



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

20. lipnja 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 143. stavak 1. točka (d) i članak 143. stavak 2. – Izuzeća od PDV-a pri uvozu – Uvoz nakon kojeg slijedi isporuka unutar Zajednice – Pretpostavke – Dokaz o otpremi ili prijevozu robe u drugu državu članicu – Prijevoz u sustavu odgode plaćanja trošarine – Prijenos prava raspolaganja nad robom na kupca – Utaja poreza – Nepostojanje obveze nadležnog tijela da pomogne poreznom obvezniku prikupiti potrebne informacije kako bi dokazao da su ispunjene pretpostavke za izuzeće”

U predmetu C-108/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva), odlukom od 15. veljače 2017., koju je Sud zaprimio 3. ožujka 2017., u postupku

„Enteco Baltic” UAB

protiv

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

uz sudjelovanje:

Vilniaus teritorinė muitinė,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (izvjestitelji) i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 25. siječnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za „Enteco Baltic” UAB, A. Medelienė, *advokatė*, i M. Bielskienė, *advokato padėjėja*,
- za litavsku vladu, R. Krasuckaitė, D. Stepanienė, K. Dieninis i D. Kriaučiūnas, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: litavski

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 22. ožujka 2018.,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 138., članka 143. stavka 1. točke (d) i članka 143. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2009/69/EU od 25. lipnja 2009. (SL 2009., L 175, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 289.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), kao i načela porezne neutralnosti i zaštite legitimnih očekivanja.
- 2 Ovaj zahtjev upućen je u okviru spora između „Enteco Baltic” UAB i Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Carinska služba u okviru Ministarstva financija, Litva) (u daljnjem tekstu: DCS) o izuzeću od plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) pri uvozu u Litvu goriva iz Bjelarusa koje se kasnije otpremalo ili prevozilo u druge države članice.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

- 3 U skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u „[i]sporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”.
- 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 njihova teritorija ali unutar [Unije] prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.”
- 6 Direktivom 2009/69, čiji je rok za prenošenje istekao 1. siječnja 2011., izvornoj verziji članka 143. Direktive o PDV-u dodan je stavak 2. Budući da su se predmetne transakcije odvijale u razdoblju između 2010. i 2012., obje uzastopne verzije tog članka 143. primjenjive su u glavnom predmetu.
- 7 Uvodne izjave 3. do 5. Direktive 2009/69 glase:
„(3) Uvoz robe je oslobođen od plaćanja poreza na dodanu vrijednost (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 [...]"

8 Članak 143. Direktive o PDV-u određuje:

„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 [...];
- 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.”

9 Članak 167. te direktive glasi:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

Propisi o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području PDV-a

- 10 Uredba Vijeća (EZ) 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.) preinaka je 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.).

11 Kao što to određuje njezin članak 61. prvi stavak, Uredbom br. 904/2010 stavlja se izvan snage Uredba br. 1798/2003 s učinkom od 1. siječnja 2012. te se, u skladu s njezinim člankom 62. drugim stavkom, primjenjuje od tog datuma. S obzirom na vrijeme razmjene informacija koja je zatražena u glavnom postupku, Uredba br. 904/2010 relevantna je za potrebe ovog predmeta.

12 Uvodne izjave 3., 4. i 7. Uredbe br. 904/2010 glase kako slijedi:

„(3) Utaja poreza i izbjegavanje plaćanja poreza koji se šire izvan granica država članica dovode do proračunskih gubitaka i kršenja načela pravednog oporezivanja. Također su odgovorni za poremećaje u kretanjima kapitala i uvjete tržišnog natjecanja. Oni dakle utječu na funkcioniranje unutarnjeg tržišta.

(4) Suzbijanje utaje PDV-a poziva na blisku suradnju između nadležnih tijela u svakoj državi članici odgovornih za primjenu odredaba u ovom području.

[...]

(7) Za potrebe prikupljanja dužnog poreza države članice trebaju surađivati kako bi pomogle osigurati ispravno utvrđivanje PDV-a. Stoga ne trebaju samo nadzirati ispravnu primjenu poreza dužnog na vlastitom državnom području, već trebaju također osigurati pomoć drugim državama članicama za osiguranje ispravne primjene poreza koji se odnosi na djelatnost provedenu na njihovom vlastitom državnom području, ali dužan u drugoj državi članici.”

13 Članak 1. stavci 1. i 2. navedene uredbe predviđa:

„1. Ovom se Uredbom utvrđuju uvjeti prema kojima nadležna tijela država članica odgovorna za primjenu zakonodavstva o PDV-u trebaju surađivati međusobno i s Komisijom kako bi se osigurala sukladnost s tim zakonodavstvom.

S tim ciljem njome se utvrđuju pravila i postupci kojima se omogućava da nadležna tijela država članica surađuju i međusobno razmjenjuju sve informacije koje mogu pomoći u ispravnom utvrđivanju PDV-a, praćenju ispravne primjene PDV-a, posebno na transakcije unutar Zajednice, i u suzbijanju PDV prijevara. Posebno utvrđuje pravila i postupke za države članice da sakupljaju i razmjenjuju takve informacije elektroničkim putem.

2. Ovom se Uredbom utvrđuju uvjeti prema kojima nadležna tijela navedena u stavku 1. trebaju pomagati u zaštiti prihoda proizašlog iz PDV-a u svim državama članicama.”

14 U skladu s člankom 7. stavkom 1. navedene uredbe:

„Na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev, tijelo koje prima zahtjev dostavlja informacije navedene u članku 1., uključujući sve informacije vezane uz poseban slučaj ili slučajeve.”

15 Članak 54. stavak 1. te uredbe određuje:

„1. Tijelo koje prima zahtjev u jednoj državi članici pruža tijelu koje podnosi zahtjev u drugoj državi članici informacije iz članka 1. pod uvjetom da:

(a) broj i priroda zahtjeva za informacijama koje je podnijelo tijelo koje podnosi zahtjev u određenom roku ne nameće nerazmjerno administrativno opterećenje tijelu koje prima zahtjev;

(b) tijelo koje podnosi zahtjev je iscrpilo uobičajene izvore informacija koje je u tim okolnostima moglo koristiti za dobivanje potrebnih informacija, bez ugrožavanja postizanja željenog cilja.”

Propisi o trošarinama

16 U poglavlju IV. Direktive 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.) sadržana su pravila o kretanju trošarinske robe u sustavu odgode plaćanja trošarine. To poglavlje sadržava članke 17. do 31. navedene direktive.

17 U skladu s člankom 21. stavcima 1. do 3. spomenute direktive:

„1. Za trošarinsku robu se smatra da se kreće u sustavu odgode plaćanja samo ako se kretanje odvija uz primjenu elektroničkog trošarinskog dokumenta, obrađenog u skladu sa stavcima 2. i 3.

2. U smislu stavka 1. ovog članka pošiljatelj podnosi nacrt elektroničkog trošarinskog dokumenta nadležnim tijelima države članice otpreme koristeći računalni sustav iz članka 1. Odluke br. 1152/2003/EZ (dalje u tekstu: ‚računalni sustav‘).

3. Nadležna tijela države članice otpreme vrše elektroničku provjeru podataka u nacrtu elektroničkog trošarinskog dokumenta.

Ako podaci nisu ispravni, o tome se bez odlaganja obavješćuje pošiljatelj.

Ako su podaci ispravni, nadležna tijela države članice otpreme dokumentu dodjeljuju jedinstvenu referentnu oznaku i o tome obavješćuju pošiljatelja.”

18 U članku 24. navedene direktive određuje se:

„1. Po primitku trošarinske robe na bilo kojem mjestu odredišta iz članka 17. stavka 1. točke (a) alineja i. ii. ili iv. ili članka 17. stavka 2., primatelj nadležnim tijelima države članice bez odlaganja, a najkasnije petog radnog dana nakon završetka kretanja, osim u posebno opravdanim slučajevima, podnosi potvrdu o primitku (dalje u tekstu: ‚potvrda o primitku‘) koristeći računalni sustav.

[...]

3. Nadležna tijela države članice odredišta vrše elektroničku provjeru podataka u potvrdi o primitku.

Ako podaci nisu ispravni o tome se bez odlaganja obavješćuje pošiljatelj.

Ako su podaci ispravni, nadležna tijela države članice odredišta primatelju potvrđuju primitak potvrde o primitku i šalju ga nadležnim tijelima države članice otpreme.

4. Nadležna tijela države članice otpreme prosljeđuju potvrdu o primitku pošiljatelju. Kada se mjesto otpreme i mjesto odredišta nalaze u istoj državi članici, nadležna tijela te države članice prosljeđuju potvrdu o primitku neposredno pošiljatelju.”

19 U skladu s člankom 1. točkom (a) 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.), ona osobito utvrđuje mjere koje se odnose na strukturu i sadržaj elektroničkih poruka koje se razmjenjuju putem računalnog sustava iz članka 21. stavka 2. Direktive 2008/118/EZ u smislu članaka 21. do 25. potonje direktive.

20 U skladu s člankom 3. te uredbe:

„1. Nacrt elektroničkog trošarinskog dokumenta podnesenog u skladu s člankom 21. stavkom 2. Direktive 2008/118/EZ i elektronički trošarinski dokument kojem je dodijeljena jedinstvena referentna oznaka, u skladu s trećim podstavkom članka 21. stavka 3. te Direktive, moraju odgovarati zahtjevima navedenima u tablici 1. Priloga I. ovoj Uredbi.

2. Nacrt elektroničkog trošarinskog dokumenta podnosi se najranije 7 dana prije datuma navedenog u tom dokumentu kao datum otpreme odnosne trošarinske robe.”

21 Članak 7. navedene uredbe određuje:

„Potvrda o primitku podnesena u skladu s člankom 24. Direktive 2008/118/EZ i potvrda o izvozu podnesena u skladu s člankom 25. navedene Direktive, mora odgovarati zahtjevima navedenima u tablici 6. Priloga I. ovoj Uredbi.”

Litavsko pravo

22 Članak 143. stavci 1. i 2. Direktive o PDV-u prenesen je u litavsko pravo člankom 35. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (litavski Zakon o PDV-u, u daljnem tekstu: Zakon o PDV-u). Taj članak 35., nalazi se u glavi V. Zakona o PDV-u, naslovljenoj „Slučajevi u kojima se uvezeni proizvodi ne oporezuju PDV-om na uvoz”. Navedeni članak određuje:

„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 su proizvodi prevezeni u drugu državu članicu u najduljem razdoblju od jednog mjeseca od nastanka oporezivog događaja iz članka 14. stavaka 12. ili 13. ovog zakona. Na temelju objektivnih okolnosti može se utvrditi dulji rok za prijevoz.

3. Načine primjene ovog članka utvrđuje državna carinska služba zajedno sa središnjom poreznom upravom.”

23 Na temelju članka 49. stavka 1. Zakona o PDV-u:

„Stopa PDV-a od 0 % primjenjuje se na proizvode koji su isporučeni osobi koja je upisana u registar obveznika PDV-a u drugoj državi članici te su izvezeni iz državnog područja u drugu državu članicu [...]”

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

„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 koja se predviđaju Zakonom o poreznoj upravi (Mokesčių administravimo įstatymas), zahtijevati predočenje dodatnih dokaza na temelju kojih se može ocijeniti osnova za primjenu stope PDV-a od 0 %.

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 %. [...]"

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

„Proizvodi koji se uvoze na državno područje izuzeti su od PDV-a ako su ispunjene sve sljedeće pretpostavke:

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

[...]"

- 26 U skladu s točkom 7. navedenih pravila:

„Uz carinsku uvoznu deklaraciju i ostale dokumente, u svrhu carinskog nadzora predočuju se:

[...]

7.2. dokumenti koji dokazuju 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).”

- 27 Pravila su izmijenjena odlukom br. 1B-773/VA-119 ravnatelja DCS-a i voditelja Inspektorata od 28. prosinca 2010., koja je stupila na snagu 1. siječnja 2011. Tom je odlukom tim pravilima dodana točka 7¹, koja 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 carinskog nadzora) te pritom podnosi nove elemente kojima se objašnjavaju razlozi promjene i prilaže preslike dokazne dokumentacije.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 28 Enteco Baltic društvo je sa sjedištem u Litvi. Bavi se trgovinom na veliko motornim gorivima.

- 29 Tijekom razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku, koje obuhvaća 2010. i 2012., Enteco Baltic je u Litvu uvezio goriva iz Bjelarusu. Ta su goriva stavljena u postupak nazvan „carinski postupak 42”, koji omogućuje njihovo puštanje u slobodan promet uz izuzeće od PDV-a pri uvozu. To je društvo u uvoznim deklaracijama navelo PDV identifikacijski broj kupaca sa sjedištima u drugoj državi članici, kojima je namjeravalo isporučiti proizvode. Te je proizvode držalo u skladištima trošarinske robe koja pripadaju drugim litavskim poduzetnicima.

- 30 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 „*ex works*” (franko). Tako je društvo Enteco Baltic na temelju tih ugovora bilo dužno samo dostaviti goriva kupcima u Litvi, a oni su bili odgovorni za daljnji prijevoz u državu članicu odredišta. I pojedinačne narudžbe kupaca i računi koje je izdalo društvo Enteco Baltic uobičajeno su se kupcima slali elektroničkom poštom.
- 31 U svrhu njihova prijevoza, za proizvode su bili sastavljeni elektronički dokumenti o prijevozu trošarinske robe te teretni listovi CMR (teretni listovi koji se temelje na Konvenciji o ugovoru o međunarodnom prijevozu robe cestom, potpisanoj u Ženevi 19. svibnja 1956., kako je izmijenjena Protokolom od 5. srpnja 1978.). Potonje su ispunjavali 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).
- 32 Nakon isporuke proizvoda u porezna skladišta odredišta, društvo Enteco Baltic primilo je elektroničku potvrdu o isporuci tih proizvoda (u daljnjem tekstu: potvrda e-ROR). Primalo je i teretne listove CMR u kojima su porezna skladišta odredišta potvrdila primitak proizvoda.
- 33 Društvo Enteco Baltic katkad je prodavalo proizvode poreznim obveznicima koji su se razlikovali od onih čiji su identifikacijski brojevi bili navedeni na uvoznim deklaracijama. Elementi koji se odnose na te porezne obveznike drugih država članica, uključujući njihov PDV identifikacijski broj, bili su uvijek dostavljeni Inspektoratu u mjesečnim izvješćima o isporuci proizvoda u druge države članice.
- 34 Tijekom 2012. Vilniaus teritorinė muitinė (Regionalna carinska služba u Vilniusu, Litva) (u daljnjem tekstu: RCS) djelomično je ispitao uvozne deklaracije koje se odnose na razdoblje od 1. travnja 2010. do 31. svibnja 2012. te je utvrdio nepravilnosti u PDV identifikacijskim brojevima. Ta služba je te nepravilnosti ispravila.
- 35 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.
- 36 S obzirom na te informacije, Inspektorat je 2013. proveo novi porezni nadzor nad ispunjenjem, od strane društva Enteco Baltic, obveza u području PDV-a koje se odnose na razdoblje od 1. siječnja 2012. do 30. lipnja 2013. Utvrdio je da je to društvo predočilo dovoljno dokaza na temelju kojih se utvrđuje da su proizvodi izišli iz litavskog područja 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 nemarno ili nepažljivo.
- 37 RCS je također proveo novi nadzor tijekom 2014. i 2015. koji se odnosila na razdoblje između 1. travnja 2010. i 31. svibnja 2012. kao i početni nadzor koji se odnosio na razdoblje između 1. lipnja 2012. i 31. prosinca 2013. Nakon tih nadzora 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 dugovanog PDV-a.
- 38 Društvo Enteco Baltic obratilo se poljskom društvu za prikupljanje poslovnih informacija kako bi dobilo dodatne informacije o predmetnim prijevozima. Također je od RCS-a zatražilo da se obrati poljskim poreznim skladištima radi dobivanja informacija koje navedeno društvo za prikupljanje podataka nije moglo dobiti. Taj zahtjev nije prihvaćen.

- 39 RCS je 25. studenoga 2015. sastavio izvješće o inspekciji u kojem je utvrdio da je Enteco Baltic pogrešno smatrao da je uvoz goriva iz Bjelarusu izuzet od oporezivanja PDV-om. Posljedično mu je naložio da plati iznos od 3 220 822 eura na ime PDV-a, uvećan za kazne i zatezne kamate.
- 40 DCS je odlukom od 16. ožujka 2016. potvrdio te naloge.
- 41 Društvo Enteco Baltic podnijelo je protiv te odluke DCS-a pritužbu pred Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Komisija za porezne sporove pri vladi, Litva). Odlukom od 1. lipnja 2016. potonji je prosljedio pritužbu DCS-u.
- 42 Enteco Baltic i DCS pokrenuli su postupak pred sudom koji je uputio zahtjev te su pritom tražili da se, među ostalim, poništi odluka Komisije za porezne sporove pri vladi.
- 43 U tim je okolnostima Vilniaus apygardos administracinis teismas (Okružni upravni sud u Vilniusu, Litva) 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?
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 (teretni listovi [u elektroničkom obliku, u daljnjem tekstu: ‚teretni listovi e-TD‘] i potvrde e-ROR) mogu smatrati dovoljnim dokazom da su proizvodi stvarno izvezeni 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 primjenjuju 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. točke (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?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 44 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li članak 143. stavak 1. točku (d) i članak 143. stavak 2. točku (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi to da nadležna tijela države članice odbiju izuzeće od PDV-a pri uvozu samo zato što su, zbog promjene okolnosti nakon uvoza, predmetni proizvodi isporučeni poreznom obvezniku različitom od onoga čiji je PDV identifikacijski broj naveden u uvoznj deklamaciji, iako je uvoznik dostavio sve informacije o identitetu novog kupca nadležnim tijelima države članice uvoznice.
- 45 Uvodno valja podsjetiti da je, kao što je to istaknuto u točki 6. ove presude, rok za prenošenje Direktive 2009/69, kojom je izvornoj verziji članka 143. Direktive o PDV-u dodan stavak 2., istekao 1. siječnja 2011. Stoga se potonja odredba primjenjuje tek od tog datuma.
- 46 Kao prvo, iz članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u proizlazi da države članice oslobađaju od poreza uvoz robe koja je otpremljena ili prevezena iz trećeg teritorija ili treće zemlje u državu članicu osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, ako je isporuka takve robe od strane uvoznika određenog ili priznatog u skladu s člankom 201. te direktive kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a izuzeta u skladu s člankom 138. navedene direktive.
- 47 Tako je izuzeće od PDV-a pri uvozu uvjetovano uvoznikovom daljnjom isporukom unutar Zajednice koja je sama izuzeta na temelju članka 138. Direktive o PDV-u i stoga ovisi o poštovanju materijalnih pretpostavki utvrđenih u tom članku, kao što je to primijetio nezavisni odvjetnik u točkama 42., 50. i 68. svojega mišljenja.
- 48 Suprotno tomu, ni članak 138. ni članak 143. stavak 1. točka (d) Direktive ne predviđaju uvoznikovu obvezu navođenja PDV identifikacijskog broja kupca koji sudjeluje u daljnjjoj transakciji unutar Zajednice.
- 49 Prije izmjene izvorne verzije Direktive o PDV-u Direktivom 2009/69 takva obveza mogla je biti predviđena nacionalnim pravom, primjerice litavskim pravom u glavnom predmetu.
- 50 U tom pogledu, u nedostatku konkretne odredbe u Direktivi o PDV-u, 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 u tom smislu presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 36. i navedenu sudsku praksu; 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.).
- 51 U tom pogledu, Sud je već presudio da u kontekstu izuzeća isporuka unutar Zajednice predviđenog člankom 138. stavkom 1. Direktive o PDV-u, s obzirom na to da to izuzeće ovisi o poštovanju materijalnih pretpostavki navedenih u toj odredbi, među kojima se ne nalazi kupčeva obveza raspolaganja PDV identifikacijskim brojem, države članice u načelu ne mogu odbiti korištenje

navedenim izuzećem zbog nepoštovanja formalnog zahtjeva, poput PDV identifikacijskog broja kupca, po potrebi predviđenog nacionalnim pravom države članice (vidjeti u tom smislu presudu od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 29. i 32.).

- 52 Ta ista razmatranja nameću se ako, na temelju članka 131. Direktive o PDV-u, država članica odredi da je pravo na izuzeće pri uvozu iz članka 143. stavka 1. točke (d) te direktive uvjetovano uvoznikovom dostavom PDV identifikacijskog broja kupca.
- 53 Kao drugo, članak 143. stavak 2. točka (b) Direktive o PDV-u, koji proizlazi iz izmjena unesenih Direktivom 2009/69, sada predviđa da uvoznik, kako bi mogao ostvariti pravo na izuzeće pri uvozu iz stavka 1. točke (d) tog članka, u trenutku uvoza treba dostaviti PDV identifikacijski broj kupca.
- 54 Iako se, s obzirom na tekst te odredbe, ona može tumačiti na način da izuzeće pri uvozu treba odbiti ako uvoznik, nakon što je naznačio PDV identifikacijski broj kupca, isporuči predmetnu robu drugom kupcu, takvo tumačenje ipak bi bilo protivno općoj strukturi članka 143. stavka 2. Direktive o PDV-u i njegovu kontekstu.
- 55 Naime, s jedne strane, iz uvodnih izjava 3. do 5. Direktive 2009/69 proizlazi da su u članku 143. stavku 2. Direktive o PDV-u navedene minimalne pretpostavke za primjenu izuzeća od PDV-a pri uvozu koje on predviđa. Dodavanje tih pretpostavki u Direktivu o PDV-u bilo je opravdano nužnošću sprječavanja zloupotrebe i prijevarne upotrebe sustava izuzeća od PDV-a od strane trgovaca koji iskorištavaju razlike među pretpostavkama za dodjelu izuzeća pri uvozu koje su ranije utvrdile države članice. Iz toga slijedi da se uvoznikova obveza, sadržana u članku 143. stavku 2. točki (b) Direktive o PDV-u nakon izmjene Direktivom 2009/69, dostave PDV identifikacijskog broja kupca ne može smatrati materijalnom pretpostavkom za izuzeće, nego joj je cilj samo ukloniti razlike u primjeni izuzeća među državama članicama.
- 56 To pogotovo vrijedi s obzirom na to da Direktivom 2009/69 nije izmijenjen članak 143. stavak 1. točka (d) Direktive o PDV-u, koji upućuje na materijalne pretpostavke za izuzeće daljnje isporuke unutar Zajednice, koje su utvrđene u članku 138. te direktive.
- 57 S druge strane, s obzirom na razmatranja nezavisnog odvjetnika u točkama 67. do 71. njegova mišljenja, valja dodati da bi suprotno tumačenje te odredbe bilo nespojivo uvjetovanjem ostvarenja prava na izuzeće pri uvozu poštovanjem pretpostavki za izuzeće daljnje isporuke unutar Zajednice i, s obzirom na to da potonje pretpostavke nisu izmijenjene Direktivom 2009/69 – osobito ne članak 138. Direktive o PDV-u – te bi sustav tih izuzeća učinilo nedosljednim.
- 58 Stoga, bilo da se primjenjuje Direktiva o PDV-u u svojoj izvornoj verziji ili Direktiva o PDV-u, izuzeće pri uvozu se u načelu ne odbija samo zbog toga što su proizvodi isporučeni kupcu različitom od onoga čiji je broj naznačen u trenutku uvoza, pod uvjetom da se utvrdi da je nakon uvoza stvarno slijedila isporuka unutar Zajednice koja ispunjava materijalne pretpostavke za izuzeće iz članka 138. stavka 1. te direktive i da je uvoznik uvijek propisno obavijestio nadležno tijelo o izmjenama u identitetu kupaca.
- 59 Drukčije bi bilo samo ako je uvoznik namjerno sudjelovao u utaji poreza koja je dovela u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a ili ako povreda formalnih zahtjeva ima za učinak sprečavanje iznošenja određenog dokaza o tome da su materijalne pretpostavke bile ispunjene (vidjeti analogijom presude od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, t. 39., 43., 44. i 46. i od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 36. do 39. i 42.).
- 60 Usto, valja podsjetiti da, radi sankcioniranja nepoštovanja formalnih pretpostavki, države članice mogu odrediti druge sankcije koje nisu odbijanje izuzeća od PVD-a, poput izricanja novčane kazne ili financijske sankcije proporcionalne ozbiljnosti povrede (vidjeti u tom smislu presudu od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, t. 52.).

61 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje treba odgovoriti tako da članak 143. stavak 1. točku (d) i članak 143. stavak 2. točku (b) Direktive o PDV-u valja tumačiti na način da im se protivi to da nadležna tijela države članice odbiju izuzeće od PDV-a pri uvozu samo zato što su, zbog promjene okolnosti nakon uvoza, predmetni proizvodi isporučeni poreznom obvezniku različitom od onoga čiji je PDV identifikacijski broj naveden u uveznoj deklaraciji, iako je uvoznik dostavio sve informacije o identitetu novog kupca nadležnim tijelima države članice uvoznice, pod uvjetom da je dokazano da su materijalne pretpostavke za izuzeće daljnje isporuke unutar Zajednice stvarno ispunjene.

Drugo pitanje

62 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi saznati treba li članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 138. i člankom 143. stavkom 2. točkom (c) te direktive, tumačiti na način da se dokumenti kao što su teretni listovi CMR i e-TD te potvrde e-ROR, koji potvrđuju prijevoz robe od trošarinskog skladišta smještenog u državi članici uvoza, ne prema kupcu, nego trošarinskom skladištu smještenom u drugoj državi članici, mogu smatrati dostatnim dokazima otpreme ili prijevoza robe u smislu tih odredbi.

63 Valja podsjetiti da članak 143. stavak 1. točka (d) Direktive o PDV-u predviđa izuzeće pri uvozu robe nakon kojih slijede isporuke unutar Zajednice koje su i same izuzete na temelju članka 138. stavka 1. te direktive.

64 S jedne strane, iz članka 143. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u, čije odredbe proizlaze iz izmjena unesenih Direktivom 2009/69, proizlazi da se izuzeće pri uvozu primjenjuje samo ako u trenutku uvoza uvoznik dostavi dokaz da je uvezena roba namijenjena prijevozu ili otpremi iz države članice u drugu državu članicu.

65 U tom pogledu, prije tih izmjena samo su države članice mogle odrediti pretpostavke kojima je bilo uvjetovano izuzeće od PDV-a pri uvozu robe iz članka 143. stavka 1. Direktive o PDV-u.

66 S druge strane, valja podsjetiti da se izuzeće isporuke robe unutar Zajednice na temelju članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u primjenjuje samo ako je pravo raspolaganja tom robom kao vlasnik preneseno na kupca, 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 područje države članice u kojoj otprema ili prijevoz započinje (presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 31. i navedena sudska praksa kao i od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 25.).

67 Na onome je koji zahtijeva ostvarivanje prava na izuzeće od PDV-a, odnosno na dobavljaču robe, da podnese dokaz da su ispunjene pretpostavke iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u (presuda od 27. rujna 2007., Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, t. 26.). Međutim, u okolnostima u kojima je pravo raspolaganja robom kao vlasnik preneseno na kupca na području države članice u kojoj otprema ili prijevoz započinje i u kojima je taj kupac otpremio ili prevezao robu izvan područja te države članice, dokaz koji dobavljač može podnijeti poreznim tijelima u biti ovisi o elementima koje on u tu svrhu primi od kupca (presude od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, t. 37. i od 14. lipnja 2017., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, t. 66.).

68 Usto, iz članka 138. stavka 1. Direktive o DPV-u i sudske prakse Suda proizlazi da je uvjet koji se odnosi na otpremu ili prijevoz predmetne robe ispunjen ako je roba stvarno napustila područje države članice u kojoj otprema ili prijevoz započinje kako bi bila prenesena na područje države članice odredišta (vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 27. i 33.).

- 69 Iz prethodno navedenog proizlazi da, kako bi mogao ostvariti pravo na izuzeće pri uvozu iz članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u, uvoznik osobito mora nadležnim tijelima države članice uvoza podnijeti dokaz da je, s jedne strane, u trenutku uvoza predmetna roba namijenjena otpremi ili prijevozu u drugu državu članicu i da je, s druge strane, u okviru daljnje isporuke unutar Zajednice navedena roba bila predmet takve otpreme ili takvog prijevoza.
- 70 S tim u vezi dostatno je da uvoznik dokaže da je predmetna roba namijenjena otpremi ili prijevozu i da je zatim stvarno i otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu a da pritom nije potrebno utvrditi da je ona posebno otpremljena ili prevezena na adresu kupca te robe.
- 71 U predmetnom slučaju sud koji je uputio zahtjev osobito dvoji o dokaznoj snazi teretnih listova CMR i e-TD i onoj potvrda e-ROR. Iako je zadaća suda koji je uputio zahtjev da ocjeni dokaznu snagu dokaza podnesenih u okviru glavnog postupka, Sud mu ipak može dati elemente tumačenja prava Unije koji mu mogu biti korisni.
- 72 U tom pogledu, kad je riječ najprije o teretnim listovima e-TD, valja se osloniti na odredbe prava Unije koje se odnose na elektronički trošarinski dokument koji prati kretanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarine (u daljnjem tekstu: dokument e-TD) poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, a koja je predmet tih trošarina.
- 73 S jedne strane, iz odredbi članka 21. stavka 2. Direktive 2008/118 i članka 3. Uredbe br. 684/2009, u vezi s tablicom 1. iz Priloga I. toj uredbi, proizlazi da najranije sedam dana prije dana otpreme predmetne trošarinske robe pošiljatelj nadležnim tijelima države članice otpreme podnosi nacrt dokumenta e-TD koji osobito sadržava informacije o predmetnim gospodarskim subjektima odnosno pošiljatelju i primatelju, mjestu otpreme i mjestu odredišta, otpremljenoj robi i računu koji se odnosi na tu robu kao i o prijevozu te robe. Navedena tijela provjeravaju podatke u tom nacrtu, u skladu s člankom 21. stavkom 3. te direktive.
- 74 Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 122. i 124. svojega mišljenja, valja smatrati da nacrt dokumenta e-TD, ako je propisno ispunjen i podnesen u trenutku uvoza, može biti element na temelju kojeg se može dokazati da je u navedenom trenutku predmetna roba bila namijenjena prijevozu ili otpremi u drugu državu članicu, u smislu članka 143. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u.
- 75 S druge strane, valja pojasniti da, u skladu s člankom 24. Direktive 2008/118, po primitku trošarinske robe primatelj nadležnim tijelima države članice odredišta podnosi potvrdu o primitku i ta tijela je šalju pošiljatelju. U tom pogledu, iz članka 7. Uredbe br. 684/2009, u vezi s tablicom 6. u njezinu Prilogu I., proizlazi da ta potvrda o primitku osobito sadržava upućivanje na relevantni dokument e-TD.
- 76 Poput nezavisnog odvjetnika u točki 126. njegovog mišljenja, valja smatrati da takva potvrda o primitku može služiti kao dokaz da je predmetna roba stvarno napustila područje države članice otpreme ili da je otpremljena u drugu državu članicu u smislu članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.
- 77 Nadalje, kad je riječ o potvrdama e-ROR, iz elemenata spisa proizlazi da su one izdane nakon otpreme ili prijevoza robe. Budući da te potvrde još nisu postojale u trenutku uvoza, one ne mogu služiti kao dokaz da je u navedenom trenutku predmetna roba bila namijenjena prijevozu ili otpremi u drugu državu članicu u smislu članka 143. stavka 2. točke (b) Direktive o PDV-u. Suprotno tomu, one se mogu uzeti u obzir radi dokazivanja postojanja otpreme ili prijevoza navedene robe na temelju članka 138. stavka 1. te direktive.
- 78 Konačno, kad je riječ o teretnim listovima CMR, valja istaknuti da su oni izdani prije otpreme ili prijevoza u državu članicu odredišta i na njima je osobito navedeno mjesto otpreme, kupac, mjesto primitka i prijevozna vozila. Stoga, oni mogu služiti kao dokaz toga da je predmetna roba namijenjena otpremi ili prijevozu u navedenu državu i može ih se uzeti u obzir na temelju članka 143. stavka 2.

točke (c) Direktive o PDV-u, jer su podneseni u trenutku uvoza. Također ih se može uzeti u obzir na temelju članka 138. stavka 1. te direktive i to tim više ako na kraju te otpreme ili prijevoza imaju oznaku primitka.

- 79 S tim u vezi, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se pred sudom koji je uputio zahtjev stranke u glavnom postupku spore u pogledu toga može li se izuzeće pri uvozu odbiti samo zato što listovi CMR koje je dostavio Enteco Baltic nisu imali oznaku primitka ili su imali oznaku registracije poljskih poreznih skladišta. Međutim, valja istaknuti da taj razlog sam po sebi ne može dovesti do odbijanja izuzeća ako se na temelju ostalih dokaza koje je podnijelo to društvo može utvrditi, s jedne strane, da su u trenutku uvoza predmetna dobra bila namijenjena otpremi ili prijevozu u državu članicu koja nije država članica uvoza i da je, s druge strane, pri daljnjoj transakciji ta roba bila stvarno otpremljena ili prevezena u tu drugu državu članicu.
- 80 Stoga je zadaća suda koji je uputio zahtjev provjeriti, s obzirom na sve dokaze koje je podnio Enteco Baltic, jesu li te pretpostavke ispunjene.
- 81 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 138. i člankom 143. stavkom 2. točkom (c), treba tumačiti na način da se:
- dokumenti, koji potvrđuju prijevoz robe od trošarinskog skladišta smještenog u državi članici uvoza, ne prema kupcu, nego trošarinskom skladištu smještenom u drugoj državi članici, mogu smatrati dostatnim dokazima otpreme ili prijevoza te robe u drugu državu članicu;
 - dokumenti poput teretnih listova CMR i dokumenti e-TD mogu uzeti u obzir radi dokazivanja da je u trenutku uvoza u državu članicu predmetna roba namijenjena otpremi ili prijevozu u drugu državu članicu u smislu članka 143. stavka 2. točke (c) Direktive o PDV-u, pod uvjetom da su navedeni dokumenti podneseni u tom trenutku i da sadržavaju sve potrebne podatke. Tim dokumentima, kao i potvrdama e-ROR i potvrdom o primitku, izdanima nakon kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarina, može se dokazati da je navedena roba stvarno otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu, u skladu s člankom 138. stavkom 1. te direktive.

Treće i četvrto pitanje

- 82 Svojim trećim i četvrtim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi to da nadležna tijela države članice odbiju uvozniku korištenje pravom na izuzeće od PDV-a, koje je predviđeno tom odredbom, na njegove uvoze robe u tu državu članicu nakon kojih je slijedila isporuka unutar Zajednice, ako ta roba nije bila izravno prenesena kupcu, nego su je preuzela prijevozna poduzeća i porezna skladišta koja je potonji odredio i ako pojam „isporuka robe” u smislu članka 14. stavka 1. te direktive znači isto što i onaj iz članka 167. navedene direktive.
- 83 Uvodno valja podsjetiti da je izuzeće pri uvozu iz članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u uvjetovano daljnjom isporukom unutar Zajednice koja je sama izuzeta na temelju članka 138. stavka 1. te direktive.
- 84 Poput svake isporuke robe, kako je definirana u članku 14. stavku 1. Direktive o PDV-u, isporuka unutar Zajednice zahtijeva prijenos prava raspolaganja robom na kupca (vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 32.).
- 85 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, pojam „isporuka robe” u smislu Direktive o PDV-u predmet je samostalne i ujednačene definicije svojstvene pravu Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 3. lipnja 2010., De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, t. 22.). U skladu sa svrhom Direktive o PDV-u, čiji je

jedan od ciljeva taj da se sustav PDV-a temelji na ujednačenoj definiciji oporezivih transakcija (vidjeti presude od 8. veljače 1990., *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, t. 8. i od 11. svibnja 2017., *Posnane Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, t. 25.), taj pojam treba imati ujednačeno značenje u okviru te direktive. Stoga ga se ne može tumačiti na različit način u okviru izuzeća pri uvozu i u okviru prava na odbitak pretporeza iz članka 167. Direktive o PDV-u.

- 86 Naime, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, pojam „isporuka robe” ne odnosi se na prijenos vlasništva u oblicima koji su predviđeni mjerodavnim nacionalnim pravom, nego obuhvaća sve transakcije prijenosa materijalne imovine u kojima jedna stranka ovlašćuje drugu stranku da njome faktično raspolaže kao da je vlasnik te robe (presuda od 3. lipnja 2010., *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, t. 24. i navedena sudska praksa).
- 87 Prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik ne zahtijeva da stranka kojoj je ta imovina prenesena nju fizički posjeduje ni da navedena imovina bude fizički prevezena prema njoj/ili da je ona fizički primi (rješenje od 15. srpnja 2015., *Itales*, C-123/14, neobjavljeno, EU:C:2015:511, t. 36.).
- 88 Suprotno tomu, ako nije došlo do prijenosa prava raspolaganja robom kao vlasnik, u pojam „isporuka robe” ne može ulaziti ni prijenos robe radi njezina pukog zadržavanja (vidjeti, u tom smislu, presudu od 14. srpnja 2005., *British American Tobacco i Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, t. 36.) ni činjenica da je prijevoznik fizički premjestio predmetnu robu s jednog mjesta na drugo za račun drugih subjekata (vidjeti u tom smislu presudu od 3. lipnja 2010., *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, t. 25.).
- 89 Kad je riječ o glavnom postupku, radi utvrđivanja treba li transakcije obavljene između uvoznika i kupca nakon uvoza predmetne robe kvalificirati kao „isporuka robe” u smislu Direktive o PDV-u, kao što to proizlazi iz točaka 95. do 97. mišljenja nezavisnog odvjetnika, valja ocijeniti je li Enteco Baltic prenio pravo raspolaganja tom robom kao vlasnik na prijevoznike i porezna skladišta ili su potonji samo imali ulogu posrednika u prijevozu i skladištenju a da im pritom nije bilo preneseno to pravo. U potonjem slučaju i pod uvjetom da je Enteco Baltic navedeno pravo stvarno prenio na kupce, kako proizlazi iz zahtjeva za prethodnu odluku, navedene transakcije valja kvalificirati kao „isporuke robe”.
- 90 Zadaća je suda koji je uputio zahtjev da, s obzirom na sve činjenične okolnosti kojima raspolaže, provjeri je li to slučaj u sporu koji se pred njim vodi (vidjeti u tom smislu presude od 8. veljače 1990., *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, t. 13. i od 18. srpnja 2013., *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, t. 34.).
- 91 Ako nakon te ocjene bude očito da je Enteco Baltic prenio pravo raspolaganja robom kao vlasnik na kupce i ako budu ispunjene ostale pretpostavke za izuzeće, društvu Enteco Baltic ne može se odbiti izuzeće pri uvozu.
- 92 S obzirom na prethodna razmatranja, na treće i četvrto pitanje treba odgovoriti tako da članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se protivi to da nadležna tijela države članice odbiju uvozniku korištenje pravom na izuzeće od PDV-a, koje je predviđeno tom odredbom, na njegove uvoze robe u tu državu članicu nakon kojih je slijedila isporuka unutar Zajednice jer ta roba nije bila izravno prenesena kupcu, nego su je preuzela prijevozna poduzeća i porezna skladišta koja je potonji odredio ako je uvoznik pravo raspolaganja navedenom robom kao vlasnik prenio na kupca. U tom kontekstu, pojam „isporuka robe” u smislu članka 14. stavka 1. te direktive treba tumačiti na isti način kao i u kontekstu članka 167. navedene direktive.

Peto i šesto pitanje

- 93 Svojim petim i šestim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi upravna praksa na temelju koje se u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku uvozniku u dobroj vjeri odbija korištenje pravom na izuzeće od PDV-a pri uvozu ako nisu ispunjene pretpostavke za izuzeće daljnje isporuke unutar Zajednice zbog utaje poreza koju je počinio kupac.
- 94 U tom pogledu valja istaknuti da, prema sudskoj praksi Suda, nije protivno pravu Unije zahtijevati da subjekt postupa u dobroj vjeri i da poduzima sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerio da ga transakcija koju obavlja neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza. Ako je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija koju je obavio bila dio kupčeve utaje poreza i nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi izbjegao tu utaju, može mu se odbiti pravo na izuzeće od PDV-a (presuda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 48. i 54. i navedena sudska praksa).
- 95 Zadaća je suda koji je uputio zahtjev da, na temelju opće procjene svih elemenata i činjeničnih okolnosti glavnog predmeta, provjeri je li Enteco Baltec postupao u dobroj vjeri i poduzeo sve mjere koje su se od njega razumno mogle zahtijevati kako bi se uvjerio da ga obavljene transakcije uvoza i isporuke neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 53.). Sud mu ipak može pružiti sve elemente tumačenja prava Unije koji mu mogu biti korisni (presuda od 14. lipnja 2017., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, t. 72.).
- 96 U predmetnom slučaju spis kojim raspolaže Sud ne sadržava elemente na temelju kojih bi se moglo utvrditi da je dokazano da je Enteco Baltic djelovao sa zahtijevanom dužnom pažnjom ili da nije. Međutim, s tim u vezi valja pojasniti, kao što je to učinio nezavisni odvjetnik u točkama 102. do 104. svojega mišljenja, da okolnost da je uvoznik sa svojim klijentima komunicirao elektroničkim putem ne može značiti da nije bio u dobroj vjeri ili da je bio nemaran niti da je to društvo znalo ili moralo znati da sudjeluje u utaji poreza.
- 97 Ako sud koji je uputio zahtjev utvrdi da je Enteco Baltic djelovao u dobroj vjeri i poduzeo sve mjere koje su se od njega razumno mogle zahtijevati kako bi se uvjerio da ga obavljene transakcije uvoza i isporuke neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza, valja podsjetiti da se, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, načelu pravne sigurnosti protivi to da država članica, koja je najprije prihvatila dokumente koje joj je podnio prodavatelj kao dokaze koji opravdavaju pravo na izuzeće, može kasnije obvezati tog prodavatelja na plaćanje PDV-a za tu isporuku zbog utaje koju je počinio kupac o kojoj navedeni prodavatelj nije imao saznanja niti ih je mogao imati (vidjeti u tom smislu presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 50. i od 14. lipnja 2017., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, t.75.).
- 98 Iz elemenata spisa kojim raspolaže Sud ne proizlazi da su te pretpostavke ispunjene u situaciji o kojoj je riječ u glavnom postupku. U tom pogledu je točno da iz tih elemenata proizlazi da je, na temelju dokaza koje je podnio Enteco Baltic, Inspektorat zaključio da su ispunjene pretpostavke za izuzeće isporuka unutar Zajednice i da se tom društvu ne može pripisati nikakav nedar. Međutim, valja naglasiti da ispitivanje koje je proveo Inspektorat, koje se u svakom slučaju odnosilo samo na određene transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku, nije sprječavalo RCS da prilikom novog nadzora izvršenog unutar primjenjivih rokova provjeri nije li Enteco Baltic imao i mogao imati saznanja o eventualnoj kupčevoj poreznoj utaji što se tiče svih predmetnih transakcija.
- 99 Tumačenje načela pravne sigurnosti s obzirom na razmatranja sadržana u točkama 97. i 98. ove presude ne dovodi u pitanje argument koji su litavska vlada i Komisija istaknule tijekom rasprave, a u skladu s kojim su predmeti nadzora koje su proveli Inspektorat odnosno RCS bili različiti, pri čemu se prvi odnosio na ispitivanje poštovanja pretpostavki iz članka 138. Direktive o PDV-u, a drugi na

provjeru poštovanja pretpostavki iz članka 143. stavka 1. točke (d) te direktive. Naime, ostvarenje prava na izuzeće na temelju članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u uvjetovano je ispunjenjem pretpostavki za izuzeće daljnje isporuke unutar Zajednice na temelju članka 138. stavka 1. te direktive. Međutim, u skladu s navodima iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, RCS-ova odluka odnosila se upravo na pretpostavke iz potonje odredbe.

- 100 S obzirom na prethodna razmatranja, na peto i šesto pitanje valja odgovoriti tako da članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se protivi upravna praksa na temelju koje se u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku uvozniku u dobroj vjeri odbija korištenje pravom na izuzeće od PDV-a ako nisu ispunjene pretpostavke za izuzeće daljnje isporuke unutar Zajednice zbog utaje poreza koju je počinio kupac, osim ako se utvrdi da je uvoznik znao ili morao znati da je transakcija bila uključena u utaju koju je počinio kupac i da nije poduzeo sve razumne mjere u svojoj moći kako bi spriječio svoje sudjelovanje u toj utaji. Na temelju puke činjenice da su uvoznik i kupac komunicirali elektroničkim putem ne može se pretpostaviti da je uvoznik znao ili mogao znati da sudjeluje u takvoj utaji.

Sedmo pitanje

- 101 Svojim sedmim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u tumačiti na način da su nadležna nacionalna tijela, kada ispituju prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik, dužna prikupiti informacije koje su dostupne samo javnim tijelima.
- 102 U tom pogledu valja podsjetiti da je, analogno sa sudskom praksom navedenom u točki 67. ove presude i kako je to usto izložio sud koji je uputio zahtjev, zadaća uvoznika da dokaže da su ispunjene pretpostavke za izuzeće pri uvozu iz članka 143. stavka 1. točke (d) Direktive o PDV-u. S tim u vezi osobito je njegova zadaća dokazati da je pravo raspolaganja robom kao vlasnik preneseno na kupca.
- 103 Usto, u kontekstu transakcija unutar Zajednice, iz sudske prakse Suda proizlazi da, ako dobavljač ne može dostaviti dokaze potrebne za utvrđenje toga da su ispunjene pretpostavke za izuzeće isporuke unutar Zajednice, porezna tijela države članice u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje nisu dužna zahtijevati informacije od tijela države članice odredišta na temelju odredbi Uredbe br. 1798/2003 o sustavu razmjene informacija između poreznih uprava država članica (vidjeti u tom smislu presude od 22. travnja 2010., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, t. 37. i analogijom presudu od 27. rujna 2007., Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, t. 28., 34. i 38.).
- 104 Takvo tumačenje primjenjivo je na Uredbu br. 904/2010, koja se, u skladu sa svojim člankom 62. drugim stavkom, primjenjuje od 1. siječnja 2012. i koja je na temelju svojeg članka 61. prvog stavka s učinkom od tog dana stavila izvan snage Uredbu br. 1798/2003.
- 105 Naime, kao što to osobito proizlazi iz uvodnih izjava 3., 4. i 7. Uredbe br. 904/2010, njezin je cilj suzbijanje utaje PDV-a i izbjegavanja plaćanja poreza i doprinos izravnoj primjeni PDV-a. U skladu s njezinim člankom 1. stavkom 1. drugim podstavkom, ta uredba s tim ciljem utvrđuje pravila i postupke kojima se omogućava da nadležna tijela država članica surađuju i međusobno razmjenjuju sve informacije koje mogu pomoći u ispravnom utvrđivanju PDV-a, praćenju ispravne primjene PDV-a, posebno na transakcije unutar Zajednice, i u suzbijanju PDV prijevara. Konkretno, članak 7. stavak 1. navedene uredbe u tu svrhu predviđa da na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev, tijelo koje prima zahtjev dostavlja informacije koje mogu omogućiti ispravno utvrđivanje PDV-a. Članak 54. stavak 1. Uredbe br. 904/2010 određuje ograničenja te razmjene informacija između nacionalnih tijela, koja nisu dužna pružiti zahtijevane informacije u svim okolnostima. Zato i s obzirom na to da ne postoji izričita odredba u vezi s tim u toj uredbi, ona poreznom obvezniku ne daje nikakvo posebno pravo zahtijevati dostavu informacija u slučaju u kojem sam ne može dostaviti dokaze koji mogu opravdati njegovo pravo na izuzeće od PDV-a (vidjeti analogijom presudu od 27. rujna 2007., Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, t. 30. do 34.).

106 S obzirom na prethodna razmatranja, na sedmo pitanje treba odgovoriti tako da članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive o PDV-u valja tumačiti na način da nadležna nacionalna tijela, kada ispituju prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik, nisu dužna prikupiti informacije koje su dostupne samo javnim tijelima.

Troškovi

107 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 (četvrto vijeće) odlučuje:

1. Članak 143. stavak 1. točku (d) i 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., valja tumačiti na način da im se protivi to da nadležna tijela države članice odbiju izuzeće od PDV-a pri uvozu samo zato što su, zbog promjene okolnosti nakon uvoza, predmetni proizvodi isporučeni poreznom obvezniku različitom od onoga čiji je PDV identifikacijski broj naveden u uvoznoj deklaraciji, iako je uvoznik dostavio sve informacije o identitetu novog kupca nadležnim tijelima države članice uvoznice, pod uvjetom da je dokazano da su materijalne pretpostavke za izuzeće daljnje isporuke unutar Zajednice stvarno ispunjene.
2. Članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/69, u vezi s člankom 138. i člankom 143. stavkom 2. točkom (c) te direktive, treba tumačiti na način da se:
 - dokumenti, koji potvrđuju prijevoz robe od trošarinskog skladišta smještenog u državi članici uvoza, ne prema kupcu, nego trošarinskom skladištu smještenom u drugoj državi članici, mogu smatrati dostatnim dokazima otpreme ili prijevoza te robe u drugu državu članicu;
 - dokumenti poput teretnih listova koji se temelje na Konvenciji o ugovoru o međunarodnom prijevozu robe cestom, potpisanoj u Ženevi 19. svibnja 1956., kako je izmijenjena Protokolom od 5. srpnja 1978., i elektronički trošarinski dokumenti koji prate kretanje robe u sustavu odgode plaćanja trošarine mogu uzeti u obzir radi dokazivanja da je u trenutku uvoza u državu članicu predmetna roba namijenjena otpremi ili prijevozu u drugu državu članicu u smislu članka 143. stavka 2. točke (c) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/69, pod uvjetom da su navedeni dokumenti podneseni u tom trenutku i da sadržavaju sve potrebne podatke. Tim dokumentima, kao i elektroničkim potvrdama o isporuci proizvoda i potvrdom o primitku, izdanima nakon kretanja u sustavu odgode plaćanja trošarina može se dokazati da je navedena roba stvarno otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu, u skladu s člankom 138. stavkom 1. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/69.
3. Članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/69, treba tumačiti na način da mu se protivi to da nadležna tijela države članice odbiju uvozniku korištenje pravom na izuzeće od PDV-a, koje je predviđeno tom odredbom, na njegove uvoze robe u tu državu članicu nakon kojih je slijedila isporuka unutar Zajednice jer ta roba nije bila izravno prenesena kupcu, nego su je preuzela prijevozna poduzeća i porezna skladišta koja je potonji odredio ako je uvoznik pravo raspolaganja navedenom robom kao vlasnik

prenio na kupca. U tom kontekstu pojam „isporuka robe” u smislu članka 14. stavka 1. te direktive, kako je izmijenjena, treba tumačiti na isti način kao i u kontekstu članka 167. navedene direktive, kako je izmijenjena.

4. Članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/69, treba tumačiti na način da mu se protivi upravna praksa na temelju koje se u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku uvozniku u dobroj vjeri odbija korištenje pravom na izuzeće od PDV-a ako nisu ispunjene pretpostavke za izuzeće daljnje isporuke unutar Zajednice zbog utaje poreza koju je počinio kupac, osim ako se utvrdi da je uvoznik znao ili morao znati da je transakcija bila uključena u utaju koju je počinio kupac i da nije poduzeo sve razumne mjere u svojoj moći kako bi spriječio svoje sudjelovanje u toj utaji. Na temelju puke činjenice da su uvoznik i kupac komunicirali elektroničkim putem ne može se pretpostaviti da je uvoznik znao ili mogao znati da sudjeluje u takvoj utaji.
5. Članak 143. stavak 1. točku (d) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2009/69, treba tumačiti na način da nadležna nacionalna tijela, kada ispituju prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik, nisu dužna prikupiti informacije koje su dostupne samo javnim tijelima.

Potpisi