

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 28. februarja 2018(*)

„Predhodno odločanje – Direktiva 2006/112/ES – Davek na dodano vrednost (DDV) – člen 131 – člen 146(1)(b) – člen 147 – Oprostitve pri izvozu – člen 273 – Ureditev države članice, v skladu s katero je uporaba oprostitve pogojena s tem, da je bil ustvarjen nek najmanjši obseg prometa, ali s tem, da je bila sklenjena pogodba z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračilo DDV potnikom“

V zadevi C-307/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 27. januarja 2016, ki je na Sodišče prispela 30. maja 2016, v postopku

Stanisław Piekowski

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, E. Levits, A. Borg Barthet (poročevalci), sodnika, M. Berger, sodnica, in F. Biltgen, sodnik,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo K. Herrmann in M. Owsiany-Hornung, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. septembra 2017

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 131, člena 146(1)(b) ter členov 147 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Stanisławom Piekowskim in Dyrektor Izby

Skarbowej w Lublinie (direktor davžnega urada v Lublinu, Poljska) glede oprostitve plačila davka na dodano vrednost (DDV) za dobave blaga, ki je bilo v osebni prtljagi potnikov odposlano v namembni kraj zunaj Evropske unije.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 14(1) Direktive o DDV določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

4 Člen 131 Direktive o DDV določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 [naslova IX Direktive o DDV] se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

5 Člen 146(1)(b) navedene direktive, ki je v poglavju 6, naslovljenem „Oprostitve pri izvozu“, naslova IX te direktive, določa:

„1. Države članice oprostitijo 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 letal, zasebnih zrakoplovov ali katerih koli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo.“

6 Člen 147 navedene direktive določa:

„1. Pri dobavi blaga iz točke (b) člena 146(1), ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, se oprostitvev 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 oprostitijo dobavo, katere skupna vrednost je nižja od zneska iz točke (c) pododstavka 1.

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

Za dokazilo o izvozu velja račun ali drug dokument namesto njega, ki ga potrdi carinski urad v

kraju, kjer blago zapusti Skupnost.

Vsaka država članica pošlje Komisiji vzorce žigov, ki jih uporablja za potrjevanje iz drugega pododstavka. Komisija pošlje to informacijo davčnim organom drugih držav članic.“

7 Člen 273 iste 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.“

Poljsko pravo

8 Člen 126(1) Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. iz leta 2011, št. 177, pozicija 1054) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Fizične osebe, ki nimajo stalnega prebivališča na ozemlju Evropske unije, v nadaljevanju ‚potniki‘, so upravičene do vračila DDV za blago, pridobljeno znotraj države, ki ga v nespremenjenem stanju izvozijo z ozemlja Evropske unije v osebni prtljagi, če ni drugače določeno v odstavku 3 ali členih 127 in 128.“

9 Člen 127 zakona o DDV 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 v [poljskih] zlotih (PLN) izvede prodajalec ali – v enotah za vračilo DDV – gospodarski subjekt, ki opravlja dejavnost vračila davka iz člena 126(1).

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

[...]

8. Gospodarski subjekti iz odstavka 5, ki niso prodajalci, se lahko ukvarjajo z vračilom DDV v skladu s členom 126(1), če so:

- (1) ob vložitvi vloge za izdajo potrdila iz točke 6 vsaj 12 mesecev zavezanci za DDV;

- (2) vodjo finančnega urada pisno obvestili o nameri, da bodo opravljali dejavnost na področju vračila davka potnikom;
- (3) ob vložitvi vloge za izdajo potrdila iz točke 6 vsaj 12 mesecev brez zamud pri plačilu davčnih obveznosti do državne blagajne ali socialnih prispevkov;
- (4) s prodajalci iz odstavka 1 sklenili pogodbe o vračilu davka;
- (5) pri finančnem uradu položili varščino v znesku 5 milijonov PLN v obliki:
 - (a) denarnega pologa,
 - (b) bančne garancije,
 - (c) državnih obveznic z ročnostjo vsaj 3 let;
- (6) prejeli potrdilo ministra, pristojnega za javne finance, ki potrjuje, da so izpolnjeni pogoji iz točk od 1 do 5.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10 S. Piekowski je podjetnik, ki je zavezanec za DDV in opravlja dejavnost na področju trgovine, med drugim s telekomunikacijskimi napravami, ter vodi evidenco prometa in dolgovanega davka z uporabo registrske blagajne. S. Piekowski v okviru svoje gospodarske dejavnosti blago med drugim prodaja potnikom, ki prebivajo zunaj ozemlja Unije.

11 Urząd Skarbowy w Białej Podlaskiej (davčna uprava v Białej Podlaski, Poljska) je S. Piekowskega obvestila, da se šteje za prodajalca v smislu člena 127(1) zakona o DDV. Ta organ je tudi menil, da iz njegovih obračunov DDV izhaja, da je ta davčni zavezanec z ustvarjenimi prodajami v davčnem letu 2009 ustvaril neto promet v višini 283.695,00 PLN (približno 68.288 EUR), v davčnem letu 2010 pa 238.429,00 PLN (približno 57.392 EUR). Poleg tega je menil, da mu S. Piekowski 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 prek njegovih zaposlenih.

12 V teh okoliščinah je davčna uprava iz Białej Podlaske menila, da S. Piekowski zaradi obsega ustvarjenega prometa ni pooblaščen, da bi lahko sam ali prek svojih zaposlenih potnikom vračal DDV ali zanje za davčni leti 2010 in 2011 uporabil ničelno davčno stopnjo.

13 S. Piekowski je odločbo izpodbijal pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (upravno sodišče vojvodstva Lublin, Poljska).

14 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (upravno sodišče vojvodstva Lublin), ki se je oprlo na določbe, ki urejajo postopek vračila davka potnikom, vsebovane v členih od 126 do 129 zakona o DDV in členu 131, členu 146(1) ter členih 147 in 273 Direktive o DDV, je presodilo, da S. Piekowski glede na vsebino teh določb ne more upravičeno trditi, da določbe zakona o DDV – ker je možnost, da prodajalec potnikom vrne DDV, vezana na pogoj, da ustvari več kot 400.000 PLN (približno 96.284 EUR) prometa v prejšnjem davčnem letu – niso v skladu z Direktivo o DDV.

15 To sodišče je namreč presodilo, da tako določeni najmanjši obseg prometa nima le informativne in formalne narave, temveč gre za materialni pogoj, od katerega je odvisno samo načelo vračila davka neposredno s strani prodajalca. To sodišče je torej menilo – v nasprotju s tem, kar je trdil S. Piekowski – da tega praga 400.000 PLN (približno 96.284 EUR) ni mogoče

opredeliti kot „administrativno oviro“ za uporabo nižne stopnje DDV.

16 S. Piekowsky je vložil kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), pri čemer se je skliceval zlasti na nezdržljivost določb zakona o DDV z določbami Direktive o DDV ter z načeloma sorazmernosti in davčne nevtralnosti.

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

18 Natančneje, po njegovem mnenju člen 131 Direktive o DDV očitno ne more služiti kot podlaga za uvedbo pogoja iz člena 127(6) zakona o DDV.

19 To sodišče tudi poudarja, da se pogoji za uporabo te oprostitve, kakor so določeni v členih 146 in 147 Direktive o DDV, nanašajo na pridobitelja, in ne na prodajalca, kar je v nasprotju s tem, kar je določeno v členu 127(6) zakona o DDV.

20 To sodišče poleg tega v nasprotju s stališčem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (upravno sodišče vojvodstva Lublin) meni, da pogoja, ki se nanaša na ustvarjeni najmanjši obseg prometa v prejšnjem davčnem letu, glede na določbe Direktive o DDV ni mogoče šteti kot materialni pogoj za oprostitve, ker v členih 146 in 147 Direktive o DDV ni nobene pravne podlage, ki bi upravičevala uvedbo takega pogoja.

21 Predložitveno sodišče tudi 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 pa se to sodišče sprašuje, ali se s tem, da je država članica uvedla zahtevo v zvezi z ustvarjenim obsegom prometa v najmanjši višini 400.000 PLN (približno 96.284 EUR), izpolnjujejo cilji iz tega člena.

22 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 ter člena 131 in 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?“

Vprašanje za predhodno odločanje

23 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 131, člen 146(1)(b) ter člena 147 in 273 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora prodajalec, ki je davčni zavezanec, pri dobavi blaga, namenjenega za izvoz, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, v prejšnjem davčnem letu ustvariti nek najmanjši obseg prometa ali pa skleniti pogodbo z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračanje DDV potnikom, pri čemer je posledica nespoštovanja teh pogojev dokončna izguba oprostitve za to dobavo.

24 Ugotoviti je treba, da v skladu s členom 146(1)(b) Direktive o DDV države članice oprostitjo dobavo blaga, ki ga pridobitelj ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Unije. To določbo je treba razlagati v povezavi s členom 14(1) te direktive, ki določa, da „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

25 Iz teh določb, zlasti iz pojma „odpošlje“ iz navedenega člena 146(1)(b), izhaja, da je izvoz blaga opravljen in se oprostitve dobave za izvoz uporabi, če je bila pravica do razpolaganja s tem

blagom kot lastnik prenesena na kupca, če je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljano v namembni kraj zunaj Unije, in če je blago po tem pošiljanju ali prevozu fizično zapustilo ozemlje Unije (sodba z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, točka 24 in navedena sodna praksa).

26 V postopku v glavni stvari ni prerekano dejstvo, da je bila dobava blaga v smislu člena 14 Direktive o DDV opravljena in da je blago, na katero se nanašajo transakcije, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, v osebni prtljagi potnikov fizično zapustilo ozemlje Unije.

27 Vendar pa se, če se dobava iz člena 146(1)(b) Direktive o DDV nanaša na blago, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, oprostitev uporabi le, če so izpolnjeni nekateri dodatni pogoji, določeni v členu 147 te direktive.

28 V zvezi s tem iz predložitvene odločbe izhaja, da so v zadevi v glavni stvari pogoji iz člena 146(1)(b) in člena 147 Direktive o DDV dejansko izpolnjeni.

29 Vendar pa je treba ugotoviti, da niti besedilo člena 146(1)(b) niti besedilo člena 147 Direktive o DDV za to, da bi se lahko uporabila oprostitev pri izvozu, določena v tem členu 146(1)(b), ne določata pogoja, da bi moral zavezanec za DDV v prejšnjem davčnem letu ustvariti nek najmanjši obseg prometa ali – če ta pogoj ni izpolnjen – skleniti pogodbo z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračanje DDV.

30 Poleg tega pogoji iz člena 147 Direktive o DDV zadevajo le pridobitelje zadevnega blaga in se ne nanašajo na prodajalce tega blaga.

31 Iz tega sledi, da uporaba člena 146(1)(b) in člena 147 Direktive o DDV ne more biti odvisna od spoštovanja pogojev, ki jih določa nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari in katerih nespoštovanje pomeni, da davčni zavezanec dokončno izgubi oprostitev pri izvozu.

32 Sicer, kot določa člen 131 Direktive o DDV, se oprostitev iz poglavij od 2 do 9 naslova IX te direktive, ki vključujejo člena 146 in 147 te direktive, uporabijo pod pogoji, ki jih določijo države članice za zagotavljanje pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev ter preprečevanje vsakršnih morebitnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab. Poleg tega člen 273 Direktive o DDV določa, da lahko države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj.

33 V zvezi s tem je Sodišče že presodilo, da morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih dajeta navedena člena 131 in 273, spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi so med drugim načelo pravne varnosti, načelo sorazmernosti in načelo varstva legitimnih pričakovanj (sodba z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, točka 29 in navedena sodna praksa).

34 Natančneje, glede načela sorazmernosti je Sodišče že presodilo, da morajo države članice v skladu z njim uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo učinkovito uresnitev cilja, ki mu sledi nacionalno pravo, čim manj ogrožajo cilje in načela, ki jih določa zadevna zakonodaja Unije (sodba z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, točka 30 in navedena sodna praksa).

35 V obravnavanem primeru po eni strani poljska vlada navaja, da je glavni cilj nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari zmanjšati nevarnost izogibanja plačila davkov in davčne utaje v zvezi z nepravilno uporabo oprostitve, določene v členu 146(1)(b) Direktive o DDV.

36 Po drugi strani pa, kot navaja predložitveno sodišče, pogoj, da mora davčni zavezanec v

prejšnjem davčnem letu ustvariti nek najmanjši obseg prometa, ni absoluten, ker je lahko ta davčni zavezanec, če ta minimalni znesek ni dosežen, upravičen do oprostitve, če sklene pogodbo z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračanje DDV potnikom.

37 Vendar je treba v zvezi s tem poudariti, da neizpolnjevanje tega pogoja povzroči zavrnitev oprostitve pri izvozu, čeprav so pogoji zanj iz člena 146(1)(b) in člena 147 Direktive o DDV izpolnjeni.

38 Sodišče pa je presodilo, da če so dokazani pogoji za davčno oprostitve pri izvozu iz člena 146(1)(b) Direktive o DDV, med drugim pogoj, da zadevno blago zapusti carinsko območje Unije, DDV za tako dobavo ni dolgovan. V takem primeru na celoma ne obstaja več nevarnost davčne utaje ali davčne izgube, ki bi lahko upravičila obdavčenje zadevne transakcije (sodba z dne 19. decembra 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, točka 40).

39 Ugotoviti je torej treba, da ureditev, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ni nujna za uresničitev cilja preprečevanja davčnega izogibanja in davčnih utaj.

40 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 131, člen 146(1)(b) ter člena 147 in 273 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora prodajalec, ki je davčni zavezanec, pri dobavi blaga, namenjenega za izvoz, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, v prejšnjem davčnem letu ustvariti nek najmanjši obseg prometa ali pa skleniti pogodbo z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračanje DDV potnikom, pri čemer je posledica nespoštovanja teh pogojev dokončna izguba oprostitve za to dobavo.

Stroški

41 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člen 131, člen 146(1)(b) ter člena 147 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora prodajalec, ki je davčni zavezanec, pri dobavi blaga, namenjenega za izvoz, ki se prevaža v osebni prtljagi potnikov, v prejšnjem davčnem letu ustvariti nek najmanjši obseg prometa ali pa skleniti pogodbo z gospodarskim subjektom, ki je pooblaščen za vračanje davka na dodano vrednost potnikom, pri čemer je posledica nespoštovanja teh pogojev dokončna izguba oprostitve za to dobavo.

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.