Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
YVES BOT
prednesené 7. septembra 2017 [1]

Vec C-307/16

Stanisław Pieńkowski
proti
Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Oslobodenie od dane pri vývoze – Právna úprava členského štátu, ktorá podmieňuje priznanie oslobodenia buď dosiahnutím určitého obratu, alebo uzavretím zmluvy so subjektom oprávneným vykonávať vrátenie DPH cestujúcim – Zásady daňovej neutrality a proporcionality“

I. Úvod

1. V prejednávanej veci sa žiada od Súdneho dvora, aby vyložil článok 146 ods. 1 písm. b), článok 147, ako aj články 131 a 273 smernice 2006/112/ES [2], v rámci sporu medzi pánom Stanisławom Pieńkowskim, predajcom telekomunikačných zariadení, a Urzęd Skarbowy w Białej Podlaskiej (Daňová správa Biała Podlaska, Poľsko), ktorý sa týka oslobodenia od dane z pridanej hodnoty (DPH) z dodania tovaru prepraveného mimo Európskej únie v osobnej batožine cestujúcich.

2. Táto vec bude pre Súdny dvor príležitosťou vyjadriť sa k otázke, či smernica DPH bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v rámci vývozu tovaru stanovuje, že pre vznik nároku na oslobodenie musela zdaniteľná osoba dosiahnuť určitú minimálnu hranicu obratu počas predchádzajúceho daňového obdobia alebo musela uzavrieť zmluvu so subjektom oprávneným vykonávať vrátenie DPH cestujúcim. Bude to pre Súdny dvor tiež príležitosť po prvýkrát vyložiť ustanovenia článku 147 smernice DPH a poskytnúť usmernenia k uplatňovaniu zásady proporcionality v novej situácii, hoci existujúca judikatúra už poskytuje významné orientačné body, ktoré správne zdôraznil Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

3. Na záver mojej analýzy navrhnem Súdnemu dvoru, aby rozhodol, že ustanovenia článku 146 ods. 1 písm. b), článku 147, ako aj článkov 131 a 273 smernice DPH, ako aj zásada daňovej neutrality, bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je právna úprava vo veci samej.

1 Jazyk prednesu: francúzština.

2 Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica DPH“).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Odôvodnenia 5, 35 a 49 smernice DPH znejú takto:

„(5) Systém DPH je najjednoduchší a najneutrálnejší, keď sa daň vyberá čo najvšeobecnejším spôsobom a keď sa vzťahuje na všetky stupne výroby a distribúcie, ako aj na poskytovanie služieb. Je preto v záujme vnútorného trhu a členských štátov prijať spoločný systém, ktorý sa vzťahuje aj na maloobchod.

…

(35) Mal by sa vypracovať spoločný zoznam oslobodení od dane, aby sa vlastné zdroje Spoločenstva mohli vo všetkých členských štátoch vyberať jednotným spôsobom.

…

(49) Členským štátom by sa malo umožniť pokračovať v uplatňovaní ich osobitnej úpravy pre malé podniky v súlade so spoločnými ustanoveniami a so zreteľom na užšiu harmonizáciu.“

5. Článok 131 tejto smernice stanovuje:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

6. Článok 146 ods. 1 uvedenej smernice znie takto:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

b) dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený nadobúdateľom alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva, ak nadobúdateľ nie je usadený na ich území, s výnimkou tovaru prepravovaného samotným nadobúdateľom na účely vybavenia alebo zásobenia výletných lodí, rekreačných lietadiel alebo akýchkoľvek iných dopravných prostriedkov na súkromné použitie…“

7. Článok 147 smernice DPH stanovuje:

„1. Ak sa dodanie tovaru uvedené v článku 146 ods. 1 písm. b) týka tovaru, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich, oslobodenie od dane sa uplatňuje, iba keď sú splnené tieto podmienky:

a) cestujúci nie je usadený v Spoločenstve,

b) tovar sa prepraví mimo Spoločenstva pred uplynutím tretieho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa dodanie uskutočnilo,

c) celková hodnota dodania vrátane DPH je vyššia ako 175 EUR alebo jej ekvivalent v národnej mene, ktorá sa určí ročne s účinnosťou k 1. januáru nasledujúceho roka pomocou prepočítavacieho kurzu platného v prvý októbrový pracovný deň.

Členské štáty však môžu oslobodiť od dane dodanie s celkovou hodnotou nižšou, než je suma uvedená v písmene c) prvého pododseku.

2. Na účely odseku 1 ‚cestujúci, ktorý nie je usadený v Spoločenstve' je cestujúci, ktorého trvalý pobyt alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, sa nenachádza v Spoločenstve. V takomto prípade je ‚trvalý pobyt alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava' miesto zapísané ako také v cestovnom pase, občianskom preukaze alebo v iných dokladoch, ktoré členský štát, na území ktorého sa dodanie uskutočňuje, uznáva za preukaz totožnosti."

8. Článok 273 tejto smernice znie takto:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3."

B. Poľské právo

9. Článok 126 ods. 1 Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovaru a služieb, v konsolidovanom znení, v znení neskorších predpisov) [3] z 11. marca 2004 stanovuje:

„Fyzické osoby, ktoré nemajú trvalé bydlisko na území Európskej únie, ďalej ako ‚cestujúci', majú s výnimkou odseku 3, ako aj článkov 127 a 128, právo na vrátenie dane z pridanej hodnoty za tovary, ktoré nadobudli v tuzemsku a ktoré v nezmenenom stave vyviezli vo svojej osobnej batožine mimo územie Európskej únie."

10. Článok 127 tohto zákona stanovuje:

„1. Právo na vrátenie dane podľa článku 126 ods. 1 existuje v prípade nadobudnutia tovarov od zdaniteľných osôb, ďalej len ‚predávajúci', ktorí:

(1) sú zaregistrované ako platitelia DPH a

(2) pomocou registračných pokladníc vedú záznamy o obrate a sumách splatnej dane, a

(3) uzavreli zmluvy o vrátení dane minimálne s jedným subjektom uvedeným v odseku 8.

…

5. Vrátenie dane cestujúcemu prebehne v zlotých [poľských (‚PLN')] a uskutoční ho predávajúci alebo na miestach na vrátenie DPH subjekty, ktorých predmetom činnosti je vrátenie dane uvedené v článku 126 ods. 1.

6. Predávajúci uvedení v odseku 5 môžu uskutočniť vrátenie podľa článku 126 ods. 1, len ak ich obrat v predchádzajúcom daňovom roku dosiahol viac ako 400 000 PLN [približne 94 531 eur] a vrátenie dane sa uskutočňuje výlučne za tovary, ktoré cestujúci nadobudol u tohto predávajúceho."

3 Dz. U. 2011, č 177, položka 1 054, ďalej len „zákon o DPH".

III. Skutkový stav a prejudiciálna otázka

11. Pán Pieńkowski, podnikateľ, ktorý je zdaniteľnou osobou na účely DPH, vykonáva obchodnú činnosť predaja telekomunikačných zariadení cestujúcim s bydliskom mimo územia členských štátov Únie. Tovary tak opúšťajú územie Únie hneď, ako sú v držbe nadobúdateľov.

12. Poľská daňová správa v roku 2006 informovala pána Pieńkowskeho, že zodpovedá kvalifikácii „predávajúceho“ v zmysle článku 127 ods. 1 zákona o DPH. Táto správa sa okrem toho domnievala, že z daňových priznaní k DPH vyplýva, že čistý obrat dosiahnutý touto zdaniteľnou osobou dosahoval sumu 283 695 PLN (približne 67 045 eur) v daňovom roku 2009 a sumu 238 429 PLN (približne 56 347 eur) v daňovom roku 2010. Daňová správa sa navyše domnievala, že pán Pieńkowski jej neposkytol žiadnu informáciu o uzavretí zmluvy so subjektom, ktorý má oprávnenie na vrátenie DPH, ale že vykonával vrátenia tejto dane cestujúcim osobne alebo prostredníctvom zamestnanca.

13. V tejto súvislosti podľa daňovej správy nebol pán Pieńkowski v zdaňovacích obdobiach rokov 2010 a 2011 vzhľadom na výšku dosiahnutého obratu oprávnený vykonávať vrátenie DPH cestujúcim osobne, ani na nich uplatňovať sadzbu 0 %.

14. Pán Pieńkowski napadol toto rozhodnutie na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodský správny súd Lublin, Poľsko). Tento súd s odkazom na ustanovenia o vrátení DPH cestujúcim obsiahnuté v článkoch 126 až 129 zákona o DPH, a článku 146 ods. 1 písm. b), článku 147, ako aj článku 131 a článku 273 smernice DPH rozhodol, že ustanovenia zákona o DPH sú v súlade s ustanoveniami smernice DPH v rozsahu, v akom podmieňujú vrátenie uvedenej dane cestujúcim tým, že v predchádzajúcom daňovom období zdaniteľná osoba dosiahla obrat vyšší ako 400 000 PLN (približne 94 531 eur). Podľa Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodský správny súd Lublin) takto stanovená hranica obratu nie je iba formálna, ale predstavuje materiálnu podmienku, od ktorej principiálne závisí vrátenie DPH priamo predávajúcim.

15. Pán Pieńkowski, ktorý považuje tento prah za „administratívnu prekážku“ pre uplatňovanie preferenčnej sadzby 0 %, podal kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd), pričom znovu namietal nezlučiteľnosť ustanovení zákona o DPH s ustanoveniami smernice DPH a so zásadami proporcionality a daňovej neutrality.

16. Vnútroštátny súd uvádza, že na rozdiel od článku 127 ods. 6 zákona o DPH, ustanovenia smernice DPH nevyžadujú, aby zdaniteľná osoba dosiahla počas predchádzajúceho daňového obdobia určitý obrat na to, aby mohla uplatňovať oslobodenie od DPH na tovary prevážané v osobnej batožine cestujúcich.

17. Zdôrazňuje, že podmienky pre uplatnenie oslobodenia, ktoré sú definované v článkoch 146 a 147 smernice DPH, sa vzťahujú na kupujúceho, a nie na predávajúceho, ako je to v prípade článku 127 ods. 6 zákona o DPH.

18. Vnútroštátny súd sa navyše na rozdiel od Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodský správny súd Lublin) domnieva, že podmienku vzťahujúcu sa na dosiahnutie určitého obratu počas predchádzajúceho daňového obdobia nemožno s prihliadnutím na ustanovenia smernice DPH a bez akéhokoľvek právneho základu považovať za materiálnu podmienku.

19. Okrem toho vnútroštátny súd uvádza, že sa nezdá, že podmienky stanovené smernicou DPH povoľujú vnútroštátnemu zákonodarcovi, aby podmienil uplatňovanie uvedeného oslobodenia dodržaním podmienky minimálneho obratu počas predchádzajúceho daňového obdobia.

20. Vnútroštátny súd navyše pripomína, že z článku 273 smernice DPH vyplýva, že členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Tento súd si však kladie otázku, či zavedenie požiadavky minimálnej hranice členským štátom spĺňa ciele tohto ustanovenia.

21. Za týchto okolností Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 146 ods. 1 písm. b), článok 147, článok 131 a článok 273 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej úprave, ktorá vylučuje uplatnenie oslobodenia od dane na zdaniteľnú osobu, ktorá nespĺňa vyžadovanú podmienku dosiahnutia minimálnej hranice obratu v predchádzajúcom daňovom období a ani neuzavrela zmluvu so subjektom oprávneným na vrátenie dane z pridanej hodnoty cestujúcim?“

IV. Analýza

22. Vnútroštátny súd žiada od Súdneho dvora, aby v podstate rozhodol o otázke, či ustanovenia článku 146 ods. 1 písm. b), článku 147, ako aj článkov 131 a 273 smernice DPH bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že zdaniteľná osoba môže požadovať oslobodenie od DPH pri vývoze tovaru cestujúcimi iba vtedy, ak jej obrat dosiahol počas predchádzajúceho daňového obdobia určitú hranicu, alebo ak uzavrela zmluvu so subjektom oprávneným vykonávať vrátenie DPH.

23. V tomto prípade nie je sporné, že tovary, ktoré dodal pán Pieńkowski, fyzicky opustili územie Únie tak, že boli prepravené v osobnej batožine cestujúcich. Na dodanie daného tovaru, ktoré skutočne zodpovedá definícii obsiahnutej v článku 14 ods. 1 smernice DPH, sa teda uplatňujú ustanovenia článku 146 ods. 1 písm. b) tejto smernice. [4]

24. Článok 146 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice stanovuje, že členské štáty oslobodia od DPH dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený nadobúdateľom alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Únie. Keďže však v tomto prípade sú tovary odnášané mimo územia Únie v osobnej batožine cestujúcich, toto oslobodenie možno vykonať iba vtedy, ak sú splnené určité podmienky stanovené v článku 147 smernice DPH, čo v tomto prípade tiež nie je sporné. [5]

25. Zo samotného znenia článku 146 ods. 1 písm. b) a článku 147 smernice DPH však vyplýva, že tento článok pre uplatnenie oslobodenia od dane pri vývoze nestanovuje podmienku, aby zdaniteľná osoba musela dosiahnuť určitý obrat počas predchádzajúceho obdobia alebo uzavrieť zmluvu so subjektom oprávneným na vrátenie DPH.

26. Výlučne doslovný rozbor týchto ustanovení by teda znamenal, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, sa považuje za nezlučiteľnú s uvedenou smernicou, keďže podmienky oslobodenia sú týmito ustanoveniami stanovené taxatívne, čo predpokladá, že členské štáty disponujú v tejto oblasti iba obmedzeným rozhodovacím priestorom.

27. Rozbor článkov 131 a 273 smernice DPH však zmierňuje tento výklad, pretože tieto články stanovujú, že uvedené oslobodenia sa uplatňujú v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovia na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania týchto oslobodení a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane. [6]

4 Pozri analogicky rozsudok zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31), a z 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 24).

5 Nevyjadrím sa teda k úvahám, ktoré uviedla Poľská republika vo svojich pripomienkach, týkajúcim sa podmienok obsiahnutých v článku 147 tejto smernice, ktoré sa vzťahujú výlučne na nadobúdateľov a majú vplyv na oslobodenie predávajúceho.

6 Pozri analogicky rozsudok z 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, body 36 a 37).

28. Hoci podmienky stanovené poľskou právnou úpravou sa *a priori* nevyznačujú svojou zjednodušujúcou povahou, členské štáty disponujú podľa týchto ustanovení rozhodovacím priestorom pri určení podmienok oslobodenia od DPH. S cieľom zabrániť daňovým únikom a zabezpečiť rešpektovanie cieľov stanovených normotvorcom Únie, totiž členské štáty môžu stanoviť, že zdaniteľné osoby budú musieť okrem podmienok stanovených smernicou DPH splniť dodatočné podmienky, ktoré členské štáty považujú za potrebné.

29. Členské štáty však pri využívaní tejto voľnej úvahy musia dodržiavať všeobecné zásady práva Únie.[7]

30. Súdny dvor už totiž rozhodol, že pri výkone svojej voľnej úvahy majú členské štáty využiť prostriedky, ktoré zatiaľ čo umožňujú dosiahnuť ciele stanovené vnútroštátnou právnou úpravou, musia čo najmenej poškodzovať ciele a zásady podporované normotvorcom Únie.[8] V tomto prípade si treba klásť otázku zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, so zásadami daňovej neutrality a proporcionality zakotvenými v práve Únie.

31. Pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátne opatrenie ide nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie riadneho výberu dane, ak v podstate podmieňuje právo na oslobodenie od DPH dodržaním formálnych povinností bez zohľadnenia materiálnych požiadaviek a najmä bez skúmania, či sú tieto požiadavky splnené. Súdny dvor totiž rozhodol, že plnenia majú byť zdanené s ohľadom na ich objektívne charakteristiky. Zásada daňovej neutrality teda vyžaduje, aby oslobodenie od DPH bolo priznané, ak sú splnené vecné podmienky, hoci určité formálne požiadavky boli zdaniteľnými osobami opomenuté.[9]

32. Rozdiel medzi formálnymi a materiálnymi podmienkami je predmetom diskusie v pripomienkach predložených Súdnemu dvoru. Súdny dvor však už kvalifikoval niektoré dodatočné podmienky vyžadované vnútroštátnymi právnymi úpravami ako „formálne podmienky“ alebo „materiálne podmienky“. Uvediem niekoľko príkladov pre porovnanie prejednávanej veci s existujúcou judikatúrou.

33. V rozsudku z 9. februára 2017, Euro Tyre[10], Súdny dvor posúdil ako „formálnu podmienku“ podmienku vyžadujúcu, aby bol nadobúdateľ zapísaný do systému výmeny informácií o DPH alebo aby sa na neho vzťahoval režim zdanenia nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva. V rozsudku z 20. októbra 2016, Plöckl[11], to bolo rovnako, pokiaľ ide o povinnosť nadobúdateľa predložiť identifikačné číslo pre DPH, pridelené členským štátom určenia. V rozsudkoch z 27. septembra 2007, Collée[12], a z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport[13], Súdny dvor rozhodol, že vyžadovanie dôkazu dodania v určitej lehote pod sankciou preklúzie má formálnu povahu. V rozsudkoch z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie[14], z 27. septembra 2012, VSTR[15], a zo 14. marca 2013, Ablessio[16], Súdny dvor považoval za podmienku formálnej povahy podmienku spočívajúcu v predchádzajúcej identifikácii zdaniteľnej osoby v registri DPH.

7 Rozsudky z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 18 a nasl.), a z 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 29 a nasl.).

8 Pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o zásadu proporcionality, rozsudok z 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 31), ako aj analogicky rozsudky z 18. decembra 1997, Molenheide a i. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, body 45 až 48), alebo z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30), a pokiaľ ide o zásadu neutrality, rozsudky z 19. septembra 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 59), alebo aj z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 92); z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 28), ako aj zo 14. marca 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, bod 30).

9 Pozri najmä rozsudok z 20. októbra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, body 36 až 39).

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

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

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

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

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

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

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

34. Vzhľadom na tieto orientačné body vyplývajúce z judikatúry a informácie, ktoré Súdnemu dvoru predložil vnútroštátny súd, sa zdá relatívne zjavné, že aj obe alternatívne podmienky stanovené poľskou právnou úpravou majú formálnu povahu. V tejto súvislosti pripomínam, že nie je sporné, že materiálne podmienky vyžadované smernicou DPH sú v tomto prípade splnené.

35. Skutočnosť, že nie sú splnené dodatočné formálne podmienky vyžadované vnútroštátnou právnou úpravou teda nemôže spochybniť právo predávajúceho na oslobodenie od DPH. [17]

36. Bolo by to inak iba vtedy, ak by nerešpektovanie takýchto požiadaviek bránilo predloženiu dôkazu, že boli splnené materiálne podmienky alebo ak by sa zdaniteľná osoba úmyselne zúčastnila na daňovom úniku [18].

37. Keďže teda daňový orgán disponuje údajmi nevyhnutnými na preukázanie, že vecné požiadavky sú splnené a nemá podozrenie, že by sa zdaniteľná osoba úmyselne dopustila daňového úniku, nemôže vyžadovať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať za následok zmarenie výkonu práva na oslobodenie od DPH. [19] Na odmietnutie priznať toto oslobodenie sa tak nemožno odvolávať iba z dôvodu, že neboli dodržané dodatočné formálne podmienky stanovené vnútroštátnou právnou úpravou prijatou podľa ustanovení článkov 131 a 273 smernice DPH. [20]

38. Z uvedeného vyplýva, že sa treba domnievať, že zásada daňovej neutrality bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je tá vo veci samej.

39. Na doplnenie uvádzam, že ak by sa Súdny dvor neriadil mojím predchádzajúcim stanoviskom, mal by sa vyjadriť k zásade proporcionality. V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že také vnútroštátne opatrenia nesmú ísť nad rámec toho, čo je striktne nevyhnutné na ochranu záujmov verejných financií a nesmú sa používať tak, aby spochybňovali zásady, ktorými sa riadi spoločný systém DPH. [21]

40. Poľská republika vo svojich pripomienkach tvrdí, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, má znížiť riziko narušení fungovania systému vrátenia DPH cestujúcim. Podľa tejto vlády by tieto narušenia mohli vyplývať najmä zo zvýšenia rizika porušenia rovnováhy peňažných tokov malých podnikateľov, ako aj rizika likvidácie ich hospodárskej činnosti a úmyselného nedodržiavania povinnosti vrátiť DPH, predovšetkým daňových únikov.

41. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že boj proti daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani a zneužitiu dane predstavujú hlavné ciele smernice DPH. Súdny dvor už tak mal príležitosť rozhodnúť, že sledovanie týchto cieľov odôvodňuje určité požiadavky voči dodávateľom. [22]

17 Pozri analogicky rozsudky zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 60), z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 51), a z 20. októbra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 40), a z 9. februára 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 32).

18 Pozri analogicky rozsudky z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31), z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71); z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46); zo 14. marca 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, point 32); z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia, (C-590/13, EU:C:2014:2429, body 39 a 40), a z 20. októbra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, body 44 a 46).

19 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. októbra 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 47 a citovaná judikatúra).

20 Pozri analogicky rozsudok z 11. decembra 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 40).

21 Pozri analogicky rozsudky zo 7. decembra 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, body 44 a 45), ako aj z 22. decembra 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, bod 37).

22 Pozri analogicky rozsudky zo 7. decembra 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, bod 36), a z 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 33).

42. Správne uplatnenie zásady proporcionality v prejednávanej veci bude prináležať vnútroštátnemu súdu.[23] Na tomto mieste však treba uviesť, že vnútroštátnu právnu úpravu nemožno považovať za proporcionálnu, ak by znemožnila oslobodenie od DPH z dôvodu, že neboli splnené formálne podmienky, a to napriek tomu, že podľa vnútroštátneho súdu a Poľskej republiky podmienka týkajúca sa dosiahnutia určitého obratu nemá absolútnu povahu, keďže zdaniteľná osoba má možnosť využiť oslobodenie v prípade, keď uzavrie zmluvu so subjektom oprávneným vykonávať vrátenie DPH cestujúcim.

43. Navyše sa treba domnievať, že taká vnútroštátna právna úprava nemôže mať bez porušenia zásady rovnosti zaobchádzania zakotvenej v článku 273 smernice DPH za následok obmedzenie počtu zdaniteľných osôb oprávnených uplatňovať oslobodenie priamo. Tento mechanizmus zvýhodňuje najväčšie podniky, hoci riziko daňových únikov je nevyhnutne úmerné objemu činnosti, a teda obratu. Úvaha Poľskej republiky, ktorá chce, aby sa uznalo, že riziko pochybení a únikov je nepriamoúmerné výške obratu, ma totiž nepresvedčila. Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že v situácii, keď sú splnené podmienky oslobodenia upravené v článku 146 ods. 1 písm. b) smernice DPH, najmä výstup dotknutých tovarov z colného územia Únie, nie je splatná žiadna DPH a v zásade už neexistuje riziko daňového podvodu alebo daňových strát, ktoré by mohlo odôvodniť zdanenie transakcie.[24]

44. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby rozhodol, že ustanovenia článku 146 ods. 1 písm. b), článku 147, ako aj článkov 131 a 273 smernice DPH, ako aj zásada neutrality, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, ako je právna úprava vo veci samej, ktorá nedovoľuje zdaniteľným osobám, aby samy pristúpili k oslobodeniu od DPH u cestujúcich, ak nedosiahli určitý obrat počas predchádzajúceho daňového obdobia alebo na tento účel neuzavreli zmluvu s oprávneným subjektom.

V. Návrh

45. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), odpovedal takto:

Ustanovenia článku 146 ods. 1 písm. b), článku 147, ako aj článkov 131 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ako aj zásada neutrality, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnym ustanoveniam, ktoré vylučujú uplatnenie oslobodenia v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá nespĺňa podmienku vyžadujúcu, aby dosiahla minimálnu hranicu obratu počas prechádzajúceho daňového obdobia alebo ktorá neuzavrela zmluvu so subjektom oprávneným vykonávať vrátenie DPH cestujúcim.

23 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 77); zo 14. marca 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, bod 35), a z 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, bod 53).

24 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 40).