

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

17. srpnja 2014. (*)

„Prethodno pitanje ? Porez na dodanu vrijednost ? Šesta direktiva 77/388/EEZ ? Direktiva 2006/112/EZ ? Oslobođenje od oporezivanja uvezene robe koja je namijenjena stavljanju u postupak skladištenja koji nije postupak carinskog skladištenja ? Obveza fizičkog smještanja robe u skladište ? Neispunjavanje obveze ? Obveza plaćanja PDV-a unatoč činjenici da je on već plaćen u okviru obrnute porezne obveze“

U predmetu C-272/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Commissione tributaria regionale per la Toscana (Italija), odlukom od 25. svibnja 2012., koju je Sud zaprimio 21. svibnja 2013., u postupku

Equoland Soc. coop. arl

protiv

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: A. Borg Barthet, predsjednik vijeća, E. Levits i F. Biltgen (izvjestitelji), suci,

nezavisni odvjetnik: N. Jääskinen,

tajnik: L. Carrasco Marco, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 9. travnja 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Equoland Soc. coop. arl, M. Turci, R. Vianello i D. D’Alauro, *avvocati*,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. Albenzija, *avvocato dello Stato*,
- za španjolsku vladu, M. J. García-Valdecasas Dorrego i L. Banciella Rodríguez-Miñón, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, D. Recchia i C. Soulay, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon saslušanja nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez njegovog mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumaženje članka 16. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na

promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza (SL L 145, str. 1.), kako je izmijenjena i dopunjena Direktivom Vijeća 2006/18/EZ od 14. veljače 2006. (SL L 51, str. 12., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), kao i članaka 154. i 157. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Taj je zahtjev podnesen u okviru spora između Equolanda Soc. coop. arl (u daljnjem tekstu: Equoland) i Agencije delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (Carinska uprava – Carinski ured Livorno, u daljnjem tekstu: Ured) o odluci Ureda kojom se Equolandu utvrđuje obveza plaćanja poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) na uvoz robe koja nije fizički smještena u porezno skladište, unatož tome što je Equoland taj porez već platio u okviru obrnute porezne obveze.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 10. stavak 3. Šeste direktive određuje:

Oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa prilikom uvoza robe. Kada se roba prilikom ulaska u Zajednicu stavlja u jedan od postupaka previđenih u članku 7. stavku 3., oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa tek kad roba prestane biti obuhvaćena tim postupcima.

Međutim, kad uvezena roba podliježe carinskim davanjima, poljoprivrednim prelevmanima ili davanjima koja imaju sličan učinak, a koji se primjenjuju u skladu sa zajedničkom politikom, oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa kada nastane oporezivi događaj koji se odnosi na ta davanja i kad nastupa obveza obračuna tih davanja Zajednice.

Kad uvezena roba ne podliježe niti jednom od davanja Zajednice, države članice primjenjuju, u pogledu oporezivog događaja i trenutka kad nastupa obveza obračuna PDV-a, važeće odredbe koje uređuju carine.

4 Članak 16. stavak 1. Šeste direktive, u verziji koja proizlazi iz njezinog članka 28.c (u daljnjem tekstu: članak 16. stavak 1. Šeste direktive), određuje:

„Ne dovodeći u pitanje ostale porezne odredbe Zajednice, države članice mogu, uz pridržaj konzultacija sadržanih u članku 29., poduzeti posebne mjere kojima se od plaćanja poreza oslobađaju sve ili neke od transakcija iz ovog odjeljka, pod uvjetom da te transakcije nemaju za cilj krajnju upotrebu ili potrošnju i da iznos [PDV-a] koji je potrebno platiti nakon prestanka postupaka ili situacija iz glava A do E odgovara iznosu poreza koji bi se trebao platiti da je svaka od tih transakcija bila oporezovana unutar države.

A. Uvoz robe koja je namijenjena stavljanju u postupak skladištenja osim u postupak carinskog skladištenja;

B. Isporuke robe koja je namijenjena:

a) podnošenju na carinjenje ili prema potrebi smještanju u privremeno skladištenje;

b) stavljanju u slobodnu zonu ili u slobodno skladište;

c) stavljanju u postupke carinskog skladištenja ili postupak unutarnje proizvodnje;

[...]

e) stavljanju u postupak skladištenja osim u postupak carinskog skladištenja unutar države.

Za potrebe ovog članka skladištima koja nisu carinska smatraju se:

– za trošarinske proizvode, prostori koji su definirani kao porezna skladišta u smislu članka 4. točke (b) Direktive Vijeća 92/12/EEZ [od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL L 76, str. 1.)],

– za robu različitou od trošarinskih proizvoda, prostori koje su takvima definirale države članice. Države članice međutim ne mogu predvidjeti postupak skladištenja koji nije postupak carinskog skladištenja kada je ta roba namijenjena isporuci u stadiju trgovine na malo.

[...]"

5 Članak 17. Šeste direktive, u verziji koja proizlazi iz njezinog članka 28.f, određuje:

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

2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti od PDV-a koji je dužan platiti:

[...]

b) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen vezano uz uvoz robe u zemlju;

[...]"

6 U skladu s člankom 4. točkom (b) Direktive 92/12 poreznim skladištem se smatra „prostor u kojem ovlaštenu držatelj poreznog skladišta pri obavljanju svoje poslovne djelatnosti proizvodi, prerađuje, skladišti, prima ili otprema trošarinsku robu uz odgodu plaćanja trošarina, pod određenim uvjetima koje određuju nadležna tijela države članice u kojoj se nalazi to porezno skladište“.

Talijansko pravo

7 Zakonodavni dekret br. 331 od 30. kolovoza 1998. o usklađivanju odredbi o porezima na mineralna ulja, alkohol, alkoholna pića i prerađeni duhani i onih o PDV-u s odredbama koje su utvrđene Direktivom EEZ-a, izmjenama koje proizlaze iz tog usklađivanja i s odredbama o sustavu ovlaštenih centara za porezno savjetovanje, postupcima povrata poreza, isključenju ILOR-a (lokalnog poreza na prihode poduzeća) od prihoda poduzeća do iznosa koji odgovara izravnim poslovnim troškovima, porezu na izvanrednu potrošnju na određenu robu koji je uveden 1993. i drugim poreznim odredbama (Službeni list Republike Italije (GURI) br. 203 od 30. kolovoza 1993.) u članku 50a. stavku 4. određuje:

„Sljedeće transakcije ne podliježu plaćanju [PDV-a]:

[...]

b) transakcije puštanja u slobodan promet robe iz trećih država koja je namijenjena smještanju u porezno skladište nakon davanja primjerenog jamstva koje je proporcionalno porezu. To

osiguranje ne zahtijeva se od ovlaštenih subjekata u smislu ?lanka 14.a Uredbe (EEZ) br. 2454/1993 [...] niti od onih koji su oslobo?eni u smislu ?lanka 90. jedinstvenog teksta koji sadrži zakonodavne odredbe o carinskim pitanjima iz Dekreta br. 43 Predsjednika Republike od 23. sije?nja 1973.“

8 Zakonodavni dekret br. 471 od 18. prosinca 1997. o reformi nekaznenih poreznih sankcija u podru?ju izravnih poreza, poreza na dodanu vrijednost i naplati poreza u skladu s ?lankom 3. stavkom 133. to?kom (q) Zakona br. 662 od 23. prosinca 1996. (redovni dodatak GURI-ju br. 5 od 8. sije?nja 1998., u daljnjem tekstu: Zakonodavni dekret br. 471/97) u ?lanku 13. odre?uje:

„1. Svaka osoba koja u propisanim rokovima u cijelosti ili djelomi?no ne isplati predujmove, periodi?na pla?anja, izjedna?ene ili izravnote iznose poreza koji proizlaze iz prijave, pri ?emu se u tim primjerima odbija iznos periodi?nih pla?anja i predujmova, ?ak i ako oni nisu bili pla?eni, podliježe administrativnoj sankciji u visini od 30 % svakog nepla?enog iznosa ?ak i kada se, nakon ispravka materijalnih pogrešaka ili izra?una koji su ustanovljeni prilikom kontrole godišnje prijave, utvrdi da je porez viši ili da je višak koji se može odbiti niži. Za pla?anja koja se odnose na sredstva koja su u cijelosti osigurana oblicima stvarnopravnog ili osobnopravnog osiguranja koje odre?uje zakon ili priznaje financijska uprava, a koja su izvršena sa zakašnjenjem koje nije duže od petnaest dana, sankcija odre?ena u prvoj re?enici, osim odredbi ?lanka 13. stavka 1. to?ke (a) i ?lanka 13. Zakonodavnog dekreta br. 472 od 18. prosinca 1997., smanjuje se za petnaestinu svaki dan zakašnjenja. Ista sankcija primjenjuje se u slu?ajevima obra?una poreza uve?anog na temelju ?lanaka 36.a i 36.b Dekreta br. 600 Predsjednika Republike od 29. studenoga 1973. i ?lanka 54. Dekreta br. 633 Predsjednika Republike od 26. listopada 1972.

2. Za poreze koji nisu upisani u registar sankcija se tako?er primjenjuje u svim slu?ajevima nepla?anja poreza ili dijela tog poreza u predvi?enom roku.

3. Sankcije predvi?ene ovim ?lankom ne primjenjuju se kada su pla?anja pravodobno izvršena u drugom nenadležnom uredu, pisarnici ili kod koncesionara.“

?injeni?no stanje u glavnom postupku i prethodna pitanja

9 ?injeni?no stanje u glavnom postupku se na temelju zahtjeva za prethodnu odluku te o?itovanja koja su podnijeli Equoland, talijanska i španjolska vlada te Europska komisija može sažeti na sljede?i na?in.

10 Equoland je tijekom lipnja 2006. preko Ureda uvezaio robu koja potje?e iz tre?e države. Na carinskoj deklaraciji bilo je nazna?eno da je ta roba namijenjena smještanju u porezno skladište radi oporezivanja PDV-om. Stoga se na dan te transakcije nije zahtijevalo nikakvo pla?anje PDV-a na uvoz.

11 Upravitelj skladišta u koje je roba trebala biti smještena je dan nakon uvoza upisao tu robu u registar uskladištene robe. Me?utim, utvr?eno je da roba uop?e nije bila fizi?ki smještena u skladište, ve? samo prividno unesena u njega putem upisa u navedeni registar. Roba je tada odmah povu?ena iz postupka poreznog skladišta i Equoland je platio PDV u okviru obrnute porezne obveze.

12 S obzirom na to da roba nije bila fizi?ki smještena u porezno skladište i da nisu bili ispunjeni uvjeti potrebni za odgodu pla?anja PDV-a na uvoz, Ured je smatrao da Equoland nije platio dugovani porez te je temeljem ?lanka 13. Zakonodavnog dekreta br. 471/97 zahtijevao pla?anje PDV-a na uvoz uve?anoga za sankciju u visini 30 % iznosa tog poreza.

13 Equoland je podnio tužbu protiv te odluke pred Commissione provinciale di Livorno isti?u?i

da je on stanje u vezi s PDV-om na uvoz uskladio u okviru obrnute porezne obveze time što je, umjesto Uredu, navedeni PDV platio Agenziji delle Entrate (Agencija za prihode). Slijedom toga, članak 13. Zakonodavnog dekreta br. 471/97 ne može se primijeniti u okolnostima kakve su one u predmetnom postupku.

14. Budući da je njegova tužba odbijena, Equoland je protiv te odluke o odbijanju podnio žalbu pred Commissione tributaria regionale per la Toscana u kojoj je ponovio svoje stajalište da se ispravljeni porezni akt temelji isključivo na činjenici da uvezena roba nije bila „fizički“ smještena u porezno skladište, bez odbijanja PDV-a jer je on, prilikom stavljanja u promet, sam sebi izdao račun za uvezenu robu i tako platio ispravljeni PDV. Osim toga, Equoland tvrdi da je „prividno“ smještanje robe u porezno skladište zakonito u mnogim državama članicama.

15. Ured najprije ističe da je nužan uvjet za primjenu propisa o skladištima u području PDV-a koji odgađa obvezu plaćanja poreza u trenutku uvoza i omogućuje da ga se obračunava jedino u periodičnim prijavama „fizičko“ smještanje uvezanih dobara u takvo skladište. Naime, nacionalne odredbe su jasne i zahtijevaju „fizičko“ smještanje navedene robe u skladište s obzirom na to da je odgoda naplate PDV-a osigurana jedino prisutnošću te robe u zakonito ovlaštenom poreznom skladištu.

16. Zatim, načelo neutralnosti PDV-a, koje se odnosi samo na gospodarske učinke tog poreza na potrošače, ne može se isticati zbog nepoštovanja obveze plaćanja PDV-a u trenutku nastanka oporezivog događaja. U predmetnom slučaju oporezivi događaj je uvoz dobara.

17. Napokon, budući da je PDV na uvoz porez koji je vezan uz prijelaz granice, njega bi trebala izračunati i naplatiti carinska uprava, u predmetnom slučaju Ured, što bi k tome omogućilo pravodobno podmirenje doprinosa koji pripada Europskoj uniji.

18. Sud pred kojim se vodi taj predmet i koji je uputio zahtjev smatra da bi tumačenje koje predlaže Ured imalo za posljedicu to da PDV bude plaćen dvaput zbog nepoštovanja obveze koju bi trebalo smatrati potpuno formalnom. Povreda takve obveze mogla bi biti sankcionirana autonomno ako bi se fizičko smještanje robe u porezno skladište smatralo obveznim, ali to, u odsustvu oporezive transakcije, ne ni smjelo dovesti do primjene PDV-a na tu robu.

19. Pod tim uvjetima Tribunale amministrativo regionale per la Toscana odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Je li stavljanje uvezene robe u postupak skladištenja koji nije postupak carinskog skladištenja, odnosno u porezno skladište sukladno članku 16. [Šeste direktive] i člancima 154. i 157. [Direktive o PDV-u], dovoljno za oslobođenje od plaćanja PDV-a na uvoz i u slučaju kada ta roba u to skladište nije smještena fizički, nego samo na papiru?

2) Jesu li [Šesta direktiva] i [Direktiva o PDV-u] u suprotnosti s praksom da država članica naplati PDV na uvoz unatoč činjenici da je on, zbog pogreške ili nepravilnosti, plaćen u okviru obrnute porezne obveze, putem izdavanja računa samome sebi te istodobnog upisa u registar prodaje i nabave?

3) Predstavlja li činjenica da država članica zahtijeva plaćanje PDV-a koji je već plaćen u okviru obrnute porezne obveze putem izdavanja računa samome sebi te istodobnog upisa u registar prodaje i nabave povredu načela neutralnosti PDV-a?“

O prethodnim pitanjima

20. Kao što proizlazi iz spisa podnesenoga Sudu, uvoz robe koja je predmet glavnog postupka

odvijao se tijekom lipnja 2006. tako da se Direktiva 2006/112 koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007. *ratione temporis* ne primjenjuje u glavnom postupku.

21 Stoga zahtjev za prethodnu odluku valja razumjeti kao da se odnosi isključivo na tumačenje Šeste direktive.

Prvo pitanje

22 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 16. stavak 1. Šeste direktive tumačiti u smislu da je u suprotnosti s nacionalnom propisom koji odobrava oslobodjenje od plaćanja PDV-a na uvoz koje je predviđeno tim propisom uvjetuje time da uvezena roba koja je namijenjena stavljanju u porezno skladište za potrebe PDV-a bude fizički smještena u to skladište.

23 U tom smislu najprije valja podsjetiti da je članak 16. stavak 1. Šeste direktive, s obzirom na to da on predstavlja odstupanje od načela sadržanoga u članku 10. stavku 3. iste direktive, sukladno kojem oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa prilikom uvoza robe, potrebno tumačiti usko.

24 Nadalje, zakonodavac Unije je korištenje ovlaštenja koja je državama članicama određena u članku 16. stavku 1. uvjetovao ispunjenjem dvaju bitnih uvjeta, odnosno, s jedne strane, da roba prije uvoz treba biti oslobođena od oporezivanja nije namijenjena krajnjoj upotrebi ili potrošnji te, s druge strane, da iznos PDV-a koji je potrebno platiti nakon što ta roba prestane biti u postupku kojem je bila podvrgnuta odgovara iznosu PDV-a koji bi se trebao platiti da je svaka od tih transakcija bila oporezovana unutar države.

25 Napokon, prilikom izvršavanja tako priznatih im ovlasti države članice mogu poduzimati posebne mjere za oslobodjenje od plaćanja poreza koje je predviđeno u članku 16. stavku 1. Šeste direktive.

26 U tim okolnostima i s obzirom da u Šestoj direktivi nema drugih uputa u tom smislu u načelu je na državama članicama da odrede formalne uvjete koje porezni obveznik treba zadovoljiti kako bi na temelju navedene odredbe mogao ostvariti pravo na oslobodjenje od plaćanja PDV-a.

27 Međutim, valja dodati da države članice tako priznate ovlasti moraju izvršavati poštujući pravo Unije i njegova opća načela pa, slijedom toga, i načelo proporcionalnosti (vidjeti presudu Rüdiger, C-263/11, EU:C:2012:497, t. 44. i navedenu sudsku praksu).

28 Kao što proizlazi iz odluke kojom je sud uputio zahtjev, u predmetnom je slučaju talijanski zakonodavac previdio da je, kako bi mogao biti oslobođen od plaćanja PDV-a na uvoz, porezni obveznik dužan fizički smjestiti uvezenu robu u porezno skladište s obzirom na to da bi ta fizička prisutnost trebala osigurati kasniju naplatu poreza.

29 Potrebno je ustvrditi da takva obveza, unatož tome što je formalna, omogućuje učinkovito ostvarenje ciljeva koji se nastoje postići, odnosno osiguranje ispravne naplate PDV-a i izbjegavanje porezne prijevare te da sama ta obveza ne prelazi ono što je potrebno za ostvarenje tih ciljeva.

30 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti na način da članak 16. stavak 1. Šeste direktive treba tumačiti u smislu da nije u suprotnosti s nacionalnim propisom koji oslobodjenje od plaćanja PDV-a na uvoz predviđena tim propisom uvjetuje time da uvezena roba koja je namijenjena stavljanju u porezno skladište za potrebe PDV-a bude fizički smještena u to skladište.

O drugom i trećem pitanju

- 31 Svojim drugim i trećim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Šestu direktivu tumačiti u smislu da je ona, u skladu s načelom neutralnosti PDV-a, u suprotnosti s nacionalnim propisom na temelju kojeg država članica zahtijeva plaćanje PDV-a na uvoz iako je taj porez već plaćen u okviru obrnute porezne obveze putem izdavanja računa samome sebi te upisa u registar nabave i prodaje poreznog obveznika.
- 32 U tom smislu valja podsjetiti da, kada države članice u izvršavanju nadležnosti koje su im dodijeljene člankom 16. stavkom 1. Šeste direktive poduzimaju mjere kao što su obveza fizičkog smještanja uvezene robe u porezno skladište, one su, u nedostatku propisa o sankcijama, također ovlaštene odabrati sankcije koje smatraju primjerenima (vidjeti u tom smislu presudu Rđdlihs, EU:C:2012:497, t. 44.).
- 33 Stoga država članica ima pravo da, radi osiguranja ispravne naplate PDV-a na uvoz i izbjegavanja porezne prijevare, u svojem zakonodavstvu predvidi primjerene sankcije za nepoštovanje obveze fizičkog smještanja uvezene robe u porezno skladište.
- 34 Te sankcije ipak ne smiju prelaziti ono što je nužno za ostvarenje navedenih ciljeva (vidjeti u tom smislu presude Ecotrade, C?95/07 i C?96/07, EU:C:2008:267, t. 65. do 67.; EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, t. 67. i Rđdlihs, EU:C:2012:497, t. 47.).
- 35 Prilikom ocjene usklađenosti takve sankcije s načelom proporcionalnosti osobito valja uzeti u obzir prirodu i težinu povrede za koju je sankcija propisana kao i načine određivanja njezinog iznosa.
- 36 Kao prvo, kada je riječ o prirodi i težini povrede, s jedne strane valja podsjetiti da obveza fizičkog smještanja uvezene robe u porezno skladište predstavlja, kao što je već određeno u točki 29. ove presude, formalni uvjet.
- 37 S druge strane, valja istaknuti da, kao što je to naglasio sud koji je uputio zahtjev, posljedica neispunjavanja te obveze nije bila, a ponajmanje u glavnom predmetu, neplaćanje PDV-a na uvoz s obzirom na to da ga je porezni obveznik platio u okviru obrnute porezne obveze.
- 38 Budući da uvezena roba nije bila fizički smještena u porezno skladište, svakako bi se moglo tvrditi da je obveza PDV-a nastala u trenutku uvoza te da stoga plaćanje u okviru obrnute porezne obveze predstavlja zakašnjelo plaćanje tog PDV-a.
- 39 Međutim, kao što proizlazi iz ustaljene prakse Suda, ako nije riječ o pokušaju porezne prijevare ili štete za državni proračun, zakašnjelo plaćanje PDV-a predstavlja tek formalnu povredu koja ne dovodi u pitanje pravo poreznog obveznika na odbitak. U svakom slučaju takvo se zakašnjelo plaćanje samo po sebi ne može izjednačiti s poreznom prijevaram koja pretpostavlja da, s jedne strane, predmetna transakcija, unatoč ispunjenju uvjeta predviđenih relevantnim odredbama Šeste direktive i nacionalnog zakonodavstva kojim je prenesena ta direktiva, ima za posljedicu ostvarenje porezne olakšice čije bi priznanje bilo suprotno cilju koji se tim odredbama želi ostvariti te da, s druge strane, iz skupa objektivnih elemenata proizlazi da je temeljni cilj predmetne transakcije ostvarenje porezne olakšice (vidjeti u tom smislu presude Halifax i dr., C?255/02, EU:C:2006:121, t. 74. i 75. kao i EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, t. 74.).
- 40 Kao drugo, kada je riječ o načinima određivanja iznosa sankcije, najprije valja ustvrditi da zahtjev prema kojem je porezni obveznik dužan iznova platiti PDV na uvoz k tome uvećan za 30

% ne uzimaju?i pritom u obzir ve? izvršeno pla?anje dovodi do toga da je poreznom obvezniku u biti oduzeto njegovo pravo na odbitak. Naime, podvrgavanje jedne te iste transakcije dvostrukom oporezivanju PDV-om dopuštaju?i pritom samo jednom odbitak tog poreza prebacuje pla?anje PDV-a na teret poreznog obveznika.

41 U tom smislu, i bez potrebe ispitivanja uskla?enosti tog dijela sankcije s na?elom proporcionalnosti, dovoljno je, s jedne strane, podsjetiti da je, uzimaju?i u obzir istaknuto mjesto koje pravo na odbitak ima u zajedni?kom sustavu PDV-a koji želi osigurati savršenu poreznu neutralnost tog poreza u odnosu na sve gospodarske aktivnosti i pri ?emu ta neutralnost za poreznog obveznika podrazumijeva mogu?nost odbitka dugovanog ili pla?enog PDV u okviru svih gospodarskih aktivnosti, Sud više puta odlu?io da sankcija koja se sastoji u nepriznavanju prava na odbitak nije u skladu sa Šestom direktivom kada nije utvr?ena nikakva porezna prijevarena šteta za državni prora?un države ?lanice (vidjeti u tom smislu presude Sosnowska, C?25/07, EU:C:2008:395, t. 23. i 24. kao i EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, t. 68. i 70.).

42 S druge strane, iz sudske prakse Suda proizlazi da, suprotno onome što je talijanska vlada tvrdila na raspravi, postupak obrnute porezne obveze predvi?en Šestom direktivom osobito omogu?uje borbu protiv porezne prijevare i utaje poreza u odre?enim vrstama transakcija (vidjeti presudu Véleclair, C?414/10, EU:C:2012:183, t. 34.).

43 S obzirom na to da sud koji je uputio zahtjev smatra da u glavnom predmetu ne postoji porezna prijevarena pokušaj porezne prijevare, ne može se smatrati da je dio sankcije koji se sastoji u zahtijevanju ponovnog pla?anja ve? pla?enog PDV-a, pri ?emu to drugo pla?anje daje ne pravo na odbitak, u skladu s na?elom neutralnosti PDV-a.

44 Nadalje, kada je rije? o dijelu sankcije koji se sastoji u uve?anju iznosa poreza prema paušalnom postotku, dovoljno je podsjetiti da je Sud ve? odlu?io da takav na?in odre?ivanja iznosa sankcije – bez mogu?nosti njegovog stupnjevanja – može prelaziti ono što je nužno za osiguranje ispravnog pla?anja PDV-a i izbjegavanja porezne prijevare (vidjeti u tom smislu presudu R?dlihs, EU:C:2012:497, t. 45. i 50. do 52.).

45 S obzirom na postotak ostvaren uve?anjem koje je predvi?eno nacionalnim zakonodavstvom te nemogu?nost njegove prilagodbe posebnim okolnostima svakog konkretnog slu?aja, u predmetnom slu?aju nije isklju?eno da bi taj na?in odre?ivanja svote sankcije i stoga njezin odgovaraju?i dio mogli biti neproporcionalni (vidjeti presudu R?dlihs, EU:C:2012:497, t. 52.).

46 Napokon valja dodati da, u skladu sa sudskom praksom Suda, u slu?aju povrede formalne obveze pla?anje zateznih kamata može predstavljati primjerenu sankciju ako ne prelazi ono što je nužno za ostvarenje ciljeva koji se žele posti?i, a to su osiguranje ispravne naplate PDV-a i izbjegavanje porezne prijevare (vidjeti presudu EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, t. 75.).

47 Me?utim, ako ukupna svota kamata stavljena na teret poreznog obveznika treba odgovarati iznosu poreza koji se može odbiti te na taj na?in oduzima tom poreznom obvezniku pravo na odbitak, takvu sankciju treba smatrati neproporcionalnom.

48 U svakom slu?aju, kona?na ocjena proporcionalnosti sankcije koja je predmet glavnog postupka isklju?ivo je na sudu koji je uputio zahtjev.

49 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo i treće pitanje valja odgovoriti tako da je Šestu direktivu potrebno tumačiti na način da je ona, u skladu s načelom neutralnosti PDV-a, u suprotnosti s nacionalnim propisom na temelju kojeg država članica zahtijeva plaćanje PDV-a na uvoz iako je taj porez već plaćen u okviru obrnute porezne obveze putem izdavanja računa samome sebi te upisa u registar nabave i prodaje poreznog obveznika.

Troškovi

50 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 (šesto vijeće) odlučuje:

1. Članak 16. stavak 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza, kako je izmijenjena i dopunjena Direktivom Vijeća 2006/18/EZ od 14. veljače 2006., u verziji koja proizlazi iz članka 28.c Šeste direktive, treba tumačiti u smislu da on nije u suprotnosti s nacionalnom propisom koji oslobađanje od plaćanja PDV-a na uvoz predviđenoga tim propisom uvjetuje time da uvezena roba koja je namijenjena stavljanju u porezno skladište za potrebe tog poreza bude fizički smještena u to skladište.

2. Šestu direktivu 77/388, kako je izmijenjena i dopunjena Direktivom 2006/18, treba tumačiti u smislu da je ona, u skladu s načelom neutralnosti PDV-a, u suprotnosti s nacionalnim propisom na temelju kojeg država članica zahtijeva plaćanje PDV-a na uvoz iako je taj porez već plaćen u okviru obrnute porezne obveze putem izdavanja računa samome sebi te upisa u registar nabave i prodaje poreznog obveznika.

Potpisi

* Jezik postupka: talijanski