Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 17. decembra 2020*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitve pri izvozu – Člen 146(1)(b) – Blago, ki ga pridobitelj, ki nima prebivališča na ozemlju zadevne države članice, odpošlje ali odpelje iz Evropske unije – Člen 147 – ‚Blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov', ki nimajo prebivališča v Uniji – Pojem – Blago, ki je dejansko zapustilo ozemlje Unije – Dokaz – Zavrnitev oprostitve pri izvozu – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti – Goljufija"

V zadevi C-656/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szegedu, Madžarska) z odločbo z dne 22. avgusta 2019, ki je na Sodišče prispela 4. septembra 2019, v postopku

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan, predsednik senata, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos in I. Jarukaitis (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. A. Hajós, A. I. Dobos in L. Horváth, ügyvédek,

– za madžarsko vlado M. Z. Fehér in G. Koós, agenta,

– za Evropsko komisijo L. Havas, L. Lozano Palacios in F. Clotuche-Duvieusart, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. julija 2020

izreka naslednjo

* Jezik postopka: madžarščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 146 in 147 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV) ter načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (v nadaljevanju: Bakati) in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nacionalna davčna in carinska uprava, direktorat za pritožbe, Madžarska; v nadaljevanju: direktorat za pritožbe) glede odločbe o zavrnitvi oprostitve plačila davka na dodano vrednost (DDV), določene za blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov.

3 Od 1. aprila 2020 je za ta spor pristojno Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu, Madžarska), kot je to sodišče o tem obvestilo Sodišče, ne da bi umaknilo vprašanja, ki jih je postavilo Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szegedu, Madžarska).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

4 Člen 14(1) Direktive o DDV določa:

„‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 Naslov IX te direktive se nanaša na oprostitve. Poglavje 1 tega poglavja vsebuje le člen 131 navedene direktive, ki določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

6 Poglavje 6 tega naslova IX je naslovljeno „Oprostitve pri izvozu“ in vsebuje člena 146 in 147 iste direktive. Člen 146(1)(b) te direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(b) dobavo blaga, ki ga pridobitelj, ki nima sedeža na njihovem ozemlju, ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Skupnosti, razen blaga, ki ga prevaža pridobitelj sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zasebnih čolnov, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo“.

7 Člen 147 Direktive o DDV določa:

„1. Pri dobavi blaga iz točke (b) člena 146(1), ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, se oprostitev uporablja samo, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) potnik nima prebivališča v Skupnosti;

(b) blago je odpeljano iz Skupnosti pred potekom tretjega meseca, ki sledi mesecu, v katerem se opravi dobava;

(c) skupna vrednost dobave skupaj z DDV presega znesek 175 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti, […]

Države članice pa lahko oprostijo dobavo, katere skupna vrednost je nižja od zneska iz točke (c) pododstavka 1.

2. Za namene odstavka 1 ‚potnik, ki nima stalnega prebivališča v Skupnosti', pomeni potnika, katerega stalno ali običajno prebivališče ni v Skupnosti. V tem primeru ‚stalno ali običajno prebivališče' pomeni kraj, ki je kot tak naveden v potnem listu, osebni izkaznici ali v drugem dokumentu, ki ga kot identifikacijski dokument priznava država članica, v kateri je opravljena dobava.

Za dokazilo o izvozu velja račun ali drug dokument namesto njega, ki ga potrdi carinski urad v kraju, kjer blago zapusti Skupnost.

[…]"

8 Naslov XI Direktive o DDV se nanaša na „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci". Poglavje 7 tega naslova XI, naslovljeno „Druge določbe", vsebuje člen 273 navedene direktive, ki v prvem odstavku določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja."

Delegirana uredba (EU) št. 2015/2446

9 Delegirana uredba Komisije (EU) 2015/2446 z dne 28. julija 2015 o dopolnitvi Uredbe (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta o podrobnih pravilih v zvezi z nekaterimi določbami carinskega zakonika Unije (UL 2015, L 343, str. 1) v členu 1 vsebuje opredelitve pojmov za uporabo te delegirane uredbe.

10 V skladu s členom 1, točka 5, pojem „prtljaga" pomeni „vse blago, ki se prevaža s kakršnimi koli sredstvi v okviru potovanja fizične osebe".

Madžarsko pravo

11 Člen 87 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„1. Davka so oproščene dobave blaga, odposlanega po pošti ali odpeljanega iz države v državo zunaj Skupnosti, če odpošiljanje ali prevoz:

[…]

(b) opravi kupec ali tretja oseba za njegov račun, če so izpolnjeni dodatni pogoji iz odstavkov 3 in 4 tega člena ali členov 99 in 100 tega zakona.

2. Odstavek 1 se uporabi, če so izpolnjeni ti pogoji:

(a) organ, ki izpusti blago z ozemlja Skupnosti, mora potrditi, da je blago navedeno ozemlje zapustilo v trenutku dobave ali najpozneje v 90-ih dneh po datumu dobave, […]

[…]

3. Odstavek 1(b) se lahko ob upoštevanju členov 99 in 100 uporablja, če pridobitelj v tem okviru nima sedeža na Madžarskem oziroma, če sedeža ni, tu nima stalnega ali običajnega prebivališča.

[…]“

12 Člen 99 zakona o DDV določa:

„1. Če je pridobitelj tuji potnik in je dobavljeno blago del njegove osebne ali potovalne prtljage, se oprostitev iz člena 98(1) uporablja, če so izpolnjeni tudi ti pogoji:

(a) vrednost dobave vključno z davkom presega denarni znesek, ki je enakovreden 175 EUR;

(b) tuji potnik svoj pravni položaj dokaže s potovalnimi ali drugimi veljavnimi javnimi osebnimi identifikacijskimi dokumenti, ki jih priznava Madžarska […];

(c) iznos blaga z navedenega ozemlja potrdi organ na točki izstopa izdelkov iz Skupnosti z zaznamkom in žigom na obrazcu, ki ga za to zagotavlja državna davčna uprava […], ob hkratni predložitvi blaga in originalnega računa, ki potrjuje dobavo blaga.

2. Da bi bil prodajalec blaga lahko upravičen do oprostitve, mora poleg izdaje računa izpolniti obrazec za zahtevo za vračilo davka na zahtevo tujega potnika. […] Obrazec zahtevka za vračilo davka prodajalec blaga izda v treh izvodih, ki prva dva izvoda vrne potniku, tretji izvod pa zadrži v svojih računovodskih evidencah.

3. Če carinski organ potrdi iznos blaga iz odstavka 1(c), od potnika vzame drugi izvod obrazca za zahtevo za vračilo davka, ki vsebuje zaznamek in žig.

4. Za oprostitev plačila davka velja pogoj:

(a) da prodajalec blaga poseduje prvi izvod obrazca za zahtevo za vračilo davka z zaznamkom in žigom iz odstavka 1(c) in

(b) če je bil davek pobran ob dobavi blaga, da mora prodajalec vrniti navedeni davek tujemu potniku v skladu z odstavki od 5 do 8.

[…]

6. Za pridobitev vračila davka tuji potnik ali njegov zastopnik:

(a) prodajalcu blaga izroči prvi izvod z zaznamkom in žigom v skladu z odstavkom 1(c) obrazca za zahtevek za vračilo davka in

(b) prodajalcu blaga predloži originalni izvod računa, ki potrjuje dobavo blaga.

[…]

9. Če je bil davek obračunan na podlagi odstavka 4(b) in ga je prodajalec blaga predhodno določil in prijavil kot davek, ki ga je treba plačati, ima pravico […], da zmanjša davek, ki ga je treba plačati […] od zneska povrnjenega davka, če je ta znesek v računovodskih evidencah naveden ločeno.

[…]“

13 V členu 259, točka 10, zakona o DDV je pojem „tuji potnik“ opredeljen kot „fizična oseba, ki ni državljan nobene države članice […] niti nima pravice do prebivanja v državi članici […], ali oseba, ki sicer je državljan države članice […], vendar prebiva zunaj njenega ozemlja“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 Družba Bakati je do aprila 2015 opravljala dejavnost trgovine na debelo z okrasnimi rastlinami. Nato se je ukvarjala s prodajo na drobno zunaj trgovine. Od leta 2015 se je njen letni promet znatno povečal, s 50 milijonov madžarskih forintov (HUF) (približno 140.000 EUR) na milijardo HUF (približno 2.784.000 EUR). Leta 2016 je bila njena dejavnost sestavljena iz 95 % dobav velikih količin prehranskih in kozmetičnih izdelkov ter čistil dvajsetim posameznikom, ki so bili povezani s tremi družinami. Ti nakupi so bili opravljeni po telefonu več stokrat.

15 Zadevno blago je bilo za račun družbe Bakati odpeljano iz njenega skladišča v Szegedu (Madžarska) do skladišča, ki so ga pridobitelji najeli v kraju Tompa (Madžarska) v bližini srbsko-madžarske meje, kjer so bili računi in obrazci za zahtevo za vračilo DDV za tuje potnike, ki jih je družba Bakati izdala na podlagi informacij, ki so jih predložili ti pridobitelji, izročeni skupaj z zadevnim blagom v zameno za nakupno ceno. Navedeni pridobitelji so to blago nato z osebnim vozilom odpeljali v Srbijo kot osebno prtljago. Za to blago so bili upravičeni do oprostitve plačila DDV, določene za blago, ki se prevaža v osebni prtljagi tujih potnikov, tako da so družbi Bakati poslali izvod obrazca za zahtevek za vračilo DDV, na katerem je carinski organ potrdil iznos in v katerem je bilo navedeno, da je blago zapustilo ozemlje Evropske unije v kraju Tompa. Družba Bakati jim je ob prejemu tega obrazca vrnila DDV, ki so ga plačali ob nakupu.

16 Družba Bakati je v obračunih DDV za davčno leto 2016 v skladu s členom 99(9) zakona o DDV kot znesek, ki ga je treba odbiti od davka, ki ga je treba plačati, navedla znesek DDV, vrnjen tem pridobiteljem, v skupnem znesku 339.788.000 HUF (približno 946.000 EUR).

17 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (nacionalni davčni in carinski urad, davčni in carinski direktorat za županijo Csongrád, Madžarska) je pri davčnem nadzoru ugotovil, da so zadevni nakupi presegali osebne in družinske potrebe pridobiteljev in da so bili opravljeni za nadaljnjo prodajo pridobljenega blaga. Po mnenju tega organa je bilo s tem izključeno, da bi to blago lahko pomenilo osebno prtljago v smislu zakonodaje, ki se uporablja. Navedeni organ je tudi ugotovil, da družba Bakati ne more biti upravičena do oprostitve plačila DDV iz naslova izvoza, ker ta družba ni začela carinskega postopka za iznos navedenega blaga in ni imela za to potrebnih dokumentov. Zato je z odločbo z dne 27. junija 2018 od družbe Bakati zahteval plačilo razlike DDV v znesku 340.598.000 HUF (približno 948.200 EUR), povečanem za davčno globo v višini 163.261.000 HUF (približno 454.500 EUR) in zamudne obresti v višini 7.184.000 HUF (približno 20.000 EUR).

18 Ker je bila ta odločba potrjena z odločbo direktorata za pritožbe z dne 31. oktobra 2018, je družba Bakati pri Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szegedu) vložila tožbo za odpravo zadnjenavedene odločbe.

19 Družba Bakati v utemeljitev te tožbe med drugim trdi, da carinska uprava zaradi neobstoja opredelitve pojmov „osebna prtljaga“ ali „potovanje“ v davčnem pravu ne more zavrniti potrditve obrazca za proizvode, ki so zapustili ozemlje Madžarske, zgolj zato, ker je mogoče domnevati, da jih pridobitelji nameravajo prodati naprej. Poleg tega naj ne bi imela nobenega namena izogniti se plačilu davka, ker

naj bi imela na podlagi člena 98 zakona o DDV pravico do oprostitve plačila DDV iz naslova izvoza. Poleg tega naj davčno obravnavanje zadevnih transakcij ne bi moglo biti odvisno od pravil carinskega prava in cilj oprostitve pri izvozu naj bi bil spoštovan, saj je zadevno blago dejansko zapustilo ozemlje Unije.

20 Direktorat za pritožbe predlaga zavrnitev te tožbe.

21 Predložitveno sodišče poudarja, da je družba Bakati nedvomno vedela, da pridobitelji zadevnega blaga niso kupovali za svojo osebno ali družinsko uporabo, temveč za nadaljnjo prodajo na trgih v Srbiji, in da so člani treh družin sodelovali pri zadevnih transakcijah, da protivrednost vsake dobave ne bi presegla nekega zneska, s čimer bi olajšali čezmejni tranzit blaga med Madžarsko in Srbijo. Pojasnjuje, da ni sporno, da je zadevno blago vsakič zapustilo ozemlje Madžarske.

22 Glede vsebine spora to sodišče najprej navaja, da je treba na podlagi sodbe Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska) z dne 8. decembra 2016, na kateri temelji odločitev direktorata za pritožbe, v okoliščinah, podobnih tistim iz postopka pred njim, začeti s preučitvijo, ali so izpolnjeni pogoji za uporabo člena 99 zakona o DDV. V skladu s to sodbo pojem „prtljaga“ pomeni le blago, ki ga potnik kupi za lastne potrebe ali za darila, in zato ta člen 99 ne dovoljuje, da se blago, katerega količina dosega komercialno raven, izvozi kot prtljaga. Ker pa je treba dobavo blaga obdavčiti v državi, v kateri je to blago nazadnje porabljeno, Kúria (vrhovno sodišče) davčni upravi naloži, naj – če je dokazano, da je zadevno blago zapustilo ozemlje Unije – preuči, ali se uporabi drug razlog za oprostitev plačila DDV, določen v členu 98 zakona o DDV.

23 Ker člena 98 in 99 zakona o DDV ustrezata določbam členov 146 in 147 Direktive o DDV, se navedeno sodišče sprašuje, na prvem mestu, glede na navedeno sodbo, kako je treba opredeliti pojem „osebna prtljaga“. Meni, da se je treba opreti na splošni pomen teh izrazov in da je predmet izvoza odločilen. To naj bi izključevalo, da bi lahko ta pojem zajemal blago, ki je namenjeno nadaljnji prodaji. Ker pa ni sodne prakse Sodišča na tem področju, naj bi bilo treba glede tega pojma postaviti vprašanje za predhodno odločanje.

24 Na drugem mestu, to sodišče meni, da zadevni pridobitelji niso spremenili namena izkoristiti oprostitev plačila DDV, določene za tuje potnike, in da v okviru enotnega carinskega postopka ni bilo izvoza iz Madžarske, zato davčna uprava zadevnih dobav ne bi smela prekvalificirati.

25 Predložitveno sodišče meni, da je družba Bakati vedela, da je bilo ravnanje zadevnih pridobiteljev goljufivo in da pogoji za oprostitev plačila DDV, določeni za tuje potnike, niso bili izpolnjeni, zato ta družba ni mogla utemeljeno izdati obrazca za zahtevek za vračilo DDV za tuje potnike. Vprašanje, ali so ti pridobitelji dejansko obšli srbsko davčno zakonodajo, naj ne bi bilo upoštevno. Pomembno naj bi bilo le dejstvo, da je družba Bakati po navedbah predložitvenega sodišča namenoma olajšala goljufivo dejavnost navedenih pridobiteljev in namerno kršila zahteve iz zakona o DDV ter tako neupravičeno zmanjšala svojo davčno osnovo na podlagi vračila davka, ki so ga oproščeni tuji potniki.

26 Če bi morali davčni organi v takih okoliščinah oprostitev plačila DDV odobriti na drugi pravni podlagi, kot je ta, ki se nanaša na oprostitev, določeno za tuje potnike, s tem, da bi prekvalificirali zadevne transakcije, naj slaboverno ravnanje družbe Bakati ne bi imelo pravnih posledic. To naj bi družbi Bakati dalo nezakonito pridobljeno konkurenčno prednost, kršilo načelo davčne nevtralnosti in bilo v nasprotju z obveznostjo držav članic, določeno v členu 273 Direktive o DDV, da sprejmejo ukrepe za boj proti davčnim utajam in izogibanju davkom. Glede tega naj bi bilo mogoče prenesti rešitev iz sodbe z dne 17. maja 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), iz katere naj bi izhajalo, da davčnemu zavezancu ni dovoljeno, da se odloči za oprostitev plačila DDV po izteku za to določenega roka.

27 Poleg tega naj bi družba Bakati in zadevni pridobitelji s kršitvijo veljavnih formalnih zahtev davčnim in carinskim organom namenoma prikrili svoje dejanske gospodarske dejavnosti. Taka kršitev naj bi preprečevala ugotovitev, da so bili vsebinski pogoji za oprostitev plačila DDV izpolnjeni. Trditev družbe

Bakati, da lahko žig carinskih organov na obrazcu za zahtevek za vračilo DDV za tuje potnike upraviči uporabo oprostitve pri izvozu, naj bi bila napačna. Oprostitev plačila DDV za tuje potnike naj bi se namreč nanašala na določeno kategorijo oseb, ki se razlikuje od tiste, na katero se nanaša oprostitev pri izvozu, in ugotoviti naj bi bilo treba, na kakšni podlagi ima zadevni pridobitelj pravico do vračila.

28 V teh okoliščinah je Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szegedu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je s členom 147 [Direktive o DDV] združljiva praksa države članice, v skladu s katero se pojem ‚osebna prtljaga', določen kot pojmovni element dobav blaga v korist tujih potnikov, oproščenih davka na dodatno vrednost, izenačuje s pojmom osebnih predmetov, ki je uporabljen v Konvenciji o carinskih olajšavah za potovanja, podpisani 4. junija 1954 v New Yorku [*Recueil des traités des Nations unies*, zvezek 276, str. 230], in njenem Dodatnem protokolu, in pojmom ‚prtljage', opredeljenem v členu 1, točka 5, [Delegirane uredbe 2015/2446]?

2. Če je odgovor na prejšnje vprašanje nikalen: kako je treba opredeliti pojem ‚osebna prtljaga' iz člena 147 Direktive o DDV glede na to, da z navedeno direktivo ni opredeljen? Ali je nacionalna praksa, v skladu s katero davčni organi države članice upoštevajo izključno ‚običajni pomen izrazov', v skladu z določbami prava Unije?

3. Ali je treba člena 146 in 147 Direktive o DDV razlagati tako, da je treba, če davčni zavezanec nima pravice do oprostitve plačila davka na dobave blaga v korist tujih potnikov v skladu s členom 147 navedene direktive, v skladu s členom 146 Direktive o DDV preučiti, ali je mogoče uporabiti oprostitev plačila davka glede prodaje blaga za izvoz, čeprav se niso izvedle carinske formalnosti, določene v Carinskem zakoniku Unije in v delegirani zakonodaji?

4. Če se na prejšnje vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da se, če ni mogoče uporabiti davčne oprostitve v korist tujih potnikov, transakcija lahko oprosti plačila DDV iz naslova izvoza, ali se pravna transakcija lahko v nasprotju z namenom, ki ga je izrazila stranka ob oddaji naročila, opredeli kot dobava blaga za izvoz, ki je oproščena DDV?

5. V primeru pritrdilnega odgovora na tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje, ali je v primeru, kakršen je obravnavan v tej zadevi, v katerem je izdajatelj računa ob dobavi blaga vedel, da je bilo blago kupljeno z namenom nadaljnje prodaje, vendar ga je tuji kupec kljub temu želel odnesti z ozemlja pod režimom tujih potnikov, zaradi česar je izdajatelj računa ravnal slaboverno, ko je izdal obrazec za zahtevek za vračilo davka, za to predviden v navedenem režimu, in ko je iz naslova oprostitve v korist tujih potnikov vrnil zaračunani DDV, praksa države članice, v skladu s katero davčni organ zavrne vračilo davka, ki je bil nepravilno obračunan in plačan iz naslova dobav blaga v korist tujih potnikov, ne da bi take transakcije opredelil kot dobave blaga za izvoz in ne da bi izvedel ustrezni popravek, čeprav ni sporno, da je bilo blago odpeljano z Madžarske kot prtljaga potnikov, združljiva s členoma 146 in 147 Direktive o DDV ter načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti, ki veljata v pravu Unije?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

29 Najprej je treba ugotoviti, da družba Bakati izpodbija dejstva, ki jih je predstavilo predložitveno sodišče, ker naj bi bila ta nepopolna ali celo napačna. Zato poziva Sodišče, naj odgovori na dodatni vprašanji, ki ju je oblikovalo v pisnem stališču, ali naj v okviru preučitve vprašanj, ki jih je postavilo predložitveno

sodišče, po uradni dolžnosti upošteva načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, pri čemer je po njenem mnenju upoštevanje teh vprašanj vsekakor potrebno glede na dejstva, ki jih je predstavila, da se temu sodišču da koristen odgovor.

30 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča spada presoja zadevnih dejstev v okviru postopka iz člena 267 PDEU, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, v pristojnost nacionalnega sodišča. Sodišče je torej pristojno le, da na podlagi dejstev, ki jih je navedlo nacionalno sodišče, odloči o razlagi ali veljavnosti akta Unije (sodba z dne 21. julija 2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, točka 29 in navedena sodna praksa).

31 Zato Sodišče dodatnih dejstev, ki jih navaja družba Bakati, ne more upoštevati. Poleg tega noben element iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, razen teh trditev, ne kaže na to, da bi bilo tako upoštevanje nujno za to, da bi se predložitvenemu sodišču zagotovil koristen odgovor.

32 Poleg tega v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, kot ga določa člen 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča v sporu in je pristojno za izdajo sodne odločbe, glede na posebnosti spora, ki poteka pred njim, presoja tako o nujnosti sprejetja predhodne odločbe, da bo lahko izdalo sodbo, kot upoštevnosti vprašanj, ki jih postavi Sodišču. Možnost določati vprašanja, ki jih je treba predložiti Sodišču, ima torej le nacionalno sodišče, stranke iz postopka v glavni stvari pa njihove vsebine ne morejo spremeniti (sodba z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 33 in navedena sodna praksa).

33 Poleg tega odgovor na dodatna vprašanja strank ne bi bil v skladu z obveznostjo Sodišča, da vladam držav članic in zainteresiranim strankam omogoči, da v skladu s členom 23 Statuta Sodišča Evropske unije predložijo stališča, glede na to, da so na podlagi te določbe zainteresirane osebe obveščene le o predložitvenih odločbah (glej v tem smislu sodbo z dne 16. oktobra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, točka 34 in navedena sodna praksa).

34 Iz tega sledi, da Sodišče ne more ugoditi predlogu družbe Bakati, naj odgovori na dodatna vprašanja, ki jih je ta postavila.

Prvo in drugo vprašanje

35 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba oprostitev, ki je v členu 147(1) Direktive o DDV določena za „blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov“, razlagati tako, da ta oprostitev velja za blago, ki ga posameznik, ki nima prebivališča v Uniji, odnese s sabo iz Unije v komercialne namene za nadaljnjo prodajo v tretji državi.

36 Člen 146(1)(b) Direktive o DDV določa, da države članice oprostijo dobavo blaga, ki ga pridobitelj, ki nima sedeža na njihovem ozemlju, ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Unije, razen blaga, ki ga prevaža pridobitelj sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zasebnih čolnov, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo.

37 Člen 147(1) te direktive določa, da se pri dobavi blaga iz točke (b) člena 146(1), ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, oprostitev uporablja samo, če potnik nima prebivališča v Uniji, če je blago odpeljano iz Unije pred potekom tretjega meseca, ki sledi mesecu, v katerem se opravi dobava, in če je skupna vrednost dobave, skupaj z DDV, višja od 175 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti, države članice pa lahko oprostijo dobavo, katere skupna vrednost je nižja od tega zneska.

38 Glede vprašanja, ali se oprostitev, določena za „blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov“, v smislu tega člena 147(1) lahko uporabi za blago, ki se prevaža v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, je treba opozoriti, da iz zahtev po enotni uporabi prava Unije in iz načela enakosti izhaja, da je

treba izraze v posamezni določbi prava Unije, ki se za opredelitev svojega smisla in obsega ne sklicuje posebej na pravo držav članic, običajno razlagati avtonomno in enotno v celotni Uniji (sodbi z dne 18. oktobra 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, točka 25 in navedena sodna praksa, in z dne 23. aprila 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, točka 31 in navedena sodna praksa).

39 Poleg tega je treba pomen in obseg pojmov, za katere v pravu Unije ni nobene opredelitve, določiti v skladu z njihovim običajnim pomenom v vsakdanjem jeziku, pri čemer je treba upoštevati okvir, v katerem se uporabljajo, in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del so (sodbi z dne 18. oktobra 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, točka 31 in navedena sodna praksa, in z dne 23. aprila 2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, točka 32 in navedena sodna praksa).

40 Opozoriti je treba tudi, da oprostitve, določene v Direktivi o DDV, pomenijo samostojne pojme prava Unije, ki jih je treba umestiti v splošni okvir skupnega sistema DDV, uvedenega s to direktivo, razen če ni zakonodajalec Unije državam članicam zaupal skrbi za njihovo opredelitev (glej v tem smislu sodbi z dne 18. oktobra 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, točka 20 in navedena sodna praksa, in z dne 7. marca 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees in drugi, C-424/11, EU:C:2013:144, točka 16 in navedena sodna praksa).

41 Poleg tega je treba te oprostitve razlagati ozko, ker pomenijo izjemo od splošnega načela, na podlagi katerega se ta davek plačuje za vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (sodbi z dne 18. oktobra 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, točka 22 in navedena sodna praksa, in z dne 29. junija 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, točka 22 in navedena sodna praksa).

42 Glede na te elemente in ker v Direktivi o DDV ni napotitve na pravo držav članic in upoštevne opredelitve, je treba izraz „blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov“, v smislu člena 147(1) te direktive razlagati v skladu z njegovim običajnim pomenom v vsakdanjem jeziku, pri čemer je treba upoštevati okvir, v katerem se uporablja, in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del je.

43 Glede tega je treba ob upoštevanju navedb, ki jih je predložitveno sodišče navedlo v prvem vprašanju in v drugem delu drugega vprašanja, najprej ugotoviti, prvič, da izraza „osebna prtljaga“ v smislu člena 147(1) Direktive o DDV ni mogoče opredeliti z neposredno uporabo pojma „osebni predmeti“, ki se uporablja v Konvenciji o carinskih olajšavah za potovanja, podpisani 4. junija 1954 v New Yorku, in v dodatnem protokolu k tej konvenciji – katere pogodbenice niso niti Unija niti nobena od držav članic – ker taka uporaba ne bi bila v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, navedeno v točkah od 38 do 40 te sodbe, in zlasti s tem, da oprostitve, določene v Direktivi o DDV, pomenijo samostojne pojme prava Unije. Poleg tega v skladu s to ustaljeno sodno prakso pojma „osebna prtljaga“ tudi ni mogoče razlagati izključno s sklicevanjem na „običajni pomen izrazov“.

44 Drugič, tega izraza ni mogoče enačiti z izrazom „prtljaga“, kot je opredeljen v členu 1, točka 5, Delegirane uredbe 2015/2446. V skladu s sodno prakso, navedeno v točki 40 te sodbe, je namreč treba oprostitve, določene v Direktivi o DDV, umestiti v splošni kontekst skupnega sistema DDV, uvedenega s to direktivo. Poleg tega se ta skupni sistem in sistem Unije za pobiranje carin razlikujeta v strukturi, predmetu in namenu, kar načeloma izključuje, da bi se izraz oprostitve, ki spada v navedeni skupni sistem, opredeljeval z napotitvijo na opredelitve, določene v ureditvi glede sistema Unije za pobiranje carin, in za to ureditev (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, točka 28).

45 Glede razlage izraza „blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov“, je treba ugotoviti, da se ta besedna zveza v skladu z njenim običajnim pomenom v vsakdanjem jeziku nanaša na blago, običajno majhne velikosti ali v majhni količini, ki ga fizična oseba nese s sabo med potovanjem, ga potrebuje med potovanjem in ki je namenjeno za zasebno rabo ali uporabo njene družine. Del takega blaga je lahko tudi blago, ki ga pridobi med tem potovanjem.

46 Glede okvira, v katerega je umeščen člen 147(1) Direktive o DDV, je treba poudariti, da ta določba za uporabo oprostitve, ki jo ta člen določa, ne določa le pogoja, da se dobava nanaša na „blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov“, ampak tudi spoštovanje kumulativnih pogojev, naštetih v prvem pododstavku, točke od (a) do (c), te določbe, in sicer pogoje, da potnik nima prebivališča v Uniji, da je blago odpeljano iz Unije pred potekom tretjega meseca, ki sledi mesecu, v katerem se opravi dobava, in da je skupna vrednost dobave, skupaj z DDV, načeloma višja od 175 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti.

47 Ta člen 147 v odstavku 2, prvi pododstavek, določa, da pojem „potnik, ki nima prebivališča v [Uniji]“, pomeni „potnika, katerega stalno ali običajno prebivališče ni v [Uniji]“, in da pojem „stalno ali običajno prebivališče“ pomeni „kraj, ki je kot tak naveden v potnem listu, osebni izkaznici ali v drugem dokumentu, ki ga kot identifikacijski dokument priznava država članica, v kateri je opravljena dobava“.

48 Ti elementi iz navedenega člena 147, zlasti odstavka 1, prvi pododstavek, točka (a), in odstavka 2 tega člena, tako predvidevajo potencialnega upravičenca do oprostitve, določene v tem členu, kot fizično osebo, ki ne deluje kot gospodarski subjekt, kar izključuje možnost, da bi bila ta oprostitev določena v korist gospodarskih subjektov, in da zato izključuje možnost, da bi se uporabljala za komercialni izvoz.

49 Tako ob upoštevanju te ugotovitve in ustaljene sodne prakse Sodišča, navedene v točki 41 te sodbe, v skladu s katero je treba oprostitve plačila DDV razlagati ozko, oprostitve, ki je v členu 147(1) te direktive določena za blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, ni mogoče uporabiti za blago, ki ga posameznik odnese iz Unije v komercialne namene za nadaljnjo prodajo v tretji državi.

50 To razlago potrjuje posebni cilj, ki se mu sledi z oprostitvijo, določeno v členu 147 Direktive o DDV. Res je, da je namen te direktive na splošno in tako kot cilj, določen v členu 146(1)(b) te direktive, v okviru mednarodne trgovine spoštovati načelo obdavčitve zadevnega blaga v namembnem kraju tega blaga in tako zagotoviti, da se zadevna transakcija obdavči izključno v kraju, kjer se bo zadevno blago porabilo (glej v tem smislu sodbi z dne 29. junija 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, točka 18 in navedena sodna praksa, in z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 20 in navedena sodna praksa).

51 Vendar ta člen 147 poleg tega, kot je generalni pravobranilec v bistvu navedel v točkah od 67 do 71 sklepnih predlogov, sledi posebnemu cilju promocije turizma, kot je prikazano z možnostjo, ki jo imajo države članice na podlagi drugega pododstavka odstavka 1 tega člena, da oprostijo plačila davka za dobave blaga, katerih skupna vrednost je nižja od določene v prvem pododstavku, točka (c), tega odstavka. Priznanje upravičenosti do oprostitve, določene v navedenem členu 147 za izvoz v komercialne namene za nadaljnjo prodajo zadevnih proizvodov v tretjo državo, pa ne bi bilo povezano s tem ciljem promocije turizma, ki je tesno povezan z negospodarsko dejavnostjo pridobitelja.

52 Navedeno razlago poleg tega potrjuje zakonodajni razvoj določbe, ki je zdaj v členu 147 Direktive o DDV. Kot je tudi generalni pravobranilec v bistvu navedel v točkah od 43 do 59 in 63 sklepnih predlogov, je bila ta prvotno povezana z oprostitvami carin, določenimi za uvoz blaga v osebni prtljagi potnikov, ki ni komercialne narave, in z dobavami, opravljenimi na stopnji trgovine na drobno. Zakonodajalec Unije pa ni navedel, da želi to povezavo ponovno obravnavati ob različnih spremembah te določbe.

53 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba oprostitev, določeno v členu 147(1) Direktive o DDV za „blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov“, razlagati tako, da ta oprostitev ne velja za blago, ki ga posameznik, ki nima prebivališča v Uniji, odnese s sabo iz Unije v komercialne namene za nadaljnjo prodajo v tretji državi.

Tretje in četrto vprašanje

54 Predložitveno sodišče s tretjim in četrtim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 146(1)(b) in člen 147 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni sodni praksi, v skladu s katero je davčna uprava – če ugotovi, da pogoji za oprostitev plačila DDV, določeno za blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, niso izpolnjeni, da pa je pridobitelj zadevno blago dejansko odpeljal iz Unije – zavezana preučiti, ali je oprostitev plačila DDV, določeno v tem členu 146(1)(b), mogoče uporabiti za zadevno dobavo, čeprav veljavne carinske formalnosti niso bile opravljene in pridobitelj ob nakupu ni nameraval uporabiti zadnjenavedene oprostitve.

55 Spomniti je treba, da v skladu s členom 146(1)(b) države članice oprostijo dobavo blaga, ki ga pridobitelj, ki nima sedeža na njihovem ozemlju, ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Unije, razen v bistvu dobav blaga, ki ga prevaža pridobitelj sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju prevoznih sredstev za zasebno rabo. To določbo je treba razlagati v povezavi s členom 14(1) te direktive, ki določa, da „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik (sodbi z dne 28. februarja 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, točka 24, in z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 19 in navedena sodna praksa).

56 Iz teh določb, zlasti iz pojma „odpošlje“ iz tega člena 146(1)(b), izhaja, da je izvoz blaga opravljen in se oprostitev dobave za izvoz uporabi, če je bila pravica do razpolaganja s tem blagom kot lastnik prenesena na kupca, če je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v namembni kraj zunaj Unije, in če je blago po tem pošiljanju ali prevozu fizično zapustilo ozemlje Unije (sodbi z dne 28. februarja 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, točka 25, in z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 21 in navedena sodna praksa).

57 V obravnavanem primeru ni sporno, da so bile dobave blaga v smislu člena 14 Direktive o DDV opravljene, da so blago, na katero se nanašajo transakcije iz postopka v glavni stvari, njegovi pridobitelji odpeljali iz Unije in da je dejanski iznos tega blaga z ozemlja Unije za vsako od zadevnih dobav potrjen z zaznamkom izstopnega carinskega organa, ki je na obrazcu, ki ga ima davčni zavezanec.

58 Poleg tega je res, da se, če se dobava iz člena 146(1)(b) Direktive o DDV nanaša na blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, oprostitev uporabi le, če so izpolnjeni nekateri dodatni pogoji, določeni v členu 147 te direktive (sodba z dne 28. februarja 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, točka 27).

59 Vendar, kot je izrecno razvidno iz člena 147(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV in sodne prakse, navedene v prejšnji točki, je člen 147 te direktive le poseben primer uporabe oprostitve, določene v členu 146(1)(b) te direktive, pogoji, določeni v tem členu 147, pa so dodatni pogoji poleg tistih, ki so določeni v tem členu 146(1)(b). Iz tega izhaja, da to, da ti pogoji, posebej določeni v navedenem členu 147, niso izpolnjeni, ne more izključiti, da so pogoji, določeni v samo tem členu 146(1)(b), izpolnjeni.

60 Poleg tega člen 146(1)(b) Direktive o DDV po eni strani ne določa pogoja, v skladu s katerim morajo biti izpolnjene carinske formalnosti, ki se uporabljajo za izvoz, da bi se uporabila oprostitev pri izvozu, določena v tej določbi (glej po analogiji sodbo z dne 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, točka 26).

61 Po drugi strani je Sodišče že večkrat razsodilo, da je pojem „dobava blaga“ objektiven in se uporablja neodvisno od ciljev in rezultatov zadevnih transakcij, ne da bi bilo treba davčni upravi izvesti preiskavo, da bi ugotovila namen zadevnega davčnega zavezanca, niti upoštevati namena gospodarskega subjekta, ki ni ta davčni zavezanec in je udeležen v isti dobavni verigi (sodba z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 22 in navedena sodna praksa).

62 Iz tega izhaja, da je transakcija, kakršne so te v postopku v glavni stvari, dobava blaga v smislu člena 146(1)(a) in (b) Direktive o DDV, če izpolnjuje objektivna merila, na katerih ta pojem temelji in ki so navedena v točki 56 te sodbe (glej po analogiji sodbo z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 23).

63 Zato opredelitev transakcije kot „dobava pri izvozu“ v smislu te določbe ne sme biti odvisna niti od spoštovanja carinskih formalnosti, ki se uporabljajo za izvoz (glej po analogiji sodbo z dne 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, točka 27 in navedena sodna praksa), niti od dejstva, da pridobitelj ob nakupu ni nameraval izkoristiti oprostitve, določene v navedeni določbi, ampak oprostitev, določeno v členu 147 Direktive o DDV. Te okoliščine namreč ne izključujejo, da so ta objektivna merila izpolnjena.

64 Glede na zgornje preudarke je treba na tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 146(1)(b) in člen 147 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni sodni praksi, v skladu s katero je davčna uprava – če ugotovi, da pogoji za oprostitev plačila DDV, določeno za blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, niso izpolnjeni, da pa je pridobitelj zadevno blago dejansko odpeljal iz Unije – zavezana preučiti, ali je oprostitev DDV, določeno v tem členu 146(1)(b), mogoče uporabiti za zadevno dobavo, čeprav veljavne carinske formalnosti niso bile izpolnjene in pridobitelj ob nakupu ni nameraval izkoristiti zadnjenavedene oprostitve.

Peto vprašanje

65 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 146(1)(b) in člen 147 Direktive o DDV ter načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, v skladu s katero davčna uprava davčnemu zavezancu samodejno zavrne upravičenost do oprostitve plačila DDV, določene v kateri koli od teh določb, če ugotovi, da je ta davčni zavezanec obrazec, na podlagi katerega je zadevni pridobitelj uveljavljal oprostitev, določeno v tem členu 147, izdal v slabi veri, čeprav ni sporno, da je zadevno blago zapustilo ozemlje Unije.

66 Kot je v bistvu razvidno iz preučitve prvega in drugega vprašanja, se oprostitev plačila DDV iz člena 147 Direktive o DDV ne uporablja za blago, ki ga pridobitelj odnese s sabo iz Unije v komercialne namene za nadaljnjo prodajo v tretji državi. Vendar, kot je bilo že navedeno v točki 59 te sodbe, oprostitev, določena v tem členu 147, pomeni le poseben primer uporabe oprostitve, določene v členu 146(1)(b) te direktive, in dejstvo, da posebni pogoji, določeni v navedenem členu 147, niso izpolnjeni, ne izključuje tega, da so pogoji, določeni v tem členu 146(1)(b), izpolnjeni.

67 Zato dejstvo, da davčna uprava ugotovi, da je zadevni izvoz opravljen v komercialne namene in torej ne more biti upravičen do oprostitve, določene v členu 147 Direktive o DDV, tej ne more samodejno omogočiti sklepa, da je treba tudi oprostitev, določeno v členu 146(1)(b) te direktive, zavrniti.

68 Poleg tega, kot je bilo v bistvu že navedeno v točkah 62 in 63 te sodbe, je opredelitev transakcije kot „dobava blaga“ v smislu člena 146(1)(b) Direktive o DDV odvisna od tega, ali ta transakcija izpolnjuje objektivna merila, na katerih temelji ta pojem in ki so navedena v točki 56 te sodbe, in ne more biti odvisna niti od spoštovanja carinskih formalnosti niti od namena davčnega zavezanca ali drugega gospodarskega subjekta, ki je udeležen v isti dobavni verigi.

69 Vendar, kot izhaja iz člena 131 Direktive o DDV, se oprostitve iz poglavij od 2 do 9 naslova IX te direktive, ki vključujejo člena 146 in 147, uporabijo pod pogoji, ki jih določijo države članice za zagotavljanje pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev ter preprečevanje vsakršnih mogočih davčnih utaj, izogibanja in zlorab. Poleg tega člen 273 Direktive o DDV določa, da lahko države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj.

70 Glede tega je Sodišče že presodilo, da morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih dajeta navedena člena 131 in 273, spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi je med drugim načelo sorazmernosti (glej v tem smislu sodbi z dne 28. februarja 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, točka 33 in navedena sodna praksa, in z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 26).

71 V zvezi s tem načelom je treba spomniti, da nacionalna praksa presega tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka, če pravico do oprostitve plačila DDV v bistvenem pogojuje s spoštovanjem formalnih zahtev, ne da bi se upoštevale vsebinske zahteve in ne da bi se bilo treba vprašati, ali so bile te izpolnjene. Transakcije je treba namreč obdavčiti ob upoštevanju njihovih objektivnih značilnosti (glej po analogiji sodbo z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 27 in navedena sodna praksa).

72 Kadar so navedeni vsebinski pogoji izpolnjeni, načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se oprostitev plačila DDV prizna, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (sodba z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 28 in navedena sodna praksa).

73 V skladu s sodno prakso Sodišča obstajata samo dva primera, v katerih lahko nespoštovanje formalne zahteve povzroči izgubo pravice do oprostitve plačila DDV (sodba z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 29 in navedena sodna praksa).

74 Na prvem mestu, zavrnitev oprostitve plačila DDV je lahko posledica kršitve formalne zahteve, če zaradi te kršitve ni mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (sodba z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 30 in navedena sodna praksa).

75 Ob upoštevanju vprašanj, ki jih je oblikovalo predložitveno sodišče, je treba glede tega opozoriti, da oprostitev, določena v členu 146(1)(b) Direktive o DDV, res pomeni „oprostitev pri izvozu“ in da je torej nujno, da se pristojnim davčnim organom dokaže resničnost tega izvoza. Takšna zahteva, ki se nanaša na vsebinske pogoje, da se oprostitev odobri, se zato ne more šteti za popolnoma formalno obveznost v smislu sodne prakse, navedene v točki 71 te sodbe (glej v tem smislu sodbi z dne 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, točki 47 in 48, in z dne 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, točka 36).

76 Vendar pa ni mogoče naložiti načina dokazovanja, ki izključuje vse druge, in vsak dokaz, ki bi omogočal utemeljitev tako zahtevanega prepričanja pristojnega davčnega organa, je treba dopustiti (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, točki 49 in 50).

77 V obravnavanem primeru, kot je bilo navedeno že v točki 57 te sodbe, pa ni sporno, da so bile dobave blaga v smislu člena 14 Direktive o DDV opravljene, da so blago, na katero se nanašajo transakcije iz postopka v glavni stvari, njegovi pridobitelji odpeljali iz Unije in da je dejanski iznos tega blaga z ozemlja Unije za vsako od zadevnih dobav potrjen z zaznamkom izstopnega carinskega organa, ki je na obrazcu, ki ga ima davčni zavezanec.

78 Dejstvo, da je obrazec iz postopka v glavni stvari namenjen uporabi oprostitve, določene v členu 147 Direktive o DDV, pa ne izključuje, da zaznamek, s katerim je potrjen, omogoča ugotovitev, da je bila vsebinska zahteva po dejanskem iznosu blaga z ozemlja Unije izpolnjena. Po eni strani namreč taka potrditev z zaznamkom na računu ali drugem dokumentu pomeni način dokazovanja izvoza zadevnega blaga iz Unije, ki je izrecno dovoljen v členu 147(2) Direktive o DDV. Po drugi strani, to, da je bilo zadevno blago dano v izvozni carinski postopek, ne glede na to, ali pred ali po izvozu, pomeni formalno zahtevo, ki poleg tega ne izhaja iz skupnega sistema DDV, temveč iz carinske ureditve. Zato zgolj nespoštovanje te obveznosti še ne pomeni, da vsebinske zahteve za dodelitev te oprostitve niso izpolnjene (glej v tem smislu sodbo z dne 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, točka 39).

79 V teh okoliščinah se s tem, da se preprečuje dodelitev oprostitve plačila DDV za dobavo blaga za izvoz, ker ga zadevni davčni zavezanec ni dal v izvozni carinski postopek in nima potrebnih dokumentov, čeprav ni sporno, da je bilo navedeno blago dejansko izvoženo v skladu z merili, navedenimi v točki 56 te sodbe, kar je potrjeno z zaznamkom izstopnega carinskega organa, in da ta dobava torej glede na njene objektivne značilnosti izpolnjuje pogoje za oprostitev iz člena 146(1)(b) Direktive o DDV, ne spoštuje načelo sorazmernosti (glej po analogiji sodbo z dne 28. marca 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, točka 30). Predložitveno sodišče mora v zvezi s tem opraviti potrebna preverjanja.

80 Na drugem mestu, davčni zavezanec, ki je naklepno sodeloval pri davčni goljufiji, s katero je bilo ogroženo delovanje skupnega sistema DDV, se ne more sklicevati na načelo davčne nevtralnosti zaradi oprostitve plačila DDV. V skladu s sodno prakso Sodišča ni v nasprotju s pravom Unije, da se od subjekta zahteva, da ravna v dobri veri in sprejme vse ukrepe, ki jih je mogoče razumno zahtevati, da se prepriča, da zaradi transakcije, ki jo opravi, ne bo sodeloval pri davčni goljufiji. Če je zadevni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, ki jo je opravil, del pridobiteljeve davčne goljufije, in če ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi to goljufijo preprečil, mu je treba pravico do oprostitve DDV zavrniti (sodba z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 33 in navedena sodna praksa).

81 Nasprotno pa dobavitelj ne more biti odgovoren za plačilo DDV ne glede na njegovo vpletenost v goljufijo, ki jo je storil pridobitelj. Popolnoma nesorazmerno bi bilo namreč davčnemu zavezancu naložiti odgovornost za primanjkljaj v davčnih prihodkih, ki so ga povzročila goljufiva ravnanja tretjih oseb, na katera ta nikakor ni mogel vplivati (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 34 in navedena sodna praksa).

82 Sodišče je glede tega že razsodilo, da v položaju, v katerem so pogoji za oprostitev pri izvozu, določeni v členu 146(1)(b) Direktive o DDV, zlasti izstop zadevnega blaga iz carinskega območja Unije, izpolnjeni, ni obveznosti plačila DDV iz naslova take dobave in da v takih okoliščinah načeloma poleg tega ne obstaja tveganje davčne goljufije ali davčne izgube, ki bi lahko utemeljila obdavčitev zadevne transakcije (sodbi z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, točka 40, in z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 35).

83 Opozoriti je treba tudi, da je Sodišče že razsodilo, da dejstvo, da so bila goljufiva dejanja storjena v tretji državi, ne more zadostovati za izključitev kakršne koli goljufije, storjene v škodo skupnega sistema DDV, in da mora nacionalno sodišče v takih okoliščinah preveriti, ali zadevne transakcije niso bile dejansko vpletene v tako goljufijo, in če bi bile, presoditi, ali je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da gre za tak primer (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, točka 37).

84 Vendar v obravnavanem primeru predložitveno sodišče ne navaja pojasnil o vrsti goljufije družbe Bakati, zlasti ne obsega, v katerem naj bi njeno ravnanje povzročilo davčne izgube ali ogrozilo delovanje tega skupnega sistema. Glede tega zgolj morebitno povečanje prometa te družbe v škodo njenih konkurentov ne more *a priori* pomeniti takega ogrožanja.

85 Poleg tega je treba poudariti, da uporaba oprostitve pri izvozu v smislu člena 146(1)(b) Direktive o DDV ni odvisna od tega, ali davčni zavezanec izbere možnost, saj je taka oprostitev načeloma upravičena, če so izpolnjeni vsebinski pogoji, ki so za to določeni, v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 56 te sodbe. Zato v nasprotju s tem, kar kaže, da navaja predložitveno sodišče, spoznanj iz sodne prakse, ki izhaja iz sodbe z dne 17. maja 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), glede možnosti države članice, da izključi retroaktivno uporabo posebnega sistema obdavčenja z DDV, ki določa oprostitev carin za mala podjetja davčnemu zavezancu, ki izpolnjuje vsebinske pogoje, potrebne v zvezi s tem, vendar ni izkoristil možnosti, da se uporabi ta sistem hkrati s tem, ko je davčni upravi prijavil začetek svojih gospodarskih dejavnosti, ni mogoče prenesti na okoliščine, kakršne so te v postopku v glavni stvari.

86 Kljub temu je iz petega vprašanja za predhodno odločanje in iz obrazložitve predložitvene odločbe razvidno, da je družba Bakati sodelovala pri kršitvi člena 147(1) Direktive o DDV.

87 Za tako enkratno kršitev določbe Direktive o DDV, ki ne povzroči izgube davčnih prihodkov za Unijo, pa ni mogoče šteti, da ogroža delovanje skupnega sistema DDV.

88 Zato je – ne da bi bila izključena možnost, da se za tako kršitev na podlagi nacionalnega prava lahko naložijo sorazmerne upravne sankcije, kot je naložitev denarnih kazni – ni mogoče sankcionirati z zavrnitvijo upravičenosti do oprostitve plačila DDV za dejansko opravljen izvoz.

89 Glede na vse zgornje preudarke je treba na peto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 146(1)(b) in člen 147 Direktive o DDV ter načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, v skladu s katero davčna uprava davčnemu zavezancu samodejno zavrne upravičenost do oprostitve plačila DDV, določene v kateri koli od teh določb, če ugotovi, da je ta davčni zavezanec obrazec, na podlagi katerega je zadevni pridobitelj uveljavljal oprostitev, določeno v tem členu 147, izdal v slabi veri, čeprav ni sporno, da je zadevno blago zapustilo ozemlje Unije. V takih okoliščinah je treba upravičenost do oprostitve plačila DDV, določene v tem členu 146(1)(b), zavrniti, če zaradi kršitve formalne zahteve ni mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve za uporabo te oprostitve izpolnjene, ali če se dokaže, da je navedeni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki ogroža delovanje skupnega sistema DDV.

Stroški

90 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. **Oprostitev, določeno v členu 147(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost za „blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov“, je treba razlagati tako, da ta oprostitev ne velja za blago, ki ga posameznik, ki nima prebivališča v Evropski uniji, odnese s sabo iz Evropske unije v komercialne namene za nadaljnjo prodajo v tretji državi.**

2. **Člen 146(1)(b) in člen 147 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni sodni praksi, v skladu s katero je davčna uprava – če ugotovi, da pogoji za oprostitev plačila davka na dodano vrednost (DDV), določeno za blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, niso izpolnjeni, da pa je pridobitelj zadevno blago dejansko odpeljal iz Evropske unije – zavezana preučiti, ali je oprostitev plačila DDV, določeno v tem členu 146(1)(b), mogoče uporabiti za zadevno dobavo, čeprav veljavne carinske formalnosti niso bile izpolnjene in pridobitelj ob nakupu ni nameraval izkoristiti zadnjenavedene oprostitve.**

3. **Člen 146(1)(b) in člen 147 Direktive 2006/112 ter načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, v skladu s katero davčna uprava davčnemu zavezancu samodejno zavrne upravičenost do oprostitve plačila davka na dodano vrednost (DDV), določene v kateri koli od teh določb, če ugotovi, da je ta davčni zavezanec obrazec, na podlagi katerega je zadevni pridobitelj uveljavljal oprostitev, določeno v tem členu 147, izdal v slabi veri, čeprav ni sporno, da je zadevno blago zapustilo ozemlje Evropske unije. V takih okoliščinah je treba upravičenost do oprostitve plačila DDV, določene v tem členu 146(1)(b), zavrniti, če zaradi kršitve formalne zahteve ni mogoče predložiti trdnega**

dokaza, da so bile vsebinske zahteve za uporabo te oprostitve izpolnjene, ali če se dokaže, da je navedeni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki ogroža delovanje skupnega sistema DDV.

Podpisi