Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
YVES'A BOTA
przedstawiona w dniu 7 września 2017 r.[1]

Sprawa C-307/16

Stanisław Pieńkowski
przeciwko
Dyrektorowi Izby Skarbowej w Lublinie

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Zwolnienia w eksporcie – Przepisy państwa członkowskiego uzależniające możliwość korzystania ze zwolnienia od osiągnięcia pewnego pułapu obrotów albo od zawarcia umowy z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym – Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności

I. Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie Trybunałowi przedstawiono wniosek o dokonanie interpretacji art. 146 ust. 1 lit. b), art. 147, 131 i 273 dyrektywy 2006/112/WE[2] w ramach sporu pomiędzy Stanisławem Pieńkowskim, będącym sprzedawcą sprzętu telekomunikacyjnego, a Urzędem Skarbowym w Białej Podlaskiej w przedmiocie zwolnienia od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT") dostaw towarów wysyłanych poza Unię Europejską w bagażu osobistym podróżnych.

2. Sprawa ta daje Trybunałowi możliwość wypowiedzenia się w kwestii, czy dyrektywa VAT stoi na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym w ramach dostawy towarów na eksport, że aby miało zastosowanie zwolnienie, podatnik powinien osiągnąć minimalny pułap obrotów za poprzedni rok podatkowy lub zawrzeć umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym. Daje ona również Trybunałowi możliwość dokonania po raz pierwszy interpretacji przepisów art. 147 dyrektywy VAT i przedstawienia wskazówek dotyczących możliwości stosowania zasady proporcjonalności w nowym przypadku, nawet jeśli z istniejącego orzecznictwa wynikają już istotne wytyczne słusznie podkreślone przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) w postanowieniu odsyłającym.

3. Po zakończeniu badania zaproponuję Trybunałowi, by orzekł, iż przepisy art. 146 ust. 1 lit. b), art. 147, 131 i 273 dyrektywy VAT oraz zasada neutralności podatkowej sprzeciwiają się przepisom krajowym takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym.

1 Język oryginału: francuski.

2 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą VAT").

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Motywy 5, 35 i 49 dyrektywy VAT brzmią następująco:

„(5) System VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób, a zakres jego zastosowania obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenie usług. W związku z tym w interesie rynku wewnętrznego i państw członkowskich leży przyjęcie wspólnego systemu, który ma również zastosowanie do handlu detalicznego.

[…]

(35) Należy sporządzić wspólny wykaz zwolnień, aby umożliwić gromadzenie zasobów własnych Wspólnoty w porównywalny sposób we wszystkich państwach członkowskich.

[…]

(49) W odniesieniu do małych przedsiębiorstw, państwom członkowskim należy pozostawić możliwość utrzymania ich procedur szczególnych, zgodnie ze wspólnymi przepisami oraz z myślą o ściślejszej harmonizacji”.

5. Artykuł 131 tej dyrektywy stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

6. Artykuł 146 ust. 1 rzeczonej dyrektywy brzmi następująco:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

b) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Wspólnoty przez nabywcę lub na rzecz nabywcy niemającego siedziby na terytorium danego państwa, z wyłączeniem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia w paliwo i ogólnego zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz samolotów turystycznych lub wszelkich innych środków transportu służących do celów prywatnych […]”.

7. Artykuł 147 dyrektywy VAT stanowi:

„1. W przypadku gdy dostawa towarów, o której mowa w art. 146 ust. 1 lit. b), dotyczy towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych, zwolnienie to ma zastosowanie wyłącznie po spełnieniu następujących warunków:

a) podróżny nie ma miejsca zamieszkania na terytorium Wspólnoty;

b) towary zostaną przetransportowane poza terytorium Wspólnoty przed końcem trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dostawa została dokonana;

c) całkowita wartość dostawy, wraz z VAT, przekracza kwotę 175 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej ustalaną raz w roku przy zastosowaniu kursu wymiany obowiązującego w pierwszym dniu roboczym października ze skutkiem od 1 stycznia roku następnego.

Państwa członkowskie mogą jednakże zwolnić dostawę, której całkowita wartość jest niższa od kwoty przewidzianej w akapicie pierwszym lit. c).

2. Do celów ust. 1 przez »podróżnego niemającego siedziby we Wspólnocie« rozumie się podróżnego, którego stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu nie znajduje się na terytorium Wspólnoty. W takim przypadku przez »stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu« rozumie się miejsce wskazane jako takie w paszporcie, dowodzie osobistym lub każdym innym dokumencie potwierdzającym tożsamość uznanym za ważny przez państwo członkowskie, na którego terytorium odbywa się dostawa".

8. Artykuł 273 tej dyrektywy brzmi następująco:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3".

B. Prawo polskie

9. Artykuł 126 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity, ze zmianami) [3] stanowi:

„Osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej, zwane dalej »podróżnymi«, mają prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nie poza terytorium Unii Europejskiej w bagażu osobistym podróżnego, z zastrzeżeniem ust. 3 oraz art. 127 i 128".

10. Artykuł 127 tej ustawy przewiduje:

„1. Zwrot podatku, o którym mowa w art. 126 ust. 1, przysługuje w przypadku zakupu towarów u podatników, zwanych dalej »sprzedawcami«, którzy:

1) są zarejestrowani jako podatnicy podatku oraz

2) prowadzą ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, oraz

3) zawarli umowy w sprawie zwrotu podatku przynajmniej z jednym z podmiotów, o których mowa w ust. 8.

[…]

3 Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054, zwana dalej „ustawą o VAT".

5. Zwrot podatku podróżnym jest dokonywany w złotych przez sprzedawcę lub w punktach zwrotu VAT przez podmioty, których przedmiotem działalności jest dokonywanie zwrotu, o którym mowa w art. 126 ust. 1.

6. Sprzedawcy, o których mowa w ust. 5, mogą dokonywać zwrotu, o którym mowa w art. 126 ust. 1, pod warunkiem że ich obroty za poprzedni rok podatkowy wyniosły powyżej 400.000 zł [około 94 531 EUR] oraz że dokonują zwrotu podatku wyłącznie w odniesieniu do towarów nabytych przez podróżnego u tego sprzedawcy".

III. Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu i pytanie prejudycjalne

11. Stanisław Pieńkowski, będący przedsiębiorcą podlegającym podatkowi VAT, prowadzi działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży sprzętu telekomunikacyjnego na rzecz podróżnych zamieszkałych poza terytorium państw członkowskich Unii. Towary opuszczają zatem terytorium Unii, gdy nabywcy wchodzą w ich posiadanie.

12. W 2006 r. polskie organy podatkowe poinformowały S. Pieńkowskiego, że jest on „sprzedawcą", o którym mowa w art. 127 ust. 1 ustawy o VAT. Organy te oceniły ponadto, że z deklaracji VAT wynikało, iż uzyskany przez tego podatnika obrót netto wyniósł 283 695 PLN (około 67 045 EUR) za rok podatkowy 2009 i 238 429 PLN (około 56 347 EUR) za rok podatkowy 2010. Poza tym organy podatkowe stwierdziły, że S. Pieńkowski nie przedłożył im żadnej informacji dotyczącej zawarcia umowy z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT, dokonywał on natomiast osobiście zwrotu VAT podróżnym lub dokonywała tego zatrudniona u niego pracownica.

13. W tym stanie faktycznym organy podatkowe uznały, że z uwagi na poziom uzyskiwanych obrotów S. Pieńkowski nie był uprawniony do zwrotu VAT podróżnym osobiście oraz do stosowania stawki VAT 0% za okresy rozliczeniowe lat 2010 i 2011.

14. Stanisław Pieńkowski wniósł skargę na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie. Sąd ów, opierając się na zawartych w art. 126–129 ustawy o VAT oraz w art. 146 ust. 1 lit. b), art. 147, 131 i 273 dyrektywy VAT regulacjach dotyczących zwrotu VAT podróżnym, orzekł, że przepisy ustawy o VAT są zgodne z przepisami dyrektywy VAT w zakresie, w jakim uzależniają one możliwość zwrotu VAT podróżnym od osiągnięcia przez podatnika za poprzedni rok podatkowy obrotów powyżej 400 000 PLN (około 94 531 EUR). Wedle stanowiska Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie określony w ten sposób limit obrotu nie ma jedynie charakteru formalnego, lecz stanowi warunek materialny, od którego zależy możliwość zwrotu VAT przez sprzedawcę w sposób bezpośredni.

15. Stanisław Pieńkowski uznał, że ów limit stanowi „barierę administracyjną" dla zastosowania preferencyjnej 0% stawki VAT, i wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, podnosząc ponownie niezgodność przepisów ustawy o VAT z przepisami dyrektywy VAT i z zasadami proporcjonalności i neutralności podatkowej.

16. Sąd odsyłający wskazał, że w przeciwieństwie do art. 127 ust. 6 ustawy o VAT przepisy dyrektywy VAT nie przewidują warunku osiągnięcia w poprzednim roku określonego pułapu obrotów dla zastosowania zwolnienia z VAT do towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych.

17. Podkreślił on, że warunki zastosowania zwolnienia określone w art. 146 i 147 dyrektywy VAT odnoszą się do nabywcy, a nie do sprzedawcy, jak ma to miejsce w przypadku w art. 127 ust. 6 ustawy o VAT.

18. Ponadto, zdaniem sądu odsyłającego i wbrew stanowisku przyjętemu przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, warunku w postaci osiągnięcia w poprzednim roku określonego pułapu obrotów nie można w świetle przepisów dyrektywy VAT i w braku jakiejkolwiek podstawy prawnej traktować jako warunku materialnego.

19. Ponadto sąd ów wskazał, że nie wydaje się, by przewidziane przez dyrektywę VAT warunki umożliwiały ustawodawcy krajowemu uzależnienie możliwości zastosowania wskazanego zwolnienia od spełnienia warunku osiągnięcia określonego pułapu obrotu w roku poprzednim.

20. Sąd odsyłający przypomniał również, że z art. 273 dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie mogą wprowadzić inne obowiązki, które uznają one za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i unikania oszustw podatkowych. Jednakże sąd ów ma wątpliwości, czy ustanowienie przez państwo członkowskie wymogu minimalnego pułapu spełnia cele tego przepisu.

21. W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 146 ust. 1 lit. b), art. 147, 131 i 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniom krajowym wyłączającym zastosowanie zwolnienia w stosunku do podatnika, który nie spełnia warunku osiągnięcia odpowiedniego pułapu obrotów za poprzedni rok podatkowy, jak również nie posiada zawartej umowy z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym?”.

IV. Analiza

22. Sąd odsyłający zasadniczo wnosi do Trybunału o wydanie orzeczenia w przedmiocie kwestii, czy przepisy art. 146 ust. 1 lit. b), art. 147, 131 i 273 dyrektywy VAT stoją na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym, że podatnik może domagać się zwolnienia z VAT w związku z wywozem towarów przez podróżnych jedynie wówczas, gdy jego obroty osiągnęły pewien pułap w poprzednim roku podatkowym lub gdy zawarł on umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT.

23. W niniejszej sprawie nie zostało zakwestionowane, że towary dostarczone przez S. Pieńkowskiego opuściły fizycznie terytorium Unii poprzez przewiezienie ich w bagażach osobistych podróżnych. W związku z tym zastosowanie mają przepisy art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT w odniesieniu do dostaw towarów rozpatrywanych w niniejszej sprawie, które w istocie odpowiadają definicji zawartej w art. 14 ust. 1 tej dyrektywy [4].

24. W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 146 ust. 1 lit. b) owej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają z VAT dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza Unię przez nabywcę lub na rzecz nabywcy. Jednakże, mając na uwadze, że w niniejszej sprawie towary są przewożone poza Unię w bagażach osobistych podróżnych, zwolnienie to może zostać zrealizowane jedynie przy spełnieniu pewnych warunków przewidzianych w art. 147 dyrektywy VAT, co również nie zostało zakwestionowane w niniejszej sprawie [5].

4 Zobacz analogicznie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 31); z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 24).

5 Pominięte zostaną w związku z tym rozważania zawarte w uwagach Rzeczypospolitej Polskiej dotyczące warunków art. 147 owej dyrektywy, które odnoszą się wyłącznie do nabywców i wywołują skutki w zakresie prawa do zwolnienia sprzedawcy.

25. Tymczasem z samego brzmienia art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy VAT wynika, że dla celów zastosowania zwolnienia w wywozie w dyrektywie tej nie przewidziano warunku, by podatnik był zobowiązany do osiągnięcia określonego pułapu obrotów w poprzednim roku podatkowym ani by zawarł umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT.

26. Z czysto literalnej interpretacji tych przepisów wynika zatem, że krajowe przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym należałoby uznać za niezgodne z ową dyrektywą, jako że warunki zwolnienia zostały w tym tekście określone w sposób wyczerpujący, co oznacza, że państwa członkowskie posiadają w tej dziedzinie jedynie niewielki zakres swobody.

27. Jednakże normy zawarte w art. 131 i 273 dyrektywy VAT łagodzą tę interpretację, ponieważ przewidują, że owe zwolnienia mają zastosowanie na warunkach określanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom [6].

28. Nawet jeżeli, a priori, warunki określone w polskich regulacjach nie wyróżniają się szczególnie pod kątem aspektu uproszczenia, to państwa członkowskie posiadają na podstawie wskazanych przepisów zakres swobody co do określenia warunków zwolnienia VAT. Dla celów unikania oszustw podatkowych i poszanowania celów określonych przez prawodawcę Unii państwa członkowskie mogą bowiem postanowić, że podatnicy powinni spełnić dodatkowe warunki poza warunkami przewidzianymi w dyrektywie VAT, które uznają za konieczne.

29. Państwa członkowskie muszą jednak korzystać z tego zakresu uznania z poszanowaniem ogólnych zasad prawa Unii [7].

30. Trybunał orzekł już bowiem, że w ramach wykonywania uprawnień dyskrecjonalnych państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im osiągnięcia celów realizowanych przez ustawodawstwo krajowe w jak najmniejszym stopniu przynoszą uszczerbek celom i zasadom określonym przez prawodawcę Unii [8]. W niniejszej sprawie należy rozważyć zgodność rozpatrywanych przepisów krajowych z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności, jak zostały one ustanowione w prawie Unii.

31. Co się tyczy zasady neutralności podatkowej, Trybunał orzekł, że przepis krajowy wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku, jeśli uzależnia on w istocie prawo do zwolnienia z VAT od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów materialnych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione. Trybunał orzekł bowiem, że transakcje powinny być opodatkowane przy uwzględnieniu ich cech obiektywnych. W konsekwencji zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie z VAT było przyznawane, gdy zostały spełnione wymogi materialne, nawet jeżeli niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatnika [9].

6 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 26 marca 2015 r., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, pkt 36, 37).

7 Wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 18 i nast.); z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 29 i nast.).

8 Zobacz podobnie, w zakresie dotyczącym zasady proporcjonalności, wyroki: z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 31); a także analogicznie, z dnia 18 grudnia 1997 r., Molenheide i in. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, pkt 45–48); z dnia 11 maja 2006 r., Federation of Technological Industries i in. (C-384/04, EU:C:2006:309, pkt 30); w zakresie zasady neutralności wyroki: z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 59); z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 92); z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 28); a także z dnia 14 marca 2013 r., Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 30).

9 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 36–39).

32. Rozróżnienie między warunkami formalnymi i materialnymi stanowi przedmiot rozważań w uwagach przedstawionych Trybunałowi. Jednakże Trybunał dokonał już kwalifikacji niektórych warunków dodatkowych wymaganych w przepisach wewnętrznych jako „warunki formalne" lub „warunki materialne". Poniżej zostaną wskazane przykłady celem porównania niniejszego przypadku do istniejącego orzecznictwa.

33. W wyroku z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre [10], Trybunał uznał za „warunek formalny" przesłankę polegającą na rejestracji nabywcy w systemie wymiany informacji o VAT lub objęciu go systemem opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia. W wyroku z dnia 20 października 2016 r., Plöckl [11], orzekł on podobnie odnośnie do obowiązku przekazania przez nabywcę numeru identyfikacji podatkowej dla celów VAT nadanego przez państwo członkowskie przeznaczenia. W wyrokach z dnia 27 września 2007 r., Collée [12], oraz z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport [13], Trybunał orzekł, że wymaganie dowodu dostawy w pewnym terminie pod rygorem ostatecznego upływu tego terminu ma charakter formalny. W wyrokach z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie [14], z dnia 27 września 2012 r., VSTR [15], oraz z dnia 14 marca 2013 r., Ablessio [16], Trybunał stwierdził, że warunek uprzedniej identyfikacji podatnika w rejestrze dotyczącym VAT ma charakter formalny.

34. Mając na uwadze owe wytyczne orzecznictwa i informacje przedstawione Trybunałowi przez sąd odsyłający, wydaje się stosunkowo oczywiste, że dwa alternatywne warunki ustanowione w polskich przepisach mają również charakter formalny. W tym kontekście należy przypomnieć, że jest bezsporne, iż materialne warunki wymagane w dyrektywie VAT zostały w niniejszej sprawie spełnione.

35. W związku z tym okoliczność, że dodatkowe warunki formalne wymagane przez przepisy krajowe nie zostały spełnione, nie może podważyć prawa sprzedawcy do zwolnienia z VAT [17].

36. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów uniemożliwiło przedstawienie dowodu spełnienia przesłanek materialnych lub gdyby podatnik świadomie uczestniczył w oszustwie [18].

37. W konsekwencji, jeżeli administracja posiada informacje niezbędne do ustalenia, że zostały spełnione wymogi materialne, i brak jest podejrzeń organu podatkowego co do popełnienia przez podatnika umyślnego oszustwa, to administracja ta nie może nakładać dodatkowych warunków, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie prawa do zwolnienia z VAT [19]. W związku z tym odmowa przyznania możliwości skorzystania ze zwolnienia nie może się opierać na tym tylko względzie, że nie zostały spełnione dodatkowe warunki formalne ustanowione w przepisach krajowych przyjętych w zastosowaniu przepisów art. 131 i 273 dyrektywy VAT [20].

38. Z powyższego wynika, iż należy stwierdzić, że zasada neutralności podatkowej stoi na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym.

10 C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 32.

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

12 C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 29.

13 C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 60.

14 C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 50.

15 C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 51.

16 C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 32.

17 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 60); z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 51); z dnia 20 października 2016 r., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 40); z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 32).

18 Zobacz analogicznie wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 31); z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 71); z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 46); z dnia 14 marca 2013 r., Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 32); z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 39, 40); z dnia 20 października 2016 r., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 44, 46).

19 Zobacz podobnie wyrok z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, (C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 11 grudnia 2014 r., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, pkt 40).

39. Tytułem pomocniczym, gdyby Trybunał nie uwzględnił powyższego stanowiska, będzie on musiał rozpatrzyć kwestię związaną z zasadą proporcjonalności. W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że tego rodzaju środki krajowe nie mogą wykraczać poza to, co jest ściśle konieczne dla ochrony interesów skarbu państwa, i nie mogą być wykorzystywane w sposób podważający zasady określające wspólny system VAT [21].

40. Rzeczpospolita Polska podkreśliła w swych uwagach, że przepisy krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym mają na celu zmniejszenie ryzyka zakłóceń prawidłowej obsługi systemu zwrotu VAT podróżnym. Zdaniem rządu tego państwa owe zakłócenia mogą wyniknąć między innymi ze zwiększonego ryzyka zachwiania płynności finansowej małych podmiotów oraz z ryzyka likwidacji ich działalności gospodarczej, a także z zamierzonego niewywiązania się z obowiązku dokonania zwrotu VAT, a w szczególności z oszustw podatkowych.

41. W tym względzie należy przypomnieć, że zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest nadrzędnym celem dyrektywy VAT. W związku z tym Trybunał orzekł już, że realizacja tych celów uzasadnia pewne wymogi względem dostawców [22].

42. Co się tyczy konkretnego stosowania zasady proporcjonalności w niniejszej sprawie, stanowi to zadanie sądu odsyłającego [23]. Należy jednak wskazać, że przepisy wewnętrzne nie mogą zostać uznane za proporcjonalne, jeżeli uniemożliwiłyby one zwolnienie z VAT pod pretekstem braku spełnienia warunków formalnych, i to nawet wówczas, gdy wedle sądu odsyłającego i Rzeczypospolitej Polskiej warunek dotyczący realizacji określonego pułapu obrotów nie ma charakteru absolutnego, jako że podatnik ma możliwość skorzystania ze zwolnienia poprzez zawarcie umowy z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym.

43. Ponadto należy stwierdzić, że tego rodzaju przepisy krajowe nie mogą doprowadzić do ograniczenia liczby podatników uprawnionych do bezpośredniego stosowania zwolnienia, nie naruszając przy tym zasady równego traktowania ustanowionej w art. 273 dyrektywy VAT. Ów mechanizm skutkuje korzystniejszym traktowaniem największych przedsiębiorstw, podczas gdy ryzyko oszustw podatkowych jest w sposób konieczny proporcjonalne do rozmiaru działalności, a zatem do wielkości obrotów. W związku z tym przedstawione przez Rzeczpospolitą Polską rozumowanie zmierzające do uznania, że ryzyko błędu i oszustwa jest odwrotnie proporcjonalne do wielkości obrotów, nie jest przekonujące. Ponadto Trybunał orzekł już, że w sytuacji gdy spełnione zostaną warunki zwolnienia przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, w szczególności wywóz danych towarów z obszaru celnego Unii, żaden VAT nie jest należny i zasadniczo nie zachodzi ryzyko oszustwa podatkowego lub utraty wpływów z podatków mogące uzasadnić opodatkowanie danej transakcji [24].

44. Mając na względzie całość powyższych rozważań, należy zaproponować Trybunałowi, aby orzekł, że przepisy art. 146 ust. 1 lit. b), art. 147, 131 i 273 dyrektywy VAT, a także zasadę neutralności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak przepisy będące przedmiotem postępowania głównego, uniemożliwiającym podatnikom dokonanie przez nich samych zwolnienia z VAT na rzecz podróżnych, jeżeli podatnicy ci nie osiągnęli określonego pułapu obrotów w poprzednim roku podatkowym lub nie zawarli w tym celu umowy z podmiotem uprawnionym.

21 Zobacz analogicznie wyroki: z dnia 7 grudnia 2010 r., R. (C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 44, 45); a także z dnia 22 grudnia 2010 r., Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, pkt 37).

22 Zobacz analogicznie wyroki: z dnia 7 grudnia 2010 r., R. (C-285/09, EU:C:2010:742, pkt 36); z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 33).

23 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 77); z dnia 14 marca 2013 r., Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 35); z dnia 26 marca 2015 r., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, pkt 53).

24 Zobacz podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 40).

V. Wnioski

45. W świetle powyższych rozważań Trybunałowi należy zaproponować, aby na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Naczelny Sąd Administracyjny udzielił następującej odpowiedzi:

Artykuł 146 ust. 1 lit. b), art. 147, 131 i 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniom krajowym wyłączającym zastosowanie zwolnienia w stosunku do podatnika, który nie spełnia warunku osiągnięcia odpowiedniego pułapu obrotów za poprzedni rok podatkowy, jak również nie posiada zawartej umowy z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym.