne sigurnosti.

82. Prije ispitivanja tih pitanja, važno je napomenuti da se dokaz koji se traži od uvoznika, u skladu s člankom 143. stavkom 2. točkom (c) Direktive o PDV-u, odnosi na svrhu uvoza u Uniju, odnosno na činjenicu da je ta transakcija namijenjena naknadnoj isporuci unutar Zajednice, u skladu s člankom 138. stavkom 1. te direktive.

83. Stoga uvoznik u trenutku uvoza treba dokazati da namjerava ispuniti materijalne uvjete prava na izuzeće isporuke unutar Zajednice, koji su predviđeni u članku 138. stavku 1. Direktive o PDV-u.

84. Kao što sam već istaknuo u točki 52. ovog mišljenja, tim se člankom zahtijevaju tri uvjeta kako bi se priznalo pravo na izuzeće od PDV-a prilikom isporuke unutar Zajednice. Podsjećam da se radi o dokazivanju, kao prvo, da je pravo raspolaganja tom robom kao vlasnik preneseno na kupca, kao drugo, da je ta roba otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu i, kao treće, da je nakon te otpreme ili tog prijevoza ista roba fizički napustila državno područje države članice isporuke.

85. Ti se uvjeti u biti podudaraju s uvjetom čije se poštovanje zahtijeva od uvoznika u okviru članka 143. stavka 1. točke (d) i članka 143. stavka 2. Direktive o PDV-u, osim što u potonjem slučaju uvoznik treba „u trenutku uvoza" dokazati da je roba uvezena u Uniju „namijenjena" isporuci unutar Zajednice.

86. Stoga, kao što je izvrsno shvatio sud koji je uputio zahtjev, u okviru članka 143. stavka 1. točke (d) i članka 143. stavka 2. Direktive o PDV-u, uvoznik treba u trenutku uvoza predočiti dokaz, s jedne strane, da se pravo raspolaganja uvezenom robom kao vlasnik namjerava prenijeti na kupca i, s druge strane, da je ista roba namijenjena otpremi ili prijevozu u drugu državu članicu, odnosno da će fizički napustiti državno područje države članice uvoza.

87. Dok se treće do sedmo pitanje suda koji je uputio zahtjev odnose na pravo raspolaganja uvezenom robom kao vlasnik, koje se namjerava prenijeti na kupca, uzimajući u obzir okolnosti iz glavnog predmeta, osobito postupanje društva Enteco Baltic i litavskih tijela, drugo se pitanje pak odnosi na dokaze na temelju koji se može dokazati da je u trenutku uvoza uvezena roba namijenjena otpremi ili prijevozu u drugu državu članicu. Naizmjenično ću ispitati ta dva pitanja.

1. Pravo raspolaganja uvezenom robom kao vlasnik, koje se namjerava prenijeti na kupca (treće do sedmo pitanje)

88. Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita može li se pravo raspolaganja robom kao vlasnik, koje se namjerava prenijeti na kupca, utvrditi čak i kad se to pravo nije namjeravalo izravno prenijeti na kupca, nego na osobe koje je on odredio, odnosno na prijevozna poduzeća ili porezna skladišta.

89. Prema mojem mišljenju, tim se pitanjem upućuje na sadržaj autonomnog i ujednačenog pojma [19] „isporuka robe", u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u, kojim se pojašnjava upravo da „isporuka robe" znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

90. Prema sudskoj praksi Suda, taj se pojam ne odnosi na prijenos vlasništva u oblicima koji su predviđeni mjerodavnim nacionalnim pravom, nego obuhvaća sve transakcije prijenosa materijalne imovine u kojima jedna strana ovlašćuje drugu stranu da njome faktično raspolaže kao da je vlasnik te imovine [20].

91. Iz toga proizlazi da se transakcija može smatrati „isporukom robe" u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u ako tom transakcijom porezni obveznik provodi prijenos materijalne imovine kojim se drugu stranu ovlašćuje da njome faktično raspolaže kao da je vlasnik te imovine, a da na to ne utječe način na koji je stečeno pravo vlasništva nad navedenom imovinom [21].

19 Vidjeti presudu od 3. lipnja 2010., De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, t. 22.).

20 Vidjeti osobito presude od 21. studenoga 2013., Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, t. 20.) i od 3. rujna 2015., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, t. 51.).

21 Presuda od 18. srpnja 2013., Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, t. 35.)

92. Ujednačenost pojma i definicije „isporuka robe” u Direktivi o PDV-u podrazumijeva da se, kako bi se uklonile sve dvojbe suda koji je uputio zahtjev s obzirom na tekst njegova četvrtog pitanja, prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik na kupca primjenjuje i u kontekstu tumačenja članka 143. stavka 1. točke (d) i članka 143. stavka 2. Direktive o PDV-u, kojim se uređuje izuzeće uvoza robe u Uniju nakon kojeg slijedi izuzeta isporuka unutar Zajednice [22]. Prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik na kupca jest, naime, uvjet svojstven svakoj isporuci robe [23].

93. Kao što je Sud odlučio, pojam „isporuka robe” objektivne je naravi i primjenjuje se neovisno o ciljevima i rezultatima transakcija o kojima je riječ a da pritom nije potrebno utvrditi namjeru poreznog poduzetnika [24]. Prema mojem mišljenju ta se tvrdnja primjenjuje i u okviru tumačenja članka 143. stavka 1. točke (d) i članka 143. stavka 2. Direktive o PDV-u, odnosno potrebno je, s obzirom na objektivne dokaze, provjeriti je li u trenutku uvoza uvezena roba „namijenjena” naknadnoj isporuci unutar Zajednice a da u tom trenutku nije potrebno utvrditi točnu namjeru uvoznika.

94. Osim toga, u okviru primjene članka 267. UFEU-a, na nacionalnom je sudu da u svakom pojedinom slučaju, na temelju činjenica u postupku koji se pred njim vodi, ocijeni je li došlo do prijenosa prava raspolaganja predmetnom robom kao vlasnik [25].

95. U tom se pogledu moram zapitati o tekstu trećeg pitanja suda koji je uputio zahtjev. Taj sud naime navodi da pravo raspolaganja gorivom nije preneseno izravno na kupce navedene u deklaracijama društva Enteco Baltic, nego na prijevozna poduzeća i porezna skladišta.

96. Ako je to stvarno slučaj, te subjekte treba stoga smatrati stvarnim kupcima goriva koje je uvezlo društvo Enteco Baltic, kao što predlaže Komisija. Međutim, ako se ta prijevozna poduzeća i porezna skladišta nalaze na litavskom državnom području, prema mojem mišljenju, društvu Enteco Baltic ne može se odobriti izuzeće od PDV-a pri uvozu jer nakon te transakcije nije slijedila isporuka unutar Zajednice, nego samo unutarnja isporuka.

97. Suprotno tomu, ako ni prijevozna poduzeća ni porezna skladišta, bez obzira na to imaju li sjedište u Litvi ili jednoj od triju drugih država članica koje navodi sud koji je uputio zahtjev, nisu dobili pravo raspolaganja gorivom kao vlasnici, to jest ako su samo poslužili kao posrednici pri prijevozu odnosno skladištenju te nisu djelovali u vlastito ime, kako bi kupac kojeg je društvo Enteco Baltic navelo na deklaracijama u trenutku uvoza goriva mogao njima raspolagati, izuzeće uvoza u korist društva Enteco Baltic trebalo je, prema mojem mišljenju, priznati, pod uvjetom da su ispunjeni drugi materijalni uvjeti prava na izuzeće od PDV-a.

98. Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da, s obzirom na sve okolnosti u glavnom predmetu, provjeri koja je od tih dviju pretpostavki točna.

99. Ipak dodajem da se među okolnosti koje sud koji je uputio zahtjev treba uzeti u obzir u glavnom predmetu osobito ubraja postupanje društva Enteco Baltic i litavskih tijela, na koja se odnose peto do sedmo pitanje koje je uputio navedeni sud.

22 Naime, čini se da u svojem četvrtom pitanju sud koji je uputio zahtjev navodi da litavska tijela u obzir uzimaju različito tumačenje pojma prijenosa prava raspolaganja robom ovisno o tome primjenjuju li pravila koja se odnose na pravo na odbitak PDV-a (članak 167. Direktive o PDV-u) ili pravila koja se odnose na izuzeće uvoza nakon kojeg slijedi isporuka unutar Zajednice (članak 143. stavak 1. točka (d) i članak 143. stavak 2. Direktive o PDV-u). Kao što sam naveo, takvo različito tumačenje, koje uostalom ne proizlazi jasno iz obrazloženja odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, nije ni na koji način opravdano s obzirom na autonomiju i ujednačenost definicije „isporuka robe” u smislu članka 14. stavka 1. Direktive o PDV-u.

23 Presuda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 32.)

24 Vidjeti u tom smislu presudu od 21. studenoga 2013., Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, t. 21. i navedena sudska praksa).

25 Vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, t. 34.).

100. U pogledu postupanja društva Enteco Baltic, valja podsjetiti da se ne protivi 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 [26]. U slučaju da je predmetni 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, treba mu odbiti izuzeće [27].

101. Zadaća je suda koji je uputio zahtjev na temelju opće ocjene svih elemenata i činjeničnih okolnosti u glavnom predmetu provjeriti je li Enteco Baltic postupio u dobroj vjeri i poduzeo sve mjere koje su se od njega razumno mogle zahtijevati kako bi se uvjerio da ga transakcija koju je obavio neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza [28].

102. U tom pogledu, okolnost koju u svojem šestom prethodnom pitanju navodi sud koji je uputio zahtjev, prema kojoj je društvo Enteco Baltic komuniciralo sa svojim kupcima elektroničkim sredstvima komunikacije, osobito u svrhu razmjene ugovornih dokumenata, ne može sigurno biti dokaz nedostatka dobre vjere ili nemarnosti uvoznika u pogledu mjera koje se mogu razumno očekivati od takvog subjekta kako bi izbjegao sudjelovanje u utaji poreza.

103. Dakako, ne isključujem da uvoznik koji u trenutku uvoza predmetne robe *propusti* nadležnim nacionalnim tijelima dostaviti informacije navedene u članku 143. stavku 2. Direktive o PDV-u može navesti ta tijela da pretpostave, s obzirom na cilj radi kojeg je ta odredba unesena u tu direktivu, da je taj uvoznik znao ili morao znati da je sudjelovao u utaji poreza.

104. Međutim, smatram da uvoznik treba moći oboriti takvu pretpostavku s pomoću svih dokaznih sredstava dopuštenih u nacionalnom pravu.

105. Ipak, s obzirom na podatke koje je podnio sud koji je uputio zahtjev, glavni predmet nije obilježen konkretno time da je društvo Enteco Baltic propustilo dostaviti informacije navedene u članku 143. stavku 2. Direktive o PDV-u, nego time što su carinska i porezna tijela drukčije ocijenila elemente koje je taj subjekt dostavio u kontekstu u kojem se čini da je taj subjekt u dobroj vjeri surađivao s navedenim tijelima.

106. Naime, s obzirom na to da ću na temelju te napomene ispitati postupanje nacionalnih tijela, činjenični elementi koje je podnio sud koji je uputio zahtjev i tekst petog pitanja tog suda snažno upućuju na to da je RCS tijekom kontrole provedene 2014. i 2015. proturječio rezultatu kontrole koju je 2013. proveo Inspektorat u pogledu ispunjavanja uvjeta povezanih s postojanjem izuzete isporuke unutar Zajednice, u smislu članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.

107. Objašnjenje litavske vlade na raspravi pred Sudom prema kojem ta dva tijela provode kontrole čija se područja primjene razlikuju, pri čemu carinsko tijelo provjerava poštovanje uvjeta iz članka 143. stavka 1. točke (d) i članka 143. stavka 2. Direktive o PDV-u, dok porezno tijelo kontrolira ispunjavanje uvjeta iz članka 138. te direktive nije uvjerljivo. Naime, kao što sam već naveo, izuzeće uvoza odobreno na temelju članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u u potpunosti ovisi o ispunjavanju uvjeta za izuzeće isporuke unutar Zajednice koja slijedi nakon tog uvoza, u skladu s člankom 138. stavkom 1. navedene direktive. Kontrole nacionalnih tijela stoga se barem djelomično

26 Vidjeti osobito presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 48.).

27 Vidjeti osobito 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.).

28 Vidjeti po analogiji osobito presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 53.) i od 9. listopada 2014., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 41.).

preklapaju. Usto, sud koji je uputio zahtjev u svojem petom pitanju također upućuje na činjenicu da je carinsko tijelo (RCS i/ili DCS) u svrhu odbijanja prava na izuzeće od PDV-a pri uvozu temeljilo odluku na činjenici da uvjeti za zadržavanje (izuzeća) isporuke robe unutar Unije nisu bili ispunjeni, odnosno uvjeti iz članka 138. Direktive o PDV-u na koje se 2013. odnosila kontrola Inspektorata.

108. U tim je okolnostima, prema mojem mišljenju, važno podsjetiti na razmatranja Suda u pogledu postupanja nacionalnih tijela u kontekstu primjene izuzeća isporuka unutar Zajednice u presudama 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.). U njima je Sud odlučio da se načelu pravne sigurnosti protivi to da država članica, koja je najprije prihvatila dokumente koje joj je podnio dobavljač/prodavatelj kao dokaze koji opravdavaju pravo na izuzeće, može kasnije obvezati tog dobavljača/prodavatelja na plaćanje PDV-a za tu isporuku zbog prijevare koju je počinio kupac o kojoj navedeni dobavljač/prodavatelj nije imao niti je mogao imati saznanja.

109. Sud koji je uputio zahtjev trebat će stoga pažljivo provjeriti je li doista bila takva situacija u glavnom predmetu.

110. Ipak dodajem da se država članica, kako bi odbila pravo na izuzeće od PDV-a poreznom obvezniku koji postupa u dobroj vjeri i u pogledu kojeg se ni jednim dokazom ne upućuje na to da je znao ili mogao znati da je sudjelovao u utaji, ne može pozvati na nedostatke koji utječu na usklađivanje i suradnju u pogledu djelovanja njezinih nacionalnih tijela. U tom je pogledu važno utvrditi da se u dva izvješća Revizorskog suda Europske unije, sastavljena u 2011. odnosno 2015. nakon revizija provedenih u nekoliko država članica[29], na koja je Komisija uputila u svojim pisanim očitovanjima, osobito ističe činjenica da se „carinske i porezne kontrole ne provode učinkovito" i da „intervencija dvaju različitih tijela (carinskog i poreznog) u obradi izuzeća od PDV-a šteti [toj] učinkovitosti jer ne postoji stalna komunikacija između tih tijela u pogledu uvoza u [carinskom] postupku [42]"[30]. S obzirom na elemente i okolnosti koje navodi sud koji je uputio zahtjev, čini mi se da se u glavnom predmetu naglašavaju neprilike, pa čak i nepravilnosti, u toku komunikacije između carinskog i poreznog tijela u istoj državi članici, koje u izvješću ističe Revizorski sud.

111. Suprotno tomu, u pogledu sedmog pitanja suda koji je uputio zahtjev, koje se odnosi na eventualnu obvezu litavskih tijela da prikupe podatke od poduzeća u drugim državama članicama kako bi dokazala prijenos prava raspolaganja robom koju je isporučilo društvo Enteco Baltic, u skladu sa sudskom praksom, valja podsjetiti da je na subjektu koji traži izuzeće od PDV-a da utvrdi jesu li ispunjeni materijalni uvjeti tog izuzeća.[31] Prema mojem mišljenju, ta se sudska praksa, po analogiji, primjenjuje na uvoznika iz članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u.

112. Što se tiče uloge nacionalnih tijela, Sud je u biti već smatrao da akti doneseni na razini Unije kojima se uvodi sustav razmjene informacija između poreznih uprava država članica[32] nisu uspostavljeni kako bi zamijenili obvezu poreznog obveznika da utvrdi da su transakcije provedene unutar Zajednice ako taj porezni obveznik sam ne može predočiti dokaze potrebne u tu svrhu[33].

29 Vidjeti posebno izvješće br. 13 Revizorskog suda, *Je li se kontrolama carinskog postupka 42 spriječila i otkrila utaja PDV-a*?, Luxembourg, 2011. i posebno izvješće br. 24, *Borba protiv prijevara unutar Zajednice u području PDV-a: potrebno je odlučnije djelovati*, Luxembourg, 2015.

30 Vidjeti posebno izvješće br. 13, t. 55. i 56. Vidjeti i točke 36. do 38. navedenog izvješća te točke 78. i 79. posebnog izvješća br. 24.

31 Vidjeti osobito presude od 27. rujna 2007., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, t. 26.) i od 7. prosinca 2010., R. (C-285/09, EU:C:2010:742, t. 46.).

32 Radi se o Direktivi Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja (SL 1977., L 336, str. 15.) odnosno Uredbi Vijeća (EZ) br. 1798/2003 od 7. listopada 2003. o upravnoj suradnji u području poreza na dodanu vrijednost i stavljanju izvan snage Uredbe (EEZ) br. 218/92 (SL 2003., L 264, str. 1.). Ta su dva akta zamijenjena Direktivom Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja (SL 2011., L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.), čiji je rok za prenošenje istekao 1. siječnja 2013., odnosno Uredbom Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (SL 2010., L 268, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 343.), koja je stupila na snagu 1. siječnja 2012.

33 Vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, t. 34.) i od 22. travnja 2010., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, t. 37.).

113. Stoga se tim aktima poreznom obvezniku ne dodjeljuju posebna prava[34] na temelju kojih konkretno može tražiti od nadležnih tijela da upotrijebe mehanizam razmjene informacija koji ti akti uspostavljaju.

114. Tim više smatram da se pravom Unije u području razmjene informacija i administrativne suradnje između država članica u području PDV-a ne zahtijeva od nacionalnih uprava da na zahtjev poreznog obveznika prikupe podatke od poduzeća iz drugih država članica ako taj porezni obveznik ne može sam predočiti dokaze potrebne kako bi se dokazalo da je pravo raspolaganja uvezenom i isporučenom robom kao vlasnik preneseno na kupca i, općenitije, kako bi dokazao da su uvozi ili isporuke koje je izvršio taj porezni obveznik izuzete od PDV-a.

115. Stoga predlažem da se na treće do sedmo pitanje odgovori na sljedeći način:

— članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da ne dopušta nadležnim tijelima države članice da odbiju izuzeće od PDV-a pri uvozu ako pravo raspolaganja uvezenom i isporučenom robom kao vlasnik nije izravno preneseno na kupca, pod uvjetom da je to pravo stvarno preneseno na tog poreznog obveznika, a ne na druge osobe, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri;

— načelo pravne sigurnosti treba tumačiti na način da mu se protivi to da carinsko tijelo države članice odbije pravo na izuzeće od PDV-a pri uvozu poreznom obvezniku koji postupa u dobroj vjeri i ako nije dokazano da je taj porezni obveznik znao ili morao znati da je sudjelovao u utaji poreza zbog toga što jedan od materijalnih uvjeta izuzeća od PDV-a na isporuku unutar Zajednice koja slijedi nakon uvoza više nije ispunjen, čak i ako je nadležno tijelo iste države članice, nakon kontrole isprava i dokumenata koje je podnio porezni obveznik, već smatralo da je taj uvjet bio ispunjen. Zadaća je suda koji je uputio zahtjev provjeriti može li se na temelju činjenica u glavnom predmetu utvrditi da su ispunjene sve te okolnosti i uvjeti, uzimajući u obzir da sama činjenica da je porezni obveznik upotrijebio elektronička sredstva za komunikaciju sa svojim ugovornim stranama ne može biti pretpostavka nemarnosti ili loše vjere navedenog poreznog obveznika.

— članak 143. stavak 1. točku (d) i članak 143. stavak 2. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je na poreznom obvezniku, koji traži izuzeće od PDV-a pri uvozu, da utvrdi da su materijalni uvjeti tog izuzeća ispunjeni, pri čemu taj porezni obveznik ne može zahtijevati od nadležnih tijela države članice uvoza, kada odlučuju o pitanju prijenosa prava raspolaganja isporučenom robom kao vlasnik na kupca, da prikupe informacije od drugih poreznih obveznika koje su dostupne samo javnim tijelima.

2. Dokazi kojima je moguće dokazati da je u trenutku izvoza uvezena roba namijenjena otpremi ili prijevozu u drugu državu članicu (drugo pitanje)

116. Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita Sud o dokaznoj vrijednosti određenih dokumenata, kao što su dokumenti e-TD i dopisi e-ROR, kojima se potvrđuje prijevoz goriva iz poreznog skladišta u državi članici uvoza (u ovom slučaju Litva) u porezno skladište koje se nalazi u državi članici odredišta (po svemu sudeći, u glavnom predmetu, Poljska).

34 Vidjeti u pogledu Direktive 77/799 presude od 27. rujna 2007., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, t. 31.) i od 22. listopada 2013., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, t. 36.). Vidjeti u tom smislu u pogledu Direktive 2011/16, kojom se nastoji ostvariti sličan cilj kao i Direktivom 77/799 koju je ona zamijenila, i presudu od 16. svibnja 2017., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, t. 46., 47. i 58.).

117. Ni u članku 143. stavku 1. točki (d) i članku 143. stavku 2. Direktive o PDV-u, ni u članku 138. te direktive ne navodi se koje dokaze porezni obveznici trebaju predočiti kako bi ostvarili izuzeće od PDV-a. Iz toga slijedi da je, u skladu s člankom 131. Direktive i PDV-u, to pitanje u nadležnosti država članica, u skladu s općim načelima prava koja su dio pravnog poretka Unije, u koja se osobito ubrajaju načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti[35].

118. Što se tiče, kao prvo, tumačenja članka 143. Direktive o PDV-u, kao što je istaknuo sud koji je uputio zahtjev i kao što je tvrdila Komisija, dopisi e-ROR elektronički su dokumenti svojstveni proizvodima koji podliježu trošarinama, koji se sastavljaju nakon otpreme i/ili prijevoza robe i kojima se potvrđuje da su se te transakcije stvarno izvršile.

119. Međutim, kako bi se ispunio zahtjev iz članka 143. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u, potrebno je da uvoznik „u trenutku uvoza" predoči dokaz da je uvezena roba namijenjena otpremi ili prijevozu u drugu državu članicu.

120. Dopisi e-ROR stoga, prema mojem mišljenju, ne mogu biti dovoljni dokazi na temelju kojih se može utvrditi da je u trenutku uvoza uvezena roba bila namijenjena isporuci unutar Zajednice.

121. Suprotno tomu, kao što je također Komisija navela u svojim pisanim očitovanjima, namjera da se u trenutku uvoza uvezena roba otpremi ili preveze u drugu državu članicu može se objektivno utvrditi na temelju trgovinske dokumentacije, kao što su CMR teretni listovi koji se sastavljaju prije navedene otpreme ili prijevoza u državu članicu odredišta.

122. Što se tiče dokumenata e-TD, koji su uređeni odredbama Direktive 2008/118 i Uredbe br. 684/2009, ti se dokumenti moraju priložiti uz proizvode koji se prevoze i koji su u sustavu odgode plaćanja trošarine. Stoga, u skladu s člankom 21. stavkom 2. Direktive 2008/118 i člankom 3. Uredbe br. 684/2009, pošiljatelj treba podnijeti nacrt elektroničkog trošarinskog dokumenta nadležnim tijelima države članice otpreme, najranije sedam dana prije datuma navedenog u tom dokumentu kao datum otpreme odnosne trošarinske robe. Takva formalnost omogućuje navedenim tijelima da provjere valjanost podataka navedenih u dokumentu, koji osobito sadržavaju na temelju tablice 1. iz Uredbe br. 684/2009 podatke o otpremljenoj robi, subjektu iz mjesta otpreme i subjektu iz mjesta odredišta kretanja proizvoda. Stoga je u potpunosti moguće da, u trenutku uvoza robe podrijetlom iz treće zemlje, uvoznik ili osoba koja djeluje u njegovo ime može dostaviti nacrt dokumenta e-TD nadležnim tijelima države članice u koju će se prevoziti roba u sustavu obustave plaćanja trošarine radi validacije.

123. U glavnom predmetu, iz informacija podnesenih Sudu ne proizlaze ni okolnosti u kojima su se različiti dokumenti e-TD mogli dostaviti litavskim nadležnim tijelima, ni sadržaj tih dokumenata (ili nacrta dokumenata), ni način na koji su ih nacionalna tijela obradila.

124. Prema mojem mišljenju, ipak ostaje činjenica da je moguće utvrditi da dokument e-TD može biti element na temelju kojeg se može dokazati da je u trenutku uvoza uvezena roba bila namijenjena otpremi u drugu državu članicu u smislu članka 143. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u.

125. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri jesu li u trenutku uvoza nacionalna tijela raspolagala nacrtima dokumenata e-TD i jesu li u njima navedeni dostatni podaci, istodobno kontrolirajući obradu navedenih dokumenata koju su provela ta tijela.

126. Kao drugo, što se tiče stvarne otpreme ili prijevoza robe koja se isporučuje unutar Zajednice, kao što sam već istaknuo, uvjet koji treba ispuniti na temelju članka 138. Direktive o PDV-u, o kojem u potpunosti ovisi izuzeće uvoza predviđeno člankom 143. stavkom 1. točkom (d) navedene direktive, smatram da se na temelju dopisa e-ROR, koje izdaje porezno skladište u državi članici odredišta, može

35 Vidjeti u tom smislu presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 36.); od 9. listopada 2014., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 27.) i od 9. veljače 2017., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 33.).

dokazati da je isporučena roba stvarno fizički prešla granice države članice isporuke. U pogledu dokumenta e-TD, člankom 24. Direktive 2008/118 predviđa se da, po primitku proizvoda, primatelj najkasnije petog radnog dana nakon završetka kretanja podnosi potvrdu o primitku nadležnim tijelima države članice odredišta, koja provjeravaju tako dostavljene podatke, mogu ih potvrditi te ih zatim proslijediti nadležnim tijelima države članice otpreme. U skladu s člankom 7. i tablicom 6. Uredbe br. 684/2009, potvrda o primitku treba, među ostalim, uključivati upravnu šifru dokumenta e-TD. Na temelju svih tih informacija može se stoga dokazati da je predmetna roba napustila državno područje države članice otpreme.

127. U tom pogledu, ni tekstom članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u, ni sudskom praksom u kojoj se tumači ta odredba ne zahtijeva se da dokumenti koje dostavi dobavljač potvrđuju otpremu ili prijevoz prema odredištu kupca [36]. Dovoljno je, kao što uostalom potvrđuje tekst članka 143. Direktive o PDV-u, da je uvezena roba fizički napustila državno područje države članice isporuke prema državi članici odredišta.

128. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri je li, s jedne strane, u trenutku uvoza društvo Enteco Baltic dostavilo dovoljno dokumenata kojima se potvrđuje da su uvezena goriva bila namijenjena isporuci unutar Zajednice u smislu članka 143. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u i, s druge strane, je li to društvo dovoljno dokazalo, u skladu s člankom 138. navedene direktive, da su goriva fizički napustila litavsko državno područje, uzimajući u obzir, kao što sam već istaknuo, postupanje tog društva i nadležnih nacionalnih tijela.

129. Stoga predlažem da se na drugo prethodno pitanje odgovori na sljedeći način:

Članak 143. stavak 1. točku (d) i članak 143. stavak 2. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se dokumenti, kao što je elektronički trošarinski dokument (dokument nazvan e-TD) i teretni list utvrđen na temelju Konvencije o ugovoru o međunarodnom prijevozu robe cestom potpisane u Ženevi 19. svibnja 1956. (teretni list nazvan CMR), mogu smatrati elementima na temelju kojih se može dokazati da je u trenutku uvoza uvezena roba namijenjena otpremi ili prijevozu u drugu državu članicu. Članak 138. Direktive o PDV-u, na koji upućuje članak 143. stavak 1. točka (d) te direktive, treba tumačiti na način da se potvrde o primitku dokumenata e-TD i potvrde nazvane e-ROR mogu smatrati elementima na temelju kojih se može dokazati da je uvezena roba, koja je isporučena unutar Zajednice, napustila državno područje države članice uvoza i isporuke te da je otpremljena u državu članicu odredišta.

V. Zaključak

130. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva) odgovori kako slijedi:

1. Članak 143. stavak 2. točku (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/69/EZ od 25. lipnja 2009., u vezi s utajom poreza povezanom s uvozom, treba tumačiti na način da, s obzirom na okolnosti u glavnom predmetu, nadležnim tijelima države članice ne dopušta da odbiju izuzeće iz članka 143. stavka 1. točke (d) te direktive samo zato što je u vrijeme uvoza bilo previđeno da se proizvodi isporuče jednom poreznom obvezniku u drugoj državi članici, pa je na uvoznoj deklaraciji bio naveden njegov identifikacijski broj za porez na dodanu vrijednost (PDV),

36 Vidjeti u tom smislu osobito presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 31.); od 9. listopada 2014., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 24.) i od 9. veljače 2017., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 25.).

ali su kasnije zbog promijenjenih okolnosti proizvodi bili isporučeni drugom poreznom obvezniku (također obvezniku PDV-a), a tijelima prve države članice dostavljeni su svi podaci o identitetu stvarnog kupca.

2. Članak 143. stavak 1. točku (d) i članak 143. stavak 2. točku (c) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/69, treba tumačiti na način da se dokumenti, kao što je elektronički trošarinski dokument (dokument nazvan e-TD) i teretni list utvrđen na temelju Konvencije o ugovoru o međunarodnom prijevozu robe cestom potpisane u Ženevi 19. svibnja 1956. (teretni list nazvan CMR), mogu smatrati elementima na temelju kojih se može dokazati da je u trenutku uvoza uvezena roba namijenjena otpremi ili prijevozu u drugu državu članicu. Članak 138. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/69, na koji upućuje članak 143. stavak 1. točka (d) te direktive, kako je izmijenjen, treba tumačiti na način da se potvrde o primitku dokumenata e-TD i potvrde nazvane e-ROR mogu smatrati elementima na temelju kojih se može dokazati da je uvezena roba, koja je isporučena unutar Zajednice, napustila državno područje države članice uvoza i isporuke te da je otpremljena u državu članicu odredišta.

3. Članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/69, treba tumačiti na način da ne dopušta nadležnim tijelima države članice da odbiju izuzeće od PDV-a pri uvozu ako pravo raspolaganja uvezenom i isporučenom robom kao vlasnik nije izravno preneseno na kupca, pod uvjetom da je to pravo stvarno preneseno na tog poreznog obveznika, a ne na druge osobe, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

4. Načelo pravne sigurnosti treba tumačiti na način da mu se protivi to da carinsko tijelo države članice odbije pravo na izuzeće od PDV-a pri uvozu poreznom obvezniku koji postupa u dobroj vjeri i ako nije dokazano da je taj porezni obveznik znao ili morao znati da je sudjelovao u utaji poreza zbog toga što jedan od materijalnih uvjeta izuzeća od PDV-a na isporuku unutar Zajednice koja slijedi nakon uvoza više nije ispunjen, čak i ako je nadležno tijelo iste države članice, nakon kontrole isprava i dokumenata koje je podnio porezni obveznik, već smatralo da je taj uvjet bio ispunjen. Zadaća je suda koji je uputio zahtjev provjeriti može li se na temelju činjenica u glavnom predmetu utvrditi da su ispunjene sve te okolnosti i uvjeti, uzimajući u obzir da sama činjenica da je porezni obveznik upotrijebio elektronička sredstva za komunikaciju sa svojim ugovornim stranama ne može biti pretpostavka nemarnosti ili loše vjere navedenog poreznog obveznika.

5. Članak 143. stavak 1. točku (d) i članak 143. stavak 2. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/69, treba tumačiti na način da je na poreznom obvezniku, koji traži izuzeće od PDV-a pri uvozu, da utvrdi da su materijalni uvjeti tog izuzeća ispunjeni, pri čemu taj porezni obveznik ne može zahtijevati od nadležnih tijela države članice uvoza, kada odlučuju o pitanju prijenosa prava raspolaganja isporučenom robom kao vlasnik na kupca, da prikupe informacije od drugih poreznih obveznika koje su dostupne samo javnim tijelima.