

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

9. listopada 2014.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – članak 138. stavak 1. – Porezna oslobođenja za transakcije unutar Zajednice – Stjecatelj koji nije identificiran u svrhu PDV-a – Obveza prodavatelja da utvrdi vjerodostojnost potpisa stjecatelja ili njegovog zastupnika – Načela proporcionalnosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja – Izravan učinak“

U predmetu C-492/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Administrativen sad Varna (Bugarska), odlukom od 2. rujna 2013., koju je Sud zaprimio 13. rujna 2013., u postupku

Traum EOOD

protiv

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Vajda, A. Rosas, E. Juhász i D. Šváby, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, D. Zhelyazkov, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, S. Petrova i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 138. stavka 1. i članka 139. stavka 1. drugog podstavka 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 2010/88/EU od 7. prosinca 2010. (SL L 326, str. 1., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Traum EOOD (u daljnjem tekstu: Traum) i Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor službe za „Pravne lijekove i postupanje u području oporezivanja i socijalne sigurnosti“ grada Varna, središnje uprave agencije za javne prihode, u daljnjem tekstu: Direktor), povodom izmijenjenog poreznog rješenja kojim se odbija odobriti Traumu pravo na izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) na temelju transakcije koju je Traum kvalificirao kao „isporuku robe unutar Zajednice“.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 131. Direktive o PDV-u glasi:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. [glave IX. Direktive 2006/112] 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 sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe.“

4 U poglavlju 4., pod naslovom „Izuzeća transakcija unutar Zajednice“, glavi IX. te direktive, članak 138. stavak 1. 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.“

5 Sukladno članku 139. stavku 1. iste direktive:

„Izuzeće iz članka 138. stavka 1. ne primjenjuje se na isporuku robe koju obavljaju porezni obveznici koji su obuhvaćeni izuzećem za mala poduzeća, utvrženim u člancima od 282. do 292.“

Navedeno izuzeće ne primjenjuje se ni na isporuku robe poreznim obveznicima ili pravnim osobama koje nisu porezni obveznici, čije stjecanje robe unutar Zajednice ne podliježe PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1.“

Bugarsko pravo

6 Članak 7. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Zakon za danak varhu dobavenata stoinost, DV br. 63, od 4. kolovoza 2006.) u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZDDS) glasi:

„Isporuka robe unutar Zajednice je isporuka robe koju s nacionalnog teritorija na teritorij druge države članice preveze kupac, identificiran u svrhu PDV-a u skladu s ovim zakonom, ili kada se to čini u njegovo ime ili u ime stjecatelja ako je potonji porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, identificirana u svrhu PDV-a u drugoj državi članici.“

7 ?lanak 45. Provedbene uredbe ZDDS-a glasi:

„Za dokazivanje isporuke robe unutar Zajednice dobavlja? mora imati sljede?e dokumente:

1. dokument o isporuci:

a) ra?un u vezi s isporukom, na kojem je nazna?en, ako je stjecatelj identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi ?lanici, PDV identifikacijski broj stjecatelja koji mu dodjeljuje država ?lanica, a pod kojim mu je isporu?ena roba;

b) zapisnik iz ?lanka 117. stavka 2. [ZDDS-a] ako je rije? o isporuci unutar Zajednice u smislu ?lanka 7. stavka 4. [ZDDS-a];

[...]

2. dokumente kojima se dokazuje otprema ili prijevoz robe s nacionalnog teritorija na teritorij druge države ?lanice:

a) prijevoznu ispravu ili pisanu potvrdu stjecatelja ili njegovog opunomo?enika kojom se potvr?uje da je roba preuzeta na teritoriju druge države ?lanice ako je prijevoz obavljen u ime dobavlja?a ili stjecatelja, ali od strane tre?e osobe [...]

[...]“

Glavni postupak i prethodna pitanja

8 Tijekom rujna i listopada 2009. Traum je obavljao poslovnu djelatnost op?e gradnje zgrada i umjetni?kih djela. U svojoj prijavi PDV-a za razdoblje od 1. rujna do 31. listopada 2009. Traum je prijavio da je obavio isporuke unutar Zajednice drža?a no?eva i nedora?enih proizvoda, izuzetih od PDV-a, društvu Evangelos gaitadzis sa sjedištem u Gr?koj, priloživši dokumente iz ?lanka 45. Provedbene uredbe ZDDS?a, odnosno dva ra?una s gr?kim PDV identifikacijskim brojem društva Evangelos gaitadzis, zapisnike o isporuci, me?unarodne teretne listove i potpisanu potvrdu o primitku robe.

9 Nakon što je 7. listopada 2009. obavila provjeru u elektroni?koj bazi podataka sustava razmjene informacija u podru?ju PDV-a (VIES) („VAT Information Exchange System“, u daljnjem tekstu: baza podataka VIES), bugarska porezna uprava je 2. studenoga 2009. donijela rješenje o obra?unu i povratu u odnosu na Traum. U tom mišljenju navela je da je provjera baze podataka VIES pokazala da je društvo Evangelos gaitadzis bilo identificirano u svrhu PDV-a i imalo valjan PDV identifikacijski broj od 15. studenoga 2005.

10 Me?utim, društvo Evangelos gaitadzis nije niti prijavilo stjecanje unutar Zajednice niti platilo PDV u Gr?koj.

11 Prilikom kasnije porezne kontrole bugarska porezna uprava ponovno je provjerila bazu podataka VIES i pritom utvrdila da društvo Evangelos gaitadzis više nije bilo identificirano u svrhu PDV-a od 15. sije?nja 2006. Stoga je, 17. svibnja 2011., donijela izmijenjeno porezno rješenje u odnosu na Traum i obra?unala PDV na transakcije prodaje društvu Evangelos gaitadzis zbog toga što to društvo nije bilo identificirano u svrhu PDV-a u drugoj državi ?lanici, pa uvjet za izuze?e od tog poreza da stjecatelj bude porezni obveznik, iz ?lanka 7. stavka 1. ZDDS-a, nije bio ispunjen.

12 Prilikom podnošenja prigovora protiv tog izmijenjenog poreznog rješenja pred Direktor, Traum je priložio rješenje o obra?unu i povratu koje je izdala bugarska porezna uprava, u kojem je

bilo navedeno da je društvo Evangelos gaitadzis imalo valjan PDV identifikacijski broj u trenutku transakcije.

13 Odlukom od 5. kolovoza 2011. Direktor je potvrdio izmijenjeno porezno rješenje obrazlažući odluku nepostojanjem dokaza o prijevozu robe izvan bugarskog teritorija i nepostojanjem pisane potvrde stjecatelja o primitku robe. Direktor tvrdi da potvrda o primitku predmetne robe i podneseni zapisnici o isporuci nisu sadržavali ni informacije o toj adresi primitka te robe ni identitet, svojstvo i punomoć za zastupanje osobe koja je robu zaprimila unutar društva Evangelos gaitadzis te stoga ti dokumenti ne predstavljaju dokaz.

14 U prilog svojoj tužbi pred Administrativni sud Varna (upravni sud u Varni) protiv te odluke koju je donio Direktor, Traum ističe da je bugarskoj poreznoj upravi dostavio sve dokumente koje zahtijeva ZDDS i Provedbena uredba ZDDS-a, a koji dokazuju postojanje isporuke unutar Zajednice. Nadalje, Traum tvrdi da je predmetne transakcije obavio u dobroj vjeri, nakon što je provjerio PDV identifikacijski broj društva Evangelos gaitadzis u bazi podataka VIES prije sklapanja predmetnih transakcija.

15 Sud koji je uputio zahtjev navodi da su, u području primjene članka 7. stavka 1. ZDDS-a vezano uz dokazna sredstva prijevoza unutar Zajednice robe i njezinog primitka u drugoj državi članici, u bugarskoj sudskoj praksi donesene kontradiktorne odluke u odnosu na dokaznu snagu međunarodnih teretnih listova. U tom smislu, on se pita jesu li zahtjevi dokazivanja na temelju bugarskog prava sukladni pravu Unije.

16 U tim uvjetima, Administrativni sud Varna je odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Treba li smatrati da je ispunjen uvjet za izuzeće iz članka 138. stavka 1. Direktive [o PDV-u] i da se iznimka iz članka 139. stavka 1. druge rečenice [te direktive] ne primjenjuje u slučaju poput onog u glavnom postupku, gdje je utvrđeno da je činjenica da stjecatelj robe nema svojstvo „osobe identificirane u svrhu PDV-a“ bila zabilježena u [bazi podataka VIES] nakon što je isporuka bila obavljena, [gdje zakašnjelo upisivanje svojstva „osobe koja više nije identificirana u svrhu PDV-a“ proizlazi iz informacija koje je prikupila bugarska porezna uprava] i gdje tužitelj tvrdi da je postupio s dužnom pažnjom postavljanjem zahtjeva za informacije u [toj bazi podataka], koji međutim nisu dokumentirani?

2) Jesu li nacionalna upravna i sudska praksa koje nalažu prodavatelju (otpremniku u ugovoru o prijevozu) da utvrdi vjerodostojnost potpisa stjecatelja te je li riječ o potpisu osobe koja zastupa društvo stjecatelja, nekog od zaposlenika u društvu na odgovarajućem položaju ili zastupnika, protivne načelima porezne neutralnosti, proporcionalnosti i zaštite legitimnih očekivanja?

3) Ima li članak 138. stavak 1. Direktive [o PDV-u] izravan učinak i može li ga nacionalni sud izravno primijeniti u slučaju poput onog u glavnom postupku?“

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

17 Direktor osporava dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku i tvrdi da je sud koji je uputio zahtjev pogrešno prikazao činjenice iz glavnog postupka. Direktor smatra da je sud koji je uputio zahtjev pogrešno smatrao dokazanom činjenicu da je roba prevezena u Grčku i dostavljena društvu Evangelos gaitadzis.

18 U tom smislu valja istaknuti, s jedne strane, da je sud koji je uputio zahtjev samo naveo

Sudu koje je dokumente Traum podnio kako bi dokazao postojanje isporuke robe unutar Zajednice, a da nije sam utvrdio da je roba doista prevezena u Grčku i dostavljena stjecatelju i, s druge strane, da se pitanja upućena Sudu odnose, naprotiv, na zahtjeve dokazivanja koje države članice mogu postaviti za izuzeće od PDV-a na temelju isporuke unutar Zajednice.

19 Nadalje, stalna je sudska praksa da je u okviru postupka predviđenog člankom 267. UFEU-a, koji se temelji na jasnoj podjeli uloga između nacionalnih sudova i Suda, samo Sud nadležan odlučivati o tumačenju ili valjanosti akta Unije, na temelju činjenica na koje ga je uputio nacionalni sud (vidjeti presude WWF i dr., C-435/97, EU:C:1999:418, t. 31. i Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, t. 19. i navedenu sudsku praksu). Kad je riječ, posebice, o navodnim činjeničnim propustima i pogreškama u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, treba ponoviti da nije zadaća Suda, nego nacionalnog suda da dokaže sporne činjenice i donese zaključak o njihovom utjecaju na odluku koju treba donijeti (presuda PreussenElektra, C-379/98, EU:C:2001:160, t. 40.).

20 Sukladno navedenome, zahtjev za prethodnu odluku jest dopušten.

Prvo i drugo pitanje

21 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 138. stavak 1. i članak 139. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u tumačiti na način da su protivni tome da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, porezna uprava države članice odbija dodijeliti pravo na izuzeće od PDV-a na temelju isporuke unutar Zajednice zbog toga što stjecatelj nije bio identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici i zbog toga što dobavljač nije dokazao ni vjerodostojnost potpisa na dokumentima podnesenima u prilog svojoj prijavi isporuke za koju tvrdi da je izuzeta niti da je osoba koja je potpisala te dokumente u ime stjecatelja bila ovlaštena istoga zastupati.

22 Kako bi se odgovorilo na ta pitanja, valja podsjetiti da je isporuka unutar Zajednice, koja je posljedica stjecanja unutar Zajednice, izuzeta od PDV-a ako ispunjava uvjete iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u (presuda Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 29. i navedena sudska praksa).

23 Na temelju te odredbe države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog teritorija ali unutar Europske 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, a koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.

24 Sukladno stalnoj sudskoj praksi, izuzeće od PDV-a na temelju isporuke robe unutar Zajednice primjenjuje se samo ako je pravo raspolaganja tom robom kao vlasnik preneseno na stjecatelja te ako dobavljač dokaže da je ta roba otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu i da je, nakon te otpreme ili tog prijevoza, ista roba fizički napustila teritorij države članice isporuke (vidjeti posebice presudu Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 42.).

25 Nadalje, kako proizlazi iz članka 139. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u, izuzeće od tog poreza podvrgnuto je uvjetu da se isporuka ne obavi poreznim obveznicima ili pravnim osobama koje nisu porezni obveznici, čije stjecanje robe unutar Zajednice ne podliježe PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1. te direktive.

26 Pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev odnose se na dokazna sredstva koja se mogu zahtijevati od dobavljača radi dokazivanja da su uvjeti za izuzeće od PDV-a kod isporuke robe unutar Zajednice ispunjeni.

27 U tom smislu, iz sudske prakse Suda proizlazi 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, uvjete pod kojima izuzimaju isporuke unutar Zajednice kako bi se osigurala ispravna i jednostavna primjena tih izuzeća i spriječila svaka eventualna prijevara, utaja i zlouporaba. Međutim, pri izvršavanju svojih ovlasti države članice moraju poštovati osnovna pravna načela koja čine dio pravnog poretka Unije, a među njima posebno načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti (presuda Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, t. 36. i navedena sudska praksa).

28 Načelo pravne sigurnosti, koja je posljedica načelo zaštite legitimnih očekivanja, s jedne strane zahtijeva da su pravna pravila jasna i precizna i s druge strane da je njihova primjena predvidljiva za one na koje se primjenjuju (presuda Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, t. 46. i navedena sudska praksa).

29 Valja podsjetiti da se to načelo valja poštovati u posebnoj mjeri kada se radi o propisu koji može uključivati financijske troškove, kako bi se zainteresiranim osobama omogućilo da točno znaju obveze koje im on nameće. Proizlazi da je nužno da porezni obveznici znaju koje su njihove porezne obveze prije sklapanja transakcije (vidjeti presudu Teleos i dr., EU:C:2007:548, t. 48. i navedenu sudska praksu).

30 U tom kontekstu, Sud je precizirao da se obveze poreznog obveznika u vezi s dokazima moraju odrediti u odnosu na uvjete koji su u tom smislu izričito propisani nacionalnim pravom i uobičajenu praksu ustanovljenu za slične transakcije (vidjeti presudu Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, t. 38.).

31 Stoga, bilo bi protivno načelu pravne sigurnosti da država članica, koja je predvidjela uvjete za primjenu izuzeća od PDV-a na temelju isporuke unutar Zajednice određujući popis dokumenata koje treba priložiti nadležnim tijelima i koja je najprije prihvatila dokumente koje joj je podnio dobavljač kao dokaze koji opravdavaju pravo na izuzeće, može kasnije obvezati tog dobavljača na plaćanje PDV-a za tu isporuku kada se ustanovi da, zbog prijevare koju je počinio stjecatelj o kojoj dobavljač nije imao niti je mogao imati saznanja, dotična roba zapravo nije napustila teritorij države članice isporuke (vidjeti presudu Teleos i dr., EU:C:2007:548, t. 50.).

32 Naime, sukladno sudskoj praksi Suda, u takvoj situaciji, iako očitito ne postoji nikakav opipljiv dokaz na temelju kojeg bi se moglo zaključiti da je predmetna roba prevezena izvan teritorija države članice isporuke, obvezivanje poreznog obveznika da dostavi takav dokaz ne jamči ispravnu i jednostavnu primjenu izuzeća od PDV-a. Naprotiv, ta obveza stavlja tog poreznog obveznika u nesiguran položaj u odnosu na mogućnost primjene izuzeća na isporuku unutar Zajednice ili na nužnost uključivanja PDV-a u prodajnu cijenu (vidjeti presude Teleos i dr., EU:C:2007:548, t. 49. i 51. i Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, t. 41.).

33 U predmetnom slučaju, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je bugarska porezna uprava donijela rješenje o obračunu i povratu na temelju dokumenata koje je podnio Traum sukladno članku 45. Provedbene uredbe ZDDS-a, a da pritom nije zahtijevala dokaz vjerodostojnosti potpisa stjecatelja na tim dokumentima ili podnošenje punomoći za zastupanje potpisnika. Ta porezna uprava je tek u okviru naknadne porezne kontrole postavila te zahtjeve, za koje sud koji je uputio zahtjev smatra da predstavljaju „dodatne uvjete“.

34 Bilo bi protivno načelu pravne sigurnosti odbiti korištenje prava na izuzeće od PDV-a na temelju transakcija iz glavnog postupka zbog toga što dobavljač nije dostavio takve dodatne dokaze tijekom naknadne kontrole tih transakcija premda su dokumenti koje je podnio Traum u prilog svojoj prijavi bili sukladni popisu dokumenata koje treba predati bugarskoj poreznoj upravi,

propisanom člankom 45. Provedbene uredbe ZDDS-a, i ona ih je najprije prihvatila kao dokaze koji opravdavaju pravo na izuzeće, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

35 U odnosu na odbijanje izuzeća od PDV-a na temelju isporuke o kojoj se radi u glavnom postupku zbog toga što stjecatelj nije bio identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici u trenutku isporuke, to znači da dodjela PDV identifikacijskog broja predstavlja dokaz poreznog statusa poreznog obveznika u svrhu primjene tog poreza i olakšava poreznu kontrolu transakcija unutar Zajednice (vidjeti u tom smislu presudu Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, t. 60.).

36 Međutim, s obzirom na to da nadležno nacionalno tijelo ima obvezu provjere statusa poreznog obveznika prije nego što mu dodijeli PDV identifikacijski broj, eventualna nepravilnost u registru poreznih obveznika ne može imati za posljedicu uskraćivanje gospodarskom subjektu, koji je postupao na temelju podataka iz tog registra, korištenja izuzeća na koje bi on imao pravo. Dakle, Sud je presudio da bi bilo protivno načelu proporcionalnosti da dobavljač mora platiti PDV samo zbog toga što je naknadno došlo do brisanja PDV identifikacijskog broja stjecatelja (vidjeti u tom smislu presudu Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, t. 63. i 64.).

37 U okviru glavnog postupka Traum je bugarskoj poreznoj upravi predao dvije fakture s grčkim PDV identifikacijskim brojem društva Evangelos gaitadzis kako bi dokazao svoje pravo na izuzeće od PDV-a, sukladno članku 45. stavku 1. točki a) Provedbene uredbe ZDDS-a. Te su informacije potvrđene, nakon provjere te porezne uprave u bazi podataka VIES, u rješenju o obračunu i povratu od 2. studenoga 2009. Dakle, ta je porezna uprava najprije prihvatila i složila se da je, sukladno uvjetu iz članka 7. stavka 1. ZDDS-a, stjecatelj porezni obveznik PDV-a u drugoj državi članici. Tek je u okviru kasnije porezne kontrole ista porezna uprava utvrdila da potonji uvjet nije ispunjen. U tim uvjetima, bilo bi protivno načelima pravne sigurnosti i proporcionalnosti odbiti izuzeće od PDV-a na temelju isporuke unutar Zajednice.

38 U odnosu na okolnost koju je istaknuo Direktor u svojim pisanim očitovanjima, u skladu s kojom je Traum bio dužan dokazati, drugim sredstvima, da je društvo Evangelos gaitadzis bilo porezni obveznik koji djeluje kao takav u drugoj državi članici čija su stjecanja unutar Zajednice bila podvrgnuta PDV-u, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da taj zahtjev nije predviđen nacionalnim propisom u glavnom postupku i, osim toga, nije bio postavljen prije donošenja rješenja o obračunu i povratu od strane bugarske porezne uprave, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

39 U svojim pisanim očitovanjima Direktor nadalje ističe da Traum nije postupio u dobroj vjeri i s dužnom pažnjom kako bi provjerio vjerodostojnost dokumenata predanih u prilog svojem zahtjevu za izuzeće od PDV-a. On također navodi eventualnu prijevaru koju je počinilo društvo Evangelos gaitadzis u odnosu na grčku poreznu upravu. U tom smislu, Direktor posebice navodi, s obzirom na odgovore koje su dali prijevoznici prilikom porezne kontrole koja je provedena nad isporukom u glavnom postupku, da je upitno odgovaraju li predane prijevozne isprave stvarnom činjeničnom stanju.

40 Odluka kojom se upućuje prethodno pitanje ne sadrži nikakve naznake iz kojih bi se dalo zaključiti da je isporuka o kojoj je riječ u glavnom postupku bila dio porezne prijave ili da Traum nije postupio u dobroj vjeri u kontekstu eventualne prijave koju je počinio stjecatelj.

41 U tom smislu valja podsjetiti da, u okviru postupka na temelju članka 267. UFEU-a, Sud nije nadležan ni provjeriti ni ocijeniti činjenične okolnosti glavnog predmeta. Stoga nacionalni sud treba napraviti opću procjenu svih elemenata i činjeničnih okolnosti ovog predmeta kako bi utvrdio je li Traum postupio u dobroj vjeri i poduzeo sve mjere koje su se od njega razumno mogle zahtijevati kako bi se uvjerio da transakcija koju je obavio neće dovesti do njegovog sudjelovanja u poreznoj prijeviri (vidjeti analognu presudu Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, t. 53.).

42 U slučaju da taj sud zaključi da je dokazano, na temelju objektivnih elemenata, da je Traum znao ili morao znati da je transakcija koju je obavio bila dio porezne prijevare stjecatelja i da nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi izbjegao tu prijevare, može mu se odbiti pravo na izuzetke od PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, t. 54.).

43 S obzirom na prethodno navedena razmatranja, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti tako da članak 138. stavak 1. i članak 139. stavak 1. drugi podstavak Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da su protivni tome da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, porezna uprava države članice odbija dodijeliti pravo na izuzetke od PDV-a na temelju isporuke unutar Zajednice zbog toga što stjecatelj nije bio identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici i zbog toga što dobavljač nije dokazao ni vjerodostojnost potpisa na dokumentima podnesenima u prilog svojoj prijavi isporuke za koju tvrdi da je izuzeta niti da je osoba koja je potpisala te dokumente u ime stjecatelja bila ovlaštena istoga zastupati, iako su dokazi koji opravdavaju pravo na izuzetke koje je podnio dobavljač u prilog svojoj prijavi bili u skladu s popisom dokumenata koje treba predati toj poreznoj upravi, koji je propisan nacionalnim pravom, i koje je ona najprije prihvatila kao dokaze koji opravdavaju pravo na izuzetke, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

Treće pitanje

44 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da ima izravan učinak, tako da se na njega mogu pozvati porezni obveznici pred nacionalnim sudovima protiv države kako bi dobili izuzetke od PDV-a na temelju isporuke unutar Zajednice.

45 Sukladno stalnoj sudskoj praksi Suda, kad god se odredbe direktive sadržajno gledaju čine bezuvjetnima i dovoljno određenima, pojedinci se na te odredbe mogu pozivati pred nacionalnim sudovima protiv države, bez obzira na svojstvo u kojem ona djeluje (vidjeti u tom smislu presude *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, t. 18. i 23. i *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, t. 31. i navedenu sudsku praksu).

46 U predmetnom slučaju, članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje obvezu država članica da izuzmu isporuke robe koje ispunjavaju tamo navedene uvjete.

47 Iako članak 131. te direktive ostavlja državama članicama određen diskrecijski prostor prilikom propisivanja uvjeta za izuzetke od PDV-a predviđenih člankom 138. te direktive kako bi se osigurala ispravna i jednostavna primjena tih izuzetaka, ta okolnost međutim ne utječe na određenost i bezuvjetnost obveze izuzetaka propisane potonjim člankom (vidjeti analogno presudu *Association de médiation sociale*, EU:C:2014:2, t. 33.).

48 Proizlazi da članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da ima izravan učinak, tako da se na njega mogu pozvati porezni obveznici pred nacionalnim sudovima protiv države kako bi dobili izuzetke od PDV-a na temelju isporuke unutar Zajednice.

Troškovi

49 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 (peto vijeće) odlučuje:

1. Članak 138. stavak 1. i članak 139. stavak 1. drugi podstavak Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/88/EU od 7. prosinca 2010., treba tumačiti na način da su protivni tome da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, porezna uprava države članice odbija dodijeliti pravo na izuzeće od poreza na dodanu vrijednost na temelju isporuke unutar Zajednice zbog toga što stjecatelj nije bio identificiran u svrhu tog poreza u drugoj državi članici i zbog toga što dobavljač nije dokazao ni vjerodostojnost potpisa na dokumentima podnesenima u prilog svojoj prijavi isporuke za koju tvrdi da je izuzeta niti da je osoba koja je potpisala te dokumente u ime stjecatelja bila ovlaštena istoga zastupati, iako su dokazi koji opravdavaju pravo na izuzeće koje je podnio dobavljač u prilog svojoj prijavi bili u skladu s popisom dokumenata koje treba predati toj poreznoj upravi, koji je propisan nacionalnim pravom, i koje je ona najprije prihvatila kao dokaze koji opravdavaju pravo na izuzeće, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

2. Članak 138. stavak 1. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/88, treba tumačiti na način da ima izravan učinak, tako da se na njega mogu pozvati porezni obveznici pred nacionalnim sudovima protiv države kako bi dobili izuzeće od poreza na dodanu vrijednost na temelju isporuke unutar Zajednice.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski