

**Predmet C-656/19****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

4. rujna 2019.

**Sud koji je uputio zahtjev:**Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud  
u Szegedu, Mađarska)**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

22. kolovoza 2019.

**Tužitelj:**

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

**Tuženik:**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni  
odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska)**Predmet glavnog postupka**

Upravna tužba u poreznom sporu.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Kao prvo, ovim zahtjevom za prethodnu odluku s jedne se strane nastoji utvrditi je li s člankom 147. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) usklađena praksa države članice prema kojoj se pojam „osobna prtljaga”, u smislu Direktive o PDV-u, izjednačava s pojmom prtljage iz drugih pravnih pravila. S druge strane, ako je odgovor na to pitanje niječan, traži se pojašnjenje načina definiranja pojam „osobna prtljaga” iz članka 147. Direktive o PDV-u i, u tom pogledu, je li s pravom Unije usklađena nacionalna praksa prema kojoj porezna tijela države članice isključivo uzimaju u obzir „uobičajen smisao izrazâ”.

Kao drugo, predmet ovog zahtjeva za prethodnu odluku također je, s jedne strane, tumačenje članaka 146. i 147. Direktive o PDV-u prema kojem, ako porezni obveznik nema pravo na izuzeće u skladu s člankom 147. navedene direktive, treba ispitati je li primjenjivo izuzeće koje se odnosi na isporuku robe za izvoz u skladu s člankom 146. iste direktive, čak i ako nisu provedene zakonom predviđene carinske formalnosti. S druge strane, zahtjevom za prethodnu odluku nastoji se razjasniti može li se pravni posao kvalificirati kao isporuka robe za izvoz izuzeta od PDV-a suprotno izričitoj namjeri klijenta.

Kao treće, zahtjevom za prethodnu odluku nastoji se utvrditi je li, u okolnostima glavnog postupka, s člancima 146. i 147. Direktive o PDV-u i s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti prava Unije usklađena praksa države članice koja se sastoji od toga da 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 isporuku robe za izvoz.

### Prethodna pitanja

1. Je li s člankom 147. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) usklađena praksa države članice prema kojoj se pojam „osobna prtljaga”, utvrđen kao pojmovni element isporuke robe u korist inozemnih putnika koja je izuzeta od poreza na dodanu vrijednost, izjednačava s pojmom osobnih predmeta upotrijebljenom 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 članku 1. točki 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?
2. Ako je odgovor na prvo prethodno pitanje niječan, kako treba definirati pojam „osobna prtljaga” iz članka 147. Direktive o PDV-u, uzimajući u obzir da on nije definiran u navedenoj direktivi? Je li s odredbama prava Zajednice usklađena nacionalna praksa prema kojoj porezna tijela države članice isključivo uzimaju u obzir „uobičajen smisao izrazâ”?
3. Treba li članke 146. i 147. Direktive o PDV-u tumačiti na način da, ako porezni obveznik nema pravo na izuzeće koje se odnosi na isporuku robe u korist inozemnih putnika u skladu s člankom 147. navedene direktive, treba ispitati, ovisno o slučaju, je li primjenjivo izuzeće koje se odnosi na isporuku robe za izvoz u skladu s člankom 146. iste direktive, čak i ako nisu provedene carinske formalnosti utvrđene u Carinskom zakoniku Unije i u delegiranim propisima?
4. Ako se na treće prethodno pitanje odgovori na način da se, ako izuzeće u korist inozemnih putnika nije primjenjivo, na transakciju može primijeniti

izuzeće od PDV-a na ime izvoza, može li se pravni posao kvalificirati kao isporuka robe za izvoz izuzeta od PDV-a suprotno namjeri klijenta koju je iznio u trenutku izdavanja narudžbe?

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

#### **Navedene odredbe prava Unije i međunarodnog prava**

- Članci 146., 147. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)
- Delegirana uredba Komisije (EU) 2015/2446 od 28. srpnja 2015. o dopuni Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća o detaljnim pravilima koja se odnose na pojedine odredbe Carinskog zakonika Unije (SL 2015., L 343, str. 1. i ispravci SL 2016., L 87, str. 35., SL 2017., L 101, str. 164. i SL 2018., L 192, str. 62.)
- Sudska praksa Suda Europske unije, konkretno presude od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 29.); od 17. svibnja 2018., Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321) i od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627)

#### **Navedene odredbe nacionalnog prava**

- Članak 98., članak 99., članak 153/A stavak 1. i članak 259. točka 10. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényja (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)
- Članak 170. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényja (Zakon br. XCII iz 2003. o općem poreznom postupku)

- Članak 12/A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvényja (Zakon br. CXXII iz 2010. o Državnoj poreznoj i carinskoj upravi; u daljnjem tekstu: Zakon o Državnoj poreznoj i carinskoj upravi)
- Članak 2. A turistaforgalom vámkönyvtételeiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (Uredba sa zakonskom snagom br. 2 iz 1964. kojom se provodi Konvencija o carinskim pogodnostima pri kružnim putovanjima, potpisana u New Yorku 4. lipnja 1954., i Dodatni protokol uz navedenu konvenciju; u daljnjem tekstu: Njujorška konvencija)
- Presuda Kúrije (Vrhovni sud, Mađarska) br. KfV.1.35 502/2016/6 od 8. prosinca 2016.

### Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Tužiteljeva glavna djelatnost bila je do travnja 2015. veleprodaja ukrasnog bilja, a nakon toga ostale usluge trgovine na malo izvan prodavaonica. Tužiteljev godišnji promet od 2015. povećao se s prethodnih 50 milijuna mađarskih forinti na 1 milijardu mađarskih forinti.
- 2 Tijekom 2016., na koju se odnosi glavni postupak, tužiteljeva djelatnost gotovo se u cijelosti (otprilike 95 %) sastojala u tome što je dvadeset pojedinaca prodavao različite prehrambene i kozmetičke proizvode te proizvode za čišćenje koji su se prevozili na državno područje izvan Zajednice, u ovom slučaju u Srbiju. Tužitelj je znao da kupci iz Srbije, koji su od njega već stotinu puta kupili veliku količinu robe, dolaze iz tri obitelji i da se roba iz Mađarske prevozi u Srbiju kao putnička prtljaga kupaca.
- 3 Tužiteljev zastupnik izdavao je dokumentaciju kojom se dokazuje isporuka robe na temelju informacija koje su kupci telefonski pružali pri izvršavanju narudžbe. Tužiteljev zastupnik prevezio je robu od tužiteljeva skladišta u Szegedu (Mađarska) do skladišta koje su iznajmili kupci pojedinci iz Srbije u blizini granice između Mađarske i Srbije, na mađarskoj strani, konkretno u Tompi. Tamo je vozač, koji je obavljao prijevoz, kupcima isporučivao robu te predavao račune koje je izdao tužiteljev zastupnik i obrasce zahtjeva za povrat poreza koji su odgovarali sustavu inozemnih putnika, u zamjenu za plaćanje kupoprodajne cijene u gotovini. Roba se zatim od Tompe do Srbije prevozila u osobnim automobilima kao putnička prtljaga.
- 4 Nedvojbeno je da je tužitelj znao da njegovi klijenti ne kupuju predmetnu robu za osobnu upotrebu ili upotrebu njihovih obitelji, nego kako bi je preprodali na srpskom tržištu. Tužitelj je isto tako bio svjestan da u tome sudjeluju članovi obitelji kako vrijednost svake isporuke ne bi bila veća od 1 milijuna mađarskih forinti, što je, u skladu s nacionalnim propisima mađarskih carinskih tijela u

području carinskog postupka, omogućavalo nesmetani prekogranični prijevoz robe između Mađarske i Srbije.

- 5 Što se tiče navedene robe, kupci su ostvarivali pravo na izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) u korist inozemnih putnika na sljedeći način: tužitelj bi ispunio obrazac zahtjeva za povrat PDV-a, koji bi kasnije izlazni carinski ured ovjerio i na njega stavio pečat, u nekim slučajevima uz napomenu „Roba napušta područje Zajednice: Tompa”, nakon čega bi se tužitelju vratio drugi primjerak obrasca, a on bi kupcima vraćao PDV u gotovini.
- 6 Kupci su u svim slučajevima tražili izdavanje obrasca zahtjeva za povrat poreza kao inozemni putnici, a da pritom ni u kojem trenutku nisu istaknuli da predmetna roba ne napušta državno područje kao putnička prtljaga, nego se isporučuje kao roba za izvoz.
- 7 U skladu s prethodno navedenim, tužitelj je kupcima vratio porez, ukupno 339 788 000 mađarskih forinti (otprilike 1 038 000 eura), u skladu s člankom 99. stavkom 9. Zakona o PDV-u, na temelju kojeg, u slučaju da je PDV obračunan u trenutku isporuke robe i da je dobavljač robe obračunani porez vratio inozemnom putniku te da je, osim toga, taj PDV prethodno platio i prijavio kao dugovani porez, ima pravo, najranije u razdoblju plaćanja poreza u kojem je inozemni putnik dobio povrat, u okviru plaćanja dugovanog poreza odbiti iznos vraćenog poreza. Dokumentacija kojom se dokazuje zahtjev za povrat poreza u korist inozemnih putnika potkrepljuje da je predmetna roba u svakom slučaju napustila mađarsko državno područje.
- 8 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Okružna porezna i carinska uprava u Csongrádu (Mađarska), u okviru Državne porezne i carinske uprave (Mađarska); u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo), rješenjem od 27. lipnja 2018. koje je donio na temelju nadzora spornog poreznog razdoblja, naložio je tužitelju da plati razliku u iznosu PDV-a u iznosu od 340 598 000 mađarskih forinti (otprilike 1 041 000 eura), novčanu kaznu u iznosu od 163 261 000 mađarskih forinti (otprilike 499 000 eura) i zatezne kamate u iznosu od 7 184 000 mađarskih forinti (otprilike 22 000 eura). Utvrdio je da su stjecanja nadišla okvire ispunjavanja osobnih potreba i upotrebe unutar obitelji te da su izvršena u svrhu preprodaje, čime je isključena kvalifikacija robe kao putničke prtljage. Utvrdio je i da tužitelj nema pravo na izuzeće na ime izvoza, s obzirom na to da nitko nije zatražio carinjenje pri izvozu u odnosu na takve transakcije niti je tužitelj raspolagao dokumentacijom koja je nužna u tu svrhu. Tužitelj, osim toga, nije obuhvaćen definicijom izvoznika jer više nije posjedovao prodanu robu nakon što ju je isporučio kupcima u njihovu skladištu, odnosno skladištu smještenom na mađarskoj strani granice između Srbije i Mađarske, zbog čega tužitelj nije mogao obaviti prijevoz robe do odredišta koje se nalazi izvan carinskog područja Zajednice.
- 9 Tuženik je rješenjem od 31. listopada 2018. potvrdio prvostupanjsko rješenje koje je tužitelj pred njim pobijao. U obrazloženju svojeg rješenja tuženik je naveo da je

porezno tijelo na temelju nadzora utvrdilo da se transakcije ne mogu kvalificirati kao isporuke u korist inozemnih putnika, zbog čega je ispitao uvjete za isporuku robe za izvoz te zaključio da oni nisu ispunjeni. Pozvao se na tužiteljeve tvrdnje u skladu s kojima je taj tužitelj smatrao, uzimajući u obzir namjeru kupaca, da je riječ o isporuci robe u korist inozemnih putnika.

Kako navodi tuženik, Kúria (Vrhovni sud) u svojoj je presudi KfV.1.35.502/2016/6 od 8. prosinca 2016., što se tiče definicije pojma putničke prtljage, istaknula da su u tom pogledu relevantni i količina robe i učestalost kupnje. Pojam osobne prtljage ne definira se ni u Zakonu o PDV-u ni u Direktivi o PDV-u; u carinskom pravu Unije u tom se pogledu također ne pružaju smjernice, a u Njujorškoj konvenciji definira se pojam „osobni predmeti”. U skladu s nacionalnom praksom, putničkom prtljagom valja smatrati robu koju putnik kupuje za vlastite osobne potrebe ili kao dar i koja ni u kojem slučaju ne može imati komercijalnu svrhu. Učestalost kupnje i velika količina robe isključuju mogućnost njezine kvalifikacije kao putničke prtljage, zbog čega se člankom 99. Zakona o PDV-u ne dopušta da se s državnog područja kao putnička prtljaga iznosi roba u komercijalnim količinama. Naime, na temelju te odredbe, ako je stjecatelj inozemni putnik te je roba koju je stekao dio njegove osobne prtljage ili njegove putničke prtljage, izuzeće predviđeno člankom 98. stavkom 1. Zakona o PDV-u može se primijeniti ako:

- ukupna vrijednost isporuke robe (uključujući PDV) veća je od 175 eura;
- inozemni putnik putnom ispravom dokaže svoj pravni položaj;
- izlazni carinski ured na području Zajednice dokaže da je roba napustila navedeno područje na način da ovjeri i stavi pečat na obrazac zahtjeva za povrat poreza. Na zahtjev inozemnog putnika, dobavljač robe treba ispuniti obrazac zahtjeva za povrat poreza.

Osim toga, uvjet za primjenu izuzeća, u skladu s člankom 99. Zakona o PDV-u, jest da dobavljač robe raspolaže prvim ovjerenim primjerkom obrasca zahtjeva za povrat poreza na koji je stavljen pečat, kao i to da, ako je porez obračunan u trenutku isporuke robe, dobavljač robe inozemnom putniku vrati obračunan porez. Inozemni putnik ima pravo na povrat poreza plaćanjem u mađarskim forintama i u gotovini, ali stranke također mogu dogovoriti drugu valutu ili način plaćanja.

U slučaju da je porez obračunan u skladu sa stavkom 4. točkom (b) Zakona o PDV-u i da ga je dobavljač prethodno platio i prijavio kao dugovani porez, ima pravo, najranije u razdoblju plaćanja poreza u kojem je inozemni putnik dobio povrat, u okviru plaćanja dugovanog poreza odbiti iznos vraćenog poreza.

U skladu s nacionalnom praksom, u mjeri u kojoj se dokaže da je roba napustila područje Zajednice, porezno tijelo treba ispitati jesu li ispunjeni uvjeti za isporuku robe koja je izuzeta na temelju druge pravne osnove, konkretno ima li tužitelj pravo na izuzeće u skladu s člankom 98. Zakona o PDV-u, na temelju kojeg su od

poreza izuzete isporuke proizvoda otpremljene poštom ili prevezene iz države u neku državu izvan Zajednice.

Nacionalna praksa uzima u obzir sudsku praksu Suda prema kojoj, iako se Direktivom o PDV-u državama članicama omogućuje da utvrde formalne zahtjeve u pogledu pravila o ostvarivanju prava na odbitak, ti zahtjevi ne smiju prekoračiti ono što je nužno kako bi se osigurala pravilna naplata poreza i izbjegla utaja poreza.

- 10 Tuženik je utvrdio da, uzimajući u obzir navedenu presudu Kúrije (Vrhovni sud), tužitelj nema pravo ni na izuzeće na ime izvoza jer za transakcije nije zatražio carinjenje pri izvozu te, prema tužiteljevim izjavama, nije zatraženo da se transakcije obrađuju kao izvoz jer su kupci izričito zatražili primjenu izuzeća u korist inozemnih putnika.

### **Ključni argumenti stranaka glavnog postupka**

#### ***Tužiteljevi argumenti***

- 11 Tužitelj u svojoj tužbi zahtijeva poništenje tuženikova rješenja i prvostupanjskog rješenja. Tvrdi da ni pravo Zajednice ni Zakon o PDV-u ne sadržavaju definiciju osobne prtljage ili putničke prtljage. U nedostatku definicije u poreznom pravu, carinsko tijelo ne može utvrditi razliku između robe koja prelazi granicu i stoga ne može odbiti ovjeriti obrazac zahtjeva za povrat poreza za robu koja napušta državno područje i pritom se pozvati na navodnu namjeru preprodaje te robe. U tužiteljevu se slučaju ujedno ne nastoji izbjeći porez, s obzirom na to da bi porezni obveznik također imao pravo na izuzeće na ime izvoza u skladu s člankom 98. Zakona o PDV-u. Tužitelj isto upućuje na presudu Suda u predmetu Netto Supermarkt, C-271/06, prema kojoj se na sudsku praksu koju je Sud utvrdio u području carinskog prava nije moguće pozvati u poreznim sporovima, iz čega se zaključuje da se na temelju carinskih propisa ne može ocijeniti porezni aranžman koji je primijenio tužitelj.
- 12 Osim toga, tužitelj osporava pravno tumačenje poreznog tijela prema kojem, u skladu s člankom 12/A Zakona o Državnoj poreznoj i carinskoj upravi, izlazni carinski ured, zbog same činjenice da djeluje u nadležnosti poreznog tijela, ne obavlja sve zakonski utvrđene zadaće upravljanja porezom na način da porezno tijelo samo potvrđuje da je roba napustila područje Europske unije, ali ne i da je područje napustila kao dio osobne ili putničke prtljage u skladu s člankom 99. Zakona o PDV-u niti potvrđuje usklađenost s tom odredbom.

#### ***Tuženikovi argumenti***

- 13 Tuženik zahtijeva da se tužba odbije te pritom ponavlja pravne osnove koje je iznio u svojem rješenju.

### Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 14 Ovaj se sud poziva na presudu Kúrije (Vrhovni sud) u kojoj je ona presudila, u predmetu sa sličnim okolnostima spora, u kojem je bila riječ o robi koja je napustila područje u komercijalnoj količini u okviru sustava inozemnih putnika, da prvo treba ispitati jesu li ispunjeni zahtjevi iz članka 99. Zakona o PDV-u, a da zatim, ako je roba stvarno napustila područje Zajednice, treba analizirati je li primjenjiva neka druga odredba Zakona o PDV-u. Iako se ni u Zakonu o PDV-u ni u Direktivi o PDV-u ne definira pojam putničke prtljage, a ni carinsko pravo Zajednice i međunarodno pravo ne sadržavaju nedvosmisleni definiciju tog pojma, može se tvrditi da putničkom prtljagom valja smatrati robu koju putnik kupuje za vlastite osobne potrebe ili kao dar i koja ni u kojem slučaju ne može imati komercijalnu svrhu. U navedenoj je presudi utvrđeno da se člankom 99. Zakona o PDV-u ne dopušta da se s državnog područja kao putnička prtljaga iznosi roba u komercijalnim količinama, zbog čega se ne mogu odobriti ni izuzeće ni odbitak poreza koji se predviđaju za taj sustav. Kúria (Vrhovni sud) dodala je da isporuku robe treba oporezivati u zemlji u kojoj se isporučena roba konačno upotrebljava, zbog čega je nužno ispitati primjenjivost izuzeća utvrđenog u članku 98. Zakona o PDV-u. Među uvjetima za primjenu iz tog članka navodi se, konkretno, potvrda koju izdaje izlazni carinski ured da je roba, u trenutku isporuke ili najkasnije 90 dana nakon isporuke, napustila područje Zajednice. Na poreznom je tijelu da utvrdi u kojoj mjeri tužitelj ima pravo na izuzeće u skladu s člankom 98. Zakona o PDV-u.
- 15 Taj sud ističe da su, za potrebe ovog predmeta, članci 98. i 99. Zakona o PDV-u u skladu s člancima 146. i 147. Direktive o PDV-u, zbog čega treba tumačiti i primijeniti potonje članke Direktive o PDV-u.
- 16 Taj sud smatra da, kako bi se definirali pojmovi osobne i putničke prtljage, treba poći od njihova svakodnevnog značenja, a pritom upućuje na odredbe Carinskog zakonika Zajednice, Carinskog zakonika Unije i Njujorške konvencije. Takvom kriteriju također ide u prilog sudska praksa nacionalnih sudova. Prema mišljenju tog suda, za ocjenu pojma putničke prtljage odlučujuća je svrha izlaska robe iz područja. Pojam putničke prtljage ne obuhvaća onu robu, neovisno o njezinoj količini i načinu prijevoza, koja nije stečena za ispunjavanje osobnih ili obiteljskih potreba ili kao dar, nego u svrhu njezine preprodaje. Međutim, u nedostatku vjerodostojnog tumačenja tog pojma u propisima, za njegovo je definiranje nužno uputiti zahtjev za prethodnu odluku.
- 17 U ovom upravnom postupku, s obzirom na to da nisu primjenjiva pravila o izuzeću u korist inozemnih putnika, tuženik je ispitao jesu li ispunjeni uvjeti za izuzeće pri izvozu te je utvrdio da je tužitelj znao da robu prodaje osobama koje su je kasnije preprodavale na srpskom tržištu. Tužitelj je morao priznati da nisu ispunjeni zakonski uvjeti za izuzeće u korist inozemnih putnika, zbog čega se u ovom sporu ne može opravdano pozvati na pozornost savjesnog gospodarstvenika. Tuženik se u tom pogledu pozvao na točku 29. presude koju je Sud donio u predmetu Netto Supermarkt. Tuženik je, osim toga, napomenuo da, suprotno



tužiteljevim tvrdnjama, Zakon o PDV-u ne sadržava nijednu izričitu odredbu koja obvezuje prodavatelja da na zahtjev kupca, u okolnostima sličnim onima u ovom slučaju, izda obrazac zahtjeva za povrat poreza.

- 18 Međutim, taj sud smatra da prodavatelj u trenutku isporuke robe također nije mogao zanemariti namjeru koju su izrazili kupci o tome da robu žele iznijeti iz područja kao putničku prtljagu, čime se isključuje mogućnost izdavanja računa bez PDV-a na ime izvoza robe. Pravila kojima se uređuje izuzeće u korist inozemnih putnika drukčija su i stroža – riječ je o ograničenom odabiru robe, na pravo na izuzeće primjenjuje se kvantitativni prag te se račun ne može izdati *ab initio* bez PDV-a – od pravila kojima se uređuje isporuka robe za izvoz, čega je logična posljedica ta da izdavatelj računa nije mogao izuzeće koje se odnosi na isporuku robe za izvoz jednostrano primijeniti na kupce koji su sami sebe definirali kao inozemne putnike, a koji kao takvi podliježu strožem sustavu izuzeća od PDV-a, s obzirom na to da je mogao računati na to da će ti kupci iznijeti robu iz zemlje kao inozemni putnici. Stoga je izdavatelj računa pravilno postupio kad je u obračun uključio PDV. U slučaju da su inozemni kupci promijenili svoju prvotnu namjeru i da su naposljetku robu iznijeli iz zemlje u okviru jedinstvenog carinskog postupka, mogla bi se ispitati mogućnost da se račun ispravi. Međutim, u ovom slučaju inozemni kupci nisu promijenili prvotnu namjeru jer je u ovom postupku nesporno da su proizvode prevezli u Srbiju kao inozemni putnici. Stoga su računi u trenutku njihova izdavanja bili točni, a kasnije nije došlo ni do kakve promjene zbog koje bi ih trebalo ispraviti, zbog čega ni porezno tijelo nije imalo razloga da kasnije preinači njihov sadržaj.
- 19 U predmetnom slučaju, stranke ne dovode u pitanje to što su inozemni klijenti izdavatelja računa prenijeli robu u komercijalnim količinama preko granice između Mađarske i Srbije u svrhu preprodaje, nego što su to učinili kao inozemni putnici. Predmet spora nije ni to što su ti klijenti pazili da vrijednost fakturirane robe svaki put ne prijeđe određeni iznos i što su tako izbjegavali carinski nadzor. Izdavatelj računa znao je za prijevarno postupanje svojih klijenata te je bio svjestan da nisu ispunjeni uvjeti za izuzeće u korist inozemnih putnika, zbog čega nije smio izdavati obrasce zahtjeva za povrat poreza na temelju kojih je bilo moguće ostvariti to izuzeće. Taj sud smatra da nije važno koji je to konkretan srpski propis koji su inozemni kupci željeli zaobići i koje su prednosti ostvarili time što su robu unosili na državno područje Srbije kao inozemni putnici. Za potrebe nadzora nad rješenjem poreznog tijela, važno je to da je izdavatelj računa znao da njegovi klijenti namjeravaju preprodavati robu, zbog čega im nije trebao odobriti izuzeće u korist inozemnih putnika. Time što je sa svojim inozemnim klijentima sudjelovao u izbjegavanju mađarskog poreznog zakonodavstva i, iako je znao za njihovu namjeru preprodaje, odnosno da ne postoje ključni uvjeti za izuzeće u korist inozemnih putnika, time što im je vratio PDV te ga uključio u svoje prijave za sporno razdoblje kao stavku koja se može odbiti od dugovanog poreza, tužitelj je ostvario znatnu konkurentsku prednost u odnosu na svoje konkurente koji poštuju propise.

- 20 Kao posljedica svjesnog postupanja izdavatelja računa i njegovih kupaca, koje ukazuje na suglasnost volja, roba na srpskoj carini nije izložena niti je nad njom proveden detaljan nadzor, izgubljena je njezina sljedivost, nije bilo moguće naplatiti carinu ni druge troškove carinjenja, koji nisu određeni u ovom sporu, pri čemu je, osim toga, kupcima pružena prilika da robu koju su unijeli u Srbiju kao pojedinci preprodaju i tako izbjegnu porezno zakonodavstvo te zemlje. Nije važno, s gledišta činjenica u ovom slučaju, jesu li srpski kupci kasnije stvarno iskoristili tu priliku, s obzirom na to da porez i druge posljedice u Srbiji nadilaze okvir analize ovog spora, u kojem također ne treba ispitivati koji konkretni troškovi nisu naplaćeni zbog izbjegavanja carinskog postupka. Važno je samo to da je izdavatelj računa svojim postupanjem namjerno sudjelovao u prijevornim radnjama srpskih kupaca i da je svjesno povrijedio odredbe Zakona o PDV-u koje se odnose na isporuku robe time što je izdavao račune i ispunjavao obrasce u skladu sa sustavom inozemnih putnika, kao i time što je neopravdano smanjio njihovu poreznu osnovicu u svrhu povrata poreza inozemnim putnicima.
- 21 U slučaju da, kad nije moguć povrat poreza na ime izuzeća u korist inozemnih putnika, porezno tijelo mora odobriti porezno izuzeće na temelju druge pravne osnove, postupanje u zloj vjeri izdavatelja računa zapravo ne bi imalo pravne posljedice, osobito uzimajući u obzir da, ako nema neopravdanog zahtjeva za povrat, ujedno nisu ispunjeni uvjeti za izricanje porezne novčane kazne. U toj situaciji, zbog konkurentne prednosti koju je neopravdano stekao izdavatelj računa, s jedne strane, ne bi se poštovalo načelo porezne neutralnosti i, s druge strane, ta bi situacija bila protivna obvezi država članica da djeluju protiv utaje poreza i njegova izbjegavanja.
- 22 Sud je već razmotrio načelo porezne neutralnosti u vezi s pravom na izuzeće od poreza, pri čemu je presudio da je to načelo u području PDV- a uveo zakonodavac Unije kao izraz općeg načela jednakog postupanja. Mjere koje države članice mogu donijeti kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV- a i spriječile utaju ne smiju se upotrebljavati na način da dovedu u pitanje neutralnost PDV- a. Dopuštanje poreznim obveznicima da se odluče za sustav izuzeća nakon dodijeljenog roka tim bi obveznicima dalo nepoštenu konkurentsku prednost, na štetu subjekata koji su uredno poštovali postupovne obveze predviđene predmetnim nacionalnim zakonodavstvom. Naime, ti porezni obveznici bili bi u mogućnosti odabrati *a posteriori*, što znači uz mogućnost oslanjanja na konkretne rezultate svoje djelatnosti, ono porezno uređenje koje im se čini najpovoljnijim (presuda od 17. svibnja 2018., Vámos, C-566/16).
- 23 Prema mišljenju tog suda, razmatranja iz presude Vámos mogu se primijeniti i na ovaj predmet. Naime, izdavatelj računa je, povrijedivši propise o PDV-u, smanjio poreznu osnovicu na što nije imao pravo; kasnije, kad je porezno tijelo utvrdilo nepravilnost, pozvao se *a posteriori* na drugo izuzeće, ono na ime izvoza. Kad bi porezno tijelo odobrilo primjenu *a posteriori* poreznog izuzeća na ime izvoza, izdavatelj računa ostvario bi neopravdanu konkurentsku prednost u odnosu na druge konkurente, čime bi se povrijedilo načelo porezne neutralnosti.

- 24 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, mjere koje države članice mogu donijeti na temelju članka 273. Direktive o PDV-u kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju ne smiju prekoračiti ono što je nužno za postizanje takvih ciljeva i ne smiju dovesti u pitanje neutralnost PDV- a (presuda Nidera Handelscompagnie, C-385/09).
- 25 Posljedično, neispunjenje formalnih zahtjeva samo može dovesti do gubitka prava na odbitak kad nije moguće dokazati ispunjenje materijalnih zahtjeva. Taj sud smatra da je upravo to slučaj u ovom predmetu, u kojem izdavatelj računa i kupci ne samo da nisu ispunili formalne zahtjeve, nego su od poreznih i carinskih tijela namjerno skrivali svoju pravu gospodarsku djelatnost te tako povrijedili propise o formalnostima.
- 26 Prema mišljenju tog suda, načelo porezne neutralnosti samo se poštuje u slučaju da, u okviru smanjenja porezne osnovice zbog povrata poreza inozemnim putnicima, porezno tijelo transakcije ne prekvalificira kao isporuku robe za izvoz, pri čemu je ta praksa jedina koja poštuje i zahtjev proporcionalnosti.
- 27 Na temelju razlika u vezi s pojmom izvoza u poreznom pravu i carinskom pravu, tužitelj kritizira to što porezno tijelo od njega traži da kao izvoznik preuzme odgovornost u pogledu mogućeg izlaska robe s državnog područja. Međutim, u spisu nije navedeno da su tužitelj ili neka druga osoba u pogledu predmetne robe zatražili carinjenje u svojstvu izvoznika i, prema izjavama tužiteljeva pravnog zastupnika, nije se uopće zatražilo da se transakcije obrađuju kao izvoz.
- 28 Suprotno tužiteljevim tvrdnjama, za poreznu kvalifikaciju činjenica nije dovoljno dokazati da je roba napustila državno područje jer je, kao što je to ranije navedeno, izuzeće u korist inozemnih putnika posebno u odnosu na izuzeće koje se odnosi na isporuku robe za izvoz te se odnosi na određeni skup osoba, zbog čega je nužno pojasniti na ime čega kupac ima pravo na povrat. Posljedično, nije točna tužiteljeva tvrdnja prema kojoj ovjera carinskog tijela na obrascu zahtjeva za povrat poreza, kojom se dokazuje da je roba napustila državno područje kao dio putničke prtljage, također služi kako bi se opravdalo porezno izuzeće koje se odnosi na isporuku robe za izvoz.
- 29 S obzirom na prethodna razmatranja, taj sud također dvoji u pogledu toga treba li, kad se utvrdi nezakonitost poreznog izuzeća u korist inozemnih putnika, istodobno ispitati postojanje uvjeta za isporuku robe za izvoz u svim slučajevima u kojima je roba napustila državno područje kao putnička prtljaga.
- 30 Isto tako, taj sud smatra da je u ovom slučaju odlučujuća činjenica da je tužitelj očito postupao u zloj vjeri prilikom ispunjavanja svojih poreznih obveza, čime se opravdava, na temelju načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti prava Unije, da se, uz odbijanje smanjenja porezne osnovice, isključi mogućnost rekvilifikacije kao isporuke robe za izvoz, i to čak i u slučaju da porezno tijelo mora uostalom ispitati jesu li ispunjeni uvjeti za isporuku robe za izvoz.

- 31 Taj sud smatra da je u odnosu na ranija pitanja nužno uputiti zahtjev za prethodnu odluku i zna da se trenutačno pred mađarskim sudovima vode drugi upravni postupci sa sličnim predmetom.

RADNI DOKUMENT