Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

17. prosinca 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Izuzeća koja se odnose na izvoz – Članak 146. stavak 1. točka (b) – Roba koju je kupac s poslovnim nastanom izvan dotične države članice otpremio ili prevezao izvan Europske unije – Članak 147. – ‚Roba koja je sadržaj osobne prtljage putnika' koji nema poslovni nastan u Uniji – Pojam – Roba koja je stvarno napustila teritorij Unije – Dokaz – Odbijanje izuzeća po izvozu – Načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti – Utaja"

U predmetu C-656/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szegedu, Mađarska), odlukom od 22. kolovoza 2019., koju je Sud zaprimio 4. rujna 2019., u postupku

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos i I. Jarukaitis (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

– za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Havas, L. Lozano Palacios i F. Clotuche-Duvieusart, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 16. srpnja 2020.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: mađarski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 146. i 147. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) te načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti.

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između društva BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (u daljnjem tekstu: Bakati) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) (u daljnjem tekstu: Žalbeni odjel) povodom odluke kojom se odbija izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (PDV) za robu koja je sadržaj osobne prtljage putnika.

3 Od 1. travnja 2020. taj spor je u nadležnosti Szegedi Törvényszéka (Okružni sud u Szegedu, Mađarska), o čemu je taj sud obavijestio Sud bez povlačenja pitanja koja je uputio Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szegedu, Mađarska).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

4 Članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi:

„‚Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik."

5 Glava IX. te direktive odnosi se na izuzeća. Njegovo poglavlje 1. sastoji se od jedinog članka 131. te direktive koji predviđa:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe."

6 Poglavlje 6. te glave IX. naslovljeno je „Izuzeća po izvozu" i sadržava članke 146. i 147. iste direktive. U skladu s člankom 146. stavkom 1. točkom (b) te uredbe:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(b) isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi kupac, ili netko drugi u njegovo ime tko nema poslovni nastan na teritoriju dotičnih država članica, uz iznimku robe koju prevozi sam kupac u svrhu opremanja, opskrbe gorivom ili namirnicama izletničkih brodova i privatnih zrakoplova ili ostalih prijevoznih sredstava za osobnu upotrebu."

7 Člankom 147. Direktive o PDV-u pojašnjava se:

„1. Kada se isporuka robe iz točke (b) članka 146. stavka 1. odnosi na robu koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika, izuzeće se primjenjuje samo ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) putnik nema poslovni nastan unutar Zajednice;

(b) roba se prevozi izvan Zajednice prije isteka trećeg mjeseca koji slijedi onaj u kojem se odvija isporuka;

(c) ukupna vrijednost isporuke, uključujući PDV, prelazi iznos od 175 eura ili protuvrijednost u nacionalnoj valuti […]

Međutim, države članice mogu izuzeti isporuku čija je ukupna vrijednost manja od iznosa navedenog u točki (c) prvog podstavka.

2. Za potrebe stavka 1., ‚putnik koji nema poslovni nastan unutar Zajednice' znači putnik čije stalno prebivalište ili uobičajeno boravište nisu unutar Zajednice. U tom slučaju, ‚stalno prebivalište ili uobičajeno boravište' znači mjesto koje je kao takvo navedeno u putovnici, osobnoj iskaznici ili nekom drugom dokumentu koji država članica na čijem se teritoriju odvija isporuka priznaje kao dokument kojim se dokazuje identitet.

Kao dokaz o izvozu može poslužiti račun ili neki drugi dokument, koji moraju biti potvrđeni od strane carinarnice izvoza iz Zajednice.

[…]"

8 Glava XI. te direktive odnosi se na „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici". U poglavlju 7. te glave XI. naslovljenom „Razne odredbe" nalazi se članak 273. navedene direktive, koji u prvom stavku utvrđuje:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice."

Delegirana uredba (EU) 2015/2446

9 Delegirana uredba Komisije (EU) 2015/2446 od 28. srpnja 2015. o dopuni Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća o detaljnim pravilima koja se odnose na pojedine odredbe Carinskog zakonika Unije (SL 2015., L 343, str. 1. i ispravci SL 2017., L 101, str. 164. i SL 2018., L 192, str. 62.) u članku 1. sadržava definicije za potrebe primjene te delegirane uredbe.

10 U skladu s tim člankom 1. točkom 5., pojam „prtljaga" odnosi se na „svaku robu koja se prevozi bilo kojim sredstvom u okviru putovanja fizičke osobe".

Mađarsko pravo

11 U članku 98. általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) navedeno je:

„(1) Od plaćanja poreza izuzimaju se isporuke proizvoda otpremljene poštom ili prevezene iz države u državu izvan Zajednice, pod uvjetom da otpremu ili prijevoz:

[…]

(b) obavlja sâm kupac ili treća osoba koja djeluje u njegovo ime ako su ispunjeni dodatni uvjeti iz stavaka 3. i 4. ovog članka, ili iz članaka 99. i 100. ovog Zakona.

(2) Stavak 1. primjenjuje se ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) tijelo koje provodi otpremu proizvoda s područja Zajednice mora potvrditi jesu li oni napustili spomenuto područje u trenutku isporuke ili najkasnije u roku od 90 dana od datuma kada je ona obavljena, […]

[…]

(3) Stavak 1. točka (b) može se primijeniti, podložno odredbama članaka 99. i 100., ako u tom kontekstu kupac nema poslovni nastan u Mađarskoj ili, ako poslovni nastan nije primjenjiv, tamo nema stalno prebivalište ili uobičajeno boravište.

[…]”

12 Članak 99. Zakona o PDV-u glasi kako slijedi:

„(1) Ako je stjecatelj inozemni putnik te je isporučena roba dio njegove osobne prtljage ili njegove putničke prtljage, izuzeće predviđeno člankom 98. stavkom 1. primjenjuje se ako:

(a) vrijednost isporuke, uključujući porez, je veća od 175 eura;

(b) inozemni putnik dokaže svoje svojstvo putnom ispravom ili drugim ispravama koje izdaju tijela koja Mađarska priznaje i služe za identifikaciju osobe […],

(c) tijelo na točki izlaza proizvodâ iz Zajednice potvrđuje da su oni napustili državno područje tako da ovjeri obrazac koji je u tu svrhu izdala državna porezna uprava i na njega stavi pečat, na temelju istodobnog predočenja isporučene robe i izvornog računa kojim se potvrđuje izvršenje isporuke robe.

(2) Kako bi mogao ostvariti pravo na izuzeće, prodavatelj robe mora, uz izdavanje računa, ispuniti obrazac zahtjeva za povrat poreza na zahtjev inozemnog putnika. […] Obrazac zahtjeva za povrat poreza ispunjava prodavatelj robe u tri primjerka, pri čemu dva primjerka daje putniku, a treći zadržava u svojoj računovodstvenoj dokumentaciji.

(3) Prilikom potvrde o izlasku robe iz stavka 1. točke (c), carinsko tijelo od putnika pribavlja drugi primjerak obrasca za zahtjev povrata poreza s ovjerom i pečatom.

(4) Izuzeće od poreza odobrava se pod uvjetom:

(a) da prodavatelj robe posjeduje prvi primjerak obrasca za povrat poreza s ovjerom i pečatom iz stavka 1. točke (c) i

(b) ako je porez naplaćen u trenutku isporuke robe, da prodavatelj vrati navedeni porez inozemnom putniku, u skladu sa stavcima 5. do 8.

[…]

(6) Kako bi dobio povrat poreza, inozemni putnik ili njegov opunomoćenik:

(a) prodavatelju robe vraća prvi primjerak obrasca zahtjeva za povrat poreza, s ovjerom i pečatom sukladno stavku 1. točki (c), i

(b) prodavatelju robe dostavlja izvorni primjerak računa koji potvrđuje isporuku robe.

[…]

(9) Ako je porez naplaćen na temelju stavka 4. točke (b) i ako ga je prodavatelj robe prethodno utvrdio i prijavio kao porez koji treba platiti, ima pravo […] smanjiti porez koji se treba platiti […] za iznos poreza koji je vraćen pod uvjetom da je taj iznos posebno naznačen na računovodstvenim dokumentima.

[…]”

13 Članak 259. točka 10. Zakona o PDV-u definira pojam „inozemnog putnika” tako da obuhvaća „fizičku osobu koja nije državljanin države članice […] ni nositelj prava boravka u državi članici […] te osobu koja je državljanin države članice […], ali boravi izvan područja Zajednice”.

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 Do travnja 2015. društvo Bakati bavilo se veleprodajom ukrasnih biljaka. Nakon toga se bavilo maloprodajom izvan prodavaonica. Od 2015. njegov godišnji promet znatno se povećao s 50 milijuna mađarskih forinti (HUF) (otprilike 140 000 eura) na milijardu HUF (otprilike 2 784 000 eura). Tijekom 2016. njegova aktivnost sastojala se 95 % od isporuka prema 20 pojedinaca, povezanih s trima obiteljima, velikih količina prehrambenih i kozmetičkih proizvoda, te proizvoda za održavanje. Te su kupnje bile izvršene telefonski, i to nekoliko stotina puta.

15 Dotična je roba za račun društva Bakati bila prevezena od njegova skladišta u Szegedu (Mađarska) do skladišta koje su unajmili kupci u Tompi (Mađarska), u blizini srpsko-mađarske granice, gdje su računi i obrasci zahtjeva za povrat PDV-a za inozemne putnike, koje je društvo Bakati izdalo na temelju podataka koje su mu pružili ti kupci, izdani zajedno s dotičnom robom, kao protučinidba plaćanju kupovne cijene. Navedeni kupci tu su robu osobnim automobilom prevozili u Srbiju kao osobnu prtljagu. Koristili su se izuzećem od PDV-a predviđenim za robu koja je sadržaj osobne prtljage inozemnih putnika, slanjem Bakatiju primjerka obrasca zahtjeva za povrat PDV-a koji je ovjerilo izlazno carinsko tijelo, na kojem je navedeno da su proizvodi napustili područje Europske unije u Tompi. Po primitku tog obrasca Bakati im je vratio PDV koji su platili prilikom kupnje.

16 Bakati je u svojim prijavama PDV-a za 2016. godinu, u skladu s člankom 99. stavkom 9. Zakona o PDV-u, iskazao ukupan iznos od 339 788 000 HUF (otprilike 946 000 eura) kao iznos koji treba odbiti od poreza na dodanu vrijednost koji se vraćao istim kupcima.

17 Prilikom poreznog nadzora Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Okružna porezna i carinska uprava u Csongrádu, Mađarska) utvrdio je da su dotična stjecanja nadišla okvire ispunjavanja osobnih potreba i upotrebe unutar obitelji te da su izvršena u svrhu preprodaje. Prema mišljenju tog tijela, time je bila isključena mogućnost da je ta roba bila osobna prtljaga u smislu primjenjivog zakonodavstva. Navedeno je tijelo također smatralo da se društvo Bakati nije moglo koristiti izuzećem od PDV-a na temelju izvoza s obzirom na to da to društvo nije pokrenulo izlazni carinski postupak za navedenu robu i nije raspolagalo potrebnim dokumentima u tu svrhu. Slijedom toga, rješenjem od 27. lipnja 2018. društvu Bakati naložilo je da plati razliku PDV-a u iznosu od 340 598 000 HUF (otprilike 948 200 eura), uvećan za poreznu kaznu od 163 261 000 HUF (otprilike 454 500 eura) i zatezne kamate u visini od 7 184 000 HUF (otprilike 20 000 eura).

18 Budući da je ta odluka potvrđena odlukom Žalbenog odjela od 31. listopada 2018., društvo Bakati pokrenulo je postupak pred Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szegedu, Mađarska) povodom tužbe za poništenje potonje odluke.

19 Društvo Bakati u prilog toj tužbi osobito ističe da, u nedostatku definicije pojmova „osobna prtljaga” ili „putovanje” u poreznom pravu, carinska uprava ne može odbiti ovjeravanje obrasca za proizvode koji su napustili državno područje Mađarske samo zato što se može pretpostaviti da ih kupci imaju namjeru preprodati. Usto, ono uopće nije imalo namjeru izbjeći porez jer je, u skladu s člankom 98. Zakona o PDV-u imalo pravo na izuzeće od PDV-a na temelju izvoza. Osim toga, porezni tretman dotičnih transakcija ne može ovisiti o pravilima carinskog prava, a cilj izuzeća u pogledu izvoza je poštovan jer je dotična roba uistinu napustila područje Unije.

20 Žalbeni odjel zahtijeva odbijanje tužbe.

21 Sud koji je uputio zahtjev ističe da je društvo Bakati nedvojbeno znalo da kupci ne kupuju dotičnu robu za osobnu ili obiteljsku uporabu nego da bi je preprodali na tržnicama u Srbiji te da su članovi triju obitelji sudjelovali u dotičnim transakcijama kako vrijednost svake isporuke ne bi prešla određeni iznos, olakšavajući tako prekogranični promet robe između Mađarske i Srbije. Pojašnjava da je nesporno da je dotična roba svaki put napustila državno područje Mađarske.

22 Što se tiče merituma spora, taj sud uvodno navodi da na temelju presude Kúrije (Vrhovni sud, Mađarska) od 8. prosinca 2016., na kojoj se temelji odluka Žalbenog odjela, valja u okolnostima sličnima onima o kojima je riječ pred njim započeti ispitivanjem toga jesu li ispunjeni uvjeti primjene članka 99. Zakona o PDV-u. Prema toj presudi, putničkom prtljagom smatra se samo roba koju putnik kupuje za vlastite osobne potrebe ili kao dar i, slijedom toga, članak 99. ne dopušta da se kao prtljaga izvozi roba u komercijalnim količinama. Budući da se isporuka robe mora oporezovati u državi konačne potrošnje, Kúria (Vrhovni sud, Mađarska) poreznoj upravi određuje da ispita, ako se dokaže da je dotična roba napustila područje Unije, može li se primijeniti drugi temelj za izuzeće od PDV-a predviđen u članku 98. Zakona o PDV-u.

23 Budući da članci 98. i 99. Zakona o PDV-u odgovaraju odredbama članaka 146. i 147. Direktive o PDV-u, navedeni se sud, kao prvo, u kontekstu navedene presude pita na koji se način treba definirati pojam „osobna prtljaga”. On je mišljenja da se treba temeljiti na uobičajenom značenju tog izraza i da predmet izvoza ima presudan značaj. To isključuje da bi tim pojmom mogla biti obuhvaćena roba koja je namijenjena preprodaji. Međutim, budući da ne postoji sudska praksa Suda u tom području, nužno je to prethodno ispitati.

24 Kao drugo, taj isti sud smatra da, budući da se kupci nisu predomislili glede namjere da koriste izuzeće od PDV-a predviđeno za inozemne putnike i da nije riječ o izvozu iz Mađarske u okviru jedinstvenog carinskog sustava, porezna uprava ne smije prekvalificirati dotične isporuke.

25 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, budući da je društvo Bakati znalo da je postupanje kupaca prijevarno i da nisu ispunjeni uvjeti za izuzeće od PDV-a predviđeno za inozemne putnike, to društvo nije imalo temelja za izdavanje obrasca zahtjeva za povrat PDV-a za inozemne putnike. Pitanje jesu li ti kupci stvarno izbjegli srpsko porezno zakonodavstvo nije relevantno. Relevantna je samo činjenica da je društvo Bakati svojim postupanjem, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, svjesno olakšalo prijevarnu aktivnost navedenih kupaca i namjerno prekršilo zahtjeve Zakona o PDV-u, smanjujući tako nezakonito svoju poreznu osnovicu na temelju povrata poreza od kojega su inozemni putnici izuzeti.

26 Ako bi u takvim okolnostima porezna tijela bila obvezna dodijeliti izuzeće od PDV-a na pravnom temelju različitom od onoga koji se odnosi na izuzeće predviđeno za inozemne putnike, prekvalifikacijom dotičnih transakcija prijevarno postupanje društva Bakati ne bi imalo pravnu posljedicu. Time bi se društvu Bakati nezakonito dala konkuretska prednost, bilo bi povrijeđeno načelo porezne neutralnosti i išlo bi se protiv obveze država članica, predviđenoj u članku 273. Direktive o PDV-u, da poduzmu mjere za borbu protiv utaje i izbjegavanja plaćanja poreza. U tom se

pogledu može primijeniti rješenje iz presude od 17. svibnja 2018., Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), iz kojega proizlazi da poreznom obvezniku nije dopušteno odabrati izuzeće od PDV-a po isteku roka određenog u tu svrhu.

27 Usto, kršenjem primjenjivih formalnih uvjeta društvo Bakati i dotični kupci svjesno su skrivali svoje stvarne gospodarske aktivnosti od poreznih i carinskih tijela. Takva povreda onemogućuje utvrđenje da su bili ispunjeni materijalni uvjeti za izuzeće od PDV-a. Pogrešna je tvrdnja društva Bakati prema kojoj se stavljanjem pečata carinskih tijela na obrazac zahtjeva za povrat PDV-a za inozemne putnike može opravdati primjena izuzeća na temelju isporuke za izvoz. Naime, izuzeće od PDV-a za inozemne putnike odnosi se na definiranu kategoriju osoba koja se razlikuje od one obuhvaćene izuzećem prilikom izvoza i nužno je utvrditi na kojem temelju dotični kupac ima pravo na povrat.

28 U tim je okolnostima Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szegedu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li s člankom 147. [Direktive o PDV-u] usklađena praksa države članice prema kojoj se pojam „osobna prtljaga”, utvrđen kao pojmovni element isporuke robe u korist inozemnih putnika koja je izuzeta od poreza na dodanu vrijednost, izjednačava s pojmom osobnih predmeta upotrijebljenim u Konvenciji o carinskim pogodnostima pri kružnim putovanjima, potpisanoj u New Yorku 4. lipnja 1954. [Zbirka ugovora Ujedinjenih naroda, svezak 276., str. 230.], i njezinu Dodatnom protokolu, i s pojmom „prtljaga” definiranim u članku 1. točki 5. [Delegirane uredbe] 2015/2446?

2. Ako je odgovor na prvo prethodno pitanje niječan, kako treba definirati pojam ‚osobna prtljaga’ iz članka 147. Direktive o PDV-u, uzimajući u obzir da on nije definiran u navedenoj direktivi? Je li s odredbama prava Unije usklađena nacionalna praksa prema kojoj porezna tijela države članice isključivo uzimaju u obzir ‚uobičajen smisao izrazâ’?

3. Treba li članke 146. i 147. Direktive o PDV-u tumačiti na način da, ako porezni obveznik nema pravo na izuzeće koje se odnosi na isporuku robe u korist inozemnih putnika u skladu s člankom 147. navedene direktive, treba ispitati, ovisno o slučaju, je li primjenjivo izuzeće koje se odnosi na isporuku robe za izvoz u skladu s člankom 146. iste direktive, čak i ako nisu provedene carinske formalnosti utvrđene u Carinskom zakoniku Unije i u delegiranim propisima?

4. Ako se na treće prethodno pitanje odgovori na način da se, ako izuzeće u korist inozemnih putnika nije primjenjivo, na transakciju može primijeniti izuzeće od PDV-a na ime izvoza, može li se pravni posao kvalificirati kao isporuka robe za izvoz izuzeta od PDV-a suprotno namjeri klijenta koju je potonji iznio u trenutku naručivanja?

5. U slučaju potvrdnog odgovora na treće i četvrto prethodno pitanje, u predmetu poput ovog, u kojem je izdavatelj računa u trenutku isporuke robe znao da je ta roba stečena u svrhu preprodaje, ali da ju je inozemni kupac ipak želio iznijeti s državnog područja u okviru sustava inozemnih putnika, zbog čega je izdavatelj računa postupio u zloj vjeri time što je izdao obrazac zahtjeva za povrat poreza predviđen za potrebe navedenog sustava i time što je na ime izuzeća u korist inozemnih putnika vratio obračunani porez na dodanu vrijednost, je li s člancima 146. i 147. Direktive o PDV-u i načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti prava Unije usklađena praksa države članice prema kojoj porezno tijelo odbija vratiti nepravilno prijavljeni i plaćeni porez na ime isporuke robe u korist inozemnih putnika, a da pritom te transakcije nije kvalificiralo kao isporuke robe za izvoz i da nije unijelo odgovarajući ispravak, unatoč tomu što je nesporno da je roba napustila Mađarsku kao putnička prtljaga?”

O prethodnim pitanjima

Uvodne napomene

29 Uvodno valja primijetiti da društvo Bakati osporava činjenice kako ih je iznio sud koji je uputio zahtjev jer su nepotpune, čak i pogrešne. Slijedom toga, poziva Sud da odgovori na dva dodatna pitanja koja iznosi u svojim pisanim očitovanjima, ili da po službenoj dužnosti uzme u obzir, u okviru analize pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev, načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja jer smatra da je uzimanje u obzir tih načela u svakom slučaju nužno s obzirom na činjenice koje podnosi kako bi se tom sudu dao koristan odgovor.

30 Sukladno ustaljenoj sudskoj praksi Suda, u okviru postupka utvrđenog u članku 267. UFEU-a, koji se temelji na jasnom razdvajanju dužnosti između nacionalnih sudova i Suda, ocjena činjenica u predmetu u nadležnosti je nacionalnog suda. Stoga je Sud jedino ovlašten očitovati se o tumačenju ili valjanosti propisa Unije polazeći od činjenica koje mu predstavi nacionalni sud (presuda od 21. srpnja 2016., Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, t. 29. i navedena sudska praksa).

31 Slijedom toga, Sud ne može uzeti u obzir dodatne činjenice koje navodi društvo Bakati. Uostalom, nijedan element spisa podnesenog Sudu, osim tih navoda ne upućuje na to da bi takvo uzimanje u obzir bilo potrebno kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor.

32 Osim toga, u okviru suradnje između Suda i nacionalnih sudova, kao što je to predviđeno člankom 267. UFEU-a, isključivo je na nacionalnom sucu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da uvažavajući posebnosti predmeta ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Mogućnost utvrđivanja pitanja koja treba uputiti Sudu ima samo nacionalni sud, a stranke u glavnom postupku ne mogu promijeniti njihov smisao (presuda od 16. listopada 2014., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 33. i navedena sudska praksa).

33 Usto, davanje odgovora na dodatna pitanja stranaka ne bi bilo u skladu s obvezom Suda da vladama država članica i zainteresiranim strankama omogući podnošenje očitovanja u skladu s člankom 23. Statuta Suda Europske unije, vodeći računa o tome da se, na temelju te odredbe, zainteresiranim osobama priopćavaju samo odluke kojima se upućuje prethodno pitanje (vidjeti u tom smislu presudu od 16. listopada 2014., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

34 Iz toga slijedi da Sud ne može prihvatiti zahtjev društva Bakati za odgovor na dodatna pitanja koje je potonje uputilo.

Prvo i drugo pitanje

35 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li izuzeće predviđeno člankom 147. stavkom 1. Direktive o PDV-u u korist „robe koja je sadržaj osobne prtljage putnika” tumačiti na način da obuhvaća robu koju pojedinac bez poslovnog nastana u Uniji iznosi u komercijalne svrhe izvan Unije s ciljem njezine preprodaje u trećoj državi.

36 Članak 146. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u predviđa da isporuka robe koju na odredište izvan Unije otprema ili prevozi kupac ili netko drugi u njegovo ime tko nema poslovni nastan na teritoriju dotičnih država članica, uz iznimku robe koju prevozi sam kupac u svrhu opremanja ili opskrbe gorivom ili namirnicama izletničkih brodova i privatnih zrakoplova ili ostalih prijevoznih sredstava za osobnu upotrebu.

37 Članak 147. stavak 1. te direktive pojašnjava da, kada se isporuka robe iz točke (b) članka 146. stavka 1. odnosi na robu koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika, izuzeće se primjenjuje samo ako putnik nema poslovni nastan unutar Unije; ako se roba prevozi izvan Unije prije isteka trećeg mjeseca koji slijedi onaj u kojem se odvija isporuka; i ako ukupna vrijednost isporuke, uključujući PDV, prelazi iznos od 175 eura ili protuvrijednost u nacionalnoj valuti, pri čemu države članice mogu izuzeti isporuku čija je ukupna vrijednost manja od tog iznosa.

38 Što se tiče pitanja može li se izuzeće predviđeno u korist „robe koja je sadržaj osobne prtljage putnika" u smislu članka 147. stavka 1. primijeniti na robu koja se prevozi u okolnostima poput onih iz glavnog postupka, valja podsjetiti da iz zahtjeva za ujednačenu primjenu prava Unije kao i načela jednakosti proizlazi da pojmovi iz odredbe prava Unije koja ne sadržava nikakvo izričito upućivanje na pravo država članica radi utvrđivanja svojeg smisla i dosega trebaju u cijeloj Uniji imati autonomno i ujednačeno tumačenje (presude od 18. listopada 2011., Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, t. 25. i navedena sudska praksa i od 23. travnja 2020., Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, t. 31. i navedena sudska praksa).

39 Usto, utvrđivanje značenja i dosega pojmova za koje pravo Unije ne daje nikakvu definiciju treba provesti u skladu s njihovim uobičajenim smislom u jeziku koji se u danom trenutku koristi, uzimajući u obzir kontekst u kojem se oni koriste i ciljeve postavljene propisom kojem pripadaju (presude od 18. listopada 2011., Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, t. 31. i navedena sudska praksa i od 23. travnja 2020., Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, t. 32. i navedena sudska praksa).

40 Valja još podsjetiti da izuzeća predviđena Direktivom o PDV-u predstavljaju, osim ako zakonodavac Unije državama članicama nije povjerio da definiraju određene izraze, autonomne pojmove prava Unije koji se moraju staviti u opći kontekst zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog tom direktivom (vidjeti u tom smislu presude od 18. listopada 2007., Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, t. 20. i navedenu sudsku praksu i od 7. ožujka 2013., Wheels Common Investment Fund Trustees i dr., C-424/11, EU:C:2013:144, t. 16. i navedenu sudsku praksu).

41 Ta se izuzeća usto moraju usko tumačiti zato što predstavljaju odstupanja od općeg načela da se PDV naplaćuje na sve isporuke robe i usluga koje porezni obveznik obavlja uz naknadu (presude od 18. listopada 2007., Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, t. 22. i navedena sudska praksa i od 29. lipnja 2017., L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, t. 22. i navedena sudska praksa).

42 S obzirom na te elemente i u nedostatku upućivanja na pravo država članica i relevantne definicije u Direktivi o PDV-u, izraz „roba koja je sadržaj osobne prtljage putnika", u smislu članka 147. stavka 1. te direktive, treba tumačiti u skladu s njegovim uobičajenim značenjem u svakodnevnom jeziku, uzimajući u obzir kontekst u kojem se koristi i ciljeve propisa kojeg je dio.

43 U tom pogledu, uzimajući u obzir nejasnoće koje je sud koji je uputio zahtjev iznio u prvom pitanju i u drugom dijelu drugog pitanja, valja uvodno utvrditi da se izraz „osobna prtljaga" u smislu članka 147. stavka 1. Direktive o PDV-u ne može definirati izravnom primjenom pojma „osobne stvari" koji se koristi u Konvenciji o carinskim pogodnostima pri kružnim putovanjima, potpisanoj u New Yorku 4. lipnja 1954., i njezinu Dodatnom protokolu, koje uostalom ni Unija ni sve njezine države članice nisu stranke, jer takva primjena ne bi bila u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda koju se navodi u točkama 38. do 40. ove presude, i posebice s činjenicom da su izuzeća predviđena Direktivom o PDV-u autonomni pojmovi prava Unije. Usto, uzimajući u obzir tu ustaljenu sudsku praksu, izraz „osobna prtljaga" ne može se tumačiti ni isključivim upućivanjem na „opći smisao riječi".

44 S druge strane, taj se izraz ne može izjednačiti ni s „prtljagom" kako je definirana u članku 1. točki 5. Delegirane uredbe 2015/2446. Naime, sukladno sudskoj praksi na koju se podsjeća u točki 40. ove presude, izuzeća predviđena Direktivom o PDV-u moraju se staviti u opći kontekst zajedničkog sustava PDV-a uvedenog tom direktivom. Osim toga, taj zajednički sustav i sustav Unije za naplatu

carine sadržava razlike u strukturi, predmetu i cilju koji načelno isključuju to da se uvjeti izuzeća obuhvaćenog navedenim zajedničkim sustavom definiraju upućivanjem na definicije predviđene u svrhu propisa koji se odnosi na sustav Unije za naplatu carine (vidjeti u tom smislu presudu od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, t. 28.).

45 Što se tiče utvrđenja tumačenja izraza „roba koja je sadržaj osobne prtljage putnika”, valja ustvrditi da se on u svojem uobičajenom značenju u svakodnevnom jeziku odnosi na robu obično manje veličine ili količine koju fizička osoba nosi sa sobom prilikom putovanja i koja je tom prilikom potrebna za osobnu uporabu te osobe ili njezine obitelji. Može joj pripadati također i roba kupljena tijekom tog putovanja.

46 Što se tiče konteksta članka 147. stavka 1. Direktive o PDV-u, valja istaknuti da ta odredba podvrgava primjenu izuzeća predviđenog tim člankom činjenici da se isporuka odnosi na „robu koja je sadržaj osobne prtljage putnika”, ali i poštovanju uvjeta kumulativno navedenih u prvom podstavku, točkama (a) i (c) te odredbe, odnosno tome da putnik nema poslovni nastan u Uniji, da se roba prevozi izvan Unije prije isteka trećeg mjeseca koji slijedi onaj u kojem se odvija isporuka i da ukupna vrijednost isporuke, uključujući PDV, načelno prelazi iznos od 175 eura ili protuvrijednost u nacionalnoj valuti.

47 U stavku 2. prvom podstavku tog članka 147. pojašnjava se da pojam „putnik koji nema poslovni nastan u [Uniji]” znači „putnik čije stalno prebivalište ili uobičajeno boravište nisu unutar [Unije]” i da se pojam „stalno prebivalište ili uobičajeno boravište” odnosi na „mjesto koje je kao takvo navedeno u putovnici, osobnoj iskaznici ili nekom drugom dokumentu koji država članica na čijem se teritoriju odvija isporuka priznaje kao dokument kojim se dokazuje identitet”.

48 Prema elementima iz navedenog članka 147. i posebice njegova stavka 1. prvog podstavka točke (a) i njegova stavka 2. potencijalni korisnik izuzeća predviđenog u tom članku fizička je osoba koja ne djeluje u svojstvu gospodarskog subjekta, čime se želi isključiti da se to izuzeće predvidi u korist gospodarskih subjekata i, slijedom toga, isključiti da se primjenjuje na izvoz komercijalne prirode.

49 Stoga, s obzirom na to utvrđenje i ustaljenu sudsku praksu Suda, navedenu u točki 41. ove presude, prema kojoj izuzeća od PDV-a treba tumačiti usko, izuzeće predviđeno u članku 147. stavku 1. te direktive u korist robe koja je sadržaj osobne prtljage putnika ne može se primijeniti na robu koju je pojedinac iznosio iz Unije u komercijalne svrhe radi njezine preprodaje u trećoj zemlji.

50 To tumačenje potkrijepljeno je posebnim ciljem koji se nastoji postići izuzećem predviđenim u članku 147. Direktive o PDV-u. Točno je da se njime općenito želi, kako je predviđeno člankom 146. stavkom 1. točkom (b) te direktive, u okviru međunarodne trgovine poštovati načelo oporezivanja robe u mjestu njezine potrošnje i zajamčiti da se dotična transakcija isključivo oporezuje u mjestu potrošnje dotičnih proizvoda (vidjeti u tom smislu presude od 29. lipnja 2017., L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, t. 18. i navedenu sudsku praksu i od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 20. i navedenu sudsku praksu).

51 Međutim, taj članak 147. usto ima posebni cilj promidžbe turizma, kako iznosi nezavisni odvjetnik u točkama 67. do 71. mišljenja, o čemu svjedoči mogućnost dodijeljena državama članicama drugim podstavkom njegova stavka 1. da izuzmu isporuke robe čija je ukupna vrijednost manja od iznosa predviđenog u prvom podstavku točki (c) tog stavka. Međutim, odobrenje izuzeća predviđenog u navedenom članku 147. izvozu ostvarenom u komercijalne svrhe, u svrhu preprodaje dotičnih proizvoda u trećoj zemlji, nema veze s ciljem promidžbe turizma, koji je usko povezan s negospodarskom aktivnosti kupca.

52 Osim toga, navedeno tumačenje potkrijepljeno je zakonodavnim razvojem odredbe koja se sada nalazi u članku 147. Direktive o PDV-u. Ona je, kako također u biti iznosi nezavisni odvjetnik u točkama 43. do 59. i 63. mišljenja, prvotno bila povezana s izuzećima za uvoz robe sadržane u osobnoj prtljazi

putnika koja nije bila komercijalne prirode, te na isporuke izvršene prilikom maloprodaje. Međutim, zakonodavac Unije prilikom raznih izmjena te odredbe nije dao do znanja da se želi vratiti na tu poveznicu.

53 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti da izuzeće predviđeno člankom 147. stavkom 1. Direktive o PDV-u u korist „robe koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika" treba tumačiti na način da ne obuhvaća robu koju pojedinac bez poslovnog nastana u Uniji nosi sa sobom u komercijalne svrhe izvan Unije s ciljem njezine preprodaje u trećoj državi.

Treće i četvrto pitanje

54 Svojim trećim i četvrtim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 146. stavak 1. točku (b) i članak 147. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi nacionalna sudska praksa na temelju koje je porezna uprava, ako utvrdi da nisu ispunjeni uvjeti izuzeća od PDV-a predviđenog za robu koja je sadržaj osobne prtljage putnika, ali je kupac dotičnu robu stvarno iznio iz Unije, obvezna ispitati može li se na dotičnu isporuku primijeniti izuzeće predviđeno u tom članku 146. stavku 1. točki (b) iako nisu provedene primjenjive carinske formalnosti i iako kupac prilikom kupnje nije imao namjeru primijeniti to potonje izuzeće.

55 Valja podsjetiti da na temelju članka 146. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u države članice izuzimaju isporuku robe koju na odredište izvan Unije otprema ili prevozi kupac, ili netko drugi u njegovo ime tko nema poslovni nastan na njihovu teritoriju, uz iznimku robe koju prevozi sam kupac u svrhu opremanja, opskrbe gorivom ili namirnicama prijevoznih sredstava za osobnu upotrebu. Ta odredba mora se tumačiti zajedno s člankom 14. stavkom 1. te direktive, prema kojem se „isporukom robe" smatra prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik (presude od 28. veljače 2018., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, t. 24. i od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 19. i navedena sudska praksa).

56 Iz tih odredbi, osobito iz pojma „otpreme", upotrijebljenog u navedenom članku 146. stavku 1. točki (b), proizlazi da je izvoz robe izvršen i da je izuzeće isporuke za izvoz primjenjivo kad je pravo raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik preneseno na kupca, kada dobavljač utvrdi da je ta roba otpremljena ili prevezena izvan Unije i kad je, nastavno na tu otpremu ili prijevoz, roba fizički napustila područje Unije (presude od 28. veljače 2018., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, t. 25. i od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 21. i navedena sudska praksa).

57 U ovom je slučaju nesporno da je izvršena isporuka robe u smislu članka 14. Direktive o PDV-u, da su kupci dotičnu robu na koju se odnose transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku iznijeli iz Unije i da je stvarni izlazak robe iz područja Unije, za svaku dotičnu isporuku, izlazno carinsko tijelo potvrdilo ovjerom obrasca koji posjeduje porezni obveznik.

58 Osim toga, točno je da se, kada se isporuka robe iz članka 146. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u odnosi na robu koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika, izuzeće primjenjuje samo ako su ispunjeni dodatni uvjeti predviđeni u članku 147. navedene direktive (presuda od 28. veljače 2018., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, t. 27.).

59 Međutim, kao što to izričito proizlazi iz teksta članka 147. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u i sudske prakse navedene u prethodnoj točki, članak 147. te direktive predstavlja samo poseban slučaj primjene izuzeća predviđenog njezinim člankom 146. stavkom 1. točkom (b), a uvjeti propisani tim člankom 147. su dodatni uvjeti onima iz tog članka 146. stavka 1. točke (b). Iz toga proizlazi da se činjenicom da ti uvjeti posebno predviđeni u tom članku 147. nisu ispunjeni ne može isključiti da su ispunjeni uvjeti predviđeni samo u članku 146. stavku 1. točki (b).

60 Osim toga, s jedne strane, članak 146. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u ne predviđa uvjet prema kojem se trebaju poštovati carinske formalnosti primjenjive pri izvozu da bi se moglo primijeniti izuzeće po izvozu predviđeno u toj odredbi (vidjeti po analogiji presudu od 28. ožujka 2019., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, t. 26.).

61 S druge strane, Sud je opetovano smatrao da pojam „isporuka robe" ima objektivno svojstvo i da se primjenjuje neovisno o ciljevima i rezultatima transakcija o kojima je riječ, pri čemu ne postoji obveza porezne administracije da provodi istrage kako bi utvrdila namjeru predmetnog poreznog obveznika ili da vodi računa o namjeri gospodarskog subjekta koji nije taj porezni obveznik, a koji se javlja u istom dobavnom lancu (presuda od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 22. i navedena sudska praksa).

62 Iz toga slijedi da transakcije poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku predstavljaju isporuke robe u smislu članka 146. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, ako ispunjavaju objektivne kriterije na kojima se temelji taj pojam, navedene u točki 56. ove presude (vidjeti po analogiji presudu od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 23.).

63 Prema tome, kvalifikacija transakcije kao „isporuke po izvozu" u smislu te odredbe ne može ovisiti o poštovanju carinskih formalnosti primjenjivih pri izvozu (vidjeti po analogiji presudu od 28. ožujka 2019., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, t. 27. i navedenu sudsku praksu) ni o činjenici da kupac prilikom kupnje nije želio da se primijeni izuzeće predviđeno u navedenoj odredbi, već ono predviđeno u članku 147. Direktive o PDV-u. Naime, te okolnosti ne isključuju mogućnost da su ispunjeni ti objektivni kriteriji.

64 S obzirom na prethodna razmatranja, na treće i četvrto pitanje valja odgovoriti da članak 146. stavak 1. točku (b) i članak 147. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalna sudska praksa na temelju koje je porezna uprava, ako utvrdi da uvjeti izuzeća od PDV-a predviđenog za robu koju treba nositi u osobnoj prtljazi putnika nisu ispunjeni, ali je kupac robu o kojoj je riječ stvarno iznio iz Unije, obvezna ispitati može li se na dotičnu isporuku primijeniti izuzeće predviđeno u tom članku 146. stavku 1. točki (b) iako nisu provedene primjenjive carinske formalnosti i iako kupac prilikom kupnje nije imao namjeru primijeniti to potonje izuzeće.

Peto pitanje

65 Svojim petim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita trebaju li se članak 146. stavak 1. točka (b) i članak 147. Direktive o PDV-u te načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa na temelju koje porezna uprava automatski poreznom obvezniku odbija dodijeliti izuzeće od PDV-a predviđeno objema tim odredbama kad utvrdi da je taj porezni obveznik prijevarno izdao obrazac na temelju kojeg je kupac koristio izuzeće predviđeno u tom članku 147. iako je utvrđeno da je dotična roba napustila područje Unije.

66 Kao što to u biti proizlazi iz analize prvog i drugog pitanja, izuzeće od PDV-a predviđeno u članku 147. Direktive o PDV-u ne primjenjuje se na robu koju je kupac iznio izvan Unije u komercijalne svrhe radi njezine preprodaje u trećoj državi. Međutim, kako je već istaknuto u točki 59. ove presude, izuzeće predviđeno u tom članku 147. samo je poseban slučaj primjene izuzeća iz članka 146. stavka 1. točke (b) te direktive i činjenica da nisu ispunjeni posebni uvjeti predviđeni u tom članku 147. ne isključuje mogućnost da su ispunjeni uvjeti predviđeni u tom članku 146. stavku 1. točki (b).

67 Slijedom toga, činjenica da je porezna uprava utvrdila da je predmetni izvoz obavljen u komercijalne svrhe i da se stoga ne može koristiti izuzećem predviđenim u članku 147. Direktive o PDV-u ne može joj automatski omogućiti zaključak da izuzeće predviđeno člankom 146. stavkom 1. točkom (b) te direktive također treba odbiti.

68 Osim toga, kao što je to u biti već navedeno u točkama 62. i 63. ove presude, kvalifikacija transakcije kao „isporuke robe” u smislu članka 146. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u ovisi o tome ispunjava li ona objektivne kriterije na kojima se temelji taj pojam, navedene u točki 56. ove presude, i ne može ovisiti o poštovanju carinskih formalnosti ni o namjeri poreznog obveznika ili drugog gospodarskog subjekta koji sudjeluje u istoj isporuci.

69 Međutim, kao što to proizlazi iz članka 131. Direktive o PDV-u, izuzeća predviđena u poglavljima 2. do 9. glave IX. te direktive, u kojoj su smješteni članci 146. i 147., primjenjuju se u uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja pravilne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja moguće utaje, izbjegavanja ili zloporabe. Također, člankom 273. Direktive o PDV-u određeno je da države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju.

70 U tom pogledu Sud je već presudio da prilikom korištenja ovlastima koje su im dodijeljene tim člancima 131. i 273. države članice moraju poštovati opća načela prava koja su dio pravnog poretka Unije, u koja se osobito ubraja načelo proporcionalnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 28. veljače 2018., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, t. 33. i navedenu sudsku praksu i od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 26.).

71 Kad je riječ o tom načelu, treba podsjetiti na to da nacionalna mjera prekoračuje ono što je nužno kako bi se osiguralo pravilnu naplatu poreza ako pravo na izuzeće od PDV-a u bitnome uvjetuje poštovanjem formalnih obveza a da se pritom ne uzmu u obzir materijalnopravne pretpostavke i, osobito, da se ne postavlja pitanje o tome jesu li one ispunjene. Naime, transakcije se moraju oporezivati uzimajući u obzir njihova objektivna svojstva (presuda od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 27. i navedena sudska praksa).

72 Načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se izuzeće od PDV-a odobri ako su ispunjene materijalnopravne pretpostavke, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim zahtjevima (presuda od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 28. i navedena sudska praksa).

73 U sudskoj praksi Suda postoje samo dva slučaja u kojima nepoštovanje formalnog zahtjeva može dovesti do gubitka prava na izuzeće od PDV-a (presuda od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 29. i navedena sudska praksa).

74 Kao prvo, povreda formalnih zahtjeva može dovesti do uskraćivanja izuzeća od PDV-a ako ima za učinak sprečavanje iznošenja određenog dokaza o tome da su materijalnopravne pretpostavke bile ispunjene (presuda od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 30. i navedena sudska praksa).

75 Što se tiče pitanja suda koji je uputio zahtjev, u tom pogledu valja podsjetiti da je izuzeće utvrđeno u članku 146. stavku 1. točki (b) Direktive o PDV-u doista „izuzeće po izvozu” te je prema tome potrebno nadležnim poreznim tijelima dostaviti zadovoljavajući dokaz da je taj izvoz stvarno izvršen. Stoga se takav zahtjev, koji se na taj način odnosi na materijalnopravne pretpostavke za odobrenje izuzeća, ne može smatrati samo formalnom obvezom u smislu sudske prakse navedene u točki 71. ove presude (vidjeti u tom smislu presude od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, točke 47. i 48. i od 28. ožujka 2019., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, t. 36.).

76 Međutim, ne može se nametnuti isključivi način dokazivanja i mora se prihvatiti svaki dokaz koji omogućuje potvrdu koju traži nadležno porezno tijelo (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2018., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, t. 49. i 50.).

77 U ovom je slučaju, kako je već istaknuto u točki 57. ove presude, nesporno da je izvršena isporuka robe u smislu članka 14. Direktive o PDV-u, da su kupci dotičnu robu na koju se odnose transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku prevezli izvan Unije i da je stvarni izlazak robe iz područja Unije, za svaku dotičnu isporuku, izlazno carinsko tijelo potvrdilo ovjerom obrasca koji posjeduje porezni obveznik.

78 Međutim, činjenica da je obrazac o kojemu je riječ u glavnom postupku namijenjen primjeni izuzeća predviđenog u članku 147. Direktive o PDV-u ne isključuje to da njegova ovjera može omogućiti da se materijalnopravni zahtjev koji se sastoji od stvarnog napuštanja robe područja Unije smatra ispunjenim. Naime, s jedne strane, ovjera računa ili dokumenta način je dokazivanja izvoza dotične robe van Unije koji se izričito prihvaća prema članku 147. stavku 2. Direktive o PDV-u. S druge strane, stavljanje dotične robe u izvozni carinski sustav, bilo da je obavljeno prije ili nakon izvoza, čini formalni zahtjev koji, osim toga, nije obuhvaćen zajedničkim sustavom PDV-a, nego carinskim postupkom. Prema tome, nepoštovanje te obveze ne isključuje samo po sebi to da su ispunjeni materijalnopravni uvjeti koji opravdavaju to izuzeće (vidjeti u tom smislu presudu od 28. ožujka 2019., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, t. 39.).

79 U tim se okolnostima ne poštuje načelo proporcionalnosti ako se odobravanje izuzeća od PDV-a za isporuku robe pri izvozu onemogućava zbog toga što dotični porezni obveznik nije izvršio carinski postupak izlaska te robe i ne raspolaže potrebnim ispravama, iako je nesporno da je navedena roba stvarno izvezena u skladu s kriterijima navedenima u točki 56. ove presude, što je potvrđeno na temelju ovjere koju je stavilo izlazno carinsko tijelo, i da ta isporuka prema tome svojim objektivnim značajkama odgovara uvjetima izuzeća predviđenima u članku 146. stavku 1. točki (b) Direktive o PDV-u (vidjeti po analogiji presudu od 28. ožujka 2019., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, t. 30.). Na sudu koji je uputio zahtjev je da izvrši potrebne provjere u tom pogledu.

80 Kao drugo, porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u utaji poreza koja je dovela u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a ne može se pozivati na načelo porezne neutralnosti radi izuzeća od PDV-a. Prema sudskoj praksi Suda, nije protivno pravu Unije zahtijevati da gospodarski subjekt postupa u dobroj vjeri i da poduzima sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerilo da ga transakcija koju obavlja neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza. U slučaju da je dotični porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija koju je obavio bila dio kupčeve utaje poreza i da nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi je izbjegao, moralo bi mu se odbiti pravo na izuzeće od PDV-a (presuda od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 33. i navedena sudska praksa).

81 Suprotno tomu, dobavljač se ne može smatrati odgovornim za plaćanje PDV-a neovisno o svojoj uključenosti u utaju koju je počinio kupac. Naime, bilo bi očito neproporcionalno da se poreznom obvezniku pripisuje gubitak poreznih prihoda uzrokovan prijevarnim postupanjem trećih osoba na koje nema utjecaj (presuda od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 34. i navedena sudska praksa).

82 U tom je pogledu Sud već presudio da, u situaciji u kojoj su ispunjeni uvjeti za izuzeće po izvozu navedeni u članku 146. stavku 1. točki (b) Direktive o PDV-u, osobito izlazak dotične robe s carinskog područja Unije, ne postoji nikakva obveza plaćanja PDV-a na temelju takve isporuke i da u takvim okolnostima u načelu više ne postoji opasnost od utaje poreza ili poreznih gubitaka koji bi mogli opravdati oporezivanje predmetne transakcije (presude od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, t. 40. i od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 35.).

83 Valja također podsjetiti da je Sud već presudio da činjenica da su prijevarna postupanja počinjena u trećoj zemlji nije dovoljna da bi se isključila utaja koja ugrožava funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a, te je na nacionalnom sudu da u takvoj okolnosti provjeri jesu li dotične transakcije stvarno

bile dio takve utaje i, ako jesu bile, da ocijeni je li porezni obveznik znao ili morao znati da je tome bilo tako (vidjeti u tom smislu presudu od 17. listopada 2019., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, t. 37.).

84 Međutim, u ovom slučaju, sud koji je uputio zahtjev nije pružio objašnjenja o prirodi utaje koju je počinilo društvo Bakati, osobito o mjeri u kojoj bi njegovo postupanje bilo uzrok poreznih gubitaka ili bi ugrozilo funkcioniranje tog zajedničkog sustava. U tom pogledu sâmo moguće povećanje prometa tog društva, na štetu njegovih konkurenata, ne može se *a priori* smatrati takvim dovođenjem u opasnost.

85 Osim toga, valja istaknuti da primjena izuzeća po izvozu u smislu članka 146. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u ne ovisi o korištenju mogućnosti poreznog obveznika s obzirom na to da pravo na takvo izuzeće u načelu postoji ako su ispunjeni materijalni uvjeti predviđeni u tu svrhu, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 56. ove presude. Prema tome, suprotno onomu što se čini da smatra sud koji je uputio zahtjev, zaključci iz sudske prakse proizašli iz presude od 17. svibnja 2018., Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), koji se odnose na mogućnost države članice da isključi retroaktivnu primjenu posebnog sustava oporezivanja PDV-om, koji predviđa izuzeće za mala poduzeća, u odnosu na poreznog obveznika koji ispunjava materijalnopravne uvjete potrebne u tom pogledu, ali koji se nije odlučio za primjenu tog sustava istodobno s prijavom početka svojih gospodarskih aktivnosti poreznoj upravi, ne mogu se primijeniti u okolnostima poput ovih u glavnom postupku.

86 Ipak, iz samog teksta petog prethodnog pitanja te iz obrazloženja odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je društvo Bakati sudjelovalo u povredi članka 147. stavka 1. Direktive o PDV-u.

87 Takva precizna povreda odredbe Direktive o PDV-u, koja nije prouzročila gubitak poreznih prihoda Unije, ne može se smatrati ugrožavanjem funkcioniranja zajedničkog sustava PDV-a.

88 Prema tome, ne isključujući mogućnost da takva povreda na temelju nacionalnog prava podliježe proporcionalnim administrativnim sankcijama, kao što je to izricanje novčanih kazni, ona se ne može sankcionirati odbijanjem prava na izuzeće od PDV-a za stvarno obavljeni izvoz.

89 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na peto pitanje valja odgovoriti da se članak 146. stavak 1. točka (b) i članak 147. Direktive o PDV-u te načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti trebaju tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa na temelju koje porezna uprava automatski poreznom obvezniku odbija dodijeliti izuzeće od PDV-a predviđeno objema tim odredbama kad utvrdi da je taj porezni obveznik prijevarno izdao obrazac na temelju kojeg je kupac koristio izuzeće predviđeno u tom članku 147. iako je utvrđeno da je dotična roba napustila područje Unije. U takvim okolnostima korištenje izuzeća od PDV-a predviđeno u tom članku 146. stavku 1. točki (b) treba se odbiti ako je učinak povrede formalnog zahtjeva sprečavanje sigurnog dokazivanja da su ispunjeni materijalnopravni zahtjevi koji uvjetuju primjenu tog izuzeća ili ako je utvrđeno da je navedeni porezni obveznik znao ili morao znati da je dotična transakcija bila dijelom utaje koja ugrožava funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a.

Troškovi

90 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 navedenog, Sud (peto vijeće) odlučuje:

1. **Izuzeće predviđeno člankom 147. stavkom 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u korist „robe koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika” treba tumačiti na način da ne obuhvaća robu koju pojedinac bez poslovnog nastana u Europskoj uniji nosi sa sobom u komercijalne svrhe izvan Europske unije s ciljem njezine preprodaje u trećoj državi.**

2. **Članak 146. stavak 1. točku (b) i članak 147. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalna sudska praksa na temelju koje je porezna uprava, ako utvrdi da uvjeti izuzeća od PDV-a predviđenog za robu koju treba nositi u osobnoj prtljazi putnika nisu ispunjeni, ali je kupac robu o kojoj je riječ stvarno prevezao izvan Europske unije, obvezna ispitati može li se na dotičnu isporuku primijeniti izuzeće predviđeno u tom članku 146. stavku 1. točki (b), iako nisu provedene primjenjive carinske formalnosti i iako kupac prilikom kupnje nije imao namjeru primijeniti to potonje izuzeće.**

3. **Članak 146. stavak 1. točka (b) i članak 147. Direktive 2006/112 te načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti trebaju se tumačiti na način da im se protivi nacionalna praksa na temelju koje porezna uprava automatski poreznom obvezniku odbija dodijeliti izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (PDV) predviđeno objema tim odredbama kad utvrdi da je taj porezni obveznik prijevarno izdao obrazac na temelju kojeg je kupac koristio izuzeće predviđeno u tom članku 147. iako je utvrđeno da je dotična roba napustila područje Europske unije. U takvim okolnostima korištenje izuzeća od PDV-a predviđeno u tom članku 146. stavku 1. točki (b) treba se odbiti ako je učinak povrede formalnog zahtjeva sprečavanje sigurnog dokazivanja da su ispunjeni materijalnopravni zahtjevi koji uvjetuju primjenu tog izuzeća ili ako je utvrđeno da je navedeni porezni obveznik znao ili trebao znati da je dotična transakcija bila dijelom utaje koja ugrožava funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a.**

Potpisi