



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

9. veljače 2017.¹

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 131. i 138. – Pretpostavke za izuzeće isporuke unutar Zajednice – Sustav razmjene informacija u području PDV-a (VIES) – Nepostojanje upisa stjecatelja – Odbijanje izuzeća – Dopuštenost“

U predmetu C-21/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal), odlukom od 30. studenoga 2015., koju je Sud zaprimio 15. siječnja 2016., u postupku

Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (deveto vijeće),

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

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

— za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

— za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i M. G. Braga da Cruz, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

¹ — Jezik postupka: portugalski.

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 131. i članka 138. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i načela proporcionalnosti.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Euro Tyre BV– Sucursal em Portugal (u daljnjem tekstu: Euro Tyre) i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) povodom odbijanja tog tijela vlasti da na nekoliko transakcija koje je Euro Tyre kvalificirao kao isporuke robe unutar Zajednice primijeni izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

- 3 U skladu s člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u, „porezni obveznik” znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti. „Gospodarska aktivnost” definirana je u toj odredbi kao svaka aktivnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija. Navedena odredba pobliže određuje da se gospodarskom aktivnošću posebno smatra korištenje materijalnom ili nematerijalnom imovinom radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi.
- 4 U skladu s člankom 131. te direktive:
„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”
- 5 Članak 138. stavak 1. navedene direktive propisuje:
„Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog teritorija ali unutar Zajednice prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.”
- 6 Članak 213. stavak 1. te iste direktive određuje:
„Svaki porezni obveznik obavezan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika.

Države članice dopuštaju i mogu zahtijevati da se prijava podnese elektroničkim putem sukladno uvjetima koje propiše.”

7 Članak 214. stavak 1. Direktive o PDV-u navodi:

„Države članice poduzimaju potrebne mjere kako bi osigurale identifikaciju sljedećih osoba putem jedinstvenog broja:

- (a) svakog poreznog obveznika, osim onih iz članka 9. stavka 2. koji na svojem području isporučuju robu i usluge vezano uz koje je moguć odbitak PDV-a, osim isporuke robe i usluga vezano uz koje PDV može platiti isključivo kupac ili osoba kojoj su roba i usluge namijenjene sukladno člancima 194. do 197. i članku 199.;
- (b) svakog poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik koja unutar Zajednice stječe robu na koju se obračunava PDV sukladno članku 2. stavku 1. točki (b) i svakog poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, koja iskoristi mogućnost iz članka 3. stavka 3. vezano uz stjecanja unutar Zajednice na koja se obračunava PDV;

[...]”

Uredbe (EZ) br. 1798/2003 i (EU) br. 904/2010

- 8 U skladu s člankom 27. stavkom 1. Uredbe 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.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 82.):

„Svaka država članica održava elektroničku bazu podataka koja sadržava evidenciju osoba kojima su izdani identifikacijski brojevi PDV-a u toj državi članici.”

- 9 Uredba br. 1798/2003 stavljena je izvan snage 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.) s učinkom od 1. siječnja 2012.

- 10 Članak 17. stavak 1. potonje uredbe predviđa:

„Svaka država članica pohranjuje u elektroničkom obliku sljedeće informacije:

- (a) informacije koje prikuplja u skladu s poglavljem 6. glave XI. Direktive [o PDV-u];
- (b) podatke o identitetu, djelatnosti, pravnom obliku i adresi osoba kojima je izdala identifikacijski broj za PDV, prikupljene u skladu s člankom 213. Direktive [o PDV-u], kao i datum kada je taj broj izdan;

[...]”

Portugalsko pravo

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

- 12 U skladu s člankom 14. točkom (a) RITI-ja, od PDV-a izuzete su:

„isporuke robe koje obavlja porezni obveznik iz članka 2. stavka 1. točke (a), a koju otprema ili prevozi prodavatelj, stjecatelj ili netko drugi u njihovo ime, s nacionalnog teritorija na teritorij druge države članice stjecateljeva odredišta, ako je stjecatelj fizička ili pravna osoba registrirana u sustavu poreza na dodanu vrijednost u drugoj državi članici, koja je navela odgovarajući identifikacijski broj kako bi obavila kupnju i koja je u sustavu oporezivanja stjecanja robe unutar Zajednice”.

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 13 Euro Tyre portugalska je podružnica nizozemskog društva Euro Tyre BV. Obavlja djelatnost uvoza, izvoza i stavljanja na tržište guma različitih proizvođača trgovcima na malo sa sjedištem u Portugalu i Španjolskoj. Na španjolskom tržištu, podružnica obavlja prodaje, dijelom izravno i dijelom neizravno, posredstvom distributera, društva Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL.
- 14 Spor u glavnom postupku odnosi se na nekoliko prodaja obavljenih u razdoblju od 2010. do 2012. društvu Euro Tyre Distribución de Neumáticos. U trenutku tih prodaja, potonje društvo bilo je u Španjolskoj registrirano kao porezni obveznik u sustavu PDV-a. Nasuprot tomu, ono u toj državi članici još nije bilo u sustavu oporezivanja stjecanja robe unutar Zajednice i nije bilo upisano u sustav razmjene informacija u području PDV-a (u daljnjem tekstu: sustav VIES). Španjolska porezna tijela dodijelila su mu status gospodarskog subjekta unutar Zajednice tek 19. ožujka 2013. i upisala su ga u taj sustav s učinkom od 1. srpnja 2012.
- 15 Euro Tyre prijavio je navedene prodaje kao isporuke unutar Zajednice, izuzete na temelju članka 14. točke (a) RITI-ja.
- 16 Međutim, nakon poreznog nadzora koji se odnosio na razdoblje od 2010. do 2012., Inspeção Tributária (Porezna inspekcija, Portugal) smatrala je da pretpostavke za izuzeće, predviđene člankom 14. točkom (a) RITI-ja nisu ispunjene, s obzirom na to da u trenutku predmetnih prodaja Euro Tyre Distribución de Neumáticos nije bio registriran u Španjolskoj za obavljanje transakcija unutar Zajednice i nije bio upisan u sustavu VIES.
- 17 Nakon toga, Porezna i carinska uprava izvršila je ispravke u pogledu PDV-a koji je Euro Tyre trebao platiti u razdoblju od 2010. do 2012., uvećano za zatezne kamate.
- 18 Euro Tyre se usprotivio tim ispravcima. Nakon što su mu odbijeni i prigovor i žalba nadređenom tijelu, pokrenuo je postupak pred sudom koji je uputio zahtjev. Pred tim sudom tvrdi da je pretpostavka predviđena člankom 14. točkom (a) RITI-ja, prema kojoj stjecatelj mora biti u sustavu oporezivanja stjecanja robe unutar Zajednice i mora biti upisan u sustav VIES, rezultat pogrešnog prenošenja Direktive o PDV-u. Naime, takva se pretpostavka ne navodi u članku 138. te direktive i u najboljem je slučaju riječ tek o formalnom zahtjevu koji je propisala samo Portugalska Republika.
- 19 Sud koji je uputio zahtjev pita se može li se za izuzeće isporuka unutar Zajednice, predviđeno člankom 138. stavkom 1. Direktive o PDV-u, postaviti uvjet prema kojem stjecatelj sa sjedištem u državi članici različitoj od one u kojoj započinje otprema ili prijevoz robe mora u prvoj državi biti registriran za transakcije unutar Zajednice i upisan u sustav VIES.
- 20 U tom pogledu, taj sud ističe da je od lipnja 2010. Euro Tyre Distribución de Neumáticos bio registriran u sustavu PDV-a u Španjolskoj za tuzemne transakcije, s identifikacijskim brojem koji je naveden na svim računima za predmetne prodaje i u povezanim rekapitulacijskim izvješćima. Nasuprot tomu, navedeno društvo, obveznik PDV-a, u trenutku tih prodaja nije bilo u sustavu oporezivanja stjecanja unutar Zajednice i nije bilo upisano u sustav VIES. Euro Tyre bio je svjestan tih činjenica, ali je očekivao da će španjolska porezna tijela društvu Euro Tyre Distribución de Neumáticos retroaktivno

dodijeliti status gospodarskog subjekta unutar Zajednice. Usto, portugalska porezna uprava smatrala je da u tom slučaju u pogledu postupanja podružnice Euro Tyre nije bila riječ ni o utaji ni o izbjegavanju plaćanja poreza.

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

- „1. Treba li u vezi s isporukom robe unutar Zajednice članak 131. i članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice odbije primijeniti izuzeće od PDV-a na prodavatelja sa sjedištem u toj državi članici jer kupac sa sjedištem u drugoj državi članici nije registriran u VIES bazi podataka i u toj državi nije u sustavu oporezivanja stjecanja robe unutar Zajednice, iako u vrijeme transakcija u toj drugoj državi članici ima valjani identifikacijski broj PDV-a koji je upotrijebljen u transakcijskim računima i iako su ispunjene kumulativne materijalne pretpostavke za isporuku unutar Zajednice, odnosno na stjecatelja je preneseno pravo raspolaganja robom kao vlasnik, dobavljač je dokazao da je ta roba otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu i da je nakon tog otpremanja ili prijevoza ona fizički napustila državu članicu odlaska te je dostavljena kupcu koji je porezni obveznik ili pravnoj osobi koja djeluje u tom svojstvu u državi članici koja nije država članica u kojoj su započeli otprema ili prijevoz robe?
2. Protivi li se načelu proporcionalnosti tumačenje članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u na način da primjenu izuzeća od PDV-a valja odbiti u slučaju kada je prodavatelj sa sjedištem u državi članici znao da kupac sa sjedištem u drugoj državi članici, unatoč tomu što u toj drugoj državi članici ima valjani identifikacijski broj PDV-a, nije registriran u VIES-u niti u toj državi podliježe oporezivanju za stjecanje robe unutar Zajednice, nego je očekivao da će biti retroaktivno registriran kao gospodarski subjekt unutar Zajednice?”

O prethodnim pitanjima

- 22 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 131. i članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice odbije primijeniti izuzeće od PDV-a na isporuku unutar Zajednice zato što u trenutku te isporuke stjecatelj sa sjedištem u državi članici odredišta i nositelj valjanog identifikacijskog broja PDV-a za transakcije u toj državi nije registriran u sustavu VIES i nije u sustavu oporezivanja stjecanja unutar Zajednice. Navedeni sud također se pita protivi li se takvo odbijanje članku 138. stavku 1. Direktive o PDV-u, tumačenom u skladu s načelom proporcionalnosti, ako je prodavatelj znao okolnosti bitne za stjecateljev položaj u pogledu primjene PDV-a i ako je bio uvjeren da će stjecatelj naknadno i s retroaktivnim učinkom biti registriran kao gospodarski subjekt unutar Zajednice.
- 23 Na samom početku valja podsjetiti da članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje obvezu država članica da izuzmu isporuke robe koje ispunjavaju tamo navedene uvjete (presuda od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 46.).
- 24 Na temelju te odredbe države članice izuzimaju isporuke robe koju prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njihovo ime, otprema ili prevozi na odredište izvan njihova teritorija, ali unutar Europske unije, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik, a koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.

- 25 Sukladno stalnoj sudskoj praksi Suda, izuzeće isporuke robe unutar Zajednice primjenjuje se samo ako je pravo raspolaganja tom robom kao vlasnik preneseno na stjecatelja, ako prodavatelj dokaže da je ta roba otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu i ako je, nakon te otpreme ili tog prijevoza, ista roba fizički napustila teritorij države članice isporuke (presuda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona C-273/11, EU:C:2012:547, t. 31. i navedena sudska praksa).
- 26 U ovom slučaju, iz elemenata navedenih u odluci o upućivanju zahtjeva proizlazi da se upućena pitanja temelje na premisi da su ispunjene materijalnopravne pretpostavke isporuke unutar Zajednice u smislu članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u, opisane u točkama 24. i 25. ove presude. Izuzeće od PDV-a odbijeno je samo zato što stjecatelj u trenutku predmetnih prodaja nije bio registriran u Španjolskoj za obavljanje transakcija unutar Zajednice i nije bio upisan u sustav VIES. Stjecatelj je u navedenoj državi članici imao samo valjani identifikacijski broj PDV-a za obavljanje transakcija u toj državi, a ne za obavljanje transakcija unutar Zajednice.
- 27 U tom pogledu, valja istaknuti da u prijelaznom sustavu oporezivanja trgovine unutar Unije identificiranje obveznika PDV-a jedinstvenim brojevima doista ima za cilj utvrditi državu članicu konačne potrošnje isporučene robe (presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 57. i od 14. ožujka 2013., Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, t. 19.). Naime, člankom 214. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u propisana je obveza državama članicama da poduzmu sve nužne mjere kako bi osigurale identifikaciju jedinstvenim brojem, a osobito svakog poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, a unutar Zajednice obavlja stjecanja.
- 28 Upis poreznih obveznika koji obavljaju transakcije unutar Zajednice u sustav VIES također je od određene važnosti u tom kontekstu. Cilj tog sustava je omogućiti gospodarskim subjektima da dobiju potvrdu identifikacijskog broja PDV-a svojih poslovnih partnera i nacionalnim poreznim tijelima da obavljaju nadzor nad transakcijama unutar Zajednice i otkriju moguće nepravilnosti. Navedeni sustav tako odgovara zahtjevu predviđenom člankom 27. Uredbe br. 1798/2003, a od 1. siječnja 2012. člankom 17. Uredbe br. 904/2010, prema kojem svaka država članica mora održavati elektroničku bazu podataka s evidencijom osoba kojima je izdala identifikacijski broj PDV-a.
- 29 Međutim, ni članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u ni sudska praksa Suda među taksativno navedenim materijalnopravnim pretpostavkama isporuke unutar Zajednice ne navode obvezu da stjecatelj mora imati identifikacijski broj PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 59.) ni, *a fortiori*, obvezu da mora biti registriran za obavljanje transakcija unutar Zajednice i upisan u sustav VIES.
- 30 Suprotno onomu što u biti pred Sudom tvrde portugalska i poljska vlada, takve obveze ne mogu se k tomu uspostaviti na temelju pretpostavke da stjecatelj mora biti porezni obveznik koji djeluje kao takav u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje (vidjeti analogijom presudu od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 40.).
- 31 Naime, definicija poreznog obveznika iz članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u obuhvaća samo osobu koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti, i ne čini to svojstvo ovisnim o činjenici ima li ta osoba identifikacijski broj PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 49. i navedenu sudsku praksu), u konkretnom slučaju za obavljanje transakcija unutar Zajednice, ili je li upisana u sustav VIES. Usto, iz sudske prakse Suda proizlazi da porezni obveznik djeluje u tom svojstvu kada obavlja transakcije u okviru svoje oporezive djelatnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 49. i navedenu sudsku praksu).
- 32 Slijedom toga, ni stjecateljevo ishodenje valjanog identifikacijskog broja PDV-a za obavljanje transakcija unutar Zajednice ni njegov upis u sustav VIES nisu materijalnopravne pretpostavke za izuzeće isporuke unutar Zajednice od PDV-a. Riječ je samo o formalnim zahtjevima koji ne mogu dovesti u pitanje prodavateljevo pravo na izuzeće od PDV-a ako su ispunjene materijalnopravne pretpostavke isporuke

unutar Zajednice (vidjeti analogijom presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 60.; od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 51. i od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, t. 40.).

- 33 U tom pogledu, valja podsjetiti da u nedostatku konkretne odredbe u Direktivi o PDV-u o dokazima koje porezni obveznici moraju priložiti kako bi ostvarili pravo na izuzeće od PDV-a, države članice trebaju odrediti, sukladno članku 131. te direktive, pretpostavke pod kojima izuzimaju isporuke unutar Zajednice kako bi se osigurala pravilna i jednostavna primjena tih izuzeća i spriječila svaka eventualna utaja, izbjegavanje i zlouporaba. Međutim, pri izvršavanju svojih ovlasti države članice moraju poštovati osnovna pravna načela koja čine dio pravnog poretka Unije (vidjeti presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 36. i navedenu sudsku praksu i od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 27.).
- 34 U skladu sa sudskom praksom Suda, nacionalna mjera prekoračuje ono što je nužno kako bi se osiguralo točno ubiranje poreza ako pravo na izuzeće isporuke unutar Zajednice uvjetuje poštovanjem formalnih obveza, bez uzimanja u obzir materijalnopравnih zahtjeva i, osobito, bez postavljanja pitanja o tome jesu li oni ispunjeni. Naime, transakcije se moraju oporezivati uzimajući u obzir njihova objektivna svojstva (presuda od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, t. 37. i navedena sudska praksa).
- 35 Što se pak tiče objektivnih svojstava isporuke unutar Zajednice, iz točaka 23. do 25. ove presude proizlazi da je ta isporuka izuzeta od PDV-a ako ispunjava pretpostavke predviđene člankom 138. stavkom 1. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, t. 38. i navedenu sudsku praksu).
- 36 Zato načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se izuzeće od PDV-a odobri ako su ispunjene materijalnopравne pretpostavke, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim zahtjevima (presuda od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, t. 39.).
- 37 Slijedom toga, administracija države članice načelno ne može uskratiti izuzeće isporuke unutar Zajednice od PDV-a samo zato što stjecatelj nije upisan u sustav VIES i nije u sustavu oporezivanja stjecanja unutar Zajednice.
- 38 Zato valja istaknuti da u sudskoj praksi Suda postoje samo dva slučaja u kojima nepoštovanje formalnog zahtjeva može dovesti do gubitka prava na izuzeće od PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, t. 43.).
- 39 S jedne strane, porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u utaji poreza koja je dovela u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a ne može se pozivati na načelo porezne neutralnosti radi izuzeća od PDV-a (vidjeti presudu od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, t. 44. i navedenu sudsku praksu).
- 40 Valja istaknuti da prema sudskoj praksi Suda nije protivno pravu Unije zahtijevati da subjekt postupi u dobroj vjeri i da poduzima sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerio da ga transakcija koju obavlja neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza (presuda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 48. i navedena sudska praksa). Ako je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija koju je obavio bila dio stjecateljeve utaje poreza i da nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi je izbjegao, može mu se odbiti pravo na izuzeće od PDV-a (presuda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 54.).
- 41 U ovom slučaju, činjenica na koju se poziva sud koji je uputio zahtjev – da je prodavatelj, s jedne strane, znao da kupac nije upisan u sustav VIES i da nije u sustavu oporezivanja stjecanja robe unutar Zajednice odnosno da je, s druge strane, bio uvjeren da će stjecatelj naknadno i s retroaktivnim učinkom biti registriran kao gospodarski subjekt unutar Zajednice – sama po sebi ne može dopustiti

nacionalnom poreznom tijelu da odbije primijeniti izuzeće od PDV-a. Naime, iz elemenata spisa koje je podnio sud koji je uputio zahtjev, navedenih u točki 20. ove presude, proizlazi da u tom slučaju u pogledu postupanja podružnice Euro Tyre nije bila riječ ni o utaji ni o izbjegavanju plaćanja poreza.

- 42 S druge strane, povreda formalnih zahtjeva može dovesti do uskraćivanja izuzeća od PDV-a ako ima za učinak sprečavanje iznošenja određenog dokaza o tome da su materijalnopravne pretpostavke bile ispunjene (vidjeti presudu od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, t. 46. i navedenu sudsku praksu).
- 43 U ovom slučaju, kako u biti proizlazi iz točke 26. ove presude, upućena pitanja temelje se na premisi da su bile ispunjene materijalnopravne pretpostavke isporuke unutar Zajednice u smislu članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u. Usto, nijedan element spisa dostavljenog Sudu ne upućuje na to da je povreda formalnog zahtjeva o kojoj je riječ u glavnom postupku spriječila takvo utvrđenje. Međutim, na sudu je koji je uputio zahtjev da izvrši potrebne provjere u tom pogledu.
- 44 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na upućena pitanja valja odgovoriti tako da članak 131. i članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice odbije primijeniti izuzeće od PDV-a na isporuku unutar Zajednice samo zato što u trenutku te isporuke stjecatelj sa sjedištem u državi članici odredišta koji je nositelj valjanog identifikacijskog broja PDV-a za transakcije u toj državi nije registriran u sustavu VIES i nije u sustavu oporezivanja stjecanja unutar Zajednice, bez obzira na to što uopće ne postoji ozbiljna indicija koja bi upućivala na utaju i da je utvrđeno da su ispunjene materijalnopravne pretpostavke za izuzeće. U tom slučaju, takvo odbijanje protivi se članku 138. stavku 1. Direktive o PDV-u, tumačenom u skladu s načelom proporcionalnosti, čak i ako je prodavatelj znao okolnosti bitne za stjecateljev položaj u pogledu primjene PDV-a i ako je bio uvjeren da će stjecatelj naknadno i s retroaktivnim učinkom biti registriran kao gospodarski subjekt unutar Zajednice.

Troškovi

- 45 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

Članak 131. i članak 138. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice odbije primijeniti izuzeće od PDV-a na isporuku unutar Zajednice samo zato što u trenutku te isporuke stjecatelj sa sjedištem u državi članici odredišta koji je nositelj valjanog identifikacijskog broja za potrebe poreza na dodanu vrijednost za transakcije u toj državi nije registriran u sustavu razmjene informacija u području poreza na dodanu vrijednost i nije u sustavu oporezivanja stjecanja unutar Zajednice, bez obzira na to što uopće ne postoji ozbiljna indicija koja bi upućivala na utaju i da je utvrđeno da su ispunjene materijalnopravne pretpostavke za izuzeće. U tom slučaju, takvo odbijanje protivi se članku 138. stavku 1. te direktive, tumačenom u skladu s načelom proporcionalnosti, čak i ako je prodavatelj znao okolnosti bitne za stjecateljev položaj u pogledu primjene poreza na dodanu vrijednost i ako je bio uvjeren da će stjecatelj naknadno i s retroaktivnim učinkom biti registriran kao gospodarski subjekt unutar Zajednice.

Potpisi