Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
YVESA BOTA,
predstavljeni 7. septembra 2017 [1]

Zadeva C-307/16

Stanisław Pieńkowski
proti
Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Oprostitve pri izvozu – Ureditev države članice, v skladu s katero je uporaba oprostitve pogojena ali s tem, da je bil ustvarjen določen obseg prometa, ali s tem, da je bila sklenjena pogodba z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračilo DDV potnikom – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti“

I. Uvod

1. V obravnavani zadevi se od Sodišča zahteva razlaga člena 146(1)(b), člena 147, člena 131 in člena 273 Direktive 2006/112/ES [2] v okviru spora med Stanisławom Pieńkowskem, prodajalcem telekomunikacijskih naprav, in Urząd Skarbowy w Białej Podlaskiej (poljski finančni urad v kraju Biała Podlaska, Poljska) v zvezi z oprostitvijo davka na dodano vrednost (DDV) na dobavo blaga, ki je bilo v osebni prtljagi potnikov odposlano v namembni kraj zunaj Evropske unije.

2. V tej zadevi se bo Sodišče lahko izreklo o tem, ali Direktiva o DDV nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora v okviru dobave blaga za izvoz davčni zavezanec za oprostitev ustvariti določen obseg prometa v prejšnjem davčnem letu ali pa skleniti pogodbo z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračanje DDV potnikom. Sodišče bo imelo tudi priložnost, da prvič razloži določbe člena 147 Direktive o DDV in zagotovi navodila za uporabo načela sorazmernosti v novem primeru, čeprav je v obstoječi sodni praksi že precej usmeritev, ki jih je v predložitveni odločbi upravičeno poudarilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska).

3. Ob koncu analize bom Sodišču predlagal, naj razsodi, da določbe člena 146(1)(b), člena 147, člena 131 in člena 273 Direktive o DDV ter načelo davčne nevtralnosti nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot se obravnava v postopku v glavni stvari.

1 Jezik izvirnika: francoščina.

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

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. V uvodnih izjavah 5, 35 in 49 Direktive o DDV je navedeno:

„(5) Sistem DDV doseže najvišjo stopnjo enostavnosti in nevtralnosti, ko se davek obračunava na najbolj splošen možni način ter ko njegovo področje uporabe zajema vse faze proizvodnje in distribucije, kot tudi opravljanja storitev. Zato je v interesu notranjega trga in držav članic, da sprejmejo skupni sistem, ki se uporablja tudi za prodajo na drobno.

[…]

(35) Treba je pripraviti skupni seznam oprostitev, da bi se lastna sredstva Skupnosti v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način.

[…]

(49) Treba je omogočiti, da države članice še naprej uporabljajo posebne ureditve za majhna podjetja v skladu s skupnimi določbami in z namenom tesnejše uskladitve.“

5. Člen 131 te direktive določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se 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.“

6. Člen 146(1) navedene direktive se glasi:

„1. Države članice oprostijo 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, razen blaga, ki ga prevaža pridobitelj sam in je namenjeno opremljanju, oskrbovanju z gorivom in drugemu oskrbovanju zasebnih čolnov, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo […]“

7. Člen 147 Direktive o DDV 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 učinkom od 1. januarja naslednjega leta.

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

2. Za namene odstavka 1 ‚potnik, ki nima stalnega prebivališča v Skupnosti', pomeni potnika, katerega stalno ali običajno prebivališče ni v Skupnosti. V tem primeru ‚stalno ali običajno 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."

8. Člen 273 te direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3."

B. Poljsko pravo

9. Člen 126(1) ustawa o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve v prečiščeni različici, kakor je bil spremenjen) z dne 11. marca 2004[3] določa:

„Fizične osebe, ki nimajo stalnega prebivališča na ozemlju Evropske unije, v nadaljevanju ‚potniki', so ob upoštevanju odstavka 3 in členov 127 in 128 upravičene do vračila DDV za blago, pridobljeno znotraj države, ki ga v nespremenjenem stanju izvozijo z ozemlja Evropske unije v osebni prtljagi."

10. Člen 127 tega zakona določa:

„1. Pravica do vračila DDV v skladu s členom 126(1) obstaja pri pridobitvi blaga od davčnih zavezancev, v nadaljevanju ‚prodajalci', ki:

(1) so identificirani kot zavezanci za DDV in

(2) vodijo evidenco prometa in izstopnega davka z uporabo registrskih blagajn ter

(3) so sklenili pogodbe o vračanju DDV vsaj z enim gospodarskim subjektom, navedenim v odstavku 8.

[…]

5. Vračilo DDV potnikom se izvede v [poljskih] zlotih [(PLN)] s strani prodajalca ali pri organu za vračilo DDV s strani gospodarskega subjekta, ki opravlja dejavnost iz člena 126(1).

6. Prodajalci iz odstavka 5 lahko opravijo vračilo v skladu s členom 126(1), če promet, ki so ga ustvarili v prejšnjem davčnem letu, presega 400.000 PLN [(približno 94.531 EUR)] in se vračilo nanaša izključno na blago, ki ga je potnik kupil pri zadevnem prodajalcu."

3 Dz. U. iz leta 2011, št. 177, post. 1054, v nadaljevanju: zakon o DDV.

III. Dejansko stanje v sporu in vprašanje za predhodno odločanje

11. S. Pieńkowski, podjetnik, ki je zavezanec za plačilo DDV, opravlja poslovno dejavnost v zvezi s prodajo telekomunikacijskih naprav potnikom, ki prebivajo zunaj ozemlja držav članic Unije. Blago tako zapusti ozemlje Unije, ko je v posesti pridobiteljev.

12. Poljski finančni urad je S. Pieńkowskega leta 2006 obvestil, da ga je mogoče šteti za „prodajalca“ v smislu člena 127(1) zakona o DDV. Ta organ je poleg tega menil, da iz obračunov DDV izhaja, da je ta davčni zavezanec v davčnem letu 2009 ustvaril neto promet v višini 283.695,00 PLN (približno 67.045 EUR), v davčnem letu 2010 pa 238.429,00 PLN (približno 56.347 EUR). Finančni urad je poleg tega menil, da mu S. Pieńkowski ni predložil nobene informacije v zvezi s sklenitvijo pogodbe z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračanje DDV, ampak je ta davek potnikom vračal sam ali njegov zaposleni.

13. V teh okoliščinah je finančni urad menil, da S. Pieńkowski zaradi ustvarjenega zneska prometa ni bil upravičen, da potnikom sam vrača DDV ali da zanje uporabi 0-odstotno stopnjo za davčni obdobji 2010 in 2011.

14. S. Pieńkowski je to odločbo izpodbijal pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (upravno sodišče vojvodstva v Lublinu, Poljska). To sodišče, ki se je oprlo na določbe o vračilu DDV potnikom iz členov od 126 do 129 zakona o DDV ter člena 146(1)(b), člena 147, člena 131 in člena 273 Direktive o DDV, je presodilo, da so določbe zakona o DDV združljive z določbami Direktive o DDV v delu, v katerem je vračilo navedenega davka potnikom pogojeno s tem, da davčni zavezanec v prejšnjem davčnem letu ustvari več kot 400.000,00 PLN (približno 94.531 EUR) prometa. Po mnenju Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (upravno sodišče vojvodstva v Lublinu) taka določitev zahtevanega obsega prometa ni le formalne narave, ampak naj bi pomenila vsebinsko zahtevo za načelno možnost, da vračilo DDV opravi neposredno prodajalec.

15. S. Pieńkowski, po mnenju katerega ta zahtevani obseg pomeni „administrativno omejitev“ za uporabo nižje 0-odstotne stopnje, je vložil kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče), pri čemer se je ponovno skliceval na nezdružljivost določb zakona o DDV z določbami Direktive o DDV ter z načeloma sorazmernosti in davčne nevtralnosti.

16. Predložitveno sodišče ugotavlja, da določbe Direktive o DDV v nasprotju s členom 127(6) zakona o DDV ne zahtevajo, da je uporaba oprostitve DDV za blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, pogojena s tem, da je davčni zavezanec v prejšnjem davčnem letu ustvaril zahtevani obseg prometa.

17. Opozarja, da se pogoji za uporabo oprostitve, določeni v členih 146 in 147 Direktive o DDV, nanašajo na pridobitelja, in ne na prodajalca, kot v členu 127(6) zakona o DDV.

18. Poleg tega po mnenju predložitvenega sodišča in v nasprotju s stališčem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (upravno sodišče vojvodstva v Lublinu) zahteve po doseganju določenega obsega prometa v prejšnjem davčnem letu ob upoštevanju določb Direktive o DDV in neobstoja kakršne koli pravne podlage ni mogoče šteti za vsebinsko zahtevo.

19. To sodišče navaja tudi, da ni razvidno, da bi zahteve, določene v Direktivi o DDV, nacionalne zakonodajalce pooblaščale, da bi uporabo navedene oprostitve pogojevali z doseganjem določenega prometa v prejšnjem davčnem letu.

20. Predložitveno sodišče poleg tega opozarja, da iz člena 273 Direktive o DDV izhaja, da države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj. Vendar se to sodišče sprašuje, ali se s tem, da država članica uvede zahtevo po določenem obsegu prometa, uresničujejo cilji te določbe.

21. V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 146(1)(b), člen 147, člen 131 in člen 273 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnim določbam, ki izključujejo uporabo oprostitve za davčnega zavezanca, ki v prejšnjem davčnem letu ni dosegel določenega obsega prometa in tudi ni sklenil pogodbe z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračanje DDV potnikom?“

IV. Analiza

22. Predložitveno sodišče v bistvu prosi Sodišče, naj se izreče o vprašanju, ali določbe člena 146(1)(b), člena 147, člena 131 in člena 273 Direktive o DDV nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero lahko davčni zavezanec uveljavlja oprostitev DDV za izvoz blaga s strani potnikov le, če je v prejšnjem davčnem letu ustvaril določen obseg prometa ali pa sklenil pogodbo z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračanje DDV.

23. V obravnavani zadevi ni sporno, da je blago, ki ga je dobavil S. Pieńkowski, fizično zapustilo ozemlje Unije, in sicer tako, da so ga potniki odpeljali v osebni prtljagi. Zato se določbe člena 146(1)(b) Direktive o DDV uporabljajo za zadevno dobavo blaga, ki dejansko ustreza opredelitvi iz člena 14(1) te direktive. [4]

24. Člen 146(1)(b) navedene direktive določa, da države članice oprostijo DDV dobavo blaga, ki ga pridobitelj ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Unije. Vendar ker se blago v obravnavani zadevi prevaža iz Unije v osebni prtljagi potnikov, je ta oprostitev mogoče le, če so izpolnjeni nekateri pogoji iz člena 147 Direktive o DDV, kar v obravnavani zadevi prav tako ni sporno. [5]

25. Iz samega besedila člena 146(1)(b) in člena 147 Direktive o DDV pa izhaja, da v njej ni določen pogoj, da mora davčni zavezanec za uporabo oprostitve pri izvozu ustvariti določen obseg prometa v prejšnjem davčnem letu ali skleniti pogodbo z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračilo DDV.

26. Pri zgolj dobesednem branju teh določb bi se nacionalna ureditev, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, zato štela za nezdružljivo z navedeno direktivo, saj so pogoji za oprostitev s tem besedilom določeni izčrpno, kar bi pomenilo, da imajo države članice na tem področju le malo manevrskega prostora.

27. Vendar se ta razlaga z branjem členov 131 in 273 Direktive o DDV omili, saj ta člena določata, da se te oprostitve uporabljajo pod pogoji, ki jih države članice določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev ter preprečevanja tveganja za davčne utaje, izogibanja in zlorabe. [6]

28. Čeprav pogoji iz poljske ureditve *a priori* niso posebej poenostavljajoči, imajo države članice v skladu s temi določbami manevrski prostor za določitev pogojev za oprostitev DDV. Države članice lahko namreč zaradi izogibanja davčnim utajam in spoštovanja ciljev, ki jih je določil zakonodajalec Unije, predpišejo, da morajo davčni zavezanci poleg pogojev iz Direktive o DDV izpolniti dodatne pogoje, za katere bi menile, da so potrebni.

4 Glej po analogiji sodbi z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 31), in z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, točka 24).

5 Zato ne bom obravnaval preudarkov, ki jih je Republika Poljska v stališčih navedla v zvezi s pogoji iz člena 147 te direktive ter ki se nanašajo izključno na pridobitelje in vplivajo na zmožnosti prodajalca za oprostitev.

6 Glej po analogiji sodbo z dne 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, točki 36 in 37).

29. Vendar pa morajo države članice pri izvajanju te diskrecijske pravice vseeno spoštovati splošna načela prava Unije. [7]

30. Sodišče je namreč že razsodilo, da morajo države članice pri izvajanju diskrecijske pravice uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo doseganje ciljev, ki jim sledi nacionalna ureditev, čim manj ogrožajo cilje in načela, ki jih določi zakonodajalec Unije. [8] V obravnavani zadevi se je treba vprašati o združljivosti nacionalne ureditve, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti, kakor sta določeni s pravom Unije.

31. Kar zadeva načelo davčne nevtralnosti, je Sodišče razsodilo, da nacionalni ukrep presega tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka, če pravico do oprostitve DDV v bistvu pogojuje s spoštovanjem formalnih zahtev, pri čemer ne upošteva vsebinskih zahtev in se med drugim ne sprašuje, ali so bile te izpolnjene. Sodišče je namreč razsodilo, da morajo biti transakcije obdavčene ob upoštevanju svoje objektivne narave. Zato načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se oprostitev DDV prizna, če so izpolnjeni vsebinski pogoji, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. [9]

32. V stališčih, ki so bila predložena Sodišču, se razpravlja o razliki med formalnimi in vsebinskimi zahtevami. Vendar je Sodišče nekatere dodatne zahteve, ki jih zahtevajo nacionalne ureditve, že opredelilo za „formalne zahteve“ ali „vsebinske zahteve“. Naj za primerjavo obravnavane zadeve z obstoječo sodno prakso navedem nekaj primerov.

33. Sodišče je v sodbi z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre [10], za „formalno zahtevo“ štelo zahtevo, da mora biti pridobitelj registriran v sistemu izmenjave podatkov s področja DDV ali vključen v sistem obdavčitve pridobitev znotraj Skupnosti. V sodbi z dne 20. oktobra 2016, Plöckl [11], je enako veljalo v zvezi z obveznostjo, da mora pridobitelj posredovati identifikacijsko številko za DDV, ki jo dodeli namembna država članica. V sodbah z dne 27. septembra 2007, Collée [12], in z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport [13], je Sodišče menilo, da je zahteva po dokazilu o dobavi v določenem prekluzivnem roku formalne narave. V sodbah z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie [14], z dne 27. septembra 2012, VSTR [15], in z dne 14. marca 2013, Ablessio [16], je Sodišče menilo, da je zahteva, da je davčni zavezanec predhodno vpisan v register za DDV, formalne narave.

34. Ob upoštevanju teh usmeritev iz sodne prakse in informacij, ki jih je Sodišču navedlo predložitveno sodišče, se zdi razmeroma očitno, da sta tudi alternativni zahtevi iz poljske ureditve formalne narave. Naj v tem okviru spomnim, da ni sporno, da so vsebinske zahteve iz Direktive o DDV v obravnavani zadevi izpolnjene.

7 Sodbi z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 18 in naslednje), in z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, točka 29 in naslednje).

8 Glej v tem smislu glede načela sorazmernosti sodbo z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, točka 31), in po analogiji sodbi z dne 18. decembra 1997, Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točke od 45 do 48), in z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točka 30), ter glede načela nevtralnosti sodbe z dne 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth in Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, točka 59); z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 92); z dne 26. januarja 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, točka 28), in z dne 14. marca 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, točka 30).

9 Glej zlasti sodbo z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točke od 36 do 39).

10 C-21/16, EU:C:2017:106, točka 32.

11 C-24/15, EU:C:2016:791,točki 40 in 41.

12 C-146/05, EU:C:2007:549, točka 29.

13 C-284/11, EU:C:2012:458, točka 60.

14 C-385/09, EU:C:2010:627, točka 50.

15 C-587/10, EU:C:2012:592, točka 51.

16 C-527/11, EU:C:2013:168, točka 32.

35. Zato dejstvo, da dodatne formalne zahteve iz nacionalne ureditve niso izpolnjene, ne more omajati pravice prodajalca do oprostitve DDV.[17]

36. Drugače bi bilo samo, če zaradi kršitve takih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene, ali če bi davčni zavezanec namerno sodeloval pri davčni utaji.[18]

37. Zato če ima uprava na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinske zahteve izpolnjene, in če finančni urad ne sumi, da je davčni zavezanec namenoma utajil davke, ta urad ne sme naložiti dodatnih pogojev, zaradi katerih lahko uveljavljanje pravice do oprostitve DDV postane neučinkovito.[19] Tako zavrnitve uporabe te možnosti oprostitve ni mogoče opreti zgolj na dejstvo, da niso bile izpolnjene dodatne formalne zahteve iz nacionalne ureditve, ki je bila sprejeta na podlagi določb členov 131 in 273 Direktive o DDV.[20]

38. Iz navedenega izhaja, da je treba šteti, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje nacionalni ureditvi, kot se obravnava v postopku v glavni stvari.

39. Podredno, če Sodišče ne bi upoštevalo navedenih stališč, bi se moralo izreči o načelu sorazmernosti. V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da taki nacionalni ukrepi ne smejo presegati tistega, kar je nujno potrebno za varovanje interesov državne blagajne, in da jih ni mogoče uporabiti tako, da bi izpodbijali načela, ki vodijo skupni sistem DDV.[21]

40. Republika Poljska v stališčih trdi, da je namen nacionalne ureditve, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, zmanjšati tveganje za motnje pri poteku vračila DDV potnikom. Po mnenju te vlade bi lahko te motnje nastale predvsem zaradi povečanega tveganja za neravnotežje denarnih tokov malih gospodarskih subjektov in za prenehanje njihove gospodarske dejavnosti ter zaradi namernega nespoštovanja obveznosti glede vračila DDV, zlasti davčnih utaj.

41. V zvezi s tem je treba spomniti, da je boj proti davčnim utajam, izogibanju plačilu davka in morebitnim zlorabam glavni cilj Direktive o DDV. Sodišče je tako že imelo priložnost razsoditi, da so zaradi uresničevanja teh ciljev upravičene nekatere zahteve za dobavitelje.[22]

42. Kar zadeva dejansko uporabo načela sorazmernosti v obravnavani zadevi, pa bo moralo o tem odločiti predložitveno sodišče.[23] Kljub temu je treba na tem mestu opozoriti, da nacionalne ureditve ni mogoče šteti za sorazmerno, če zaradi neizpolnitve formalnih zahtev onemogoči oprostitev DDV, in to čeprav predložitveno sodišče in Republika Poljska menita, da zahteva za dosego določenega obsega prometa ni absolutna, saj ima davčni zavezanec možnost, da uporabi oprostitev, tako da sklene pogodbo z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračanje DDV potnikom.

17 Glej po analogiji sodbe z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 60); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 51); z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točka 40), in z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 32).

18 Glej po analogiji sodbe z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 31); z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 71); z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 46); z dne 14. marca 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, točka 32); z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točki 39 in 40), in z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točki 44 in 46).

19 Glej v tem smislu sodbo z dne 20. oktobra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, točka 47 in navedena sodna praksa).

20 Glej po analogiji sodbo z dne 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 40).

21 Glej po analogiji sodbi z dne 7. decembra 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, točki 44 in 45), in z dne 22. decembra 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, točka 37).

22 Glej po analogiji sodbi z dne 7. decembra 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, točka 36), in z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, točka 33).

23 Glej v tem smislu sodbe z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 77); z dne 14. marca 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, točka 35), in z dne 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, točka 53).

43. Poleg tega je treba šteti, da taka nacionalna ureditev ne more učinkovati tako, da omeji število davčnih zavezancev, ki so upravičeni do neposredne uporabe oprostitve, ne da bi kršila načelo enakega obravnavanja iz člena 273 Direktive o DDV. Zaradi tega mehanizma imajo prednost največja podjetja, čeprav je tveganje za davčno utajo nujno sorazmerno z obsegom dejavnosti in torej s prometom. Razlogovanje Republike Poljske, da je treba priznati, da je tveganje za napake in davčne utaje obratno sorazmerno s prometom, me namreč ne prepriča. Poleg tega je Sodišče razsodilo, da v okoliščinah, v katerih so izpolnjeni pogoji za oprostitev iz člena 146(1)(b) Direktive o DDV, zlasti pogoj, da je zadevno blago zapustilo carinsko območje Unije, DDV za tako dobavo nikakor ni dolgovan in tveganje davčne utaje ali davčne izgube, ki bi lahko upravičilo obdavčenje transakcije, načeloma ne obstaja več. [24]

44. Ob upoštevanju vsega navedenega Sodišču predlagam, naj razsodi, da je treba določbe člena 146(1)(b), člena 147, člena 131 in člena 273 Direktive o DDV ter načelo nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, ki davčnim zavezancem preprečuje, da bi sami izvršili oprostitev DDV za potnike, če v prejšnjem davčnem letu niso ustvarili določenega obsega prometa ali v ta namen sklenili pogodbe s pooblaščenim gospodarskim subjektom.

V. Predlog

45. Ob upoštevanju navedenega Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), odgovori:

Določbe člena 146(1)(b), člena 147, člena 131 in člena 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ter načelo davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnim določbam, ki izključujejo uporabo oprostitve za davčnega zavezanca, ki v prejšnjem davčnem letu ni dosegel določenega obsega prometa ali ni sklenil pogodbe z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračanje DDV potnikom.

24 Glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, točka 40).