

62016CC0307

MIŚLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

YVESA BOTA

od 7. rujna 2017. (1)

Predmet C-307/16

Stanisław Piekowski

protiv

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Izuzeća po izvozu – Propisi države članice koji uvjetuju pravo na izuzeće ostvarenjem određenog prihoda ili sklapanjem ugovora s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a putnicima – Načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti”

I. Uvod

1.

U ovom se predmetu od Suda traži da tumači članak 146. stavak 1. točku (b), članak 147. te članke 131. i 273. Direktive 2006/112/EZ (2), u okviru spora između Stanisława Piekowskog, prodavatelja telekomunikacijske opreme, i Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej (porezna uprava Białe Podlaska, Poljska) u pogledu izuzeća od poreza na dodanu vrijednost (PDV) na isporuku robe koja se otprema na odredište izvan Europske unije u osobnoj prtljazi putnika.

2.

Taj predmet Sudu daje priliku da odluči o tome protive li se Direktivi o PDV-u nacionalni propisi kojima se predviđa, u okviru isporuke robe po izvozu, da porezni obveznik tijekom prethodnog poreznog razdoblja treba ostvariti minimalni prihod ili sklopiti ugovor s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a putnicima kako bi ostvario pravo na izuzeće. Također, Sud će prvi put imati priliku tumačiti odredbe članka 147. Direktive o PDV-u i dati smjernice u pogledu primjene načela proporcionalnosti, u novom slučaju, iako se u postojećoj sudskoj praksi već daju važne smjernice koje je pravilno istaknuo Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) u svojoj odluci kojom se upućuje prethodno pitanje.

3.

Nakon analize, predložit će Sudu da presudi da se odredbama članka 146. stavka 1. točke (b), članka 147. te članaka 131. i 273. Direktive o PDV-u, kao i načelu porezne neutralnosti, protivi nacionalno zakonodavstvo kao što je ono u glavnom postupku.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4.

Uvodne izjave 5., 35. i 49. Direktive o PDV-u glase kako slijedi:

„(5)

Sustavom PDV-a postiže se najviši stupanj jednostavnosti i neutralnosti kada se porez ubire na što je moguće općenitiji način i kada njegov opseg obuhvaća sve faze proizvodnje i distribucije, kao i isporuku usluga. Stoga je donošenje zajedničkog sustava koji se također primjenjuje na maloprodaju u interesu unutarnjeg tržišta i država članica.

[...]

(35)

Potrebno je napraviti zajednički popis izuzeća kako bi se omogućilo da se vlastita sredstva Zajednice prikupljanju na jedinstveni način u svim državama članicama.

[...]

(49)

Državama članicama treba dopustiti daljnju primjenu njihovih posebnih programa za mala poduzeća, u skladu sa zajedničkim odredbama i s ciljem daljnjeg usklađenja”.

5.

Člankom 131. te direktive određuje se:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe”.

6.

Članak 146. stavak 1. navedene direktive glasi kako slijedi:

„1. Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(b)

isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi kupac, ili netko drugi u njegovo ime tko nema poslovni nastan na teritoriju dotičnih država članica, uz iznimku robe koju prevozi sam kupac u svrhu opremanja, opskrbe gorivom ili namirnicama izletničkih brodova i privatnih zrakoplova ili ostalih prijevoznih sredstava za osobnu upotrebu [...]

7.

člankom 147. Direktive o PDV-u predviđa se:

„1. Kada se isporuka robe iz točke (b) članka 146. stavka 1. odnosi na robu koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika, izuzeće se primjenjuje samo ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a)

putnik nema poslovni nastan unutar Zajednice;

(b)

roba se prevozi izvan Zajednice prije isteka trećeg mjeseca koji slijedi onaj u kojem se odvija isporuka;

(c)

ukupna vrijednost isporuke, uključujući PDV, iznosi više od 175 EUR ili ekvivalentnog iznosa u nacionalnoj valuti, koji se utvrđuje godišnje primjenom stope konverzije koja se dobiva prvog radnog dana u listopadu a važi od 1. siječnja naredne godine.

Međutim, države članice mogu izuzeti isporuku čija je ukupna vrijednost manja od iznosa navedenog u točki (c) prvog podstavka.

2. Za potrebe stavka 1., „putnik koji nema poslovni nastan unutar Zajednice” znači putnik čije stalno prebivalište ili uobičajeno boravište nisu unutar Zajednice. U tom slučaju, „stalno prebivalište ili uobičajeno boravište” znači mjesto koje je kao takvo navedeno u putovnici, osobnoj iskaznici ili nekom drugom dokumentu koji država članica na čijem se teritoriju odvija isporuka priznaje kao dokument kojim se dokazuje identitet.”

8.

Članak 273. te direktive glasi kako slijedi:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

B. Poljsko pravo

9.

Člankom 126. stavkom 1. ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge, u njegovoj proširenoj verziji kako je izmijenjena) (3) od 11. ožujka 2004. određuje se:

„Fizičke osobe čije stalno prebivalište nije na području Europske unije, u daljnjem tekstu kvalificirane kao „putnici”, imaju pravo na povrat poreza ako su na nacionalnom području kupile robu koju su netaknutu izvezle izvan područja Europske unije u osobnoj prtljazi, u skladu s odredbama stavka 3. i članka 127. i 128.”

10.

§127. tog zakona predviđa se:

„1. Povrat poreza iz §126. stavka 1. primjenjuje se kad je roba kupljena od poreznih obveznika, u daljnjem tekstu kvalificiranih kao „prodavatelji” koji:

(1)

su registrirani kao porezni obveznici, i

(2)

koriste se registarskim blagajnama kako bi knjižili prihod i iznos dugovanog poreza, i

(3)

su sklopili ugovore koji se odnose na povrat poreza s barem jednim gospodarskim subjektom navedenim u stavku 8.

[...]

5. Povrat poreza putniku izvršava prodavatelj ili gospodarski subjekti, čiji je cilj djelovanja povrat poreza iz §126. stavka 1., na mjestima povrata PDV-a u poljskim zlotima (PLN).

6. Prodavatelji navedeni u stavku 5. mogu izvršiti povrat iz §126. stavka 1. pod uvjetom da je prethodne porezne godine njihov prihod bio veći od 400000 PLN (otprilike 94531 eura) i da izvršavaju povrat poreza isključivo za robu koju je putnik kupio od tog prodavatelja.”

III. činjenice u glavnom postupku i prethodno pitanje

11.

S. Piekrowski, poduzetnik i obveznik PDV-a, bavi se trgovačkom djelatnošću prodaje telekomunikacijske opreme putnicima koji imaju boravište izvan područja država članica Unije. Tako roba napušta područje Unije kad kupac dođe u njezin posjed.

12.

Poljska porezna uprava obavijestila je 2006. godine S. Piekowskog da odgovara kvalifikaciji „prodavatelja” u smislu §127. stavka 1. Zakona o PDV-u. Osim toga, ta je uprava smatrala da iz prijava PDV-a proizlazi da je neto prihod koji je ostvario taj porezni obveznik za poreznu godinu 2009. iznosio 283695 PLN (otprilike 67045 eura), a za poreznu godinu 2010. 238429 PLN (otprilike 56347 eura). Usto, porezna je uprava smatrala da im S. Piekowski nije dostavio nikakvu informaciju o sklapanju ugovora s gospodarskim subjektom ovlaštenim za povrat PDV-a, nego je osobno, ili posredstvom zaposlenika, izvršavao povrat tog poreza putnicima.

13.

U tim je okolnostima porezna uprava smatrala da S. Piekowski, zbog iznosa ostvarenog prihoda, nije ovlašten osobno izvršavati povrat PDV-a putnicima ili na njih primijeniti stopu od 0 % za porezno razdoblje 2010. i 2011. godine.

14.

S. Piekowsky osporavao je tu odluku pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodski upravni sud u Lublinu, Poljska, u daljnjem tekstu: prvostupanjski sud). Taj je sud, oslanjajući se na odredbe članaka 126. do 129. Zakona o PDV-u i članak 146. stavka 1. točke (b), članak 147. te članak 131. i 273. Direktive o PDV-u, koje se odnose na povrat PDV-a putnicima, presudio da su odredbe Zakona o PDV-u u skladu s odredbama Direktive o PDV-u jer uvjetuju povrat navedenog poreza putnicima prihodom većim od 400000 PLN (otprilike 94531 eura) koji porezni obveznik mora ostvariti za prethodno porezno razdoblje. Prema mišljenju Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodski upravni sud u Lublinu), tako određen prag prihoda nije jednostavno formalne naravi, nego predstavlja materijalni uvjet o kojem ovisi samo načelo povrata PDV-a koji izravno izvršava prodavatelj.

15.

S. Piekowsky, koji kvalificira taj prag kao „administrativnu prepreku” primjeni povlaštene porezne stope od 0 %, podnio je žalbu u kasacijskom postupku pred Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) ponovno ističući neusklađenost odredbi Zakona o PDV-u s odredbama Direktive o PDV-u i s načelima proporcionalnosti i porezne neutralnosti.

16.

Sud koji je uputio zahtjev ističe da se, za razliku od članka 127. stavka 6. Zakona o PDV-u, odredbama Direktive o PDV-u ne zahtijeva da porezni obveznik tijekom prethodnog poreznog razdoblja ostvari određeni prihod da bi se moglo primijeniti izuzeće od PDV-a na robu koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika.

17.

Ističe da se uvjeti primjene izuzeća, kako su definirani u članku 146. i 147. Direktive o PDV-u, odnose na kupca, a ne prodavatelja, kao što je slučaj u članku 127. stavku 6. Zakona o PDV-u.

18.

Osim toga, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev i suprotno stajalištu koje je zauzeo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Vojvodski upravni sud u Lublinu),, uvjet u pogledu ostvarenja određenog prihoda tijekom prethodnog poreznog razdoblja ne može se smatrati materijalnim uvjetom s obzirom na odredbe Direktive o PDV-u i u nedostatku svake pravne osnove.

19.

K tome, taj sud tvrdi da se također ne čini da se uvjetima predviđenima Direktivom o PDV-u nacionalnom zakonodavcu dopušta uvjetovati primjenu navedenog izuzeća poštovanjem uvjeta ostvarenja minimalnog prihoda tijekom prethodnog poreznog razdoblja.

20.

Sud koji je uputio zahtjev usto podsjeća da iz članka 273. Direktive o PDV-u proizlazi da države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i da bi spriječile utaju. Međutim, taj se sud pita ispunjavaju li se ciljevi te odredbe time da država članica uvede uvjet minimalnog prihoda.

21.

U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 146. stavak 1. točka (b), članak 147. te članke 131. i 273. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protive nacionalne odredbe kojima se isključuje primjena izuzeća na poreznog obveznika koji tijekom prethodnog poreznog razdoblja nije ispunio uvjet ostvarenja minimalnog prihoda i nije sklopio ugovor s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a putnicima?”

IV. Moja analiza

22.

Sud koji je uputio zahtjev od Suda u biti traži da odluči o tome protive li se odredbama članka 146. stavka 1. točke (b), članka 147. te članaka 131. i 273. Direktive o PDV-u nacionalni propisi kojima se predviđa da porezni obveznik može potraživati izuzeće od PDV-a na robu koju izvoze putnici samo ako je tijekom prethodnog poreznog razdoblja ostvario određeni prihod ili ako je sklopio ugovor s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a.

23.

U ovom se slučaju ne osporava da je roba koju je isporučio S. Pieńkowski fizički napustila područje Unije tako da je prevezena u osobnoj prtljazi putnika. Stoga su odredbe članka 146. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u primjenjive na isporuku robe u ovom slučaju koja zaista odgovara definiciji iz članka 14. stavka 1. te direktive (4).

24.

Člankom 146. stavkom 1. točkom (b) navedene direktive predviđa se da su države članice dužne izuzeti od PDV-a isporuku robe koju na odredište izvan Unije otprema ili prevozi kupac, ili netko drugi u njegovo ime. Međutim, s obzirom na to da se u ovom slučaju roba nosi izvan Unije u osobnoj prtljazi putnika, to se izuzeće može provesti samo ako se ispune određeni uvjeti predviđeni člankom 147. Direktive o PDV-u, što se u ovom slučaju ni ne osporava (5).

25.

Iz samog teksta članka 146. stavka 1. točke (b) i članka 147. Direktive o PDV-u proizlazi da se njome ne predviđa, za primjenu izuzeća po izvozu, uvjet prema kojem je porezni obveznik tijekom prethodnog poreznog razdoblja obavezan ostvariti određeni prihod i sklopiti ugovor s gospodarskim subjektom ovlaštenim za povrat PDV-a.

26.

Stoga bi isključivo doslovno tumačenje tih odredbi podrazumijevalo da nacionalni propisi o kojima je riječ u glavnom postupku nisu u skladu s navedenom direktivom s obzirom na to da se u tom tekstu iscrpno određuju uvjeti izuzeća, što bi značilo da države članice u tom području raspolažu malim manevarskim prostorom.

27.

Međutim, pitanje članaka 131. i 273. Direktive o PDV-u ublažava to tumačenje jer se njima

predviđa da se navedena izuzeća primjenjuju u skladu s uvjetima koje države članice određuju kako bi osigurale ispravnu i izravnu primjenu tih izuzeća i spriječile svaku opasnost od utaje, izbjegavanja ili zlorabe (6).

28.

Iako se uvjeti utvrđeni poljskim propisima a priori osobito ne ističu svojom jednostavnošću, države članice raspolažu, na temelju tih odredbi, manevarskim prostorom kako bi odredile uvjete izuzeća od PDV-a. Naime, s ciljem izbjegavanja utaje poreza i poštovanja ciljeva koje je utvrdio zakonodavac Unije, države članice mogu propisati da porezni obveznici moraju ispuniti dodatne uvjete, osim onih predviđenih Direktivom o PDV-u, koje smatraju potrebnima.

29.

Međutim, države se članice trebaju koristiti tom marginom prosudbe poštujući opća načela prava Unije (7).

30.

Naime, Sud je već presudio da države članice, u izvršavanju svoje diskrecijske ovlasti, moraju imati mogućnost poslužiti se sredstvima koja, dopuštajući ostvarivanje ciljeva utvrđenih nacionalnim propisima, što je manje moguće štete ciljevima i načelima koja uspostavlja zakonodavac Unije (8). U ovom je slučaju potrebno ispitati usklađenost nacionalnih propisa o kojima je riječ u glavnom postupku s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti, kako su propisani u pravu Unije.

31.

Što se tiče načela porezne neutralnosti, Sud je presudio da nacionalna mjera, ako u bitnome podvrgava pravo na izuzeće od PDV-a poštovanju formalnih obveza, bez uzimanja u obzir materijalnih uvjeta i, osobito, bez postavljanja pitanja o tome jesu li oni ispunjeni, prelazi ono što je nužno radi osiguranja pravilne naplate poreza. Naime, Sud je presudio da se transakcije moraju oporezivati uzimajući u obzir njihova objektivna obilježja. Posljedično, načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se izuzeće od PDV-a odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim uvjetima (9).

32.

Razlikovanje formalnih i materijalnih uvjeta predmet je rasprave u očitovanjima podnesenima Sudu. Međutim, potonji je sud već trebao kvalificirati određene dodatne uvjete koji se zahtijevaju nacionalnim propisima kao „formalne uvjete” ili „materijalne uvjete”. Ovdje navodim nekoliko primjera kako bih usporedio ovaj slučaj s postojećom sudskom praksom.

33.

U presudi od 9. veljače 2017., Euro Tyre (10), Sud je kvalificirao uvjet prema kojem stjecatelj mora biti registriran u sustavu razmjene informacija u području PDV-a ili u sustavu oporezivanja stjecanja unutar Zajednice kao „formalni uvjet”. Na isti je način u presudi od 20. listopada 2016., Plöckl (11), kvalificirao obvezu stjecatelja da dostavi identifikacijski broj za PDV koji je dodijelila država članica odredišta. U presudama od 27. rujna 2007., Collée (12) i od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (13), Sud je presudio da je zahtjev dokaza isporuke u određenom prekluzivnom roku formalne naravi. U presudama od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (14), od 27. rujna 2012., VSTR (15), i od 14. ožujka 2013., Ablesio (16), Sud je smatrao da je uvjet u pogledu prethodne identifikacije poreznog obveznika u sustavu

PDV?a formalan.

34.

Uzimaju?i u obzir te smjernice sudske prakse i informacije koje je Sudu podnio sud koji je uputio zahtjev, relativno je o?ito da su dva alternativna uvjeta postavljena poljskim propisima tako?er formalne naravi. U tim okolnostima podsje?am da je nesporno da su materijalni uvjeti, zahtijevani Direktivom o PDV?u, u ovom slu?aju ispunjeni.

35.

Stoga, ?injenica da dodatni formalni uvjeti, koji se zahtijevaju nacionalnim propisima, nisu ispunjeni ne mo?e dovesti u pitanje prodavateljevo pravo na izuze?e od PDV?a (17).

36.

Druk?ije bi bilo samo ako bi nepoštovanje takvih uvjeta za u?inak imalo spre?avanje izno?enja dokaza da su materijalni uvjeti bili ispunjeni ili ako je porezni obveznik namjerno sudjelovao u utaji (18).

37.

Posljedi?no, kad porezna uprava raspola?e potrebnim podacima da bi utvrdila da su materijalni uvjeti ispunjeni i ne sumnji?i poreznog obveznika da je namjerno sudjelovao u utaji, ta uprava ne smije uvesti dodatne uvjete koji za u?inak mogu imati onemogu?avanje izvr?avanja prava na izuze?e od PDV?a (19). Tako se odobrenje kori?tenja te sposobnosti za izuze?e ne odbija samo zbog toga ?to se dodatni formalni uvjeti utvr?eni nacionalnim propisima donesenima u skladu s odredbama ?lanaka 131. i 273. Direktive o PDV?u nisu po?tovali (20).

38.

Iz prethodno navedenog proizlazi da treba smatrati da se na?elu porezne neutralnosti protive nacionalni propisi kao ?to su oni u glavnom postupku.

39.

Podredno, ako se Sud ne sla?e s mojim prethodnim stajali?tima, trebao bi odlu?iti o na?elu proporcionalnosti. U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da takve nacionalne mjere ne smiju prelaziti ono ?to je neophodno potrebno za za?titu interesa dr?avne blagajne te ih se ne mo?e koristiti na na?in koji bi doveo u pitanje na?ela kojima se usmjerava zajedni?ki sustav PDV?a (21).

40.

Republika Poljska u svojim o?itovanjima tvrdi da je cilj nacionalnih propisa o kojima je rije? u glavnom postupku smanjiti opasnost od poreme?aja funkcioniranja sustava povrata PDV?a putnicima. Prema mi?ljenju te vlade, ti bi poreme?aji osobito mogli biti posljedica pove?anja opasnosti od neravnote?e nov?anih tokova malih gospodarskih subjekata, opasnosti od prestanka njihove gospodarske djelatnosti i namjernog nepo?tovanja obveze povrata PDV?a, osobito utaja poreza.

41.

U tom pogledu valja podsjetiti da je borba protiv utaje, izbjegavanja i zloporabe glavni cilj Direktive

o PDV-u. Tako je Sud već imao priliku presuditi da ostvarivanje tih ciljeva opravdava određene zahtjeve u pogledu dobavljača (22).

42.

Što se tiče konkretne primjene načela proporcionalnosti u ovom slučaju, ona je na sudu koji je uputio zahtjev (23). Međutim, ovdje treba navesti da se nacionalni propisi ne mogu smatrati proporcionalnima ako se njima onemogućuje izuzeće od PDV-a pod izgovorom da formalni uvjeti nisu ispunjeni, i to čak i ako, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev i Republike Poljske, uvjet u pogledu ostvarenja određenog prihoda nije apsolutan, s obzirom na to da porezni obveznik može ostvariti pravo na izuzeće sklapanjem ugovora s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a putnicima.

43.

Usto treba smatrati da takvi nacionalni propisi ne mogu imati za učinak ograničavanje broja poreznih obveznika koji su ovlašteni izravno primjenjivati izuzeće, a da se ne povrijedi načelo jednakog postupanja određeno člankom 273. Direktive o PDV-u. Taj mehanizam dovodi do stavljanja najvećih poduzetnika u povoljniji položaj, dok je opasnost od utaje poreza nužno proporcionalna opsegu poslovanja, a stoga i prihodu. Naime, ne smatram uvjerljivim obrazloženje Republike Poljske čiji je cilj dobiti priznanje da je opasnost od pogreške i utaje obrnuto proporcionalna iznosu prihoda. Štoviše, Sud je presudio da, u situaciji u kojoj su ispunjeni uvjeti za izuzeće predviđeni u članku 146. stavku 1. točke (b) Direktive o PDV-u, osobito izlazak dotične robe s carinskog područja Unije, ne postoji nikakva obveza plaćanja PDV-a i u načelu više ne postoji opasnost od utaje poreza ili poreznih gubitaka kojima bi se moglo opravdati oporezivanje transakcije (24).

44.

S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da presudi da odredbe članka 146. stavka 1. točke (b), članka 147. te članka 131. i 273. Direktive o PDV-u, kao i načelo porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da im se protive nacionalni propisi, kao što su oni u glavnom postupku, kojima se porezne obveznike sprječava da sami primijene izuzeće od PDV-a na putnike ako tijekom prethodnog poreznog razdoblja nisu ostvarili određeni prihod ili u tu svrhu sklopili ugovor s ovlaštenim gospodarskim subjektom.

V. Zaključak

45.

S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je postavio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odgovori na sljedeći način:

Odredbe članka 146. stavka 1. točke (b), članka 147. te članka 131. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kao i načelo porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da im se protive nacionalne odredbe kojima se isključuje primjena izuzeća na poreznog obveznika koji tijekom prethodnog poreznog razdoblja nije ispunio uvjet ostvarenja minimalnog prihoda ili nije sklopio ugovor s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a putnicima.

(1) Izvorni jezik: francuski

(2) Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str.

120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

(3) Dz. U. iz 2011., br. 177, pozicija 1054, u daljnjem tekstu: „Zakon o PDV-u”

(4) Vidjeti po analogiji presude od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 31.), i od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, t. 24.).

(5) Stoga će razmatranja, koja je Republika Poljska iznijela u svojim očitovanjima, o uvjetima iz članka 147. te direktive koja se isključivo odnose na kupce i utječu na sposobnost prodavatelja za izuzeće biti zanemarena.

(6) Vidjeti po analogiji presudu od 26. ožujka 2015., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, t. 36. i 37.).

(7) Presude od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 18. i sljedeće točke), i od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, t. 29. i sljedeće točke).

(8) Vidjeti u tom smislu, što se tiče načela proporcionalnosti, presude od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, t. 31.), i po analogiji od 18. prosinca 1997., Molenheide i dr. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, t. 45. do 48.), ili od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, t. 30.), i, što se tiče načela neutralnosti, presude od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 59.), ili pak od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 92.), od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, t. 28.), kao i od 14. ožujka 2013., Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, t. 30.).

(9) Vidjeti osobito presudu od 20. listopada 2016., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 36. do 39.).

(10) C-21/16, EU:C:2017:106, t. 32.

(11) C-24/15, EU:C:2016:791, t. 40. i 41.

(12) C-146/05, EU:C:2007:549, t. 29.

(13) C-284/11, EU:C:2012:458, t. 60.

(14) C-385/09, EU:C:2010:627, t. 50.

(15) C-587/10, EU:C:2012:592, t. 51.

(16) C-527/11, EU:C:2013:168, t. 32.

(17) Vidjeti po analogiji presude, od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 60.), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 51.), od 20. listopada 2016., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 40.) i od 9. veljače 2017., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 32.).

(18) Vidjeti po analogiji presude od 27. rujna 2007., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, t. 31.), od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 71.), od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 46.), od 14. ožujka 2013., Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, t. 32.), od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia, (C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 39. i 40.), i od 20. listopada 2016., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 44. i 46.).

(19) Vidjeti u tom smislu presudu od 20. listopada 2016., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 47. i

navedenu sudsku praksu).

(20) Vidjeti po analogiji presudu od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 40.).

(21) Vidjeti po analogiji presude od 7. prosinca 2010., R. (C-285/09, EU:C:2010:742, t. 44. i 45.), i od 22. prosinca 2010., Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, t. 37.).

(22) Vidjeti po analogiji presude od 7. prosinca 2010., R. (C-285/09, EU:C:2010:742, t. 36.) i od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, t. 33.).

(23) Vidjeti u tom smislu presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 77.), od 14. ožujka 2013., Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, t. 35.), i od 26. ožujka 2015., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, t. 53.).

(24) Vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, t. 40.).