Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Y. BOT
представено на 7 септември 2017 година[1]

Дело C-307/16

Stanisław Pieńkowski
срещу
Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(Преюдициално запитване, отправено от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Освобождавания при износ — Правна уредба на държава членка, която поставя освобождаването в зависимост от достигането на определен оборот или от сключването на договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС на пътниците — Принципи на данъчен неутралитет и на пропорционалност“

I. Въведение

1. По настоящото дело от Съда се иска да даде тълкуване на член 146, параграф 1, буква б), член 147, както и членове 131 и 273 от Директива 2006/112/ЕО[2], в рамките на спор между г-н Stanisław Pieńkowski, продавач на телекомуникационно оборудване, и Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej (данъчна администрация в Бяла Подласка, Полша) във връзка с освобождаването от данък върху добавената стойност (ДДС) на доставки на стоки, изпращани извън Европейския съюз в личния багаж на пътници.

2. Това дело ще бъде повод за Съда да се произнесе по въпроса дали Директивата за ДДС допуска национална правна уредба, според която — при доставка на стоки за износ — данъчнозадължено лице трябва да е достигнало минимална стойност на оборота през предходната данъчна година или да е сключило договор с оператор, оправомощен да възстановява данъка на пътниците, за да се осъществи освобождаване. Съдът ще има възможност също да тълкува за първи път разпоредбите на член 147 от Директивата за ДДС и да даде насоки относно прилагането на принципа на пропорционалност в неразглеждан досега случай, макар съществуващата съдебна практика вече да дава важни отправни точки, на които с основание набляга Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) в акта за преюдициално запитване.

1 Език на оригиналния текст: френски.

2 Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 249, 14.9.2012 г., стр. 15, ОВ L 74, 19.3.2011 г., стр. 3 и ОВ L 323, 9.12.2015 г., стр. 31, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

3. В края на анализа си ще предложа на Съда да постанови, че разпоредбите на член 146, параграф 1, буква б), член 147, както и на членове 131 и 273 от Директивата за ДДС, и принципът на данъчен неутралитет не допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Съображения 5, 35 и 49 от Директивата за ДДС гласят:

„(5) Системата на ДДС постига най-висока степен на опростеност и неутралност, когато данъкът се събира по колкото е възможно по-общ начин и, когато неговият обхват покрива всички етапи на производството и разпределението, както и предоставянето на услуги. Затова е в интерес на вътрешния пазар и на държавите членки да приемат обща система, която да се прилага и за търговията на дребно.

[…]

(35) Следва да бъде изготвен общ списък с освобожданията, така че собствените ресурси на Общностите да могат да се събират по еднообразен начин във всичките държави членки.

[…]

(49) На държавите членки следва да се позволи да прилагат своите специални режими за малките предприятия, в съответствие с общите разпоредби и с оглед на по-добрата хармонизация“.

5. Член 131 от тази директива предвижда:

„Освобожданията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

6. Член 146, параграф 1 от посочената директива има следното съдържание:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

б) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на клиент, който не е установен на съответната им територия, с изключение на стоките, превозени от самия купувач, за оборудване, зареждане с гориво и провизии на плавателни съдове за развлечение и частни самолети или всякакви други превозни средства за лични нужди […]“.

7. Член 147 от Директивата за ДДС предвижда:

„1. Когато доставката на стоки, посочена в член 146, параграф 1, буква б), се отнася за стоки, които се пренасят в личния багаж на пътниците, освобождаването се прилага само ако са изпълнени следните условия:

а) пътникът не е установен в Общността;

б) стоките се превозват извън Общността преди края на третия месец, следващ този, през който се извършва доставката;

в) общата стойност на доставката с ДДС надвишава 175 EUR или равностойността им в национална валута, определяна годишно чрез прилагането на обменния курс на първия работен ден от м. октомври, в сила от 1 януари на следващата година.

Въпреки това, държавите членки могат да освободят доставка с обща стойност под сумата, посочена в първа алинея, буква в).

2. За целите на параграф 1 „пътник, ко[й]то не е установен в Общността“[,] означава пътник, чийто постоянен адрес или обичайно местоживеене не се намират в Общността. В този случай „постоянен адрес или обичайно местоживеене“ означава мястото, вписано като такова в паспорта, личната карта или друг документ, признат като документ за установяване на самоличността от държавата членка, на чиято територия се извършва доставката“.

8. Член 273 от тази директива гласи:

„Държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчнозадължени лица[,] и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки [...] формалности, свързани с преминаването на границите.

Възможността за избор по първа алинея не може да се използва за налагане на допълнителни задължения [за фактуриране] към тези, установени в глава 3“.

Б. Полското право

9. Член 126, параграф 1 от Ustawa o podatku od towarów i usług (изменения Закон за данъка върху стоките и услугите, консолидиран текст) от 11 март 2004 г.[3] предвижда:

„Без да се засягат разпоредбите на параграф 3 и членове 127 и 128, физическите лица, които нямат постоянен адрес на територията на Европейския съюз, наричани по-нататък „пътници“, имат право да получат възстановяване на данъка, заплатен при придобиването на стоки на територията на страната, които в непроменен вид са били изнесени от тях извън територията на Европейския съюз в личния багаж на пътника“.

3 Dz. U. бр. 177, 2011 г., позиция 1 054, наричан по-нататък „Законът за ДДС“.

10. Член 127 от този закон предвижда:

„1. Правото на възстановяване на данъка по член 126, параграф 1 възниква в случай на закупуване на стоки от данъчнозадължени лица, наричани по-нататък „продавачи“, които:

1) са регистрирани като данъчнозадължени лица за целите на този данък; и

2) водят отчетност във връзка с оборота и размера на дължимия данък с използване на фискални устройства; и

3) са сключили договори относно възстановяването на данъка поне с един от посочените в параграф 8 оператори.

[…]

5. Възстановяването на данъка на пътници се извършва в [полски] злоти [(PLN)] от продавача или в пунктовете за възстановяване на ДДС от операторите с предмет на дейност възстановяване на данъка по член 126, параграф 1.

6. Продавачите по параграф 5 могат да извършват възстановяването по член 126, параграф 1, при условие че техният оборот през предходната данъчна година възлиза на над 400 000 PLN [около 94 531 EUR] и че извършват възстановяване на данъка само за стоки, закупени от пътник от този продавач“.

III. Фактите в основата на спора и преюдициалният въпрос

11. Г-н Pieńkowski, данъчнозадължен по ДДС търговец, извършва търговска дейност, състояща се в продажба на телекомуникационно оборудване на пътници с местоживеене извън територията на държавите членки на Съюза. Така стоките напускат територията на Съюза след придобиването им от приобретателите.

12. През 2006 г. полската данъчна администрация уведомява г-н Pieńkowski, че той е квалифициран като „продавач“ по смисъла на член 127, параграф 1 от Закона за ДДС. Впрочем посоченият орган приема, че видно от декларациите за ДДС нетният оборот на това данъчнозадължено лице е възлизал на 283 695 PLN (около 67 045 EUR) през данъчната 2009 г. и на 238 429 PLN (около 56 347 EUR) през данъчната 2010 г. Данъчната администрация приема освен това, че г-н Pieńkowski не е представил никаква информация относно сключването на договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС, а е извършвал лично или чрез служител възстановяването на този данък на пътниците.

13. В този контекст данъчната администрация приема, че предвид размера на реализирания оборот г-н Pieńkowski не е оправомощен да възстановява лично ДДС на пътниците или да прилага по отношение на тях нулева ставка на ДДС за данъчните периоди 2010 г. и 2011 г.

14. Г-н Pieńkowski обжалва това решение пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Областен административен съд Люблин, Полша). Като се основава на разпоредбите на членове 126—129 от Закона за ДДС относно възстановяването на ДДС на пътници и на член 146, параграф 1, буква б), член 147, както и на членове 131 и 273 от Директивата за ДДС, тази юрисдикция приема, че разпоредбите на Закона за ДДС, които поставят възстановяването на посочения данък на пътниците в зависимост от реализирането от данъчнозадълженото лице на оборот над 400 000 PLN (около 94 531 EUR) през предходната данъчна година, са съвместими

с разпоредбите на Директивата за ДДС. Според Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Областен административен съд Люблин) така определеният праг на оборота няма само формален характер, а представлява материалноправно условие, от което зависи самият принцип на възстановяване на ДДС пряко от продавача.

15. Тъй като определя този праг като „административна пречка“ за прилагането на преференциалната нулева ставка на ДДС, г-н Pieńkowski подава касационна жалба до Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд), като отново се позовава на несъвместимостта на разпоредбите на Закона за ДДС с разпоредбите на Директивата за ДДС и с принципите на пропорционалност и на данъчен неутралитет.

16. Запитващата юрисдикция отбелязва, че за разлика от член 127, параграф 6 от Закона за ДДС разпоредбите на Директивата за ДДС не изискват данъчнозадълженото лице да е достигнало през предходната данъчна година определен оборот, за да може да се прилага освобождаването от ДДС на стоките, пренасяни в личния багаж на пътниците.

17. Запитващата юрисдикция подчертава, че условията за прилагане на освобождаването, определени в членове 146 и 147 от Директивата за ДДС, се отнасят до купувача, а не до продавача, както е в член 127, параграф 6 от Закона за ДДС.

18. Освен това според запитващата юрисдикция и обратно на становището на Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Областен административен съд Люблин) условието за реализиране на определен оборот през предходната данъчна година не може — с оглед на разпоредбите на Директивата за ДДС и при липсата на каквато и да е правна основа — да се счита за материалноправно условие.

19. Освен това тази юрисдикция посочва, че не изглежда също така предвидените в Директивата за ДДС условия да разрешават на националния законодател да постави прилагането на въпросното освобождаване в зависимост от изпълнението на условието за достигане на минимален оборот през предходната данъчна година.

20. Запитващата юрисдикция припомня освен това, че съгласно член 273 от Директивата за ДДС държавите членки могат да наложат други задължения, които считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на измамите. Тази юрисдикция обаче се пита дали въвеждането от държава членка на изискване за минимален праг на оборота отговаря на целите на тази разпоредба.

21. При тези обстоятелства Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 146, параграф 1, буква б), член 147, както и членове 131 и 273 от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, изключваща възможността за прилагане на освобождаването от данъчнозадължено лице, което не отговаря на условието за достигане на минимален праг на оборота през предходната данъчна година, а няма и сключен договор с оператор, оправомощен да възстановява данъка на пътниците?“.

IV. Анализ

22. Запитващата юрисдикция иска от Съда да се произнесе по същество дали разпоредбите на член 146, параграф 1, буква б), член 147, както и на членове 131 и 273 от Директивата за ДДС допускат национална правна уредба, която предвижда, че данъчнозадължено лице има право да иска да освобождава от ДДС при износ на стоки от пътниците само ако оборотът му е достигнал определена минимална стойност през предходната данъчна година или ако е сключило договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС.

23. В случая не се спори, че стоките, доставяни от г-н Pieńkowski, са напуснали физически територията на Съюза, превозени в личния багаж на пътници. Щом това е така, спрямо доставките на такива стоки, които действително отговарят на определението по член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС, са приложими разпоредбите на член 146, параграф 1, буква б) от тази директива [4].

24. Член 146, параграф 1, буква б) от посочената директива предвижда, че държавите членки освобождават от ДДС доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Съюза от или за сметка на приобретателя. При все това с оглед на обстоятелството, че в настоящия случай стоките се пренасят извън Съюза в личния багаж на пътници, това освобождаване може да се извърши само ако са изпълнени определени условия, предвидени в член 147 от Директивата за ДДС, което също не се оспорва в настоящия случай [5].

25. От самия текст на член 146, параграф 1, буква б) и член 147 от Директивата за ДДС обаче е видно, че тя не предвижда като условие за прилагане на освобождаването при износ наличието на задължение за данъчнозадълженото лице да е реализирало определен оборот през предходната данъчна година, нито да е сключило договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС.

26. Поради това, ако се възприеме само буквалният прочит на тези разпоредби, ще трябва да се счита, че разглежданата в главното производство национална правна уредба е несъвместима с посочената директива, тъй като условията за освобождаване са изчерпателно предвидени в същата директива, а това предполага, че в тази област държавите членки разполагат само с малка свобода на действие.

27. Прочитът на членове 131 и 273 от Директивата за ДДС обаче смекчава това тълкуване, доколкото те предвиждат, че посочените освобождавания се прилагат в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания и да предотвратят опасността от измама, избягване на данъци или злоупотреба [6].

28. Независимо че a priori условията, предвидени в полската правна уредба, не се отличават особено със своя разяснителен аспект, по силата на тези разпоредби държавите членки разполагат със свобода на действие при определяне на условията за освобождаване от ДДС. Всъщност, за да се предотвратят данъчните измами и да се осигури съблюдаване на целите, определени от законодателя на Съюза, държавите членки могат да предвидят, че данъчнозадължените лица трябва да отговарят на допълнителни условия освен предвидените в Директивата за ДДС, които те считат за необходими.

4 Вж. по аналогия решения от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 31) и от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, т. 24).

5 Поради това няма да се спирам на доводите, изложени от Република Полша в нейното становище, относно условията по член 147 от тази директива, които се отнасят единствено до приобретателите и имат значение за възможността за освобождаване от продавача.

6 Вж. по аналогия решение от 26 март 2015 г., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, т. 36 и 37).

29. Държавите членки все пак трябва да упражняват тази свобода на преценка, като спазват основните принципи на правото на Съюза [7].

30. Всъщност Съдът вече е приел, че при упражняването на правото си на преценка държавите членки следва да използват средства, които позволяват постигането на целите, определени в националната правна уредба, и същевременно в най-малка степен засягат целите и принципите, установени от законодателя на Съюза [8]. В случая възниква въпросът за съвместимостта на разглежданата в главното производство национална правна уредба с принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, утвърдени в правото на Съюза.

31. Що се отнася до принципа на данъчен неутралитет, Съдът приема, че национална мярка надхвърля необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка, ако тя основно поставя правото на освобождаване от ДДС в зависимост от спазването на формални задължения, без да вземе предвид материалноправните изисквания, и по-специално без да си поставя въпроса дали последните са изпълнени. Всъщност Съдът постановява, че сделките трябва да бъдат облагани, като се вземат предвид техните обективни характеристики. Следователно принципът на данъчен неутралитет изисква да се признае право на освобождаване от ДДС, ако са изпълнени материалноправните условия, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания [9].

32. В представените на Съда становища няма единодушие по въпроса за разграничението между формалните и материалноправните условия. Съдът обаче вече е имал възможност да определи някои допълнителни условия, изисквани от разпоредби на вътрешното право, като „формални условия“ или „материалноправни условия“. Тук ще посоча няколко примера, за да сравня конкретния случай и съществуващата съдебна практика.

33. В решение от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre [10], Съдът определя като „формално“ условието приобретателят да бъде вписан в системата за обмен на информация за ДДС или да бъде подчинен на режим на облагане на вътреобщностни придобивания. Същото важи и за решение от 20 октомври 2016 г., Plöckl [11], що се отнася до задължението за приобретателя да представи идентификационен номер по ДДС, издаден от държавата членка по местоназначение. В решения от 27 септември 2007 г., Collée [12], и от 12 юли 2012 г., „ЕМС-България транспорт“ ООД [13], Съдът приема, че изискването за доказване на доставката в определен преклузивен срок има формален характер. В решения от 21 октомври 2010 г., Nidera Handelscompagnie [14], от 27 септември 2012 г., VSTR [15], и от 14 март 2013 г., Ablessio [16], Съдът приема, че условието за предварителна идентификация на данъчнозадълженото лице в регистър за целите на ДДС е от формално естество.

7 Решения от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 18 и сл.) и от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, т. 29 и сл.).

8 Относно принципа на пропорционалност вж. в този смисъл решение от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, т. 31), както и по аналогия решения от 18 декември 1997 г., Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623, т. 45—48) или от 11 май 2006 г., Federation of Technological Industries и др. (C-384/04, EU:C:2006:309, т. 30), а относно принципа на данъчен неутралитет вж. решения от 19 септември 2000 г., Schmeink & Cofreth и Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, т. 59) или от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 92), от 26 януари 2012 г., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, т. 28) и от 14 март 2013 г., Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, т. 30).

9 Вж. по-специално решение от 20 октомври 2016 г., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, т. 36—39).

10 C-21/16, EU:C:2017:106, т. 32.

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

12 C-146/05, EU:C:2007:549, т. 29.

13 C-284/11, EU:C:2012:458, т. 60.

14 C-385/09, EU:C:2010:627, т. 50.

15 C-587/10, EU:C:2012:592, т. 51.

16 C-527/11, EU:C:2013:168, т. 32.

34. С оглед на тези ориентири, изведени от съдебната практика, и на информацията, представена на Съда от запитващата юрисдикция, изглежда сравнително очевидно, че двете алтернативни условия, установени с полската правна уредба, имат също формален характер. В този контекст ще напомня, че в настоящия случай безспорно са изпълнени материалноправните условия, изисквани от Директивата за ДДС.

35. Ето защо обстоятелството, че допълнителните формални условия, изисквани от националната правна уредба, не са изпълнени, не може да постави под въпрос правото на продавача да освобождава от ДДС[17].

36. Положението би било различно само ако поради нарушаването на такива изисквания се възпрепятства доказването на изпълнението на материалноправните условия или ако данъчнозадълженото лице умишлено е участвало в данъчна измама[18].

37. Следователно, щом администрацията разполага с необходимата информация, за да установи, че материалноправните изисквания са изпълнени, и данъчната администрация не подозира никаква умишлена данъчна измама от страна на данъчнозадълженото лице, тя не може да налага допълнителни условия, които могат да доведат до осуетяване на упражняването на правото на освобождаване от ДДС[19]. Така отказът за предоставяне на ползването на тази възможност за освобождаване не трябва да се основава единствено на довода, че не са спазени допълнителни формални условия, предвидени в националната правна уредба, приета в изпълнение на разпоредбите на членове 131 и 273 от Директивата за ДДС[20].

38. Въз основа на изложеното по-горе следва да се приеме, че принципът на данъчен неутралитет не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство.

39. Като допълнение, в случай че Съдът не възприеме становищата ми, изложени по-горе, той ще трябва да се произнесе по принципа на пропорционалност. В това отношение от постоянната съдебна практика следва, че подобни мерки не трябва да надхвърлят строго необходимото за защита на интересите на държавния бюджет и не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос принципите, от които се ръководи общата система на ДДС[21].

40. В писменото си становище Република Полша поддържа, че целта на разглежданата в главното производство национална правна уредба е да се намали рискът от смущения във функционирането на системата за възстановяване на ДДС на пътниците. Според това правителство тези смущения могат например да произтичат от повишения риск от липса на равновесие на паричните потоци на по-малките търговци, както и от риска от ликвидация на икономическата им дейност и от умишленото неспазване на задължението за възстановяване на ДДС, по-специално при данъчни измами.

17 Вж. по аналогия решения от 6 септември 2012 г., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, т. 60), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 51), от 20 октомври 2016 г., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, т. 40) и от 9 февруари 2017 г., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, т. 32).

18 Вж. по аналогия решения от 27 септември 2007 г., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 31), от 12 юли 2012 г., „EMC-България транспорт“ ООД (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 71), от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 46), от 14 март 2013 г., Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, т. 32), от 11 декември 2014 г., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 39 и 40) и от 20 октомври 2016 г., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, т. 44 и 46).

19 Вж. в този смисъл решение от 20 октомври 2016 г., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, т. 47 и цитираната съдебна практика).

20 Вж. по аналогия решение от 11 декември 2014 г., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, т. 40).

21 Вж. по аналогия решения от 7 декември 2010 г., R. (C-285/09, EU:C:2010:742, т. 44 и 45) и от 22 декември 2010 г., Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, т. 37).

41. В това отношение следва да се припомни, че борбата с данъчните измами, избягването на данъци и злоупотребите е основна цел на Директивата за ДДС. Така Съдът вече е имал повод да се произнесе, че преследването на тази цел оправдава определени изисквания по отношение на доставчиците [22].

42. Що се отнася до конкретното прилагане на принципа на пропорционалност в настоящия случай, то ще трябва да се осъществи от запитващата юрисдикция [23]. Тук обаче следва да се отбележи, че вътрешната правна уредба не може да се счита за пропорционална, ако прави невъзможно освобождаването от ДДС под претекст, че не са изпълнени формални условия, и то дори ако — според запитващата юрисдикция и Република Полша — условието за реализиране на определен оборот не е абсолютно, тъй като данъчнозадълженото лице има възможност да се ползва от освобождаването като сключи договор с оператор, оправомощен да възстановява ДДС на пътниците.

43. Освен това следва да се приеме, че такава национална правна уредба не може да води до ограничаване на броя на данъчнозадължените лица, които имат право да прилагат пряко освобождаване от ДДС, без да наруши принципа на равно третиране, закрепен в член 273 от Директивата за ДДС. Този механизъм води до по-благоприятно третиране на най-големите предприятия, при положение че опасността от данъчни измами неизбежно е пропорционална на обема на дейността и следователно на оборота. Всъщност изобщо не съм убеден от доводите на Република Полша, с които цели да се приеме, че рискът от грешки и измами е обратно пропорционален на размера на оборота. Освен това Съдът приема, че когато са изпълнени предвидените в член 146, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС условия за освобождаване, и по-специално условието за изнасяне на съответните стоки от митническата територия на Съюза, не се дължи никакъв ДДС и по принцип вече не съществува опасност от данъчна измама или данъчни загуби, които да обосноват облагането на сделката [24].

44. С оглед на всички изложени по-горе съображения предлагам на Съда да постанови, че разпоредбите на член 146, параграф 1, буква б), член 147, както и на членове 131 и 273 от Директивата за ДДС, и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която не позволява на данъчнозадължените лица сами да извършват освобождаването от ДДС на пътниците, ако не са достигнали определен оборот през предходната данъчна година или не са сключили за целта договор с оправомощен оператор.

V. Заключение

45. С оглед на предходните съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалния въпрос, поставен от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) по следния начин:

„Разпоредбите на член 146, параграф 1, буква б), член 147, както и на членове 131 и 273 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, и принципът на данъчен неутралитет трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, изключваща прилагането на освобождаването

22 Вж. по аналогия решения от 7 декември 2010 г., R. (C-285/09, EU:C:2010:742, т. 36) и от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, т. 33).

23 Вж. в този смисъл решения от 12 юли 2012 г., „ЕМС-България транспорт“ ООД (C-284/11, EU:C:2012:458, т. 77), от 14 март 2013 г., Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, т. 35) и от 26 март 2015 г., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, т. 53).

24 Вж. в този смисъл решение от 19 декември 2013 г., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, т. 40).

от данъчнозадължено лице, което не отговаря на условието за достигане на съответна минимална стойност на оборота през предходната данъчна година или няма сключен договор с оператор, оправомощен да възстановява данъка на пътниците“.