

62016CC0026

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

PAOLA MENGOZZIJA

od 1. veljače 2017. (1)

Predmet C-26/16

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal))

„Zahtjev za prethodnu odluku — Porez na dodanu vrijednost (PDV) — Izuzeća — Transakcije unutar Zajednice — Isporuka novih prijevoznih sredstava — Uvjeti za odobrenje izuzeća prodavatelju — Boravište kupca u državi članici odredišta — Privremena registracija u državi članici odredišta — Rizik od utaje poreza — Dobra vjera — Obveza prodavatelja da postupi s dužnom pažnjom“

I – Uvod

1.

Zahtjev za prethodnu odluku koji je upućen Sudu odnosi se na tumačenje članka 138. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) (2).

2.

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal)) u biti želi znati smije li država članica, u okviru isporuke novog vozila unutar Zajednice, kao prvo, za izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (PDV), predviđeno u članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u, odrediti uvjet da kupac ima sjedište ili stalnu adresu u državi članici odredišta navedenoga vozila, kao drugo, uskratiti izuzeće od PDV-a ako su za vozilo izdane samo turistička i privremena registracija u državi članici odredišta i, kao treće, zahtijevati plaćanje PDV-a od prodavatelja vozila u okolnostima koje bi mogle upućivati na mogućnost da je kupac utajio PDV, iako nije utvrđeno da je prodavatelj surađivao s kupcem kako bi izbjegao plaćanje PDV-a.

3.

Ta su pitanja postavljena u okviru spora između društva Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis Lda (u daljnjem tekstu: Santogal), sa sjedištem u Portugalu i Autoridade Tributária e Aduaneira (porezno i carinsko tijelo, Portugal) povodom odbijanja tog tijela da Santogalu odobri izuzeće od PDV-a, predviđeno portugalskim pravom kojim je prenesen članak 138. stavak 2. točka (a) Direktive o PDV-u, za isporuku novog automobila koji je kupac prevezao u Španjolsku.

4.

Konkretnije, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je Santogal izdavanjem računom od 26. siječnja 2010. angolskom državljaninu za iznos od 447665 eura prodao novo vozilo koje je prethodno kupio od društva Mercedes-Benz Portugal i čiji je ulazak na portugalsko područje utvrđen carinskom deklaracijom za vozila od 25. lipnja 2009. (u daljnjem tekstu: carinska deklaracija) (3).

5.

Kupac je prilikom prodaje obavijestio Santogal da namjerava upotrebljavati navedeno vozilo za osobnu uporabu u Španjolskoj, gdje već ima sjedište, otpremiti ga onamo preuzimajući sam odgovornost za njegov prijevoz, napraviti tehnički pregled i registrirati ga. Predao je Santogalu svoj identifikacijski broj za strance (NIE) u Španjolskoj, dokument koji je 2. svibnja 2008. izdalo Ministerio del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Valenciana (ministarstvo unutarnjih poslova, glavna uprava za policiju i žandarmeriju – općina Valenciana, Španjolska) kojim se dokazuje njegov upis u središnji registar stranih državljana pod tim NIE-om kao i presliku svoje angolske putovnice. Adresa koju je kupac naveo prilikom prodaje ne podudara se s adresom navedenom u dokumentu izdanom 2. svibnja 2008.

6.

S obzirom na te dokumente, Santogal je smatrao da je prodaja vozila izuzeta od PDV-a na temelju članka 14. točke (b) Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (Pravilnik o PDV-u za transakcije unutar Zajednice) kojim se u portugalsko pravo prenosi članak 138. stavak 2. točka (a) Direktive o PDV-u.

7.

Vozilo je prevezeno u Španjolsku u potpuno zatvorenoj prikolici.

8.

Nakon što je vozilo prošlo tehnički pregled u Španjolskoj, kupac je Santogalu na njegov zahtjev poslao dva dokumenta za dopunu prodajnog spisa. To su bile, s jedne strane, potvrda o tehničkom pregledu izdana 11. veljače 2010. i, s druge strane, potvrda o registraciji u Španjolskoj izdana 18. veljače 2010. Ta se potvrda o registraciji, u kojoj je navedena adresa kupca koja se ne podudara ni s adresom koju je taj kupac naveo u trenutku prodaje ni s adresom koja je navedena u dokumentu 2. svibnja 2008., odnosi na privremenu „turističku” registraciju koja istječe 17. veljače 2011.

9.

U skladu s navodima suda koji je uputio zahtjev izdavanje turističkih registarskih oznaka u Španjolskoj uređeno je Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (Kraljevska uredba br. 1571/1993 kojom je u Španjolskoj zakonodavstvo o turističkoj registraciji prilagođeno

posljedicama poreznog usklađivanja s pravilima Unije), od 10. rujna 1993. (4) te Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (Kraljevska uredba br. 2822/1998 od 23. prosinca 1998. o donošenju općih propisa o vozilima), od 23. prosinca 1998. (5). Turistička je registracija privremena, pri čemu je uobičajen rok uporabe šest mjeseci za razdoblje od dvanaest mjeseci koji tijela mogu produžiti. Može se primijeniti samo na osobe koje nemaju uobičajeno boravište u Španjolskoj.

10.

Društvo Mercedes-Benz Portugal podnijelo je na temelju informacija koje je Santogal poslao u veljači 2011. dodatnu carinsku deklaraciju za vozilo (u daljnjem tekstu: „dodatna deklaracija”) radi poništenja carinske deklaracije od 25. lipnja 2009. zbog otpreme vozila u Španjolsku. Nadležna tijela poništila su carinsku deklaraciju 3. ožujka 2011.

11.

Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (carinska uprava za sprječavanje prijevara) dopisom od 24. listopada 2013. poslanom Direção de Finanças de Lisboa (financijska uprava u Lisabonu, Portugal) predložila je da se odredi obračun dugovanog PDV-a za prodaju predmetnog vozila. Ta je uprava među ostalim navela da kupac boravi u Portugalu, da je registriran kao upravitelj društva i da već više od deset godina ima porezni identifikacijski broj. Osim toga, španjolska su nadležna tijela kao odgovor na zahtjev za podacima pojasnila da nije očit da je kupac bio rezident Španjolske 2010., da nikada u toj državi nije podnio poreznu prijavu niti je bio obveznik PDV-a.

12.

U Santogalu je zatim provedena djelomična unutarnja kontrola u pogledu PDV-a za siječanj 2010. U tom okviru porezno i carinsko tijelo izradilo je izvješće u kojem je zaključilo da se prodaja vozila ne ubraja u izuzeća predviđena u članku 14. RIT-a jer, s obzirom na izuzeća u točki (b) te odredbe, kupac nije boravio u Španjolskoj niti je ondje obavljao djelatnost. Nadalje je navelo da je u skladu s njegovim bazama podataka kupac imao portugalski porezni broj koji mu je bio dodijeljen prije 2001. i da je njegova zemlja boravišta Portugal.

13.

Porezno i carinsko tijelo izdalo je 14. listopada 2014. dodatan obračun PDV-a u iznosu od 89533 eura i obračun kompenzacijskih kamata za razdoblje od 12. ožujka 2010. do 20. kolovoza 2014. u iznosu od 15914,80 eura. Santogal je platio te iznose u prosincu 2014.

14.

Santogal je uputio zahtjev za poništenje tih obračuna kao i zahtjev za naknadu štete i kamata sudu koji je uputio zahtjev. Pred tim je sudom, među ostalim, tvrdio da tumačenje članka 14. točke (b) RIT-a koje je donijelo porezno i carinsko tijelo nije u skladu s člankom 138. stavkom 2. Direktive o PDV-u koji ima izravan učinak. Također je tvrdio da mu se ne može pripisati eventualna utaja u pogledu sustava PDV-a koju je počinio kupac.

15.

U zahtjevu za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev najprije izražava sumnje u pogledu mjesta boravišta kupca u trenutku prodaje vozila. To nije, taj sud navodi da uobičajeno boravište kupca nije bilo u Španjolskoj. Međutim, nije utvrđeno ni da je boravio u Portugalu u trenutku navedene prodaje. Osim toga, spis koji je podnesen pred tim sudom ne sadržava ni informacije o plaćanju PDV-a za vozilo u Španjolskoj ni informacije o tome što se dogodilo s vozilom nakon što

su za njega izdane turističke registarske oznake. Nije utvrđeno ni da je status turističke registarske oznake prestao vrijediti u skladu s pravilima predviđenima u španjolskom pravu.

16.

Nadalje, sud koji je uputio zahtjev navodi da nije dokazano da je Santogal surađivao s kupcem kako bi izbjegao plaćanje PDV-a na prodaju vozila. Upravo suprotno, smatra da iz dokaza koji su mu podneseni proizlazi da je Santogal poštovao uvjete izuzeća od PDV-a. Navodi da ni carinski zastupnici ni carinska tijela nisu posumnjali u to jesu li dokumenti dovoljni za poništavanje carinske deklaracije i temelji li se dopis carinske uprave za sprječavanje prijevara na dodatnim informacijama kojima Santogal nije imao pristup.

17.

Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev smatra da sudska praksa Suda, osobito presuda od 7. prosinca 2010., R. (C-285/09, EU:C:2010:742, t. 40. do 46.), ne pruža odgovore na pitanja postavljena u sporu koji se pred njim vodi.

18.

U tim je okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1.

Protive li se članku 138. stavku 2. točki (b) [Direktive o PDV-u] odredbe nacionalnog prava, [poput onih iz] članka 1. točke (e)[.] i članka 14. točke (b) [RIT-a], kojima se za priznavanje izuzeća od PDV-a za isporuku novih prijevoznih sredstava uz naknadu, koje kupac prevozi od nacionalnog teritorija do druge države članice, zahtijeva da kupac ima sjedište ili prebivalište u toj državi članici?

2.

Protivi li se članku 138. stavku 2. točki (b) [Direktive o PDV-u] to da se uskrati izuzeće u državi članici u kojoj je prijevoz započeo ako je kupljeno prijevozno sredstvo prevezeno u Španjolsku, gdje su mu izdane turističke registarske oznake, koje su privremene i podvrgnute [španjolskom] poreznom uređenju [...]?

3.

Protivi li se članku 138. stavku 2. točki (b) [Direktive o PDV-u] to da se od prodavatelja novog prijevoznog sredstva traži plaćanje PDV-a, ako nije utvrđeno je li se status turističke registarske oznake prestao primjenjivati zbog neke od situacija [predviđenih u španjolskom pravu] i je li PDV plaćen ili će se platiti na temelju prestanka primjene tog statusa?

4.

Protivi li se članku 138. stavku 2. točki (b) [Direktive o PDV-u] i na temelju pravne sigurnosti, proporcionalnosti i zaštite [legitimnih] očekivanja to da se od prodavatelja novog prijevoznog sredstva otpremljenog u drugu državu članicu zahtijeva plaćanje PDV-a, ako:

—

kupac prije otpreme obavijesti prodavatelja da je rezident države članice odredišta i predoči mu

dokument koji dokazuje da mu je u toj državi ?lanici dodijeljen [NIE], koji upu?uje na svojstvo rezidenta u toj državi koje je razli?ito od onoga koje kupac tvrdi da ima,

kupac naknadno podnese prodavatelju dokumente koji dokazuju da je kupljeno prijevozno sredstvo bilo na tehni?kom pregledu u državi ?lanici odredišta i da su mu u toj državi izdane turisti?ke registarske oznake,

nije utvr?eno da je prodavatelj sura?ivao s kupcem radi izbjegavanja pla?anja PDV?a,

carinska tijela nisu ni na koji na?in prigovorila poništenju carinske deklaracije za vozilo na temelju dokumenata kojima je raspolagao prodavatelj?”

19.

Pisana o?itovanja u pogledu tih pitanja podnijeli su Santogal, portugalska vlada kao i Europska komisija. S obzirom na podnesena o?itovanja, Sud je smatrao da raspolaže dovoljnim informacijama i odlu?io je da u skladu s ?lankom 76. stavkom 2. svojeg Poslovnika ne?e održati raspravu.

II – Analiza

A – Dopusštenost

20.

Iako nema sumnje da je Sud nadležan odgovoriti na pitanja koja je postavio Tribunal Arbitral Tributário, s obzirom na to da je Sud ve? pojasnio da, unato? njegovu nazivu, to tijelo sadržava sve elemente potrebne da bi ga se kvalificiralo kao „sud države ?lanice“, u smislu ?lanka 267. UFEU?a (6), portugalska vlada poziva se na nedopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku zbog triju razloga koje bi, prema mojem mišljenju, sve trebalo odbiti zbog dolje navedenih razloga.

21.

Kao prvo, smatram da bi bilo previše formalno i protivno duhu suradnje koji odlikuje postupak uspostavljen ?lankom 267. UFEU?a, kojim se nacionalnim sudovima želi pružiti koristan odgovor kako bi mogli odlu?iti o sporovima koji se pred njima vode, prihvatiti prigovor portugalske vlade prema kojem je odluka kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku nedopuštena jer se ne odnosi na ?lanak 138. stavak 2. to?ku (a) Direktive o PDV?u, ve? na to?ku (b) iste odredbe. Naime, o?ito je da je, s obzirom na obrazloženja odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku kao i tekst postavljenih pitanja, u kojima se navodi samo isporuka novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice koja je posebno ure?ena ?lankom 138. stavkom 2. to?kom (a) Direktive o PDV?u, pozivanje na ?lanak 138. stavak 2. to?ku (b) Direktive o PDV?u obi?na formalna pogreška koja ne utje?e na razumijevanje i predmet pitanja o tuma?enju prava Unije koja je postavio sud koji je uputio zahtjev. Ta je pogreška uostalom ispravljena u elektroni?koj pošti jednog od sudaca suda koji je uputio zahtjev koja je bila priložena odluci kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku i koja je stoga dio spisa u glavnom predmetu, s ?ime su bile upoznate sve stranke koje su podnijele o?itovanja pred Sudom. ?injenica da se takvim neformalnim ispravkom mogu eventualno povrijediti nacionalna pravila gra?anskog postupka, kao što to navodi

portugalska vlada, ne može dovesti do nedopuštenosti odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku. Sud je u tom pogledu već presudio da u načelu nije dužan provjeriti je li takva odluka donesena u skladu s nacionalnim pravilima o organizaciji i postupku (7). S obzirom na te elemente, ništa se ne protivi tomu da Sud preoblikuje postavljena pitanja na način da se odnose na tumačenje članka 138. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u (8).

22.

Kao drugo, iako je točno da, kao što to tvrdi portugalska vlada, odlukom kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku nisu jasno izložene činjenice glavnog predmeta i da čak sadržava određene nepreciznosti i nedosljednosti, ti nedostaci nisu dovoljni kako bi se oborila pretpostavka relevantnosti koja vrijedi za prethodna pitanja o tumačenju prava Unije i kako bi se spriječio Sud da na njih odgovori (9). Sud raspolaže, prema mojem mišljenju, činjeničnim i pravnim elementima koji su mu potrebni da bi na pitanja koja su mu postavljena u ovom predmetu pružio koristan odgovor. Nadalje, stranke koje su podnijele pisana očitovanja, uključujući, podredno, portugalsku vladu, mogle su zauzeti stajalište o sadržaju postavljenih pitanja, uzimajući u obzir pravni i činjenični okvir koji je naveden u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku.

23.

Naposljetku, kao treće, prema mojem mišljenju, nije moguće prihvatiti ni razlog nedopuštenosti koji je navela portugalska vlada i u skladu s kojim Sud treba odgovoriti na hipotetska pitanja jer je sud koji je uputio zahtjev u svojoj odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku već utvrdio nedostatak u obrazloženju odluke poreznog i carinskog tijela kojom se zahtijeva obračun PDV-a koji bi trebao dovesti do poništenja te odluke bez obzira na odgovor Suda na zahtjev za prethodnu odluku.

24.

Točno je da je Sud, u skladu sa zadatkom koji mu je dodijeljen u okviru suradnje uspostavljene člankom 267. UFEU-a da pomaže u sudovanju u državama članicama, odbio dati savjetodavna mišljenja o hipotetskim pitanjima (10). Naime, u takvim slučajevima zahtjev za tumačenje prava Unije koji je podnio nacionalni sud ne odgovara objektivnoj potrebi da se donese odluka i odluči o sporu koji se pred njim vodi. Na temelju te sudske prakse Sud je tako zahtjev za prethodnu odluku koji je nacionalni prvostupanjski sud podnio u pogledu tumačenja carinskog prava Unije proglasio nedopuštenim u situaciji u kojoj je odluka o naplati carinskog duga, koja je pobijana pred tim sudom, bila nužno ovisna o prethodnoj odluci kojom se utvrđuje navedeni dug, čije je poništenje proglasio sud u posljednjem stupnju predmetne države članice (11). Naime, budući da je sud koji je uputio zahtjev bio pozvan samo izvući posljedice poništenja odluke o naplati kako bi odlučio o sporu koji se pred njim vodi, više nije mogao, kako bi riješio taj spor, donijeti odluku kojom bi se uzeli u obzir odgovori Suda na pitanja koja mu je uputio. Sud bi stoga morao da savjetodavno mišljenje o hipotetskim pitanjima.

25.

Međutim, to nije slučaj u ovom predmetu.

26.

S jedne strane, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku nikako ne proizlazi da nedostatak u obrazloženju koji je utvrdio sud koji je uputio zahtjev mora dovesti do potpunog poništenja odluke carinskog i poreznog tijela, neovisno o odgovoru koji bi Sud pružio na pitanja koja su mu upućena. Sud koji je uputio zahtjev više podupire suprotno stajalište. Naime, nakon

utvrđenja o nedostatku u obrazloženju, sud koji je uputio zahtjev posvetio je dodatna objašnjenja pravu Unije te ispitao i odbio druge prigovore koje je podnio Santogal, pri čemu je također kritizirao obrazloženje odluke poreznog i carinskog tijela iznoseći razloge odbijanja određenih dokaza koje je Santogal podnio kako bi dokazao da kupac novog vozila ispunjava uvjet boravišta u državi članici odredišta navedenog vozila, koji se zahtijeva odredbama RITD-a. Ta bi razmatranja bila nepotrebna kad bi nedostatak u obrazloženju koji je prethodno utvrdio sud koji je uputio zahtjev mogao sam po sebi dovesti do poništenja odluke poreznog i carinskog tijela u cijelosti.

27.

S druge strane, što je još važnije, prethodna pitanja odnose se izravno i neizravno na usklađenost zahtjeva propisanog odredbama RITD-a, prema kojem se za odobrenje izuzeća od PDV-a određuje uvjet da kupac novog vozila boravi u državi članici odredišta navedenog vozila, s pravom Unije. Međutim, o čemu je da odgovor na ta pitanja ostaje relevantan za rješenje spora u glavnom postupku. Naime, njime se uvjetuje zakonitost obveze dobavljača da podnese dokaz o ispunjenju zahtjeva boravišta koji je propisan RITD-om kao i zakonitost obveze carinskog i poreznog tijela da provjeri te dokaze i pravilno obrazloži odluke kojima se, po potrebi, isključuju relevantnost ili dostatnost dokaza koji su mu podneseni.

28.

S obzirom na sva ta razmatranja, pozivam Sud da zahtjev za prethodnu odluku proglasi dopuštenim.

B – Meritum

29.

Kao što sam naveo u uvodu i u skladu s preoblikovanjem prethodnih pitanja koje sam predložio u točki 21. ovog mišljenja, sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati smije li država članica u okviru isporuke novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice: (a) za izuzeće od PDV-a, predviđeno u članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u, odrediti uvjet da kupac boravi u državi članici odredišta navedenog prijevoznog sredstva (prvo pitanje); (b) uskratiti izuzeće od PDV-a ako su za prijevozno sredstvo izdane samo turistička i privremena registracija u državi članici odredišta (drugo pitanje) i (c) zahtijevati plaćanje PDV-a od prodavatelja prijevoznog sredstva u okolnostima koje bi mogle upućivati na mogućnost da je kupac utajio PDV iako nije utvrđeno da je prodavatelj surađivao s kupcem kako bi izbjegao plaćanje PDV-a (treće i četvrto pitanje).

30.

Razmotrit ću naizmjenično ta tri aspekta pitanja koja je uputio sud koji je uputio zahtjev.

1. Pravo određivanja uvjeta da kupac boravi u državi članici odredišta za izuzeće od PDV-a za isporuku novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice (prvo pitanje)

31.

Kao što je Sud već nekoliko puta istaknuo, sustav koji je uspostavljen 1. siječnja 1993. radi ukidanja poreznih granica unutar Zajednice temelji se na uspostavi novog oporezivog dogovora za PDV, odnosno stjecanja robe unutar Zajednice, kojim se omogućuje prijenos poreznog prihoda u državu članicu ili mjesto konačne potrošnje isporučene robe (12).

32.

Stoga je na temelju članka 2. stavka 1. točke (b) podtočke ii. Direktive o PDV-u stjecanje novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice koje provodi osoba koja nije obveznik PDV-a oporezivo je na području države članice odredišta, dok je u skladu s člankom 138. stavkom 2. točkom (a) Direktive o PDV-u isporuka istog tog novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice izuzeta od poreza u državi članici u kojoj su otprema ili prijevoz započeli.

33.

Uspostavljeni mehanizam uključuje prijenos poreznih prihoda u državu članicu u kojoj dolazi do konačne potrošnje isporučene robe i njime se osigurava jasna raspodjela poreznih nadležnosti.

34.

Povezanost izuzeća od poreza za isporuku unutar Zajednice sa stjecanjem unutar Zajednice omogućuje izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i, slijedom toga, povrede načela porezne neutralnosti koje je neodvojivo od zajedničkog sustava PDV-a (13), dok se pravilima o oporezivanju stjecanja novih prijevoznih sredstava također želi izbjeći narušavanje tržišnog natjecanja među državama članicama do kojeg bi moglo doći primjenom različitih stopa (14).

35.

U skladu s člankom 20. prvim stavkom Direktive o PDV-u stjecanje unutar Zajednice definirano je kao prijenos prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stječe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu, u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje.

36.

Člankom 138. stavkom 2. točkom (a) Direktive o PDV-u predviđa se da su države članice dužne izuzimati isporuku novih prijevoznih sredstava koja se otpremaju ili prevoze kupcu na odredište izvan njihovog teritorija, ali unutar Unije.

37.

Budući da Sud smatra da su isporuka i stjecanje robe unutar Zajednice, uključujući i novo prijevozno sredstvo, zbog svoje nužne povezanosti u biti jedna te ista gospodarska transakcija, već je presuđeno da članak 20. prvi stavak Direktive o PDV-u i članak 138. stavak 1. te direktive treba tumačiti na način da imaju jednako značenje i opseg (15).

38.

Taj pristup mora vrijediti i za odnose između članka 20. prvog stavka i članka 138. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u u pogledu novih prijevoznih sredstava, kao što je Komisija, među ostalim, priznala u svojim pisanim očitovanjima (16).

39.

Iz toga proizlazi da je, u skladu sa sudskom praksom, izuzeće isporuke robe unutar Zajednice, koje prethodi stjecanju unutar Zajednice, primjenjivo kad su ispunjena tri uvjeta, odnosno kad je ovlast raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik preneseno na kupca, kad dobavljač utvrdi da je to dobro otpremljeno ili prevezeno u drugu državu članicu i kad je, nastavno na tu otpremu ili prijevoz, roba fizički napustila područje države članice isporuke (17).

40.

Nesporno je da je u glavnom predmetu Santogal prodao novo vozilo izdavanjem računa kupcu, da je kupac sam prevezao robu u Španjolsku i da je vozilo registrirano u toj državi članici. Stoga se čini da su tri gore navedena uvjeta ispunjena.

41.

U svakom je slučaju očit da se, neovisno o ispunjenju svih tih uvjeta u glavnom predmetu (18), člankom 138. stavkom 2. točkom (a) Direktive o PDV-u pravo izuzeća za isporuku novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice nikako ne uvjetuje zahtjevom prema kojem kupac tog prijevoznog sredstva mora imati boravište u državi članici odredišta (19).

42.

Kao što portugalska vlada priznaje, Sud je pojasnio da je u okviru kvalificiranja transakcije stjecanja novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice važno odrediti u kojoj će državi članici doći do konačne i trajne uporabe predmetnog prijevoznog sredstva (20).

43.

Međutim, dodatnim zahtjevom, propisanim odredbama RITIJ-a, kojim se za izuzeće isporuke unutar Zajednice zahtijeva da kupac ima boravište u državi članici odredišta, portugalskim poreznim tijelima dopušta se uskraćivanje tog izuzeća, a da se pritom ne uzmu u obzir materijalni zahtjevi predviđeni člankom 138. stavkom 2. točkom (a) Direktive o PDV-u, te osobito da se ne pita jesu li ti zahtjevi ispunjeni. Činjenica da kupac novog prijevoznog sredstva nema boravište u državi članici odredišta ne mora automatski značiti da se konačna i trajna uporaba tog prijevoznog sredstva ne odvija u toj državi članici te da nije došlo do isporuke unutar Zajednice nakon koje je uslijedilo stjecanje unutar Zajednice.

44.

Iako je točno da se na temelju članka 131. Direktive o PDV-u izuzeća od PDV-a primjenjuju u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene navedenih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe, ti uvjeti ne smiju imati za učinak ni dovoditi u pitanje raspodjelu poreznih nadležnosti među državama članicama i neutralnost PDV-a, koja, kao što Sud opetovano podsjeća, čini temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a (21).

45.

Dodatni uvjet, koji se zahtijeva odredbama RITIJ-a, kojim se za izuzeće isporuke unutar Zajednice zahtijeva da kupac ima boravište u državi članici odredišta, ima takav učinak. Njime se Portugalu dopušta da, neovisno o tome jesu li tri uvjeta navedena u točki 39. ovog mišljenja ispunjena, oporezuje isporuku novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice za koje se stjecanje PDV plaća u državi članici odredišta. Tim se zahtjevom stoga povređuje članak 138. stavak 2. točka (a) Direktive o PDV-u, raspodjela poreznih nadležnosti među državama članicama i načelo porezne neutralnosti.

46.

To stajalište očit ne znači da je stalno prebivalište kupca irelevantno pri dokazivanju da su temeljni zahtjevi Direktive o PDV-u, koji su primjenjivi na izuzeće isporuke unutar Zajednice,

ispunjeni. Naime, Sud je priznao da je, kako bi se utvrdilo da je primljena roba zaista napustila područje države članice isporuke i, ako je odgovor potvrđan, na području koje države članice mora doći do njezine konačne potrošnje, potrebno izvršiti cjelovitu ocjenu svih objektivnih činjeničnih elemenata, među kojima stalno prebivalište kupca može biti važno (22).

47.

U konačnici, prema mojem mišljenju, takvo stajalište samo potkrepljuje tumačenje prema kojem boravište kupca robe u državi članici odredišta ne može kao takvo predstavljati uvjet za odobrenje izuzeća isporuke unutar Zajednice. Jednako tako, njime se potvrđuje da nepostojanje boravišta kupca u toj državi članici ne može biti neoboriv dokaz da roba nije fizički napustila područje države članice isporuke kako bi se trajno upotrebljavala u državi članici odredišta (23).

48.

Stoga smatram, kao i Santogal te Komisija, da se članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u protivi to da država članica za izuzeće za isporuku novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice određuje uvjet da kupac tog prijevoznog sredstva ima boravište u državi članici odredišta transakcije.

2. Pravo uskraćivanja izuzeća od PDV-a ako su za novo prijevozno sredstvo izdane samo turistička i privremena registracija u državi članici odredišta (drugo pitanje)

49.

Sud koji je uputio zahtjev svojim se drugim pitanjem pita je li moguće uskratiti izuzeće od PDV-a prodavatelju novog vozila ako se dokaže da su za to vozilo izdane samo turistička i privremena registracija u državi članici odredišta.

50.

Kao što to potvrđuje obrazloženje odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, to je pitanje dio provjere je li dokazivanje poreznog i carinskog tijela da kupac nema boravište u državi članici odredišta osnovano. Naime, sud koji je uputio zahtjev isti je da se na temelju relevantnog španjolskog prava koje navodi porezno i carinsko tijelo turistička registarska oznaka za vozilo izdaje samo osobama koje nemaju boravište u Španjolskoj.

51.

Drugim riječima, carinsko i porezno tijelo upotrijebilo je kriterij privremene registracije vozila u Španjolskoj kako bi dokazalo da kupac nema boravište u toj državi članici i stoga ne ispunjava zahtjev boravišta predviđen odredbama RIT-ja kojim se uvjetuje pravo prodavatelja da ostvari izuzeće od PDV-a.

52.

Međutim, kao što sam objasnio u analizi prvog prethodnog pitanja, taj zahtjev koji je propisan odredbama RIT-ja protivi se članku 138. stavku 2. točki (a) Direktive o PDV-u.

53.

U tim bi okolnostima, ako bi se prihvatilo da se kriterij privremene registracije vozila u državi članici odredišta može temeljiti na uskraćivanju izuzeća od PDV-a prodavatelju navedenog novog prijevoznog sredstva, došlo do neizravnog potvrđivanja uvjeta predviđenog odredbama RIT-ja

kojim se to izuzeće uvjetuje time da kupac ima boravište u državi članici odredišta.

54.

S obzirom na navedeno, u cjelovitoj ocjeni objektivnih činjeničnih elemenata koja omogućuje kvalificiranje transakcije kao „isporuke unutar Zajednice“, privremenost registracije izdane u državi članici odredišta ipak može biti važna u pogledu ispunjenja uvjeta koji je Sud istaknuo u presudi od 18. studenoga 2010., X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 50.), a koji se odnosi na konačnu i trajnu uporabu novog prijevoznog sredstva.

55.

Međutim, prema mojem mišljenju, bilo bi protivno raspodjeli poreznih nadležnosti i načelu neutralnosti PDV-a ako bi državi članici isporuke tog novog prijevoznog sredstva na temelju tog jedinog elementa bilo dopušteno zahtijevati plaćanje PDV-a od prodavatelja. Kao što je u glavnom predmetu prikazano na temelju informacija priopćenih u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, privremena registracija, kao što je ona koja je izdana u Španjolskoj, može se dodijeliti za uzastopno razdoblje od dvanaest mjeseci, koje se, čini se, ne može samo produžiti, već može i isteći ako je za vozilo nakon plaćanja relevantnih pristojbi izdana uobičajena registarska oznaka. Prema tome, sama činjenica da je za novo vozilo izdana privremena registracija u državi članici odredišta ne znači ipso jure da konačno i trajno mjesto uporabe navedenog vozila, nakon što istekne razdoblje privremene registracije, neće biti na području te države članice i da bi trebalo zaključiti da to vozilo nije bilo predmet isporuke unutar Zajednice.

56.

Stoga smatram da neovisno o okolnostima određenog predmeta država članica ne smije uskratiti izuzeće od PDV-a prodavatelju novog vozila, koje je njegov vlasnik prevezao u drugu državu članicu, samo zbog toga što je to vozilo privremeno registrirano u potonjoj državi članici.

3. Pravo zahtijevanja plaćanja PDV-a od prodavatelja novog prijevoznog sredstva u okolnostima koje bi mogle upućivati na mogućnost da je kupac utajio PDV iako nije utvrđeno da je prodavatelj surađivao s kupcem kako bi izbjegao plaćanje PDV-a (treće i četvrto pitanje)

57.

Sud koji je uputio zahtjev svojim trećim pitanjem pita može li se prodavatelju uskratiti izuzeće od PDV-a ako nije sigurno je li sustav privremene registracije prestao zbog bilo kojeg razloga predviđenog pravom države članice odredišta i je li PDV plaćen ili će se platiti po završetku primjene tog sustava. Taj sud u svojem četvrtom pitanju također navodi određene druge okolnosti iz kojih je vidljiva nesigurnost u pogledu mjesta konačne potrošnje novog vozila koje je Santogal prodao, koje bi mogle upućivati na mogućnost da je kupac utajio PDV i istovremeno otkriti da je Santogal poduzeo određene mjere kod kupca i portugalskih tijela nakon prodaje navedenog vozila, pri čemu nije utvrđeno da je to društvo surađivalo s kupcem kako bi izbjeglo plaćanje PDV-a.

58.

Ta pitanja, koja se mogu ispitati zajedno, u biti se odnose na teret dokazivanja i dokazne elemente koji su povezani s konačnom i trajnom uporabom novog prijevoznog sredstva u državi članici odredišta koje porezna tijela države članice isporuke mogu zahtijevati od prodavatelja kako bi mu se odobrilo izuzeće od PDV-a koje je primjenjivo na isporuku takvog prijevoznog sredstva unutar Zajednice.

59.

Što se ti?e tereta dokazivanja, Sud je ve? imao priliku pojasniti da je, u okviru odredbe Šeste direktive ?iji je sadržaj sada preuzet u ?lanku 138. stavku 1. Direktive o PDV?u, dobavlja? robe dužan podnijeti dokaz da su ispunjeni uvjeti predvi?eni za primjenu te odredbe, uklju?uju?i i uvjete koje su države ?lanice propisale kako bi osigurale pravilnu i izravnu primjenu navedenih izuze?a i spre?avanje eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe (24). ?ini mi se da je tu sudsku praksu u cijelosti mogu?e primijeniti na tuma?enje i primjenu ?lanka 138. stavka 2. to?ke (a) Direktive o PDV?u.

60.

Ta sudska praksa tako?er zahtijeva da dobavlja? postupa u dobroj vjeri i poduzme sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerio da transakcija koju obavlja ne?e dovesti do njegova sudjelovanja u utaji poreza (25).

61.

U kontekstu prodaje novog vozila, u kojem se zahtijeva, kao što je ve? navedeno, cjelovita ocjena svih objektivnih ?injenih elemenata za kvalificiranje transakcije isporuke ili stjecanja unutar Zajednice, radi se o tome da dobavlja?, kako bi sprije?io bilo kakvo sudjelovanje u utaji poreza, prikupi sve dokaze koje razumno može dobiti kako bi osigurao da su ispunjeni uvjeti koji se odnose na isporuku tog vozila unutar Zajednice, me?u kojima je osobito uvjet kona?ne i trajne potrošnje u državi ?lanici odredišta.

62.

Pažljivost dobavlja?a novog prijevoznog sredstva tim je više potrebna zbog „posebne naravi” transakcija unutar Zajednice koje se odnose na takvu robu (26). Naime, s jedne je strane kvalificiranje transakcije složenije jer PDV od te transakcije tako?er mora pla?ati pojedinac koji nije porezni obveznik i za kojeg ne vrijede obveze povezane s prijavom i ra?unovodstvom, tako da naknadna kontrola tog pojedinca nije mogu?a. S druge strane, pojedinac kao krajnji potroša? ne može se pozivati na pravo odbitka PDV?a ?ak ni u slu?aju ponovne prodaje kupljenog vozila i zato ima ve?i interes od gospodarskog subjekta da izbjegne taj porez (27).

63.

Zbog toga, iako je to?no da se dobavlja? kada su u pitanju te transakcije može valjano pozivati na namjere kupca u trenutku stjecanja, te namjere moraju biti potkrijepljene objektivnim elementima (28), koji i sami mogu biti predmet kontrole koju provode porezna tijela i, po potrebi, sudovi države ?lanice isporuke.

64.

Me?utim, sud koji je uputio zahtjev pravilno podsje?a da mjere za spre?avanje eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe koje države ?lanice mogu propisati dobavlja?u robe moraju poštovati op?a na?ela prava, me?u kojima su osobito na?ela pravne sigurnosti i proporcionalnosti (29) te, osim toga, ne smiju dovesti u pitanje neutralnost PDV?a (30).

65.

Stoga je razumljivo i opravdano da se gubitak prava na izuze?e od PDV?a može izre?i samo u iznimnim situacijama, odnosno ako je prodavatelj sudjelovao u utaji poreza ili ako povreda jednog

ili više formalnih zahtjeva ima za u?inak spre?avanje podno?enja klju?nog dokaza da su materijalni uvjeti kojima se ure?uje odobrenje tog izuze?a bili ispunjeni (31).

66.

Na temelju te sudske prakse Sud je u okviru kvalificiranja transakcije kao stjecanja robe unutar Zajednice i odre?ivanja da kupac ima status poreznog obveznika presudio da se dobavlja?u koji je poduzeo sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati i za kojeg ne postoje indicije da je sudjelovao u poreznoj utaji ne mo?e propisati da za odobrenje izuze?a predvi?eno u ?lanku 138. stavku 1. Direktive o PDV?u podnese dokaze koji s odnose na oporezivanje stjecanja predmetne robe unutar Zajednice (32).

67.

U ovom predmetu, u kojem se sporni materijalni uvjet odnosi na mjesto kona?ne i trajne potro?nje novog prijevoznog sredstva i u kojem sud koji je uputio zahtjev isti?e da nije dokazano da je prodavatelj sura?ivao s kupcem kako bi izbjegao pla?anje PDV?a, na tom je sudu da provjeri je li prodavatelj, koji je postupao u dobroj vjeri, poduzeo sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi dokazao da je transakcija koju je zaklju?io zaista bila isporuka unutar Zajednice u smislu ?lanka 138. stavka 2. to?ke (a) Direktive o PDV?u, koja je opravdavala njegovo pravo na izuze?e.

68.

Naime, cilj spre?avanja utaje poreza mora zna?iti da za dobavlja?e novih prijevoznih sredstava mogu vrijediti povi?eni zahtjevi u pogledu ispunjavanja uvjeta koji se odnose na isporuku te vrste robe unutar Zajednice uzimaju?i u obzir posebnu narav te transakcije i rizike koji su s njom povezani (33).

69.

Nepostojanje aktivne (ili namjerne) suradnje dobavlja?a s kupcem u svrhu izbjegavanja pla?anja PDV?a ne osloba?a dobavlja?a od njegove obveze da preventivno postupi u dobroj vjeri i poduzme sve potrebne razumne mjere kako bi se osiguralo da kupac ne mo?e utajiti porez.

70.

Ako se poka?e da ta obveza nije ispunjena, smatram da bi moglo biti opravdano zahtijevati od dobavlja?a naknadno pla?anje PDV?a.

71.

Takav pristup nije protivan sustavu primjenjivom na trgovinu unutar Zajednice, ?iji je cilj raspodjela rizika nepla?anja PDV?a izme?u dobavlja?a i kupca (34). Naime, prema mojem mi?ljenju, ne radi se o tome da se odgovornost za naknadno pla?anje PDV?a isklju?ivo stavi na dobavlja?a novih prijevoznih sredstava s obzirom na to da porezna tijela dr?ave ?lanice isporuke, mogu svakako i ponajprije od kupca zahtijevati to pla?anje ako je on uzrokovao povredu materijalnih uvjeta stjecanja ili isporuke takve robe unutar Zajednice (35).

72.

U okviru tih isporuka koje podrazumijevaju prijenos porezne nadle?nosti na dr?avu ?lanicu odredi?ta radi se samo o poticanju dobavlja?a da budu osobito pa?ljivi u pogledu rizika da transakcija mo?e izbje?i svako oporezivanje i sprije?e da ih se davanjem prednosti profitnoj naravi

transakcije (36) navede da „zažmire” ili da prema suugovaratelju postupaju pretjerano susretljivo.

73.

U glavnom je predmetu stoga na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri je li Santogal, postupaju?i u dobroj vjeri, poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi se uvjerio da isporuka novog vozila kupcu ne?e dovesti do povrede materijalnih uvjeta koji se zahtijevaju za kvalificiranje te transakcije kao isporuke novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice.

74.

Taj bi odgovor mogao biti dovoljan za tuma?enje koje je zatražio sud koji je uputio zahtjev. Me?utim, da bi se tom sudu dao dogovor koji mu je koristan kako bi riješio spor koji se pred njim vodi, smatram da bi bilo primjereno da mu Sud može dati odre?ena pojašnjenja o dokazima koji se mogu zahtijevati od dobavlja?a uz poštovanje na?ela prava Unije (37).

75.

Najprije, za korištenje izuze?a od PDV?a u državi ?lanici isporuke od prodavatelja novog prijevoznog sredstva ne može se zahtijevati, kao što se ?ini da ipak predvi?a sud koji je uputio zahtjev u tre?em prethodnom pitanju, da podnese klju?ni dokaz da je PDV za stjecanje te robe zaista pla?en u državi ?lanici odredišta. Takav bi zahtjev bio protivan nekoliko na?ela, me?u kojima su na?elo proporcionalnosti i porezne neutralnosti, i ne bi se mogao smatrati razumnom mjerom, u smislu sudske prakse Suda, koja se može zahtijevati od prodavatelja tijekom transakcije, tim više ako je o?ito, kao u glavnom predmetu, da tijela države ?lanice isporuke ni nakon istrage na temelju informacija kojima prodavatelj nije imao pristup ne mogu jasno utvrditi gdje je kupac i što se dogodilo s vozilom.

76.

To ne zna?i da je prodavatelj oslobo?en od toga da poduzme korake kako bi se kod kupca raspitao što ?e se dogoditi s novim prijevoznim sredstvom koje je isporu?eno i, posljedi?no, s pla?anjem PDV?a u državi ?lanici odredišta. Me?utim, prema mojem mišljenju, radi se o obvezi maksimalnih napora, a ne o obvezi rezultata. Naime, prodavatelj prvenstveno ovisi o suradnji kupca i dokazima koje mu je potonji pristao podnijeti. Stoga bi bilo pretjerano da država ?lanica isporuke za izuze?e za isporuku unutar Zajednice odredi uvjet da prodavatelj podnese dokaz da je kupac platio PDV u državi ?lanici odredišta. Suprotno tome, važno je da prodavatelj dokaže da je, u najboljoj vjeri, poduzeo korake koji se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerio da ?e kupac novo prijevozno sredstvo koje je isporu?eno kona?no i trajno upotrebljavati u državi ?lanici odredišta.

77.

Nadalje, ?ini mi se da je nemogu?e op?enito zahtijevati od prodavatelja da se upusti u pažljivo ispitivanje uvjeta registracije novog prijevoznog sredstva u državi ?lanici odredišta. ?ak i ako bi prodavatelj, kao u glavnom predmetu, bio trgovac vozilima, takav bi zahtjev bio pretjeran jer bi pretpostavljao da obveznici PDV?a u nekoj državi ?lanici dobro poznaju pravo ili praksu u drugim državama ?lanicama.

78.

Suprotno tomu, neovisno o prodavateljevu poznavanju prava države ?lanice odredišta, jasnim i dosljednim navodom da je u državi ?lanici odredišta izdana privremena registracija, trgovca vozilima mora se potaknuti, kao što navodi Komisija, da se zapita ho?e li se vozilo nakon isteka

privremene registracije konačno i trajno upotrebljavati u državi članici odredišta i hoće li se, prema tome, za njega plaćati PDV u toj državi članici. Prema mojem mišljenju, takav trgovac mora stoga poduzeti sve razumne mjere koje može poduzeti kako bi se uvjerio da kupac namjerava poštovati taj uvjet, pri čemu ta namjera mora biti potkrijepljena objektivnim elementima u skladu sa sudskom praksom (38).

79.

U ovom se slučaju čini, u skladu s navodima suda koji je uputio zahtjev i elementima koje je Komisija istaknula u svojim pisanim očitovanjima, da Santogal, nakon što je nekoliko dana nakon prodaje dobio informaciju da je za vozilo u Španjolskoj izdana samo privremena registracija na godinu dana, nije pitao kupca o njegovoj namjeri uporabe vozila u Španjolskoj nakon isteka privremene registracije niti ga je tražio da dostavi sve korisne dokaze koji potvrđuju njegovu namjeru. Usto, sud koji je uputio zahtjev ne navodi nikakav korak koji je Santogal trebao poduzeti u odnosu na kupca tijekom tog jednogodišnjeg razdoblja koji bi mu omogućio da utvrdi hoće li vozilo doista ostati u Španjolskoj te se konačno i trajno upotrebljavati u toj državi članici.

80.

Osim toga, kao što ističe i Komisija u svojim pisanim očitovanjima, sud koji je uputio zahtjev ne navodi ništa o sadržaju dokumentacije koju je Santogal poslao portugalskom poreznom i carinskom tijelu nekoliko dana prije isteka privremene registracije vozila u prilog svojem zahtjevu za poništenje carinske deklaracije i deklaraciju otpreme vozila u Španjolsku. Sud koji je uputio zahtjev, osobito, ne daje nikakve informacije na temelju kojih bi se moglo utvrditi je li ta dokumentacija sadržavala dokumente kojima se dokazuje konačna i trajna uporaba vozila u državi članici odredišta.

81.

Međutim, takva je informacija bitna, kao što to pravilno ističe Komisija. Bilo bi, naime, protivno načelu pravne sigurnosti da država članica, koja je prvotno prihvatila dokumente koje je dobavljač podnio kao dokaze o pravu na izuzeće od PDV-a, kasnije može zahtijevati od tog dobavljača da plati PDV za isporuku iako je taj dobavljač postupio u dobroj vjeri i poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi transakcija koju je zaključio ispunila sve materijalne uvjete za isporuku unutar Zajednice u smislu članka 138. stavka 2. točke (a) Direktive o PDV-u.

82.

U tim je okolnostima na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri je li Santogal u najboljoj vjeri poduzeo korake u odnosu na kupca kako bi se uvjerio da je potonji nakon isteka privremene registracije novog vozila u Španjolskoj namjeravao nastaviti konačno i trajno upotrebljavati to vozilo u državi članici odredišta, pri čemu ta namjera mora biti potkrijepljena objektivnim elementima, uključujući, među ostalim, dokumente koje je Santogal podnio portugalskom poreznom i carinskom tijelu u prilog svojem zahtjevu za poništenje carinske deklaracije. Ako je to slučaj, pravo na izuzeće od PDV-a ne može se uskratiti čak ni ako Santogal nije pravovremeno ispravio prvotno izdani račun i nije pokušao naplatiti PDV od kupca. U suprotnom slučaju, smatram da bi, osim ako država članica isporuke može od kupca zahtijevati naknadno plaćanje PDV-a, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, bilo opravdano da ta država članica zahtijeva od Santogala da naknadno plati PDV kako bi se spriječilo da transakcija izbjegne svako oporezivanje.

III – Zaključak

83.

S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem da se na prethodna pitanja koja je postavio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal] odgovori kako slijedi:

„1.

¶lanak 138. stavak 2. to?ku (a) Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti na na?in da mu se protivi to da država ?lanica za izuze?e za isporuku novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice odredi uvjet da kupac tog prijevoznog sredstva ima boravište u državi ?lanici odredišta transakcije.

2.

Neovisno o okolnostima odre?enog predmeta, ?lanak 138. stavak 2. to?ku (a) Direktive 2006/112 treba tuma?iti na na?in da mu se protivi to da država ?lanica uskrati izuze?e od poreza na dodanu vrijednost prodavatelju novog prijevoznog sredstva, koje je njegov vlasnik prevezao u drugu državu ?lanicu, samo zbog toga što je to vozilo privremeno registrirano u potonjoj državi ?lanici.

3.

¶lanak 138. stavak 2. to?ku (a) Direktive 2006/112 i na?ela pravne sigurnosti, proporcionalnosti i porezne neutralnosti treba tuma?iti na na?in da im se protivi to da država ?lanica uskrati izuze?e od poreza na dodanu vrijednost prodavatelju novog prijevoznog sredstva ako taj prodavatelj nije sudjelovao u utaji poreza, ako je postupao u dobroj vjeri i poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi se uvjerio da je transakcija koju je zaklju?io ispunila sve materijalne uvjete za isporuku unutar Zajednice u smislu navedenog ?lanka, osobito uvjet koji se odnosi na kona?nu i trajnu potrošnju novog prijevoznog sredstva u državi ?lanici odredišta.

Na sudu je koji je uputio zahtjev da provjeri je li prodavatelj u glavnom predmetu postupio u skladu sa zahtjevima dobre vjere i razumne pažnje, osobito s obzirom na korake koje je poduzeo u odnosu na kupca i popratnu dokumentaciju koju je podnio i s kojom je mogu?e provjeriti da se uvjerio da ?e se novo prijevozno sredstvo kona?no i trajno upotrebljavati u državi ?lanici odredišta nakon što istekne razdoblje privremene registracije u toj državi ?lanici. Ako je to slu?aj, prodavatelju se ne može uskratiti pravo na izuze?e od poreza na dodanu vrijednost. U suprotnom je slu?aju, osim ako država ?lanica isporuke može od kupca zahtijevati naknadno pla?anje poreza na dodanu vrijednost, opravdano da ta država ?lanica od prodavatelja novog prijevoznog sredstva zahtijeva da naknadno plati porez na dodanu vrijednost kako bi se sprije?ilo da transakcija izbjegne svako oporezivanje.

(1) Izvorni jezik: francuski

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

(3) Prema navodima iz spisa, rije? je o luksuznom sportskom vozilu modela SLR McLaren proizvedenom u ograni?enoj seriji.

(4) BOE br. 221 od 15. rujna 1993., str. 27037.,

(5) BOE br. 22 od 26. sije?nja 1999., str. 3440.

(6) Vidjeti presudu od 12. lipnja 2014., Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C?377/13, EU:C:2014:1754, t. 34.). Sud je otad i meritorno odgovorio na druga dva zahtjeva za prethodnu odluku koja je uputio isti arbitražni porezni sud: vidjeti presude od 11. lipnja 2015., Lisboagás GDL (C?256/14, EU:C:2015:387) i od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690).

(7) Vidjeti osobito u tom smislu presude od 3. ožujka 1994., Eurico Italia i dr. (C?332/92, C?333/92 i C?335/92, EU:C:1994:79, t. 13.) i od 29. lipnja 2010., E i F (C?550/09, EU:C:2010:382, t. 35.).

(8) Radi potpune iscrpnosti dodajem da, ako, kao u ovom slu?aju, stanje spisa koji je dostavljen Sudu to dopušta, mogućnost Suda da preoblikuje prethodna pitanja također omogućava sprječavanje ina?e mogućeg zahtjeva za prethodnu odluku i stoga se također temelji na razlozima ekonomičnosti postupka. Vidjeti u tom smislu moje mišljenje u predmetu Gysen (C?449/06, EU:C:2007:663, t. 43.) i u predmetu de Lobkowicz (C?690/15, EU:C:2016:926, bilješka 14.).

(9) Podsjećam da u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pitanja koja se ti?u tumačenja prava Unije koja je uputio nacionalni sud u pravnom i ?injeničnom okviru koji odre?uje pod svojom odgovornošću i za koji nije na Sudu da provjerava njegovu točnost uživaju presumpciju relevantnosti koja se može oboriti osobito kada Sud ne raspolaže ?injeničnim i pravnim elementima koji su mu potrebni da bi na pitanja koja su mu postavljena pružio koristan odgovor: vidjeti osobito presudu od 18. prosinca 2014., Schoenimport Italmoda Mariano Previti i dr. (C?131/13, C?163/13 i C?164/13, EU:C:2014:2455, t. 31. i 36.).

(10) Vidjeti osobito u tom smislu presudu od 24. listopada 2013., Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, t. 38. i 47. i navedenu sudsku praksu).

(11) Vidjeti presudu od 24. listopada 2013., Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, t. 39. do 47.).

(12) Vidjeti osobito u tom smislu presude od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, t. 27.), od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C?409/04, EU:C:2007:548, t. 21. i 22.) i od 18. studenoga 2010., X (C?84/09, EU:C:2010:693, t. 22.).

(13) Vidjeti presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C?409/04, EU:C:2007:548, t. 25.).

(14) Vidjeti u tom smislu presude od 6. travnja 2006., EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, t. 31. i 40.) i od 18. studenoga 2010., X (C?84/09, EU:C:2010:693, t. 24.).

(15) Vidjeti presudu od 18. studenoga 2010., X (C?84/09, EU:C:2010:693, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

(16) Nadalje, ?injenice koje su dovele do presude od 18. studenoga 2010. X (C?84/09, EU:C:2010:693) odnosile su se na stjecanje novog prijevoznog sredstva unutar Zajednice (jedrilice) koje je nacionalni sud kvalificirao kao „novo“.

(17) Vidjeti presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C?409/04, EU:C:2007:548, t. 42.), od 18. studenoga 2010., X (C?84/09, EU:C:2010:693, t. 27.), od 7. prosinca 2010., R. (C?285/09, EU:C:2010:742, t. 41.) i od 6. rujna 2012., Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, t. 31.).

(18) To je pitanje ispitano u točkama 57. do 82. ovog mišljenja.

(19) Vidjeti po analogiji presudu od 27. rujna 2012., VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, t. 54.) u pogledu tumačenja ?lanka 28.c, A, točke (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja

1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 98/80/EZ od 12. listopada 1998. (SL 1998., L 281, str. 31.) čiji je sadržaj jednak sadržaju članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u.

(20) Vidjeti presudu od 18. studenoga 2010., X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 50.).

(21) Vidjeti osobito presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 46.), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 44.) i, u pogledu prijenosa unutar Zajednice, od 20. listopada 2016., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 36.).

(22) Vidjeti u tom smislu presudu od 18. studenoga 2010., X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 44. i 45.).

(23) U ovom slučaju, činjenica da je kupac prije i nakon prodaje novog vozila priopćio tri različite adrese u Španjolskoj, nevažna je za pitanje je li to vozilo konačno i trajno upotrijebljeno (ili potrošeno) u toj državi članici.

(24) Vidjeti osobito presudu od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 43.).

(25) Vidjeti osobito presude od 16. prosinca 2010., Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 38.) i od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 52.).

(26) Vidjeti presudu od 18. studenoga 2010., X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 42.).

(27) Presuda od 18. studenoga 2010., X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 43.)

(28) Vidjeti u tom smislu presudu od 18. studenoga 2010., X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 47.).

(29) Vidjeti osobito u tom smislu presude od 18. studenoga 2010., X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 35.) i od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 36.).

(30) Vidjeti osobito u tom smislu presude od 18. studenoga 2010., X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 37.) i od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 44.).

(31) Vidjeti osobito u tom smislu presudu od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 46.).

(32) Vidjeti presudu od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 52., 53. i 55.).

(33) Vidjeti točku 63. ovog mišljenja. Podsjećam da je Sud u presudi od 27. rujna 2007., Teleos i dr., (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 58.) već naveo da cilj sprežavanja utaje poreza katkad opravdava povišene zahtjeve u pogledu obveza dobavljača. Takav je slučaj, prema mojem mišljenju, u posebnoj situaciji isporuke novih prijevoznih sredstava potrošaču unutar Zajednice.

(34) O načelu raspodjele tereta plaćanja PDV-a, vidjeti presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 57.).

(35) Vidjeti u tom smislu presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 67.).

(36) Podsjećam da je u ovom slučaju vozilo iz ograničene serije i da je prodano za gotovo 450000 eura.

(37) Budući da ni u jednoj odredbi Direktive o PDV-u nisu nabrojana dokazna sredstva koja

porezni obveznici moraju dostaviti radi korištenja izuzeća od PDV-a, to je pitanje u na?elu u nadležnosti država članica (vidjeti osobito u tom smislu presude od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 42.) i od 20. listopada 2016., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 35.).

(38) Presuda od 18. studenoga 2010., X (C-84/09, EU:C:2010:693, t. 47.)