

62019CC0656

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ?BORDONE

od 16. srpnja 2020. (1)

Predmet C?656/19

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Szegedi Törvényszék (Okružni sud u Szegedu, Ma?arska); ranije Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Szegedu, Ma?arska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Izuze?a koja se odnose na izvoz – Roba koja je sadržaj osobne prtljage putnika koji nema poslovni nastan u Uniji – Pojam osobne prtljage – Utaja – Odbijanje prava na odbitak PDV?a”

1.

Direktivom 2006/112/EZ (2) od poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) izuzima se, pod odre?enim uvjetima, isporuka robe koja se prevozi izvan Europske unije u osobnoj prtljazi putnika.

2.

Sud koji je uputio zahtjev traži tuma?enje Suda u pogledu pojma „osobna prtljaga putnika”. Osobito pita može li uzeti u obzir carinske propise u kojima je upotrijebljen isti ili sli?an izraz (3) ili treba uzeti u obzir isklju?ivo „uobi?ajen smisao izrazâ”.

I. Pravni okvir

A. Pravo Europske unije. Direktiva 2006/112

3.

?lankom 146. stavkom 1. utvr?uje se:

„Države ?lanice dužne su izuzeti sljede?e 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 [...];

[...].

4.

Člankom 147. predviđa 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, iznosi više od 175 EUR ili ekvivalentnog iznosa u nacionalnoj valuti, koji se utvrđuje godišnje primjenom stope konverzije koja se dobiva prvog radnog dana u listopadu a važi od 1. siječnja naredne godine.

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.

[...].

B. Nacionalno pravo. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (4)

5.

U članku 98. navodi se:

„(1) Od plaćanja poreza izuzimaju se isporuke proizvoda otpremljene poštom ili prevezene iz države u neku 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.

[...]

(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, u nedostatku tog poslovnog nastana, tamo nema stalno prebivalište ili uobičajeno boravište.

[...]”.

6.

U skladu s člankom 99.:

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

(a)

vrijednost isporuke, uključujući porez, veća je od 175 eura;

(b)

inozemni putnik dokaže svoje svojstvo putnom ispravom ili drugim ispravama koje izdaju tijela za koja je utvrđeno da su nadležna u Mađarskoj 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 predodjenja robe i izvornog računa kojim se potvrđuje izvršenje isporuke robe.

[...]”.

7.

Člankom 259. stavkom 10. inozemni putnik definira se kao:

„[...] fizička osoba koja nije državljanin države članice Zajednice ni nositelj prava boravka u državi članici Zajednice te osoba koja je državljanin države članice Zajednice, ali boravi izvan njezina područja”.

II. činjenice (u skladu s odlukom kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku) (5) i prethodna pitanja

8.

Društvo Bakati Plus Kereskedelmi és Szolgáltató Kft (u daljnjem tekstu: Bakati Plus) poduzetnik je koji se bavi veleprodajom ukrasnog bilja i maloprodajom drugih proizvoda koja se obavlja izvan njegovih prodavaonica. Njegov se godišnji promet od 2015. povećao s 50 na 1000 milijuna mađarskih forinti (HUF).

9.

Tijekom 2016., na koju se odnose činjenice, djelatnost društva Bakati Plus gotovo se u cijelosti sastojala u tome što je dvadeset pojedinaca, članova triju obitelji, u velikim količinama prodavalo

prehrambene i kozmetičke proizvode te proizvode za isušivanje koji su se prevozili u Srbiju.

10.

Proizvode je prevezio zastupnik društva Bakati Plus od njegova skladišta do drugog skladišta koje su iznajmili kupci iz Srbije u Mađarskoj, u blizini granice između Mađarske i Srbije.

11.

Tamo je vozač, koji je obavljao prijevoz, kupcima isporučivao robu, u zamjenu za plaćanje cijene u gotovini, te predavao račune koje je izdao zastupnik društva Bakati Plus i obrasce zahtjeva za povrat PDV-a. Roba se zatim do Srbije prevozila u osobnim automobilima kao putnička prtljaga.

12.

Mehanizam za izuzeće od PDV-a bio je sljedeći: (a) društvo Bakati Plus ispunilo bi obrazac zahtjeva za povrat PDV-a, koji bi kasnije izlazni carinski ured ovjerio i na njega stavio pečat; (b) društvu Bakati Plus vratio bi se drugi primjerak obrasca; (c) društvo Bakati Plus vraćalo bi kupcima PDV u skladu sa Zakonom o PDV-u i (d) društvo Bakati Plus u svojem obračunu PDV-a tražilo odbitak vraćenog iznosa.

13.

Društvo Bakati Plus znalo je da njegovi klijenti kupuju robu kako bi je preprodali na srpskom tržištu. Isto tako, znalo je da je u transakciji sudjelovalo nekoliko članova iste obitelji kako vrijednost svake isporuke ne bi bila veća od jednog milijuna mađarskih forinti. Na taj se način, u skladu s mađarskim pravilima u području carinskog postupka, prekogranični prijevoz robe između Mađarske i Srbije odvijao nesmetano.

14.

Tijekom poreznog nadzora, Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Okružna porezna i carinska uprava u Csongrádu, Mađarska; u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo) utvrdio je da su stjecanja triju srpskih obitelji od društva Bakati Plus nadišla okvire ispunjavanja osobnih potreba i upotrebe unutar obitelji te da su izvršena u svrhu preprodaje, čime je isključena kvalifikacija robe kao „putnička prtljaga”. Isto tako, utvrdio je da taj poduzetnik nije imao pravo ni na izuzeće po nekoj drugoj osnovi.

15.

Prvostupanjsko porezno tijelo je na temelju tog nadzora rješenjem od 27. lipnja 2018. društvu Bakati Plus naložilo da plati razliku u iznosu PDV-a, uključujući i zatezne kamate, te mu je izreklo novčanu kaznu.

16.

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) je 31. listopada 2018. potvrdio prvostupanjsko rješenje koje je društvo Bakati Plus pred njim pobijalo. Odbio je to pobijanje pozivajući se na presudu Kúrije (Vrhovni sud, Mađarska) u skladu s kojom:

—

Za tumačenje pojma putnička prtljaga relevantni su količina robe i učestalost kupnje. U nedostatku

definicije tog pojma u Zakonu o PDV-u ili Direktivi 2006/112, u skladu s nacionalnom praksom, putni?kom prtljagom smatra se roba koju putnik kupuje za vlastite osobne potrebe ili kao dar i koja ni u kojem slu?aju ne može imati komercijalnu svrhu.

—

Društvo Bakati Plus nije imalo pravo ni na izuze?e na ime isporuke robe za izvoz jer za transakcije nije zatražilo carinjenje pri izvozu niti je zatražilo da se transakcije obra?uju kao izvoz jer su kupci izri?ito zatražili primjenu izuze?a u korist inozemnih putnika.

17.

Društvo Bakati Plus pobijalo je drugostupanjsko upravno rješenje pred Szegedi Törvényszékom (Okružni sud u Szegedu, Ma?arska), ranije Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (6), koji je Sudu uputio sljede?a prethodna pitanja:

„1.

Je li s ?lankom 147. Direktive [...] 2006/112/EZ [...] uskla?ena praksa države ?lanice prema kojoj se pojam ‚osobna prtljaga‘, utvr?en kao pojmovni element isporuke robe u korist inozemnih putnika koja je izuzeta od poreza na dodanu vrijednost, izjedna?ava s pojmom osobnih predmeta upotrijebljenim u Konvenciji o carinskim pogodnostima pri kružnim putovanjima, potpisanoj u New Yorku 4. lipnja 1954., i njezinom Dodatnom protokolu, i s pojmom ‚prtljaga‘ definiranim u ?lanku 1. to?ki 5. Delegirane uredbe Komisije (EU) 2015/2446 o dopuni Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vije?a o detaljnim pravilima koja se odnose na pojedine odredbe Carinskog zakonika Unije[(7)]?

2.

Ako je odgovor na prvo prethodno pitanje nije?an, kako treba definirati pojam ‚osobna prtljaga‘ iz ?lanka 147. Direktive o PDV-u, uzimaju?i u obzir da on nije definiran u navedenoj direktivi? Je li s odredbama prava Zajednice uskla?ena nacionalna praksa prema kojoj porezna tijela države ?lanice isklju?ivo uzimaju u obzir ‚uobi?ajen smisao izrazâ‘?

3.

Treba li ?lanke 146. i 147. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da, ako porezni obveznik nema pravo na izuze?e koje se odnosi na isporuku robe u korist inozemnih putnika u skladu s ?lankom 147. navedene direktive, treba ispitati, ovisno o slu?aju, je li primjenjivo izuze?e koje se odnosi na isporuku robe za izvoz u skladu s ?lankom 146. iste direktive, ?ak i ako nisu provedene carinske formalnosti utvr?ene u Carinskom zakoniku Unije i u delegiranim propisima?

4.

Ako se na tre?e prethodno pitanje odgovori na na?in da se, ako izuze?e u korist inozemnih putnika nije primjenjivo, na transakciju može primijeniti izuze?e 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 naru?ivanja?

5.

U slu?aju potvrdnog odgovora na tre?e i ?etvrto prethodno pitanje, u predmetu poput ovog, u kojem je izdavatelj ra?una u trenutku isporuke robe znao da je ta roba ste?ena u svrhu preprodaje, ali da ju je inozemni kupac ipak htio iznijeti s državnog podru?ja u okviru sustava inozemnih

putnika, zbog čega je izdavatelj račun 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?”

III. Postupak pred Sudom

18.

Tajništvo Suda zaprimilo je odluku kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku 4. rujna 2019.

19.

Pisana očitovanja podnijeli su društvo Bakati Plus, mađarska vlada i Europska komisija.

IV. Ocjena

20.

U skladu s uputom Suda, ovo mišljenje odnosi se isključivo na prvo i drugo prethodno pitanje o pojmu „osobna prtljaga putnika” iz članka 147. Direktive 2006/112.

21.

Međutim, smatram prikladnim pojasniti da bi, neovisno o tumačenju tog pojma u smislu članka 147. Direktive 2006/112, rješavanje spora moglo ovisiti o drugim elementima ocjene ako se, kao što to čini se tvrdi sud koji je uputio zahtjev, činjenice budu smatrane konstrukcijom nastalom tajnim dogovorom između prodavatelja robe i njegovih srpskih kupaca kako bi zaobišli mađarska porezna pravila (8).

22.

Kao prvo, razmotrit ću drugi dio drugog prethodnog pitanja na koje se, prema mojem mišljenju, može odgovoriti na temelju sudske prakse Suda. Zatim ću objasniti kako smatram da treba shvatiti izraz „osobna prtljaga putnika” iz članka 147. Direktive 2006/112.

23.

U sudskoj praksi Suda koja se odnosi na izuzeća od PDV-a ustraje se na tome da je riječ o autonomnim pojmovima prava Unije (9), koje treba (usko) (10) tumačiti s obzirom na njihov tekst, kontekst i cilj propisa kojeg su dio (11).

A. Doslovno tumačenje. Uobičajen smisao izrazâ „osobna prtljaga putnika” kao polazište (drugi dio drugog prethodnog pitanja)

24.

Što se ti?e doslovnog tuma?enja odredbi koje se odnose na izuze?a od PDV?a, Sud tvrdi da, u nedostatku definicije prava Unije, uobi?ajen smisao izrazâ u svakodnevnom jeziku služi kao osnova za utvr?ivanje njihova zna?enja i dosega. Me?utim, odmah pojašnjava da treba odvagnuti „kontekst u kojem se [izrazi] koriste i ciljeve postavljene propisom o kojem je rije?” (12).

25.

Stoga sudu koji je uputio zahtjev treba odgovoriti da s tom sudskom praksom nije uskla?ena nacionalna praksa prema kojoj se izraz „osobna prtljaga” iz ?lanka 147. Direktive 2006/112 tuma?i isklju?ivo uzimaju?i u obzir „uobi?ajen smisao izrazâ”. Taj „uobi?ajen smisao” ne može zanemariti poseban kontekst pravila ni njezin cilj.

26.

Pravilo je nužno tuma?iti s obzirom na njegov kontekst i cilj ako ne postoji samo jedan „uobi?ajen smisao” njegovih izrazâ. To je slu?aj s izrazom koji je sporan u ovom predmetu.

27.

Na prvi pogled (i intuitivno) „osobna prtljaga” putnika obuhva?a predmete koje taj putnik op?enito prevozi sa sobom za osobnu upotrebu, kao i druge predmete malih dimenzija kako bi ih poklonio ili sa?uvao kao uspomenu.

28.

Tim bi se tuma?enjem iz ?lanka 147. Direktive 2006/112 isklju?ila roba koja ima komercijalnu namjenu i koju putnik nosi sa sobom kad napušta područje Europske unije. Me?utim, to nije jedino mogu?e tuma?enje.

29.

Može se tvrditi da sintagma „osobna prtljaga” prije upu?uje na na?in na koji se roba putnika prevozi. S tog gledišta, upravo se „osobna prtljaga putnika” prevozi s jednog mjesta na drugo zajedno s osobom koja putuje, neovisno o njezinu sadržaju (13). U tom bi slu?aju obuhva?ala „kabinsku prtljagu” i „prtljagu prijavljenu istodobno” (14), odnosno ostale kofere koji se prevoze istim prijevoznim sredstvom kao i njihov vlasnik i koji su smješteni u za to predvi?enom prostoru (trupu aviona, prtljažniku). S tog gledišta ne bi bilo važno ima li izvoz komercijalnu prirodu.

30.

Stoga doslovan hermeneuti?ki kriterij ne dovodi do jednozna?nog odgovora. Kao što sam to ve? naveo, treba uzeti u obzir kriterije sustavnog i teleološkog tuma?enja.

B. Kontekst i ciljevi izuze?a od PDV?a pri izvozu robe u osobnoj prtljazi putnika

1. Kontekstualno tuma?enje

31.

?lanak 147. Direktive 2006/112 drugi je od dvaju ?lanaka koji ?ine poglavlje 6. („Izuze?a po izvozu”) glave IX. („Izuze?a”). Zapravo, ?lanak 147. samo je nastavak, konkretno, ?lanka 146. stavka 1. to?ke (b).

32.

Direktiva 2006/112, osobito glava IX., njezino poglavlje 6. i, prije svega, članci 146. i 147. time, prema mojem mišljenju, hermeneutički krug svojstven izrazu „osobna prtljaga” putnika koji je upotrijebljen u potonjoj odredbi. Osim toga, taj krug može obuhvaćati druga pravila sustava PDV-a.

33.

Međutim, sud koji je uputio zahtjev i djelomično Komisija (15) stavljaju u prvi plan carinska pravila. Prvo tu razmotriti ta pravila i njihovu ulogu „konteksta”.

a) Sustav PDV-a i carinski postupak

34.

U nacionalnoj praksi, o kojoj se usklađenosti s Direktivom 2006/112 raspravlja u ovom sporu, primjenjuju se dva pojma koja ulaze u područje carinskog prava:

—

Pojam „osobni predmeti” iz Konvencije o carinskim pogodnostima pri kružnim putovanjima, potpisane u New Yorku 4. lipnja 1954., i njezina Dodatnog protokola (16).

—

Pojam „prtljaga” iz Delegirane uredbe, donesene u skladu s Carinskim zakonikom Unije (17).

35.

Već na početku valja pojasniti da Europska unija nije stranka Njujorške konvencije iz 1954., koja trenutno nije obvezujuća za sve države članice.

36.

Suprotno tomu, Odlukom Vijeća od 15. ožujka 1993. zaključena je, u ime (tada) Zajednice, Konvencija o privremenom uvozu, donesena u Istanbulu 26. srpnja 1990., te su prihvaćeni njezini prilozi, zajedno s rezervama (18). U potonjoj se konvenciji preuzima sadržaj Njujorške konvencije, iako ne u cijelosti.

37.

Međutim, ne moram razmotriti koji su aspekti te konvencije i Delegirane uredbe važni za ovaj predmet.

38.

Točno je da su carinski propisi i propisi o PDV-u usko povezani, što omogućuje, uz postizanje drugih ciljeva, koordinirano upravljanje porezima. Međutim, tom se međusobnom povezanošću ne dopušta bezuvjetno prihvaćanje premise suda koji je uputio zahtjev, koju je Sud u drugim presudama odbio „zbog razlika u strukturi, predmetu i svrsi koji postoje između takvog sustava [PDV-a] i sustava Zajednice za naplatu carinskih pristojbi” (19).

39.

Razmatranjem osobne prtljage putnika u jednom i drugom području uočavaju se te razlike.

—

S gledišta carine, osobna prtljaga putnika upućuje na prekogranični prijevoz bilo koje robe, neovisno o njezinoj prirodi. Svi sastavni dijelovi prtljage podliježu carinskim propisima. Njihova upotreba u komercijalne ili nekomercijalne svrhe (ali i drugi čimbenici, poput količine ili težine robe) kasnije može biti relevantna pri utvrđivanju primjenjivog carinskog postupka (20).

—

Suprotno tomu, čini se da je izuzeće od PDV-a na prijevoz robe koju uvoze putnici iz trećih zemalja odmah i izričito uvjetovano nepostojanjem komercijalne prirode uvoza. Tako se to predviđa člankom 4. Direktive 2007/74/EZ (21): „Države članice, na temelju monetarnih pragova ili količinskih ograničenja, odobravaju oslobođenje od PDV-a i trošarina na robu koja se uvozi u osobnoj prtljazi putnika, pod uvjetom da uvoz nije komercijalne prirode” (22).

40.

Ovdje se upravo raspravlja o tome ne postoji li zahtjev na koji se upućuje u prethodnom odlomku (nepostojanje komercijalne prirode) kad je riječ o izuzeću koje se odnosi na isporuku robe koja se izvozi izvan Europske unije u osobnoj prtljazi putnika, a ne samo kad je riječ o izuzeću od PDV-a pri uvozu.

41.

Na temelju analize nastanka i razvoja pravila Zajednice o PDV-u (sve do članka 147. Direktive 2006/112), kao i njihova odnosa s pravilima koja su prethodila Direktivi 2007/74, mogu zagovarati da sustav PDV-a, a ne carinski postupak, pruža prikladan kontekst za rješavanje poteškoća u tumačenju (23).

42.

To je uostalom kriterij na kojem se temelji sudska praksa Suda u tom području: izuzeće od tog poreza treba tumačiti „u općem kontekstu zajedničkog sustava PDV-a” (24).

b) Povijest propisa. Direktiva 69/169/EEZ (25)

1) Oslobođenje od poreza na uvoz

43.

Kako bi se utvrdio doseg članka 147. Direktive 2006/112, treba se vratiti na početke usklađivanja poreza na promet naplaćenih pri uvozu u međunarodnom prometu (Direktiva 69/169).

44.

Polazište Direktive 69/169 bio je status quo usklađivanja tadašnjih neizravnih poreza, pri čemu se podsjetilo na to da će se, dok se ne postigne napredak u tom usklađivanju, u trgovini između država članica zadržati porez pri uvozu i porezne olakšice na izvoz (26).

45.

S ciljem promicanja „svijesti o stvarnosti zajedničkog tržišta” (27), Direktivom 69/169 usklađene su odredbe o oslobođenju od poreza na promet, u dijelu u kojem se to odnosi na određeni uvoz koji su ostvarili putnici. Roba se stjecala u zemljama polaska te je podlijevala određenim porezima; odustajanjem zemlje ulaska od naplate poreza na promet izbjegavalo se dvostruko oporezivanje. Međutim, cilj nije bio potpuni izostanak oporezivanja (28).

46.

Uvoz na koji se primjenjivalo oslobođenje od poreza trebao se odnositi na robu koja je sadržaj osobne prtljage putnika, koja nema komercijalnu prirodu i čija ukupna vrijednost nije veća od određenog iznosa (29).

47.

U članku 3. Direktive 69/169 uvoz nekomercijalne prirode definiran je kao povremena transakcija koja se odnosi isključivo na robu za osobnu upotrebu putnika ili njihovih obitelji, ili robu namijenjenu za poklon, osim u slučajevima u kojima se zbog prirode ili količine robe pojavljuju dvojbe o nekomercijalnoj prirodi uvoza.

2) Porezna olakšica na izvoz. Nekomercijalna priroda izvoza

48.

Oslobođenje od poreza na uvoz u prekograničnoj trgovini nije trebalo dovesti do potpunog izostanka oporezivanja. Zbog toga se u izvornom tekstu članka 6. Direktive 69/169 državama članicama propisala obveza poduzimanja mjera kako bi se izbjeglo davanje poreznih olakšica na isporuku robe putnicima čije je stalno prebivalište, uobičajeno boravište ili središte profesionalne djelatnosti u državi članici i na koje se već primjenjuje sustav oslobođenja od poreza na uvoz.

49.

Zabrana poreznih olakšica na izvoz postupno se liberalizirala zbog tehničkih poteškoća koje su zbog nje nastajale i kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje (30). Za potrebe ovog predmeta, Direktivom 72/230/EEZ (31) izmijenjen je članak 6. Direktive 69/169 na način da su države članice ovlaštene u određenim uvjetima, u pogledu prodaje u fazi trgovine na malo, odobriti porezne olakšice za porez na promet u odnosu na robu koja se prevozi u osobnoj prtljazi putnika koji napuštaju neku državu članicu.

50.

Putnici koji imaju boravište u drugoj državi članici mogli su dobiti porezne olakšice na temelju određene vrijednosti koja je u svakom slučaju veća od iznosa oslobođenja utvrđenog za uvoz u području prometa unutar Zajednice u skladu s istom direktivom. Što se tiče putnika koji imaju boravište izvan Zajednice, države članice bile su dužne utvrditi tu nižu granicu.

51.

Iako nije bilo posebnog upućivanja na nekomercijalnu prirodu izvoza, na temelju konteksta članka 6. Direktive 69/169 moralo se zaključiti da se isključivo odnosi na izvoz nekomercijalne prirode, kako je definirano u njezinu članku 3.

3) Brisanje članka 6. Direktive 69/169 i kasnije promjene

52.

Šesta direktiva donesena je 1977., a njezinom glavom X. uređivala su se izuzeća od poreza. U toj glavi, člankom 15. stavkom 2. predviđala su se izuzeća u transakcijama izvoza i s njima izjednačenim transakcijama. Uopće nije sadržavala posebna upućivanja na prijevoz osobne prtljage putnika.

53.

Oslobođenje od PDV-a pri uvozu još je bilo uređeno Direktivom 69/169, na temelju članka 14. stavka 1. točke (d) Šeste direktive.

54.

Članak 6. Direktive 69/169 izbrisan je 1. siječnja 1993. u skladu s člankom 1. stavkom 25. Direktive 92/111/EEZ (32).

55.

Direktivom 92/111 u članak 15. Šeste direktive uveden je dodatni stavak o sustavu putnika, kojim se Komisiji povjerila zadaća da Vijeću podnese prijedloge za pojašnjenje primjene izuzeća koje se odnosi na isporuke robe koja se prevozi u osobnoj prtljazi putnika, izvršene u fazi trgovine na malo.

56.

Tekst stavka 2. članka 15. koji je zatim donesen (Direktivom 95/7/EZ) (33), sastavljen je gotovo istovjetno tekstu članka 147. trenutane Direktive 2006/112. Stoga, nema upućivanja na „nekomercijalnu prirodu”, kao što je to bio slučaj s Direktivom 69/169 i kao što je i danas navedeno u Direktivi 2007/74 (kojom je zamijenjena Direktiva 69/169 u pogledu oslobođenja od poreza na uvoz iz trećih država).

57.

Iako tog upućivanja nema, ništa u zakonodavnom postupku koji je doveo do članka 15. stavka 2. Šeste direktive, u skladu s tekstom iz 1995., ne upućuje na to da se izuzeće nastojalo proširiti na isporuku robe (s ciljem njezina prijevoza u osobnoj prtljazi putnika) čija je namjena bila stavljanje na tržište. Prema mojem mišljenju, promjenu takve veličine trebalo je nekako izraziti; ne može se zaključiti jednostavno na temelju izostavljanja.

58.

Odredba je uostalom i dalje bila povezana s Direktivom 69/169:

—

S jedne strane, u njoj se upućivalo, u pogledu izražena ukupne vrijednosti izvoza u nacionalnoj valuti, na stavak 2. članka 7. Direktive 69/169.

—

S druge strane, prag minimalne vrijednosti kojim se uvjetovalo izuzeće predviđeno člankom 15. stavkom 2. Šeste direktive i prag maksimalne vrijednosti za ostvarenje prava na oslobođenje od

poreza na uvoz u osobnoj prtljazi prilikom putovanja u Zajednicu iz treće zemlje, uređen Direktivom 69/169, utvrđeni su u istom iznosu (34).

59.

Ukratko, trebalo se smatrati da se članak 15. stavak 2. Šeste direktive može primijeniti samo na isporuku robe s ciljem njezina prijevoza u osobnoj prtljazi putnika, koja kasnije nema komercijalnu svrhu. Tako se zadržao paralelizam s uvjetima ostvarivanja prava na oslobođenje od poreza na uvoz robe u osobnoj prtljazi putnika iz trećih zemalja.

c) Od Šeste direktive do Direktive 2006/112

60.

U tekstu članka 146. stavka 1. točke (b) i članka 147. Direktive 2006/112 preuzima se sadržaj članka 15. stavka 2. Šeste direktive (35). Okolnosti koje sam naveo potvrđuju da je Direktiva koja je na snazi, a ne carinski propisi, prikladan kontekst za utvrđivanje dosega izuzeća koje se odnosi na isporuku robe koja se prevozi u osobnoj prtljazi putnika.

61.

Članak 147. Direktive 2006/112 nije izdvojena odredba nego, kao što sam to već naveo, poseban slučaj izuzeća koje se odnosi na „neizravni izvoz” (36) na koji se odnosi članak 146. stavak 1. točka (b).

62.

Iako je točno da bi se zbog toga moglo tvrditi na prvi pogled da se obama člancima uređuju isporuke za izvoz neovisno o njihovoj prirodi (komercijalnoj ili nekomercijalnoj), smatram da to nije tako.

63.

Kao prvo, pripremni akti Direktive 2006/112 ne odnose se na namjenu izvoza robe koja se prevozi u prtljazi putnika. Stoga, i s obzirom na to da je ograničena na preuzimanje prethodnih propisa, zaključujem da zadržava njihove pretpostavke (37).

64.

Kao drugo, uvjetima koji se navode, u članku 147. Direktive 2006/112 opisuje se situacija obilježena osobnim elementima (koji se odnose na putnika) i objektivnim elementima (koji se odnose na putovanje i robu) koji nisu u skladu s idejom komercijalnog izvoza:

—

Što se tiče putnika, upućivanjem na dokaz (osobnu iskaznicu ili jednakovrijedan dokument) o njegovu boravištu izvan Europske unije ističe se da je riječ o fizičkoj osobi.

—

Zahtjev da putnik ima stalno prebivalište ili uobičajeno boravište izvan Unije znači da se smatra da on nije gospodarski subjekt (vjerojatno turist, iako ne samo to) (38).

—

Ta je ideja (povremenog putnika) potkrijepljena predviđanjem da se može kretati unutar Unije (39) i rokom od najviše tri mjeseca od isporuke robe, nakon kojeg više ne postoji pravo na izuzeće (40).

—

Predmeti moraju biti ograničenog obujma i količine jer ih putnik, ako želi ostvariti pravo na izuzeće, mora nositi sa sobom na svojim putovanjima unutar područja Europske unije sve dok ga ne napusti.

—

Zahtijeva se da ukupna roba prelazi određenu vrijednost (iako je države članice mogu smanjiti). Mali iznos utvrđen u Direktivi 2006/112, kao i sama činjenica da ga se utvrđuje (41), potkrepljuju nepostojanje komercijalne svrhe izvoza.

65.

Vrijeme u kojem se izuzeće provodi i način provedbe potvrđuju istu ideju. Upravo jer se tipičan slučaj iz članka 147. odnosi na robu za osobnu upotrebu putnika, a ne upotrebu u komercijalne svrhe, ne može se isključiti da je on sam troši dok se nalazi u Uniji, time se određuje da ondje treba platiti PDV. Zbog toga se izuzeće ne primjenjuje prilikom kupnje predmeta, nego kasnije u obliku povrata PDV-a koji je uvjetovan dokazom da je roba napustila područje Unije.

2. Teleološko tumačenje

66.

Članak 147. odgovara teorijskoj osnovi koja je zajednička izuzećima pri izvozu: s obzirom na to da je PDV porez na potrošnju u poreznoj nadležnosti te se izvezena roba troši izvan nje, ne treba ga primijeniti na isporuku te robe (42). Tako se izbjegava dvostruko oporezivanje.

67.

Moglo bi se dodati da se člankom 147. Direktive 2006/112 nastoji postići i drugi, poseban cilj koji je povezan s ovlaštenjima koja se priznaju državama članicama da izuzmu od poreza isporuku robe čija je ukupna vrijednost manja od vrijednosti predviđene tim člankom.

68.

Na temelju te mogućnosti države članice koje to žele, mogu se određi naplate koja proizlazi iz kupnje u malom iznosu i tako u zamjenu potaknuti kupnju proizvoda proširenjem lepeze proizvoda na koje se primjenjuje povrat PDV-a.

69.

Budući da se ta svrha u pravilu povezuje s promicanjem turizma, to ide u prilog argumentu prema kojem „osobna prtljaga putnika”, u smislu članka 147. Direktive 2006/112, ne obuhvaća izvoz u komercijalne svrhe.

70.

Drukčije tumačenje, koje bi u skladu s pravilom o izuzeću koje se odnosi na isporuku robe koja se prevozi u osobnoj prtljazi putnika uključivalo također izvoz te robe radi njezine kasnije preprodaje,

dovelo bi u pitanje sam razlog postojanja posebnog sustava uspostavljenog člankom 147. Direktive 2006/112.

71.

Činjenica da postoji zasebno uređenje izuzeća koje se odnosi na isporuku robe koja se prevozi u osobnoj prtljazi putnika u skladu je sa svjesnom odlukom zakonodavca Unije koji nije htio izjednačiti, nego razlikovati njegove normativne elemente od onih koji se odnose na uobičajeni izvoz u komercijalne svrhe. Jedno i drugo uređenje temelje se na različitim ciljevima.

72.

Osim toga, suprotnim tumačenjem članak 146. stavak 1. točka (b) i članak 147. Direktive 2006/112 postali bi alternativno rješenje, s posljedicama koje bi to imalo za dokazivanje da je roba napustila područje Unije i za kontrolu izvoza.

73.

Naposljetku, radi utvrđivanja komercijalne prirode u svrhu izuzeća, predlažem primjenu (mutatis mutandis) kriterija utvrđenog u članku 6. Direktive 2007/74, u pogledu izuzeća pri uvozu za putnike iz trećih zemalja. U skladu s njim, povremeni izvoz robe za osobnu upotrebu ili upotrebu obitelji, ili namijenjenu za poklon lišio bi se komercijalne prirode. Ni priroda ni količina robe ne smiju biti takve da se zbog njih dvoji o nekomercijalnoj prirodi izvoza.

V. Zaključak

74.

S obzirom na prethodno navedeno, predlažem da se na prvo i drugo prethodno pitanje Szegedi Törvényszéka (Okružni sud u Szegedu, Mađarska) odgovori kako slijedi:

—

„Pojam ‚osobna prtljaga putnika‘ iz članka 147. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost ne treba tumačiti isključivo s obzirom na uobičajen smisao izrazâ, nego uzimajući u obzir i kontekst u kojem se upotrebljava te ciljeve koji se nastoje postići propisima o tom porezu.

—

Konvencija o carinskim pogodnostima pri kružnim putovanjima, potpisana u New Yorku 4. lipnja 1954., i njezin Dodatni protokol, kao i članak 1. točka 5. Delegirane uredbe Komisije (EU) 2015/2446 o dopuni Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća o detaljnim pravilima koja se odnose na pojedine odredbe Carinskog zakonika Unije, ne čine hermeneutički kontekst članka 147. Direktive 2006/112.

—

Izuzeće od poreza na dodanu vrijednost koje se odnosi na isporuku robe koja će se prevesti izvan Europske unije u osobnoj prtljazi putnika u smislu članka 147. Direktive 2006/112, uvjetovano je, među ostalim zahtjevima, nekomercijalnom prirodom izvoza”.

(1) Izvorni jezik: španjolski

(2) Direktiva Vijeća 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.)

(3) U ranijim se predmetima to pitanje razmatralo s drugih gledišta: presude od 9. lipnja 1992., Komisija/Španjolska (C-96/91, EU:C:1992:253); od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105) i od 28. veljače 2018., Piekowsi (C-307/16, EU:C:2018:124).

(4) Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)

(5) Društvo Bakati Plus u svojim očitovanjima dovodi u pitanje to injenično stanje i podnosi dodatne elemente. Međutim, kao što je Sud podsjetio u točki 22. presude od 2. travnja 2020., Coty Germany (C-567/18, EU:C:2020:267), „[b]udući da je sud koji je uputio zahtjev jedini nadležan za utvrđivanje i ocjenjivanje činjenica spora koji se pred njim vodi, Sud mora na temelno ograničiti svoje ispitivanje na elemente za ocjenu koje mu je sud koji je uputio zahtjev odlučio dostaviti i držati se situacije koju taj sud smatra dokazanom”.

(6) Upravni i radni sud u Szegedu, Mađarska

(7) SL 2015., L 343, str. 1. i ispravci SL 2016., L 87, str. 35., SL 2017., L 101, str. 164. i SL 2018., L 192, str. 62.; u daljnjem tekstu: Delegirana Uredba

(8) U skladu s člankom 131. Direktive 2006/112, „[i]zuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. [glave IX.] primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe”. Moje isticanje.

(9) Presuda od 18. listopada 2007., Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609, t. 20.). U njoj se ispitala Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), koja je neposredno prethodila sadašnjoj Direktivi, čije tumačenje treba preuzeti (uz iznimke koje ovdje nisu relevantne). U pogledu odnosa između direktiva općenito vidjeti uvodnu izjavu 1. i 3. Direktive 2006/112.

(10) Ibidem, t. 22. i navedena sudska praksa

(11) Presuda od 26. svibnja 2016., Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, t. 27.)

(12) Loc. ult. cit.

(13) To je u biti tumačenje koje zagovara Komisija a u pogledu kojeg sud koji je uputio zahtjev dvoji.

(14) U pogledu izraza „prtljaga prijavljena istodobno” vidjeti infra bilješku 22.

(15) Točka 45. i sljedeće točke njezinih očitovanja. Iako s većim oprezom, i mađarska vlada zauzima to stajalište.

(16) U daljnjem tekstu: Njujorška konvencija iz 1954. Konvencija je obvezujuća za Mađarsku. U skladu s njezinim člankom 2., izraz „osobni predmeti” znači „svi odjevni predmeti i drugi, novi ili upotrebljavani predmeti koje putnik može s razlogom trebati za svoju osobnu upotrebu, uzimajući u obzir sve okolnosti putovanja, ali isključujući svu robu uvezenu u komercijalne svrhe”.

(17) U skladu s člankom 1. točkom 5. Delegirane uredbe „prtljaga” znači sva roba koja se

prevozi bilo kakvim sredstvima za putovanje fizičke osobe”.

(18) Odluka 93/329/EEZ o zaključivanju Konvencije o privremenom uvozu i prihvatanju njezinih priloga (SL 1993., L 130, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 9., str. 102.)

(19) Presuda od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 28.). Na tu sam dvojakost sustava uputio u svojem mišljenju od 12. siječnja 2016. u spojenim predmetima Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig (C-226/14 i C-228/14 EU:C:2016:1, t. 91.) i u mišljenju od 13. prosinca 2016. u predmetu Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2016:944, t. 66.).

(20) To je slučaj s carinskim statusom (članak 119. stavak 3. točka (f) Delegirane uredbe) ili s primjenom određenog postupka carinske deklaracije na robu (članak 135. stavak 1. točka (b) i članak 137. stavak 1. točka (b) Delegirane uredbe).

(21) Direktiva Vijeća od 20. prosinca 2007. o oslobođenju od poreza na dodanu vrijednost i trošarina na uvoz robe za osobe koje putuju iz trećih zemalja (SL 2007., L 346, str. 6.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 150.; u daljnjem tekstu: Direktiva 2007/74)

(22) Nije u suprotnosti s prethodno navedenim to što se, u skladu s člankom 5. te direktive, definicija „osobne prtljage” odnosi na pakete koje putnik daje na carinsku provjeru. Na temelju tog članka, „osobna prtljaga podrazumijeva cjelokupnu prtljagu koju putnik daje na carinsku provjeru pri dolasku, kao i prtljagu koju daje na pregled istim nadležnim tijelima kasnije, pod uvjetom da može dokazati da je sva navedena prtljaga prijavljena istodobno, u vrijeme polaska, kod tvrtke koja je odgovorna za njezin prijevoz”.

(23) To ne znači da se na neke elemente carinskog postupka nije moguće pozvati kako bi se potvrdilo tumačenje pravila o PDV-u čiji je rezultat istovjetan tumačenju carinskih odredbi.

(24) Presuda od 18. listopada 2007., Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609, t. 20.)

(25) Direktiva Vijeća od 28. svibnja 1969. o usklađivanju odredbi utvrđenih zakonom ili drugim propisom o oslobođenju od poreza na promet i trošarina pri uvozu u međunarodnom prometu (SL 1969., L 133, str. 19.)

(26) Uvodna izjava 1.

(27) Uvodna izjava 2.

(28) Uvodna izjava 4.

(29) Članak 1. stavak 1., za putnike iz trećih država, i članak 2. stavak 1., u okviru međunarodnog prometa.

(30) Tako se objašnjava u presudi od 9. lipnja 1992., Komisija/Španjolska (C-96/91, EU:C:1992:253, t. 5.).

(31) Druga direktiva Vijeća od 12. lipnja 1972. o usklađivanju odredbi utvrđenih zakonom ili drugim propisom o sustavu poreza na promet i trošarina u međunarodnom prometu (SL 1972., L 139, str. 33.)

(32) Direktiva Vijeća od 14. prosinca 1992. o izmjeni Direktive 77/388 u području poreza na dodanu vrijednost i mjerama pojednostavljenja (SL 1992., L 384, str. 47.)

(33) Direktiva Vijeća od 10. travnja 1995. o izmjeni Direktive 77/388 i novim mjerama pojednostavljenja koje se odnose na porez na dodanu vrijednost (SL 1995., L 102, str. 18.)

(34) U 175 ECU-a. Usporednost trenutno više ne postoji, s obzirom na to da je najviši prag oslobođenja od poreza na uvoz 300 eura (ili 430, ovisno o prijevoznom sredstvu), u skladu s člankom 7. Direktive 2007/74, i najmanji prag ukupne vrijednosti isporuke na koju se primjenjuje izuzeće pri izvozu iznosi 175 eura, u skladu s člankom 147. Direktive 2006/112; osim toga, države članice mogu smanjiti iznos.

(35) Vidjeti korelacijsku tablicu iz Direktive 2006/112.

(36) Osoba zadužena za otpremu ili prijevoz jest kupac robe ili treća osoba koja djeluje u njegovo ime, za razliku od izravnog izvoza iz članka 146. stavka 1. točke (a) u okviru kojeg robu otprema ili prevozi prodavatelj ili treća osoba u njegovo ime.

(37) U skladu s prethodno navedenim o odnosu između Direktive na snazi i prethodne direktive: supra bilješka 9.

(38) Drugi primjeri mogli bi uključivati člana posade zrakoplova ili kruzera, studenta ili imigranta koji potječu iz treće države, u odnosu na robu stečenu u razdoblju od tri mjeseca prije napuštanja Unije.

(39) Sadržaj posljednjeg podstavka članka 147. stavka 2. Direktive 2006/112 prethodno se nalazio, kao što sam to već istaknuo, u izmjeni Šeste direktive Direktivom 95/7. Komisija u dokumentu od 2. ožujka 1992. objašnjava svrhu tog stavka: olakšati prolaz kroz carinu putnicima koji su, nakon što su robu kupili u jednoj državi članici, napustili područje Zajednice preko drugog područja, i pritom u njemu obavili formalnosti kojima podliježe povrat PDV-a. U Prijedlogu objavljenom u Službenom listu tjedan dana kasnije (COM (94) 58 final, SL 1994., C 107, str. 7.) to objašnjenje nije preuzeto.

(40) Ne zahtijeva se najkraći rok. Što se tiče oslobođenja od poreza na uvoz, Sud je tvrdio da za ostvarenje prava na oslobođenje nije važno vrlo kratko trajanje putovanja ni apriorno razlikovanje „autentičnih” i „poreznih” putnika (presuda od 12. lipnja 1980., Komisija/Irska, C-158/88, EU:C:1990:242). Smatram da je to rješenje primjenjivo na izuzeće koje se sada analizira.

(41) Nakon što nestane svrha izbjegavanja neoporezivanja, tako da se maksimalni iznos oslobođenja od PDV-a pri uvozu podudara s minimumom potrebnim za ostvarivanje prava na izuzeće pri izvozu (supra, bilješka 34.), razlog za postojanje utvrđivanja minimalnog iznosa jest administrativno pojednostavljenje. Tako se nastoji izbjeći da troškovi upravljanja porezom budu neproporcionalni u odnosu na njegov iznos. Vidjeti po analogiji presudu od 2. srpnja 2009., Har Vaessen Douane Service (C-77/08, EU:C:2009:417, t. 35.).

(42) Vidjeti, među ostalim, presude od 28. ožujka 2019., Vinš (C-275/18, EU:C:2019:265, t. 23.) i od 17. listopada 2019., Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, t. 20.).