

Zadeva C-656/19

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

4. september 2019

Predložitveno sodišče:

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sodišče za upravne
ter delovne in socialne spore v Szegedu, Madžarska)

Datum predložitvene odločbe:

22. avgust 2019

Tožeča stranka:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Tožena stranka:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nacionalna
davčna in carinska uprava, direktorat za pritožbe, Madžarska)

Predmet postopka v glavni stvari

Tožba v upravnem sporu z davčnega področja.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Prvič, predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe je na eni strani ugotoviti, ali je s členom 147 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) združljiva praksa države članice, ki pojem „osebna prtljaga“ v smislu Direktive o DDV izenačuje s pojmom prtljage, določenim v drugih pravnih predpisih. Na drugi strani se v primeru nikalnega odgovora na to vprašanje prosi, naj se pojasni, kako je treba opredeliti pojem „osebna prtljaga“ iz člena 147 Direktive o DDV, in v zvezi s tem, ali je v skladu s pravom Unije nacionalna praksa, v skladu s katero davčni organi države članice upoštevajo izključno „običajni pomen izrazov“.

Drugič, predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe je tudi na eni strani razlaga členov 146 in 147 Direktive o DDV, v skladu s katero je treba, če davčni zavezanec nima pravice do oprostitve v skladu s členom 147 navedene direktive, preučiti, ali je mogoče uporabiti oprostitve dobav blaga za izvoz v skladu s členom 146 iste direktive, čeprav se niso izvedle zakonsko predvidene carinske formalnosti. Na drugi strani se s predlogom za sprejetje predhodne odločbe poskuša pojasniti, ali je mogoče pravno transakcijo opredeliti kot dobavo blaga za izvoz, ki je oproščena DDV, v nasprotju z jasnim namenom stranke.

Tretjič, s predlogom za sprejetje predhodne odločbe se poskuša ugotoviti, ali je v okoliščinah spora o glavni stvari 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, združljiva s členoma 146 in 147 Direktive o DDV ter načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti, ki veljata v pravu Unije.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je s členom 147 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) združljiva praksa države članice, v skladu s katero se pojem „osebna prtljaga“, določen kot pojmovni element dobav blaga v korist tujih potnikov, oproščenih davka na dodatno vrednost, izenačuje s pojmom osebnih predmetov, ki je uporabljen v Konvenciji o carinskih olajšavah za potovanja, podpisani 4. junija 1954 v New Yorku, 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?
2. V primeru nikalnega odgovora na prejšnje vprašanje: kako je treba opredeliti pojem „osebna prtljaga“ iz člena 147 Direktive o DDV glede na to, da ga navedena direktiva ne opredeljuje? 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, odvisno od primera, ali je mogoče uporabiti oprostitve 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 je, če ni mogoče uporabiti oprostitve v korist tujih potnikov, transakcija lahko predmet oprostitve DDV iz naslova izvoza, ali se pravna transakcija opredeli

kot dobava blaga za izvoz, ki je oproščena DDV, v nasprotju z namenom, ki ga je izrazila stranka ob oddaji naročila?

5. V primeru pritrdilnega odgovora na tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje, 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, vendar ga je tuji kupec kljub temu želel odnesti z ozemlja pod režimom tujih potnikov, zaradi česar je izdajatelj računa ravnal slaboverno, ko je izdal obrazec za zahtevek za vračilo davka, predviden za to 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 odpeljano z Madžarske kot prtljaga potnikov, združljiva s členoma 146 in 147 Direktive o DDV ter načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti, ki veljata v pravu Unije?

Navedene določbe prava Unije in mednarodnega prava

- Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, popravki v UL 2007, L 335, str. 60, in UL 2015, L 323, str. 31): členi 146, 147 in 273.
- Delegirana uredba Komisije (EU) 2015/2446 z dne 28. julija 2015 o dopolnitvi Uredbe (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta o podrobnih pravilih v zvezi z nekaterimi določbami carinskega zakonika Unije (UL 2015, L 343, str. 1; popravki v UL 2016, L 87, str. 35, UL 2016, L 264, str. 43, in UL 2017, L 101, str. 164).
- Sodna praksa Sodišča Evropske unije, zlasti: sodbe z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, točka 29; sodba z dne 17. maja 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321; sodba z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Navedene določbe nacionalnega prava

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: zakon o DDV): členi 98, 99, 153/A(1) in 259, točka 10.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon XCII iz leta 2003 o splošnem davčnem postopku): člen 170.

- A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (zakon CXXII iz leta 2010, o nacionalni davčni in carinski upravi; v nadaljevanju: zakon o nacionalni davčni in carinski upravi): člen 12/A.
- A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (uredba-zakon št. 2 iz leta 1964 o razglasitvi Konvencije o carinskih olajšavah za potovanja, podpisani 4. junija 1954 v New Yorku, in Dodatnega protokola k navedeni konvenciji, v nadaljevanju: Newyorška konvencija): člen 2.
- Sodba Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska) št. KfV.1.35 502/2016/6 z dne 8. decembra 2016.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Glavna dejavnost tožeče stranke je bila do aprila 2015 trgovina na debelo z okrasnimi rastlinami, od takrat pa druga trgovina na drobno zunaj prodajaln. Od leta 2015 se je letni promet tožeče stranke povečal s prejšnjih 50 milijonov madžarskih forintov (v nadaljevanju: HUF) na milijardo HUF na leto.
- 2 V letu 2016, na katero se nanaša spor o glavni stvari, je skoraj celotno dejavnost tožeče stranke (približno 95 %) sestavljala prodaja različnih prehranskih in kozmetičnih izdelkov ter čistil dvajsetim posameznikom z namembnim krajem na ozemlju, ki ni bilo ozemlje Skupnosti, v obravnavanem primeru v Srbiji. Tožeča stranka je vedela, da srbski kupci, ki so velikokrat od nje kupovali velike količine blaga, pripadajo trem družinam ter da je to blago zapustilo Madžarsko kot osebna prtljaga kupcev in je bilo namenjeno v Srbijo.
- 3 Zastopnik tožeče stranke je izstavil dokazilo o dobavah blaga na podlagi informacij, ki so mu jih po telefonu sporočili kupci ob oddaji naročila. Pooblaščenec tožeče stranke je blago odpeljal od trgovine tožeče stranke v Szegedu (Madžarska) do trgovine, ki so jo najemali srbski kupci, ki so bili fizične osebe, v bližini meje med Madžarsko in Srbijo, v madžarskem kraju, in sicer v Tompi. Na tem kraju je voznik, ki je opravil prevoz, kupcem skupaj z blagom izročil račune, ki jih je izdal zastopnik tožeče stranke, in obrazce za zahtevek za vračilo davka v okviru režima tujih potnikov, oni pa so morali v zameno v gotovini plačati kupoprodajno ceno. Blago se je nato kot prtljaga turističnih potnikov prepeljalo od Tompe do Srbije.
- 4 Ni sporno, da je tožeča stranka vedela, da njene stranke niso kupovale zadevnega blaga za osebne ali družinske potrebe, temveč zato da ga bodo prodale na srbskih trgih. Tožeča stranka je prav tako vedela, da so družinski člani sodelovali zato, da vrednost vsake dobave ne bi preseгла milijona HUF, kar je v skladu z notranjimi predpisi madžarskih carinskih organov na področju carinskega postopka poenostavilo nemoten čezmejni tranzit blaga med Madžarsko in Srbijo.

- 5 V zvezi z navedenim blagom so bili kupci upravičeni do oprostitve davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v korist tujih potnikov na naslednji način: tožeča stranka je izpolnila obrazec za zahtevek za vračilo DDV, ki ga je carinski urad izstopa nato potrdil in ožigosal, v nekaterih primerih z navedbo „Zapustitev ozemlja Skupnosti: Tompa“, po čemer se je tožeči stranki vrnila kopija obrazca, ta pa je kupcem vrnila DDV v gotovini.
- 6 Kupci so v vseh primerih prosili za izdajo obrazca za zahtevek za vračilo davka kot tuji potniki, ne da bi kadar koli pomislili, da pri tem, ko so iznesli zadevno blago z ozemlja, ni šlo za osebno prtljago potnikov, temveč za dobavo blaga za izvoz.
- 7 V skladu z zgoraj opisanim je tožeča stranka kupcem vrnila davek – v skupni višini 339.788.000 HUF (približno 1.038.000 EUR) – v skladu s členom 99(9) zakona o DDV, na podlagi katerega ima dobavitelj blaga, če je zaračunal DDV ob dobavi blaga in je zaračunani davek vrnil tujemu potniku ter je poleg tega pred tem ta DDV plačal in obračunal kot dolgovani davek, pravico, da čim prej v obdobju obračuna davka, v katerem je prišlo do tega vračila tujemu potniku, v obračunu dolgovanega davka odbije vrnjeni davek. Dokazila o zahtevku za vračilo davka v korist tujih potnikov kaže na to, da je zadevno blago vsekakor zapustilo madžarsko ozemlje.
- 8 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (davčni in carinski direktorat za provinco Csongrád (Madžarska), ki spada k nacionalni davčni in carinski upravi; v nadaljevanju: prvostopenjski davčni organ) je z odločbo z dne 27. junija 2018, ki jo je sprejel na podlagi inšpekcijskega nadzora spornega davčnega obdobja, od tožeče stranke zahteval plačilo razlik v DDV v višini 340.598.000 HUF (približno 1.041.000 EUR), globe v višini 163.261.000 HUF (približno 499.000 EUR) in zamudnih obresti v višini 7.184.000 (približno 22.000 EUR). Ugotovil je, da so pridobitve presegale osebne in družinske potrebe in da so bile izvedene z namenom preprodaje, zaradi česar jih ni mogoče opredeliti kot prtljaga potnikov. Ugotovilo je, da tožeča stranka prav tako nima pravice do oprostitve iz naslova izvoza, saj nihče ni prosil za carinjenje za izvoz v zvezi s temi transakcijami, tožeča stranka pa prav tako ni imela dokumentacije, ki je za to potrebna. Tožeča stranka prav tako ne ustreza opredelitvi izvoznika, saj prodanega blaga ni več imela v posesti, ko ga je dobavila kupcem v njihovi trgovini, in sicer v trgovini, ki je bila v madžarskem kraju na meji med Srbijo in Madžarsko, zaradi česar tožeča stranka ni mogla poskrbeti za prevoz blaga v namembni kraj zunaj carinskega območja Skupnosti.
- 9 Tožena stranka je potrdila prvostopenjsko odločbo, ki jo je pred njo izpodbijala tožeča stranka, z odločbo z dne 31. oktobra 2018. V obrazložitvi svoje odločbe je tožena stranka pojasnila, da je davčni organ na podlagi inšpekcijskega nadzora ugotovil, da transakcij ni mogoče opredeliti kot dobave v korist tujih potnikov, zaradi česar je preučil pogoje za dobave blaga za izvoz ter ugotovil, da niso bili izpolnjeni. Oprl se je na obračune tožeče stranke, v skladu s katerimi je ta glede na namen kupcev štela, da je šlo za dobave blaga v korist tujih potnikov.

Po mnenju tožene stranke je Kúria (vrhovno sodišče) v svoji sodbi KfV.1.35.502/2016/6 z dne 8. decembra 2016 v zvezi z opredelitvijo pojma prtljage potnikov poudarilo, da sta v zvezi s tem pomembni tako količina blaga kot tudi pogostost nakupov. Niti zakon o DDV niti Direktiva o DDV ne opredeljujeta pojma osebne prtljage, carinsko pravo Unije pa tudi ne daje nobene usmeritve v zvezi s tem, Newyorška konvencija pa opredeljuje pojem „osebni predmeti“. Glede na nacionalno prakso je treba šteti za prtljago potnikov blago, ki ga potnik kupi za svoje osebne potrebe ali kot darilo, ki nikakor ne sme imeti trgovskih namenov. Rednost nakupov in velika količina blaga izključujeta, da se ga opredeli kot prtljago potnikov, zaradi česar člen 99 zakona o DDV ne dovoljuje, da se kot prtljaga potnikov z ozemlja iznese blago v komercialnih količinah. Na podlagi te določbe je namreč mogoče, če je kupec tuji potnik in je blago, ki ga je kupil, del njegove osebne prtljage ali potnikove prtljage, uporabiti oprostitev iz člena 98(1) zakona o DDV, če:

- celotna vrednost dobav blaga (skupaj z DDV) ne presega zneska, ki je enakovreden 175 EUR;
- tuji potnik potrdi svoj pravni status s potovalnim dokumentom;
- carinski urad izstopa blaga z ozemlja Skupnosti overi, tako da potrdi in ožigosa obrazec za zahtevek za vračilo davka, iznos blaga z navedenega ozemlja. Na prošnjo tujega potnika mora ponudnik blaga izpolniti obrazec za zahtevek za vračilo davka.

Poleg tega se v skladu s členom 99 zakona o DDV za uporabo oprostitve zahteva, da ima dobavitelj blaga prvi izvod obrazca za zahtevek za vračilo davka, ki je potrjen in ožigosan, ter da dobavitelj blaga, če se je davek zaračunal ob dobavi blaga, vrne zaračunan davek tujemu potniku. Ta ima pravico do vračila davka v HUF in v gotovini, vendar se lahko stranki dogovorita za drugo valuto ali drug način plačila.

Če se je davek zaračunal v skladu z odstavkom 4(b) zakona o DDV in ga je dobavitelj blaga pred tem plačal in obračunal kot dolgovani davek, ima dobavitelj pravico, da čim prej v obdobju obračuna davka, v katerem je prišlo do tega vračila tujemu potniku, v obračunu dolgovanega davka odbije vrnjeni davek.

Če se dokaže, da je blago zapustilo ozemlje Skupnosti, mora davčni organ v skladu z nacionalno prakso preučiti, ali so izpolnjeni pogoji za oproščeno dobavo blaga na drugi pravni podlagi, zlasti če ima tožeča stranka pravico do oprostitve v skladu s členom 98 zakona o DDV, na podlagi katerega se davka oprostijo dobave blaga, poslani po pošti ali odpeljane z državnega ozemlja v drugo državo, ki je zunaj Skupnosti.

Nacionalna praksa upošteva sodno prakso Sodišča, v skladu s katero Direktiva o DDV državam članicam sicer dopušča, da določijo formalne pogoje v zvezi s predpisi o uresničevanju pravice do odbitka, vendar pa ti pogoji ne smejo

presegati tega, kar je potrebno za zagotavljanje pravilnega pobiranja davka in preprečevanja davčne goljufije.

- 10 Tožena stranka je ugotovila, da glede na navedeno sodbo Kúria (vrhovno sodišče) tožeča stranka prav tako ni imela pravice do oprostitve iz naslova izvoza, saj v zvezi s transakcijami ni prosila za carinjenje za izvoz, in se glede na izjave tožeče stranke ni predlagalo, naj se transakcije obravnavajo kot izvoz, saj so kupci izrecno prosili za uporabo oprostitve v korist tujih potnikov.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

Trditve tožeče stranke

- 11 Tožeča stranka v svoji tožbi predlaga razveljavitev odločbe tožene stranke in prvostopenjske sodbe. Trdi, da niti pravo Skupnosti niti zakon o DDV ne opredeljujeta osebne prtljage ali prtljage potnikov. Ker ni opredelitve v davčni zakonodaji, carinski organ ne more razlikovati blaga, ki prečka mejo, in torej ne more zavrniti potrditve obrazca za zahtevek za vračilo davka za blago, izneseno z ozemlja, s sklicevanjem na domnevni namen preprodaje tega blaga. V primeru tožeče stranke se ne poskuša doseči davčnega izogibanja, saj bi davčni zavezanec na podlagi člena 98 zakona o DDV prav tako imel pravico do oprostitve iz naslova izvoza. Tožeča stranka se poleg tega sklicuje na sodbo Sodišča v zadevi Netto Supermarkt, C-271/06, v skladu s katero se v davčnih zadevah ni mogoče sklicevati na sodno prakso Sodišča na področju carinskega prava, iz česar izhaja, da davčnega mehanizma, ki ga je uporabila tožeča stranka, prav tako ni mogoče presojati na podlagi carinske zakonodaje.
- 12 Poleg tega tožeča stranka izpodbija pravno razlago davčnega organa, da v skladu s členom 12/A zakona o nacionalni davčni in carinski upravi carinski organ izstopa, samo zato ker ukrepa na področju davčnega organa, ne izvede vseh zakonsko določenih nalog davčnega upravljanja, tako da carinski organ samo potrdi, da je blago zapustilo ozemlje Evropske unije, ne potrdi pa, da je blago zapustilo ozemlje kot del osebne prtljage ali prtljage potnikov v skladu s členom 99 zakona o DDV, niti skladnosti s to določbo.

Trditve tožene stranke

- 13 Tožena stranka predlaga zavrnitev tožbe in ponovno navaja obrazložitev, navedeno v svoji odločbi.

Kratka predstavitev utemeljitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 14 To sodišče se sklicuje na sodbo Kúria (vrhovno sodišče), v kateri je v zadevi s podobnim dejanskim stanjem – komercialna količina blaga je zapustila ozemlje pod režimom tujih potnikov – odločilo, da je najprej treba preučiti, ali so

izpolnjeni pogoji iz člena 99 zakona o DDV in je nato glede na to, ali je blago dejansko zapustilo ozemlje Skupnosti, treba analizirati, ali je mogoče uporabiti katero drugo določbo zakona o DDV. Čeprav niti zakon o DDV niti Direktiva o DDV ne opredeljujeta pojma prtljage potnikov, carinska zakonodaja Skupnosti ali mednarodno pravo ne ponujata nedvoumne opredelitve tega pojma, je mogoče potrditi, da je treba za prtljago potnikov šteti blago, ki ga potnik kupi za svoje osebne potrebe ali kot darilo, ki nikakor ne sme imeti trgovskih namenov. V navedeni sodbi je bilo odločeno, da člen 99 zakona o DDV ne dovoljuje, da se blago v komercialnih količinah odpelje z ozemlja kot prtljaga potnikov, zaradi česar ni mogoče dovoliti niti oprostitve niti odbitka davka, predvidenih za ta režim. Kúria (vrhovno sodišče) je dodalo, da je treba dobave blaga obdavčiti v državi, v kateri se dobavljeno blago končno uporabi, zaradi česar je treba preučiti možnost uporabe oprostitve, določene v členu 98 zakona o DDV. Med pogoji za uporabo tega člena je zlasti potrdilo carinskega urada izstopa, da je v trenutku dobave ali najpozneje v devetdesetih dneh po tem blago zapustilo ozemlje Skupnosti. Naloga davčnega organa je ugotoviti, v kakšnem obsegu ima tožeča stranka pravico do oprostitve v skladu s členom 98 zakona o DDV.

- 15 To sodišče navaja, da sta člena 98 in 99 zakona o DDV v skladu s členoma 146 in 147 Direktive o DDV v smislu te zadeve, zaradi česar ju je treba razlagati in uporabiti.
- 16 Po mnenju tega sodišča je treba za opredelitev pojma osebne prtljage in prtljage potnikov izhajati iz vsakdanjega pomena opirajoč se na določbe carinskega zakonika Skupnosti, carinskega zakonika Unije in Newyorške konvencije. Sodna praksa nacionalnih sodišč prav tako podpira to mnenje. Da bi se presodil pojem prtljage potnikov, je po mnenju tega sodišča odločilen namen iznosa blaga z ozemlja. Pojem prtljage potnikov ne vključuje tistega blaga – ne glede na njegovo količino in vrsto prevoza –, ki ni bilo kupljeno za osebne ali družinske potrebe ali kot darilo, temveč z namenom preprodaje. Vendar ker v zakonodaji ni avtentične razlage, je treba za opredelitev navedenega pojma vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.
- 17 V tem upravnem sporu je tožena stranka, ker ni bilo mogoče uporabiti določb o oprostitvi v korist tujih potnikov, preverila, ali so podani pogoji za oprostitvev pri izvozu, in ugotovila, da je tožeča stranka vedela, da je prodajala blago osebam, ki so ga nato preprodale na srbskih trgih. Tožeča stranka je morala priznati, da niso izpolnjeni zakonski pogoji za oprostitvev v korist tujih potnikov, zaradi česar se v tem sporu ni mogoče upravičeno sklicevati na skrbnost dobrega gospodarja. Tožena stranka se je v zvezi s tem sklicevala na točko 29 sodbe Sodišča v zadevi Netto Supermarkt. Tožena stranka je poleg tega ugotovila, da v nasprotju s trditvami tožeče stranke v zakonu o DDV ni nobene posebne določbe, ki zavezuje prodajalca, da na prošnjo kupca v okoliščinah, podobnih tem v obravnavani zadevi, izda obrazec za zahtevek za vračilo davka.
- 18 Vendar to sodišče meni, da prodajalec ne more ob dobavi blaga ignorirati namena, ki ga izrazijo kupci, in sicer da bodo blago odpeljali iz države kot tuji potniki, kar

izključuje možnost izdaje računa brez DDV iz naslova izvoza blaga. Predpisi, ki urejajo oprostitev v korist tujih potnikov, se razlikujejo in so strožji – gre za izbrano blago, pravica do oprostitve je količinsko omejena in računa se ne sme izdati *ab initio* brez DDV – od predpisov, ki veljajo za dobave blaga za izvoz, zaradi česar logično sledi, da izdajatelj računov ne more enostransko uporabiti oprostitve dobav blaga za izvoz kupcem, ki se opredelijo kot tuji potniki, za katere avtomatično velja strožji režim oprostitve DDV, saj se lahko zanese na to, da bodo taki kupci blago odpeljali iz države kot tuji potniki. Zato je izdajatelj računov ravnal pravilno, ko je na račun vključil DDV. Če bi tuji kupci spremenili svoj prvotni namen in bi nazadnje iznesli blago iz države v okviru enega samega carinskega postopka, bi se lahko preučila možnost popravka računa. Vendar v obravnavanem primeru tuji kupci niso spremenili svojega prvotnega namena, saj je v tem sporu nesporno, da so proizvode odpeljali v Srbijo kot tuji potniki. Zato so bili računi ob njihovi izdaji pravilni, pozneje pa ni prišlo do nobene spremembe, zaradi katere bi jih bilo treba popraviti, zaradi česar davčni organ po tem prav tako ni bil primoran spremeniti vsebine teh računov.

- 19 V obravnavanem primeru stranki ne izpodbijata, da so tuje stranke izdajatelja računov izvozile blago v komercialnih količinah čez mejo med Madžarsko in Srbijo z namenom preprodaje, vendar kot tuji potniki. Prav tako ni predmet spora, da so te stranke pazile na to, da vrednost zaračunanega blaga vsakič ne preseže določenega zneska, s čimer so se izognile carinskemu nadzoru. Izdajatelj računov je vedel za goljufivo ravnanje svojih strank in se je zavedal, da niso bili izpolnjeni pogoji za oprostitev v korist tujih potnikov, zaradi česar ne bi smel izdati obrazca za zahtevek za vračilo davka, na podlagi katerega je bilo mogoče uveljavljati tako oprostitev. To sodišče meni, da ni pomembno, kakšna je konkretna srbska zakonodaja, ki so se ji tuji kupci želeli izogniti, in kakšne ugodnosti so pridobili, ko so uvozili blago na srbsko ozemlje kot tuji potniki. Za namene nadzora odločbe davčnega organa je pomembno, da je izdajatelj računov vedel za namen preprodaje, ki so ga imele njegove stranke, zaradi česar jim ne bi smel priskrbeti oprostitve v korist tujih potnikov. Tožeča stranka je s tem, da je sodelovala s svojimi tujimi strankami pri izogibanju madžarski zakonodaji in jim je, čeprav je vedela za njihove namene preprodaje, kar pomeni, da niso bili izpolnjeni bistveni pogoji za oprostitev v korist tujih potnikov, vrnila DDV ter ga vključila v svoje obračune za sporno davčno obdobje kot odbitno postavko dolgovanega davka, pridobila precejšnjo konkurenčno prednost v primerjavi s svojimi konkurenti, ki upoštevajo zakonodajo.
- 20 Zaradi zavestnega ravnanja izdajatelja računov in kupcev, ki pomeni soglasje volj, se blago ni predložilo srbski carini niti ni bilo natančnega nadzora tega blaga, ni bilo več sledljivo, ni bilo mogoče obračunati carinskih dajatev niti drugih stroškov carinjenja – ki v obravnavanem sporu niso določeni –, pri tem pa je bila poleg tega kupcem dana možnost, da z izogibanjem srbski davčni zakonodaji preprodajo blago, ki so ga uvozili v to državo kot fizične osebe. Z vidika dejstev v obravnavanem primeru ni pomembno, ali so srbski kupci potem dejansko izkoristili to priložnost ali ne, saj davek in ostale posledice v Srbiji presegajo okvir analize tega spora, v katerem niti ni treba preučiti, kateri konkretni stroški niso

nastali z izoginitvijo carinskemu postopku. Edino pomembno je, da je izdajatelj računov s svojim ravnanjem namenoma sodeloval v goljufiji srbskih kupcev in da je zavestno kršil določbe zakona o DDV o dobavah blaga, ko je izdajal račune in izpolnjeval obrazce v skladu z režimom tujih potnikov ter ko je neupravičeno znižal svojo davčno osnovo na podlagi vračila davka tujim potnikom.

- 21 Če vračilo davka iz naslova oprostitve v korist tujih potnikov ne bi bilo mogoče in če bi davčni organ moral priznati davčno oprostitvev na drugi pravni podlagi, slaboverno ravnanje izdajatelja računov v bistvu ne bi imelo nobenih pravnih posledic, zlasti če se upošteva, da če ni neupravičenega zahtevka za vračilo, niso izpolnjeni niti pogoji za naložitev globe. Zaradi konkurenčne prednosti, ki jo je neupravičeno pridobil izdajatelj računov, ta položaj na eni strani ne bi upošteval načela davčne nevtralnosti in bi bil na drugi strani v nasprotju z obveznostjo držav članic, da ukrepajo zoper davčno goljufijo in izogibanje davkom.
- 22 Sodišče je načelo davčne nevtralnosti obravnavalo v zvezi s pravico do davčnih oprostitvev in odločilo, da prek tega načela zakonodajalec Unije na področju DDV izraža splošno načelo enakega obravnavanja. Ukrepov, ki jih države članice lahko sprejmejo, da zagotovijo pravilno pobiranje DDV in preprečijo goljufijo, ni mogoče uporabiti na način, ki bi ogrožal nevtralnost DDV. S tem, da bi se davčnim zavezancem omogočila izbira oprostitve po določenem roku, bi se tem podelila neupravičena konkurenčna prednost v škodo gospodarskih subjektov, ki so ustrezno spoštovali postopkovne obveznosti, določene v nacionalni zakonodaji iz postopka v glavni stvari. Ti davčni zavezanci bi namreč lahko naknadno izbrali davčno ureditev, ki se zdi najbolj ugodna zanje, pri čemer bi se lahko zato oprli na dejanske rezultate svoje dejavnosti (sodba z dne 17. maja 2018, Vámos, C-566/16).
- 23 Po mnenju tega sodišča je mogoče premisleke iz sodbe Vámos uporabiti tudi v obravnavani zadevi. Izdajatelj računov je namreč z goljufijo z vidika zakonodaje o DDV svojo davčno osnovo znižal, čeprav tega ni bil upravičen storiti; nato se je, ko je davčni organ odkril nepravilnost, *a posteriori* skliceval na drugo oprostitvev iz naslova izvoza. Če bi davčni organ dovolil, da se *a posteriori* uporabi davčna oprostitvev iz naslova izvoza, bi izdajatelj računov pridobil neupravičeno konkurenčno prednost v primerjavi s svojimi konkurenti, s čimer bi se kršilo načelo davčne nevtralnosti.
- 24 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ukrepi, ki jih države članice v skladu s členom 273 Direktive o DDV lahko sprejmejo, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, pa ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV (glej sodbo Nidera Handelscompagnie, C-385/09).
- 25 Zato lahko neizpolnitev formalnih pogojev pripelje samo do izgube pravice do odbitka, če ni mogoče dokazati izpolnjevanja materialnih pogojev. To sodišče meni, da se ravno to zgodi v obravnavanem primeru, v katerem izdajatelj računov in kupci ne samo, da niso izpolnili formalnih pogojev, ampak so s kršitvijo

zakonodaje o formalnostih davčnim in carinskim organom namenoma prikrili svojo resnično gospodarsko dejavnost.

- 26 Po mnenju tega sodišča se načelo davčne nevtralnosti upošteva samo, če davčni organ ob znižanju davčne osnove zaradi vračila denarja tujim potnikom ne opredeli transakcij kot dobav blaga za izvoz, saj je to edina praksa, ki izpolnjuje tudi zahtevo sorazmernosti.
- 27 Tožeča stranka, ki se sklicuje na razlike v pojmu izvoza v davčnem pravu in carinskem pravu, graja, da davčni organ od nje zahteva, da prevzame odgovornosti v zvezi z morebitnim iznosom blaga z ozemlja kot izvoznik. Vendar iz spisa v zvezi z zadevnim blagom ne izhaja, da je tožeča stranka ali tretja oseba prosila za carinjenje kot izvoznik, in glede na izjave zakonitega zastopnika tožeče stranke se ni niti predlagalo, da se transakcije obravnavajo kot izvoz.
- 28 V nasprotju s trditvami tožeče stranke za davčno opredelitev dejstev ne zadostuje, da se dokaže iznos blaga z ozemlja, saj je – kot je bilo navedeno že zgoraj – oprostitev v korist tujih potnikov posebna v primerjavi z oprostitvijo dobav blaga za izvoz in se nanaša na določeno skupino oseb, zaradi česar je treba pojasniti, na kakšni podlagi ima kupec pravico do vračila. Zato ni pomembna trditev tožeče stranke, da se lahko potrditev carinskega organa na obrazcu za zahtevek za vračilo davka, s katerim se dokazuje, da se je blago izneslo z ozemlja kot del prtljage potnikov, uporabi tudi za utemeljitev davčne oprostitve dobav blaga za izvoz.
- 29 Ob upoštevanju zgornjih premislekov to sodišče prav tako dvomi, ali je treba, če se ugotovi nezakonitost davčne oprostitve v korist tujih potnikov, vzporedno preučiti, ali so izpolnjeni pogoji v zvezi z dobavami blaga za izvoz v vseh primerih, v katerih se je blago izneslo z ozemlja kot prtljaga potnikov.
- 30 To sodišče hkrati meni, da je v obravnavanem primeru odločilno dejstvo, da je tožeča stranka ravnala slaboverno pri izpolnjevanju svojih davčnih obveznosti, kar na podlagi načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti, ki veljata v pravu Unije, utemelji to, da se poleg tega, da se zavrne znižanje davčne osnove, izključi možnost, da se spremeni v dobavo blaga za izvoz, in to celo v primeru, če bi davčni organ moral preučiti tudi, ali so izpolnjeni pogoji za dobave blaga za izvoz.
- 31 To sodišče meni, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe v zvezi z zgornjimi vprašanji nujen, in ve, da trenutno pred madžarskimi sodišči tečejo drugi postopki v upravnem sporu s podobnim predmetom.