

62019CC0656

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,

predstavljeni 16. julija 2020 (1)

Zadeva C-656/19

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Szegedi Törvényszék (županijsko sodišče v Szegedu, prej Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Szegedu), Madžarska))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitve pri izvozu – Blago v osebni prtljagi potnikov, ki nimajo stalnega prebivališča v Uniji – Pojem osebne prtljage – Goljufija – Zavrnitev pravice do odbitka DDV“

1.

Z Direktivo 2006/112/ES (2) je pod nekaterimi pogoji davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) oproščena dobava blaga, ki je odpeljano iz Evropske unije v osebni prtljagi potnikov.

2.

Predložitveno sodišče prosi za razlago Sodišča v zvezi s pojmom „osebna prtljaga potnikov“. Zlasti sprašuje, ali lahko uporabi carinsko zakonodajo, v kateri se uporablja enak ali podoben izraz, (3) ali mora upoštevati izključno „običajni pomen izrazov“.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije. Direktiva 2006/112

3.

Člen 146(1) določa:

„Države članice oprostile naslednje transakcije:

[...]

(b)

dobavo blaga, ki ga pridobitelj, ki nima sedeža na njihovem ozemlju, ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Skupnosti [...];

[...]"

4.

Člen 147 določa:

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

(a)

potnik nima prebivališča v Skupnosti;

(b)

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

(c)

skupna vrednost dobave, skupaj z DDV, je višja od 175 EUR ali protivrednosti v nacionalni valuti, določeni enkrat letno na podlagi tečaja zamenjave, ki je v veljavi prvi delovni dan v oktobru, z uinkom od 1. januarja naslednjega leta.

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

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

[...]"

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

5.

Člen 98 določa:

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

[...]

(b)

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

[...]

3. Odstavek 1(b) se lahko z odstopanji iz členov 99 in 100 uporablja, če kupec v tem okviru nima

sedeža na Madžarskem oziroma, če sedeža ni, tu nima stalnega ali običajnega prebivališča.

[...]"

6.

Člen 99 določa:

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

(a)

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

(b)

tuji potnik svoj pravni položaj dokaže s potovalnimi ali drugimi veljavnimi javnimi osebnimi identifikacijskimi dokumenti, ki jih priznava Madžarska (v nadaljevanju skupaj: potovalni dokumenti);

(c)

organ na točki izstopa izdelkov iz Skupnosti potrdi iznos blaga z navedenega ozemlja z zaznamkom in žigom na obrazcu, ki ga v ta namen zagotavlja državna davčna uprava [...], ob hkratni predložitvi blaga in originalnega računa, ki potrjuje dobavo blaga.

[...]"

7.

V členu 259(10) je tuji potnik opredeljen kot:

„[...] fizična oseba, ki ni državljan nobene države članice Skupnosti niti nima pravice do prebivanja v državi članici Skupnosti, ali oseba, ki sicer je državljan države članice Skupnosti, vendar prebiva zunaj njenega ozemlja“.

II. Dejansko stanje (po navedbah predložitvenega sodišča) (5) in vprašanja za predhodno odločanje

8.

Družba Bakati Plus Kereskedelmi és Szolgáltató Kft (v nadaljevanju: Bakati Plus) je podjetje, ki se ukvarja s trgovino na debelo z okrasnimi rastlinami in trgovino na drobno z drugimi proizvodi, ki se izvaja zunaj prodajaln. Od leta 2015 se je njen letni promet povečal s 50 milijonov na 1 milijardo madžarskih forintov (HUF).

9.

Leta 2016, na katero se nanaša dejansko stanje, je skoraj celotno dejavnost družbe Bakati Plus sestavljala prodaja prehranskih in kozmetičnih izdelkov ter štil v velikih količinah v Srbijo, pri čemer se je blago dobavljalo dvajsetim posameznikom, članom treh družin.

10.

Pooblaščenec družbe Bakati Plus je izdelke odpeljal iz njenega skladišča v skladišče, ki so ga najeli srbski kupci na Madžarskem, v bližini meje s Srbijo.

11.

Na tem kraju je voznik, ki je opravil prevoz, kupcem proti plačilu v gotovini predal blago, račune, ki jih je izdal zastopnik družbe Bakati Plus, in obrazce za zahtevek za vračilo DDV. Blago je bilo nato kot prtljaga turističnih potnikov prepeljano v Srbijo.

12.

Mehanizem za uveljavljanje oprostitve DDV je bil tak: (a) družba Bakati Plus je izpolnila obrazec za zahtevek za vračilo DDV, ki ga je nato potrdil in ožigosal carinski urad izstopa blaga; (b) drugi izvod obrazca je bil vrnjen družbi Bakati Plus; (c) družba Bakati Plus je davek vrnila kupcem v skladu z zakonom o DDV in (d) družba Bakati Plus je v svojem obračunu DDV zaprosila za odbitek vrnjenega zneska.

13.

Družba Bakati Plus je vedela, da so njene stranke blago kupovale, da bi ga preprodajale na srbskem trgu. Zavedala se je tudi, da je bil namen sodelovanja več članov iste družine v tej transakciji, da vrednost posamezne dobave ne bi presegla 1 milijona HUF. Na ta način je v skladu z madžarsko zakonodajo o carinskem postopku prevoz blaga čez mejo med Madžarsko in Srbijo potekal brez težav.

14.

Med davčnim inšpekcijskim nadzorom je Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (nacionalni davčni in carinski urad, davčni in carinski direktorat za županijo Csongrád, Madžarska; v nadaljevanju: prvostopenjski davčni organ) ugotovil, da so nakupi treh srbskih družin pri družbi Bakati Plus presegali okvir osebnih in družinskih potreb in so bili opravljeni z namenom preprodaje, zato je izključil njihovo opredelitev kot „prtljaga potnikov“. Ugotovil je tudi, da to podjetje nima pravice do oprostitve iz drugega naslova.

15.

Na podlagi tega inšpekcijskega nadzora je prvostopenjski davčni organ z odločbo z dne 27. junija 2018 zahteval, naj družba Bakati Plus plača razliko v DDV skupaj z zamudnimi obrestmi, in ji naložil denarno kazen.

16.

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nacionalna davčna in carinska uprava, direktorat za pritožbe, Madžarska) je 31. oktobra 2018 potrdil prvostopenjsko odločbo, ki jo je družba Bakati Plus izpodbijala pri njem. Izpodbijanje je zavrnila s sklicevanjem na sodbo Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska), v skladu s katero:

—

sta za razlago pojma „prtljaga potnikov“ upoštevni tako količina blaga kot pogostost nakupov. Ker ta pojem ni opredeljen niti v zakonu o DDV niti v Direktivi 2006/112, naj bi se v skladu z nacionalno prakso za prtljago potnikov štelo blago, ki ga potnik pridobi za svoje osebne potrebe ali kot darilo in ki nikakor ne sme biti namenjeno za prodajo.

—

Družba Bakati Plus naj tudi ne bi bila upravičena do oprostitve iz naslova dobave blaga za izvoz, saj v zvezi s transakcijami ni prosila za carinjenje za izvoz niti ni bilo predlagano, naj se transakcije obravnavajo kot izvoz: kupci so izrecno prosili, naj se uporabi oprostitev v korist tujih potnikov.

17.

Družba Bakati Plus je izpodbijala drugostopenjsko upravno odločbo pri Szegedi Törvényszék (županijsko sodišče v Szegedu, prej Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (6), Madžarska), ki je Sodišču predložilo ta vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali je s členom 147 Direktive Sveta 2006/112/ES [...] združljiva praksa države članice, v skladu s katero se pojem ‚osebna prtljaga‘, določen kot pojmovni element dobav blaga v korist tujih potnikov, oproščenih davka na dodatno vrednost, izenačuje s pojmom osebnih predmetov, ki je uporabljen v Konvenciji o carinskih olajšavah za potovanja, podpisani 4. junija 1954 v New Yorku, in njenem Dodatnem protokolu, in pojmom ‚prtljage‘, opredeljenim v členu 1, točka 5, Delegirane uredbe Komisije (EU) 2015/2446 o dopolnitvi Uredbe (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta o podrobnih pravilih v zvezi z nekaterimi določbami carinskega zakonika Unije? [(7)]

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

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

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

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

III. Postopek pred Sodiščem

18.

Sodno tajništvo Sodišča je predložitveno odločbo prejelo 4. septembra 2019.

19.

Pisna stališča so predložile družba Bakati Plus, madžarska vlada in Evropska komisija.

IV. Presoja

20.

V skladu z zahtevo Sodišča bosta v teh sklepnih predlogih obravnavani samo prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje, ki se nanašata na pojem „osebna prtljaga potnika“ iz člena 147 Direktive 2006/112.

21.

Vendar se mi zdi primerno pojasniti, da je lahko rešitev spora ne glede na razlago tega pojma v smislu člena 147 Direktive 2006/112 odvisna od drugih elementov presoje, če bi se štelo, da je bilo dejansko stanje umetno vzpostavljeno z dogovorom med prodajalcem blaga in njegovimi srbskimi kupci z namenom zaobiti madžarsko davčno zakonodajo, kot očitno namiguje predložitveno sodišče. (8)

22.

Najprej bom obravnaval drugi del drugega vprašanja za predhodno odločanje, odgovor na katerega je po mojem mnenju mogoče izpeljati iz sodne prakse Sodišča. Nato bom pojasnil, kako je treba po mojem mnenju razlagati izraz „osebna prtljaga potnikov“ iz člena 147 Direktive 2006/112.

23.

V sodni praksi Sodišča v zvezi z oprostitvami DDV je poudarjeno, da gre za avtonomne pojme prava Unije, (9) katerih razlaga (ki mora biti ozka) (10) izhaja iz besedila, konteksta in cilja, ki mu sledi ureditev, katere del so. (11)

A. Dobesedna razlaga. Običajni pomen izraza „osebna prtljaga potnikov“ kot izhodišče (drugi del drugega vprašanja za predhodno odločanje).

24.

V zvezi z dobesedno razlago pojmov iz določb o oprostitvah DDV Sodišče ugotavlja, da je v primeru neobstoja opredelitve v pravu Unije običajni pomen izrazov v vsakdanjem jeziku referenca za določitev njihovega pomena in področja uporabe. Vendar takoj pojasni, da je treba upoštevati „kontekst, v katerem se [izrazi] uporabljajo, in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del so“ (12).

25.

Predložitvenemu sodišču je zato treba odgovoriti, da nacionalna praksa, ki izraz „osebna prtljaga“ iz člena 147 Direktive 2006/112 razlaga izključno na podlagi „običajnega pomena izrazov“, ni v skladu z navedeno sodno prakso. Pri tem „običajnem pomenu“ se ne smeta spregledati konkreten kontekst zakonodaje in njen cilj.

26.

Kadar ni enega samega „običajnega pomena“ izrazov iz zakonodaje, je treba zakonodajo nujno razlagati v skladu z njenim kontekstom in ciljem. Tako je tudi s pojmom, ki je predmet spora v tej zadevi.

27.

Na prvi pogled (in intuitivno) „osebna prtljaga“ potnika zajema predmete, ki jih ima ta na splošno s seboj za lastno uporabo, ter druge majhne predmete, namenjene za darila ali spominke.

28.

S to razlago bi bilo iz člena 147 Direktive 2006/112 izključeno blago za komercialne namene, ki ga potnik odnese s seboj, ko zapuša ozemlje Evropske unije. Vendar to ni edina možna razlaga.

29.

Lahko bi trdili, da se izraz „osebna prtljaga“ pravzaprav nanaša na način prenosa potnikovega blaga. S tega vidika je „osebna prtljaga potnika“ prtljaga, ki se prevaža iz enega kraja v drugega skupaj z osebo, ki potuje, ne glede na njeno vsebino. (13) Obsegala naj bi tako „ročno prtljago“ kot „spremljajočo prtljago“ (14), to je preostale kose prtljage, ki potujejo z istim prevoznim sredstvom kot njihov imetnik v temu namenjenem prostoru (prtljažni prostor letala, prtljažnik avtomobila). S tega vidika komercialna ali nekomercialna narava izvoza ne bi bila upoštevna.

30.

Merilo dobesedne razlage torej ne daje enoznažnega odgovora. Kot sem že navedel, je treba upoštevati merila sistematične in teleološke razlage.

B. Okvir in cilji oprostitve DDV pri izvozu blaga v osebni prtljagi potnika

1. Kontekstualna razlaga

31.

Člen 147 Direktive 2006/112 je drugi od dveh členov v poglavju 6 (naslovljenem „Oprostitve pri

izvozu“) naslova IX („Oprostitve“). ?len 147 je pravzaprav zgolj dolo?ba za izvajanje zlasti ?lena 146(1)(b).

32.

Direktiva 2006/112, zlasti naslov IX, njegovo poglavje 6 in predvsem ?lena 146 in 147 po mojem mnenju sestavljajo razlagalni krog izraza „osebna prtljaga“ potnika, ki se uporablja v zadnjenavedenem ?lenu. Ta krog lahko poleg tega zajema še drugo zakonodajo v zvezi s sistemom DDV.

33.

Predložitveno sodiš?e in deloma Komisija (15) pa v ospredje postavljata pravila s carinskega podro?ja. Za?el bom s sklicevanjem nanje in na njihovo vlogo „konteksta“.

a) Sistem DDV in carinski postopek

34.

Nacionalna praksa, katere zdru?ljivost z Direktivo 2006/112 se izpodbija v sporu, se sklicuje na dva pojma, zna?ilna za podro?je carine:

—

pojem „osebni predmeti“ iz Konvencije o carinskih olajšavah za potovanja, podpisane 4. junija 1954 v New Yorku, in njenega Dodatnega protokola; (16)

—

pojem „prtljaga“ iz Delegirane uredbe, ki je bila sprejeta za izvajanje carinskega zakonika Unije. (17)

35.

Naj takoj pojasnim, da Evropska unija ni pogodbenica Newyorške konvencije iz leta 1954, ki v tej fazi prav tako ne zavezuje vseh držav ?lanic.

36.

Vendar je bila s Sklepom Sveta z dne 15. marca 1993 v imenu (tedanje) Skupnosti potrjena Konvencija o za?asnem uvozu, podpisana 26. julija 1990 v Istanbulu, in z nekaterimi pridržki sprejete njene priloge. (18) V zadnjenavedeni konvenciji je povzeta Newyorška konvencija, vendar ne v celoti.

37.

Vendar mi ni treba obravnavati, kateri vidiki te konvencije in Delegirane uredbe bi bili lahko upoštevni v tej zadevi.

38.

Seveda obstaja tesna povezava med carinskimi predpisi in predpisi o DDV, kar poleg drugih ciljev olajša usklajeno upravljanje davkov. Vendar ta povezanost vseeno ne omogo?a, da bi brez nadaljnega sprejeli premiso predložitvenega sodiš?a, ki jo je Sodiš?e v drugih sodbah zavrnilo „zaradi razlik v strukturi, predmetu in namenu med tem sistemom [DDV] in ureditvijo Skupnosti v

zvezi s pobiranjem carin“. (19)

39.

Obravnavanje osebne prtljage potnika na enem in drugem področju ponazarja te razlike.

—

S carinskega vidika se osebna prtljaga potnika nanaša na omejeni prevoz katerega koli blaga, ne glede na njegovo naravo. Vse, kar sestavlja prtljago, je predmet carinskih predpisov. Uporaba blaga za komercialne ali nekomercialne namene (pa tudi drugi dejavniki, kot sta količina ali masa blaga) je lahko upoštevana pozneje pri določitvi veljavnega carinskega postopka. (20)

—

Nasprotno je oprostitev DDV pri prevozu blaga, ki ga uvozijo potniki iz tretjih držav, že na začetku in izrecno pogojena z nekomercialno naravo uvoza. Tako člen 4 Direktive 2007/74/ES določa: (21) „Države članice na podlagi mejnih vrednosti ali količinskih omejitev oprostitjo plačilo DDV in trošarine na blago, uvoženo v osebni prtljagi potnikov, pod pogojem, da je uvoz nekomercialne narave.“ (22)

40.

Zdaj je treba obravnavati ravno to, ali zahteva iz prejšnjega odstavka (nekomercialna narava) velja ne le, ko gre za oprostitev DDV pri uvozu, temveč tudi pri dobavi blaga, ki se izvozi iz Evropske unije v osebni prtljagi potnikov.

41.

Na podlagi analize izvora in razvoja pravil Unije o DDV (ki je privedel do člena 147 Direktive 2006/112) ter njihove povezave s predhodnicami Direktive 2007/74 bom zagovarjal stališče, da sistem DDV, in ne carinski postopek, zagotavlja ustrezen okvir za rešitev težav pri razlagi. (23)

42.

To je tudi merilo, ki ga narekuje sodna praksa Sodišča na tem področju: oprostitve tega davka je treba razlagati glede na „splošni kontekst skupnega sistema DDV“. (24)

b) Predhodna zakonodaja. Direktiva 69/169/EGS (25)

1) Oprostitev pri uvozu

43.

Za določitev področja uporabe člena 147 Direktive 2006/112 se je treba vrniti na začetek harmonizacije prometnih davkov na uvoz pri mednarodnih potovanjih (Direktiva 69/169).

44.

Direktiva 69/169 je izhajala iz stanja harmonizacije posrednih davkov v tistem obdobju, pri čemer je bilo opozorjeno, da bodo do takrat, ko bo usklajevanje posrednih davkov doseglo visoko stopnjo, ohranjeni davki na uvoz in odpust davka na izvoz pri trgovini med državami članicami. (26)

45.

Da bi se spodbudilo „zaveda[nje] realnosti skupnega trga“ (27), so bile z Direktivo 69/169 harmonizirane določbe o oprostitvi prometnega davka pri nekaterih vrstah uvoza, ki ga opravijo potniki. Blago, kupljeno v državah izstopa, je bilo obdavčeno; s tem, da se je država vstopa odpovedala zaradi unavanju prometnega davka, je bilo preprečeno dvojno obdavčevanje. Vendar namen ni bil popolna neobdavčitev. (28)

46.

Da bi bil uvoz upravičen do oprostitve, je moralo biti blago v osebni prtljagi potnikov, ni smelo biti komercialne narave in njegova skupna vrednost ni smela presegati določene zneska. (29)

47.

V členu 3 Direktive 69/169 je bil nekomercialni uvoz opredeljen kot uvoz, ki je priložnosten in sestavljen izključno iz blaga za osebno ali družinsko rabo potnikov ali blaga, namenjenega za darila, pri čemer narava in količina takega blaga ni smela biti taka, da bi vzbujala dvom o nekomercialni naravi uvoza.

2) Odpust davka na izvoz. Nekomercialna narava izvoza

48.

Oprostitev davka na uvoz pri omejeni menjavi ni smela povzročiti popolne neobdavčitve. Zato je člen 6 Direktive 69/169 v svoji prvotni različici državam članicam nalagal obveznost sprejetja ukrepov, s katerimi je bil preprečen odpust davka za dobave blaga potnikom, katerih stalno prebivališče, običajno prebivališče ali kraj dela je bil v državi članici, saj so že koristili sistem oprostitve pri uvozu.

49.

Prepoved odpusta davka na izvoz je bila postopoma liberalizirana zaradi tehničnih težav, ki jih je povzročala, in zaradi preprečevanja dvojnega obdavčevanja. (30) Za obravnavano zadevo je pomembno, da je bil člen 6 Direktive 69/169 z Direktivo 72/230/EGS (31) spremenjen tako, da so lahko države članice glede prodaje v trgovini na drobno pod določenimi pogoji dovolile odpust prometnega davka na blago, ki ga v osebni prtljagi prenašajo potniki, ki zapuščajo državo članico.

50.

Za potnike s prebivališčem v drugi državi članici je bil odpust mogoč od določene vrednosti naprej, ki je morala biti vsekakor višja od zneska oprostitve pri uvozu na področju prometa potnikov znotraj Skupnosti v skladu s to direktivo. Za potnike s prebivališčem zunaj Skupnosti so bile za določitev te spodnje meje pristojne države članice.

51.

Čeprav nekomercialna narava izvoza ni izrecno navedena, je treba glede na kontekst člena 6 Direktive 69/169 šteti, da se nanaša izključno na nekomercialno blago, kot je bilo opredeljeno v členu 3 te direktive.

3) Pranje člena 6 Direktive 69/169 in poznejši razvoj

52.

Leta 1977 je bila sprejeta Šesta direktiva, katere naslov X je urejal oprostitve davka. V njem je člen 15(2) določal oprostitve pri izvozu in podobnih transakcijah. Ta člen ni vseboval nobenega posebnega sklicevanja na prenašanje v osebni prtljagi potnikov.

53.

Oprostitev DDV pri uvozu je v skladu s členom 14(1)(d) Šeste direktive še vedno urejala Direktiva 69/169.

54.

Člen 6 Direktive 69/169 je bil v skladu s členom 1(25) Direktive 92/111/EGS s 1. januarjem 1993 rutan. (32)

55.

Z Direktivo 92/111 je bil v člen 15 Šeste direktive vstavljen dodaten odstavek o ureditvi za potnike, s katerim je bila Komisija pozvana, naj Svetu predloži predloge za določitev izvajanja oprostitve pri dobavah blaga v trgovini na drobno za blago, ki se prenaša v osebni prtljagi potnikov.

56.

V besedilu člena 15, ki je bilo sprejeto pozneje (z Direktivo 95/7/ES (33)), je besedilo odstavka 2 postalo praktično tako, kot je zapisano v členu 147 veljavne Direktive 2006/112. Ne vsebuje torej navedbe „nekomercialne narave“, kot je bila v Direktivi 69/169 in je danes ohranjena v Direktivi 2007/74 (ki je nadomestila Direktivo 69/169 na področju oprostitve pri uvozu iz tretjih držav).

57.

Kljub temu molku ni v zakonodajnem postopku, ki je privedel do člena 15(2) Šeste direktive, v skladu z besedilom iz leta 1995 ne kaže, da bi bil namen oprostitve razširiti na dobave blaga (predvidenega za prevoz v osebni prtljagi potnika), namenjenega za prodajo. Menim, da bi morala biti tako velika sprememba kje zabeležena; nanjo ni mogoče sklepati zgolj na podlagi opustitve.

58.

Poleg tega je bila ohranjena povezava te določbe z Direktivo 69/169:

—

po eni strani se je glede izraževanja skupne vrednosti izvoza v nacionalni valuti sklicevala na člen 7(2) Direktive 69/169;

—

po drugi je bil kot najnižja vrednost, s katero je bila pogojena oprostitve iz člena 15(2) Šeste direktive, in kot najvišja vrednost za uveljavitev oprostitve pri uvozu v osebni prtljagi pri potovanju v Skupnost iz tretje države, ki jo je urejala Direktiva 69/169, določen isti znesek (34).

59.

Skratka, člen 15(2) Šeste direktive je bilo treba razlagati tako, da se je uporabljal samo za dobavo

blaga, ki se prenaša v osebni prtljagi potnika brez komercialnih namenov. Tako je bila ohranjena vzporednost s pogoji uveljavljanja oprostitve pri uvozu blaga v osebni prtljagi potnikov iz tretjih držav.

c) Od Šeste direktive do Direktive 2006/112

60.

Z besedilom člena 146(1)(b) in člena 147 Direktive 2006/112 je povzeto besedilo člena 15(2) Šeste direktive. (35) Predhodna zakonodaja, ki sem jo predstavil, potrjuje, da je ustrezní kontekst za določitev področja uporabe oprostitve pri dobavi blaga, ki se prevaža v osebni prtljagi potnika, veljavna direktiva, in ne carinski predpisi.

61.

Člen 147 Direktive 2006/112 ni ločena določba, temveč, kot sem že povedal, poseben primer oprostitve pri „posrednem izvozu“ (36), ki je določena v členu 146(1)(b).

62.

Čeprav bi zato lahko na prvi pogled sklepali, da oba člena urejata dobavo za izvoz, ne glede na njegovo (komercialno ali nekomercialno) naravo, menim, da ni tako.

63.

Prvič, pripravljeno gradivo za Direktivo 2006/112 ne napotuje na namen izvoza blaga, ki se prevaža v prtljagi potnika. Zato in ker le povzema prejšnjo zakonodajo, sklepam, da so ohranjene tudi njene predpostavke. (37)

64.

Drugič, člen 147 Direktive 2006/112 z naštetimi pogoji opiše položaj, ki ga določajo osebni (v zvezi s potnikom) in objektivni elementi (v zvezi s potovanjem in blagom), ki niso združljivi z idejo komercialnega izvoza.

—

V zvezi s potnikom sklicevanje na dokaz o njegovem prebivališču zunaj Evropske unije (osebna izkaznica ali enakovreden dokument) kaže, da gre za fizično osebo.

—

Zahteva, da mora imeti potnik stalno ali občasno prebivališče zunaj Unije, kaže, da je mišljen kot negospodarski subjekt (verjetno turist, čeprav ne samo to) (38).

—

Ta ideja (priložnostnega potnika) je potrjena tudi z domnevo, da lahko potuje znotraj Unije, (39) ter z najdaljšim rokom treh mesecev od dobave blaga, po preteku katerega ni več upravičen do oprostitve. (40)

—

Predmeti morajo imeti omejen obseg in količino, saj jih mora potnik prenašati s seboj med potovanjem znotraj Evropske unije, dokler je ne zapusti, če želi uveljavljati oprostitev.

–

Zahtevano je, da blago skupaj presega določeno vrednost (čeprav lahko države članice ta znesek znižajo). Nizek znesek, določen v Direktivi 2006/112, in samo dejstvo, da je določen (41), potrjujeta, da izvoz nima komercialnega namena.

65.

Tudi s časom in načinom uveljavljanja oprostitve se potrjuje ta ideja. Prav zato, ker je značilna predpostavka člena 147, da gre za blago za lastno, nekomercialno uporabo potnika, ni mogoče izključiti, da ga bo ta porabil, dokler je v Uniji, kar pomeni, da mora v tem primeru plačati DDV. Zato se oprostitev ne uporablja, ko je predmet pridobljen, temveč pozneje, v obliki vračila DDV, pod pogojem, da je blago dokazano zapustilo ozemlje Unije.

2. Teleološka razlaga

66.

Člen 147 se ujema s teoretično podlago, ki je skupna oprostitvam pri izvozu: ker je DDV davek na potrošnjo v davčni jurisdikciji, izvoženo blago pa bo potrošeno zunaj nje, se za dobavo tega blaga ne sme uporabljati. (42) S tem se prepreči dvojno obdavčevanje.

67.

Dodati bi bilo mogoče, da ima člen 147 Direktive 2006/112 poleg tega še drug poseben namen, povezan z možnostjo, ki se priznava državam članicam, da oprostijo davka dobave blaga, katerih skupna vrednost je nižja od določene v tem členu.

68.

Na podlagi te možnosti se lahko države članice, ki to želijo, odredijo pobiranju davka pri nakupih z nizkim zneskom, s čimer spodbujajo nakupovanje izdelkov tako, da razširijo nabor tistih, za katere se uporablja vračilo DDV.

69.

Ker je ta namen običajno združen s promocijo turizma, gre v prid trditvi, da „osebna prtljaga potnika“ v smislu iz člena 147 Direktive 2006/112 ne obsega izvoza, namenjenega trgovanju.

70.

Z drugačno razlago, ki bi v okviru pravila o oprostitvi za dobavo blaga, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, vključila tudi izvoz tega blaga za nadaljnjo preprodajo, bi se povzročil dvom o samem razlogu za posebno ureditev iz člena 147 Direktive 2006/112.

71.

Ložena ureditev oprostitve za dobave blaga, ki se prevaža v osebni prtljagi potnika, je posledica zavestne odločitve zakonodajalca Unije, ki njenih normativnih elementov ni želel izenačiti z elementi, ki veljajo za običajni izvoz za komercialne namene, temveč jih je želel razlikovati od njih. Ureditvi imata različna cilja.

72.

Nasprotna razlaga bi poleg tega pomenila, da sta člen 146(1)(b) in člen 147 Direktive 2006/112 alternativna, kar bi imelo temu primerne posledice za potrjevanje izstopa blaga z ozemlja Unije in nadzor nad izvozom.

73.

Za določitev komercialne narave za namene oprostitve skratka predlagam, da se (smiselno) upošteva merilo iz člena 6 Direktive 2007/74 v zvezi z oprostitvijo pri uvozu za potnike iz tretjih držav. V skladu s to določbo bi bil nekomercialni izvoz priložnostni izvoz blaga za osebno ali družinsko rabo ali blaga, namenjenega za darila. Narava in količina blaga morata biti takšni, da ne vzbujata dvomov glede tega, da se blago izvaža v nekomercialne namene.

V. Predlog

74.

Glede na navedeno predlagam, naj se na prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Szegedi Törvényszék (županijsko sodišče v Szegedu, Madžarska), odgovori:

—

„Pojma ‚osebna prtljaga potnikov‘ iz člena 147 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ni treba razlagati izključno glede na običajni pomen izrazov, temveč tudi glede na kontekst, v katerem se uporablja, in cilje, ki jim sledi ureditev v zvezi s tem davkom.

—

Konvencija o carinskih olajšavah za potovanja, podpisana 4. junija 1954 v New Yorku, in njen Dodatni protokol ter člen 1(5) Delegirane uredbe Komisije (EU) 2015/2446 o dopolnitvi Uredbe (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta o podrobnih pravilih v zvezi z nekaterimi določbami carinskega zakonika Unije nista okvir za razlago člena 147 Direktive 2006/112.

—

Oprostitev davka na dodano vrednost za dobave blaga, ki se iz Evropske unije prevaža v osebni prtljagi potnikov v smislu člena 147 Direktive 2006/112, je med drugim pogojena z nekomercialno naravo izvoza.“

(1) Jezik izvirnika: španščina.

(2) Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

(3) To vprašanje je bilo v prejšnjih zadevah obravnavano z drugih vidikov: sodbe z dne 9. junija 1992, Komisija/Španija (C-96/91, EU:C:1992:253); z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), in z dne 28. februarja 2018, Piekowsky (C-307/16, EU:C:2018:124).

(4) Zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: zakon o DDV).

(5) Družba Bakati Plus v stališih izpodbija to predstavitev in navaja dodatne elemente. Vendar kot je Sodišče opozorilo v sodbi z dne 2. aprila 2020, Coty Germany (C-567/18, EU:C:2020:267, točka 22), „[k]er je samo predložitveno sodišče pristojno za ugotovitev in presojo dejanskega stanja zadeve, ki mu je predložena v odločanje, mora Sodišče na celoma svojo preužitev omejiti na elemente, za katere se je predložitveno sodišče odločilo, da mu jih predloži, ter tako upoštevati položaj, ki ga to sodišče šteje za ugotovljen, in ne more biti vezano na domneve ene od strank v postopku v glavni stvari“.

(6) Upravno in delovno sodišče v Szegedu, Madžarska.

(7) UL 2015, L 343, str. 1, v nadaljevanju: Delegirana uredba.

(8) V skladu s členom 131 Direktive 2006/112 se „[o]prostitve iz poglavij 2 do 9 [...] uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab“. Moj poudarek.

(9) Sodba z dne 18. oktobra 2007, Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609, točka 20). V njej je bila preučena Šesta Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki je neposredna predhodnica veljavne direktive in katere razlago je treba upoštevati (z izjemami, ki tu niso upoštevne). O razmerju med tema direktivama na splošno glej uvodni izjavi 1 in 3 Direktive 2006/112.

(10) Prav tam (točka 22 in navedena sodna praksa).

(11) Sodba z dne 26. maja 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, točka 27).

(12) Prav tam.

(13) To je v bistvu razlaga, ki jo v zvezi z vprašanjem predložitvenega sodišča predlaga Komisija.

(14) V zvezi z izrazom „spremljajoča prtljaga“ glej opombo 22 spodaj.

(15) Točka 45 in naslednje njenega stališča. To stališče, čeprav bolj previdno, zavzema tudi madžarska vlada.

(16) V nadaljevanju: Newyorška konvencija iz leta 1954. Konvencija zavezuje Madžarsko. V skladu z njenim členom 2 izraz „osebni predmeti“ pomeni „vsa oblačila in druge nove ali rabljene predmete, ki jih turist morda potrebuje za svojo osebno uporabo, ob upoštevanju vseh okoliščin njegovega potovanja, razen blaga, ki se uvaža za komercialne namene“.

(17) V skladu s členom 1(5) Delegirane uredbe je „prtljaga“ „vse blago, ki se prevaža s kakršnimi koli sredstvi v okviru potovanja fizične osebe“.

(18) Sklep 93/329/EGS o sklenitvi Konvencije o zašasnem uvozu in sprejetju njenih prilog (UL,

posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 5, str. 3).

(19) Sodba z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 28). Na to dvojnost sistemov sem se skliceval v sklepnih predlogih z dne 12. januarja 2016 v združenih zadevah Eurogate Distribution in DHL Hub Leipzig (C-226/14 in C-228/14, EU:C:2016:1, točka 91) ter z dne 13. decembra 2016 v zadevi Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2016:944, točka 66).

(20) Tako je glede carinskega statusa (člen 119(3)(f) Delegirane uredbe) in obravnave blaga po določenem postopku carinske deklaracije (člen 135(1)(b) in člen 137(1)(b) Delegirane uredbe).

(21) Direktiva Sveta z dne 20. decembra 2007 o oprostitvi plačila davka na dodano vrednost in trošarine na uvoz blaga za osebe, ki potujejo iz tretjih držav (UL 2007, L 346, str. 6, v nadaljevanju: Direktiva 2007/74).

(22) Ne glede na navedeno je „osebna prtljaga“ v skladu s členom 5 te direktive opredeljena kot vsa prtljaga, ki jo potnik predloži carinskim organom. V skladu s tem členom se „[z]a namen uporabe oprostitev [...] kot osebna prtljaga šteje vsa prtljaga, ki jo potnik lahko predloži carinskim organom ob prihodu, ter prtljaga, ki jo pozneje predloži istim organom in za katero se lahko dokaže, da je bila v času njegovega odhoda registrirana kot spremljajoča prtljaga pri družbi, ki je bila odgovorna za njegov prevoz“.

(23) To ne pomeni, da se ni mogoče sklicevati na nekatere elemente carinskega postopka, da bi potrdili razlago pravil o DDV, katere rezultat se ujema z razlago carinskih pojmov.

(24) Sodba z dne 18. oktobra 2007, Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609, točka 20).

(25) Direktiva Sveta z dne 28. maja 1969 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov o oprostitvi prometnega davka in trošarin na uvoz pri mednarodnih potovanjih (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 8).

(26) Prva uvodna izjava.

(27) Druga uvodna izjava.

(28) Četrta uvodna izjava.

(29) Člen 1(1) za potnike iz tretjih držav in člen 2(1) pri potovanjih znotraj Skupnosti.

(30) To je pojasnjeno v sodbi z dne 9. junija 1992, Komisija/Španija (C-96/91, EU:C:1992:253), točka 5.

(31) Druga direktiva Sveta z dne 12. junija 1972 o usklajevanju zakonov in drugih predpisov v zvezi z pravili, ki urejajo prometni davek in trošarino, ki se uporabljajo pri mednarodnih potovanjih (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 18).

(32) Direktiva Sveta z dne 14. decembra 1992 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 224).

(33) Direktiva Sveta z dne 10. aprila 1995 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi novih ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274).

(34) 175 ECU. Te vzporednosti danes ni, saj je v skladu s členom 7 Direktive 2007/74 najvišji prag za oprostitev pri uvozu 300 EUR (ali 430, odvisno od načina prevoza), najnižja meja skupne vrednosti dobav, za katere velja oprostitev pri izvozu, pa je v skladu s členom 147 Direktive 2006/112 175 EUR; države članice lahko poleg tega določijo nižji znesek.

(35) Glej korelacijsko tabelo Direktive 2006/112.

(36) Za špedicijo ali prevoz poskrbi pridobitelj blaga ali tretja oseba za njegov račun v nasprotju z neposrednim izvozom iz člena 146(1)(a), pri katerem blago odpošlje ali odpelje prenosnik ali tretja oseba za njegov račun.

(37) V skladu z zgoraj navedenim, kar zadeva povezavo med veljavno in prejšnjo direktivo: opomba 9 zgoraj.

(38) Drugi primeri bi bili lahko, da je član letalske ali ladijske posadke, študent ali izseljenec iz tretje države, v zvezi z blagom, ki ga je pridobil v treh mesecih, preden je zapustil Unijo.

(39) Kot sem že navedel, izhaja zadnji pododstavek člena 147(2) Direktive 2006/112 iz spremembe Šeste direktive z Direktivo 95/7. Komisija je v dokumentu z dne 2. marca 1992 pojasnila namen tega pododstavka: olajšati carinjenje potnikom, ki so blago pridobili v eni državi članici, ozemlje Unije pa zapuščajo v drugi in v tej opravijo formalnosti, ki so pogoj za vračilo DDV. Predlog, objavljen v Uradnem listu teden dni kasneje (COM(94) 58 final, UL 1994, C 107, str. 7), ne vsebuje tega pojasnila.

(40) Najkrajši rok ni določen. V zvezi z oprostitvami pri uvozu je Sodišče ugotovilo, da z vidika uveljavljanja oprostitve ni upoštevana kratkotrajnost potovanja in s tem vnaprejšnje razlikovanje med „pravimi“ potovanji in potovanji izključno zaradi oprostitve davka (sodba z dne 12. junija 1980, Komisija/Irska, C-158/88, EU:C:1990:242). Menim, da je to rešitev mogoče prenesti na oprostitev v obravnavani zadevi.

(41) Odkar namen ni več preprečevanje neobdavčitve in je zgornja meja za oprostitev DDV pri uvozu enaka spodnji meji za možnost oprostitve pri izvozu (opomba 34 zgoraj), je razlog za določitev najnižjega zneska upravna poenostavitve. Na ta način se poskuša preprečiti, da bi bili stroški upravljanja davka nesorazmerni glede na njegov znesek. Glej po analogiji sodbo z dne 2. julija 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417, točka 35).

(42) Glej med drugim sodbi z dne 28. marca 2019, Vinš (C-275/18, EU:C:2019:265, točka 23), in z dne 17. oktobra 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, točka 20).