

62016CC0307

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

YVES BOT

föredraget den 7 september 2017 (1)

Mål C-307/16

Stanisław Piekowski

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Undantag för export – Nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person för att komma i åtnjutande av undantaget från mervärdesskatteplikt antingen måste ha uppnått en viss omsättning eller ha ingått ett avtal med en näringsidkare som har rätt att göra återbetalningar av mervärdesskatt till resande – Principerna om skatteneutralitet och proportionalitet”

I. Inledning

1.

I förevarande mål har domstolen ombetts att meddela ett förhandsavgörande avseende tolkningen av artiklarna 146.1 b, 147, 131 och 273 i direktiv 2006/112/EG (2) inom ramen för en tvist mellan Stanisław Piekowski, säljare av telekommunikationsutrustning, och Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej (Skattemyndigheten i Białą Podlaską, Polen) rörande undantag från mervärdesskatteplikt för leverans av varor som försänts ut ur Europeiska unionen i resandes personliga bagage.

2.

Förevarande mål ger domstolen tillfälle att uttala sig i frågan om huruvida mervärdesskattedirektivet utgör hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att en beskattningsbar person för att ha rätt till undantag från skatteplikt vid leverans av varor för export måste ha uppnått en viss minsta omsättning föregående räkenskapsår eller måste ha ingått ett avtal med en näringsidkare som har rätt att göra återbetalningar av mervärdesskatt till resande. Domstolen ges även tillfälle att för första gången tolka artikel 147 i mervärdesskattedirektivet och uttala sig om tillämpningen av proportionalitetsprincipen i en ny situation. Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) har dock i sin begäran om förhandsavgörande med rätta framhållit att det av befintlig rättspraxis redan i hög grad kan utläsas hur denna artikel bör tolkas.

3.

Grundat på utredningen nedan kommer jag att föreslå att domstolen ska slå fast att

bestämmelserna i artiklarna 146.1 b, 147, 131 och 273 i mervärdesskattedirektivet, samt principen om skatteneutralitet, utgör hinder för en nationell lagstiftning som den i det nationella målet.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4.

Skälen 5, 35 och 49 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”(5)

Ett mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när dess tillämpningsområde omfattar alla led av produktion och distribution samt tillhandahållande av tjänster. Det ligger därför i den inre marknadens och medlemsstaternas intresse att det införs ett gemensamt system som tillämpas också på detaljhandeln.

...

(35)

En gemensam förteckning över undantagen från skatteplikt bör upprättas så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.

...

(49)

Medlemsstaterna bör få fortsätta att tillämpa sina särskilda regler för små företag, i enlighet med gemensamma bestämmelser och med sikte på en närmare harmonisering.”

5.

Artikel 131 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

6.

I artikel 146.1 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

b)

Leverans av varor som av en förvärvare som inte är etablerad inom deras respektive territorium eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen, med undantag av varor som transporteras av förvärvaren själv för utrustning, bunkring eller proviantering av fritidsbåtar och privatflygplan eller andra transportmedel för privat bruk. ...”

7.

I artikel 147 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Om den leverans som avses i artikel 146.1 b gäller varor som medförs i resandes personliga bagage, skall undantaget endast gälla om följande villkor är uppfyllda:

a)

Den resande är inte etablerad i gemenskapen.

b)

Varorna transporteras ut ur gemenskapen före utgången av den tredje månaden efter den månad då leveransen äger rum.

c)

Leveransens sammanlagda värde, inklusive mervärdesskatt, överstiger 175 EUR eller motsvarande värde i nationell valuta, vilket skall fastställas en gång årligen på grundval av omräkningskursen den första arbetsdagen i oktober månad och gälla från och med den 1 januari påföljande år.

Medlemsstaterna får dock undanta en leverans vars sammanlagda värde är lägre än beloppet i första stycket c.

2. I punkt 1 avses med en resande som inte är etablerad i gemenskapen en resande vars hemvist eller stadigvarande vistelseort inte är belägen i gemenskapen. Med hemvist eller stadigvarande vistelseort avses i detta fall den plats som anges som sådan i pass, identitetskort eller någon annan identitetshandling som den medlemsstat inom vilken leveransen äger rum godtar som identitetshandling.”

8.

I artikel 273 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

B. Polsk rätt

9.

I artikel 126.1 i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster, konsoliderad version med ändringar) (3) av den 11 mars 2004 föreskrivs följande:

”Fysiska personer som saknar hemvist i Europeiska unionen (nedan kallade resande) har rätt till återbetalning av mervärdesskatt som har betalats vid förvärv i Polen av varor som de i oförändrat skick fört ut ur Europeiska unionen i sitt personliga bagage, om inte annat anges i punkt 3 i denna artikel eller i artiklarna 127 och 128.”

10.

I artikel 127 i samma lag föreskrivs följande:

”1. Rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 126.1 föreligger när varorna har förvärvats från beskattningsbara personer (nedan kallade säljare)

1)

som är registrerade till mervärdesskatt och

2)

som använder ett kassaregister för att i sin bokföring registrera omsättningen och den utgående mervärdesskatt och

3)

som har ingått avtal om återbetalning av mervärdesskatt med åtminstone en av de näringsidkare som avses i punkt 8 i denna artikel.

...

5. Återbetalning av skatt till resande sker i [polska] z?oty [(PLN)] av säljaren eller vid återbetalningskontor av näringsidkare som bedriver verksamhet avseende återbetalning av mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 126.1.

6. Säljare i den mening som avses i punkt 5 får genomföra återbetalningar enligt artikel 126.1 under förutsättning att deras omsättning föregående beskattningsår översteg 400000 PLN [ungefär 94531 euro] och återbetalningen av skatten uteslutande avser varor som de resande har förvärvat från dessa säljare.

...”

III. Bakgrund och tolkningsfrågan

11.

Stanisław Piekowski är en mervärdesskattskyldig näringsidkare som bedriver näringsverksamhet i form av försäljning av telekommunikationsutrustning till resande med hemvist utanför Europeiska unionens territorium. Varorna lämnar således unionens territorium så snart de kommer i förvärvarnas ägo.

12.

Den polska skattemyndigheten meddelade år 2006 Stanisław Piekowski att de betraktade

honom som säljare i den mening som avses i artikel 127.1 i mervärdesskattelagen. Skattemyndigheten uppgav dessutom att det av de ingivna mervärdesskattedeklarationerna framgick att Stanisław Piekowskis nettoomsättning från försäljning uppgick till 283695 PLN (ungefär 67045 euro) beskattningsåret 2009 och till 238429 PLN (ungefär 56347 euro) beskattningsåret 2010. Skattemyndigheten konstaterade dessutom att Stanisław Piekowski inte hade lämnat någon information till skattemyndigheten om att han ingått ett avtal med en näringsidkare som hade rätt att göra återbetalningar av skatt, utan att återbetalningen av mervärdesskatt till resande hade gjorts av honom själv eller av någon av hans anställda.

13.

Under dessa omständigheter ansåg skattemyndigheten att Stanisław Piekowski, på grund av sin omsättning, inte hade rätt att själv göra återbetalningar av mervärdesskatt till resande eller att för resande tillämpa en mervärdesskattesats på 0 % avseende taxeringsåren 2010 och 2011.

14.

Stanisław Piekowski överklagade detta beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Regionala förvaltningsdomstolen i Lublin, Polen), som ogillade överklagandet. Denna domstol hänvisade till bestämmelserna om återbetalning av mervärdesskatt till resande i artiklarna 126–129 i mervärdesskattelagen och till artiklarna 146.1 b, 147, 131 och 273 i mervärdesskattedirektivet, och konstaterade att bestämmelserna i mervärdesskattelagen var förenliga med mervärdesskattedirektivet såvitt det i dessa, för säljarens möjlighet att återbetala mervärdesskatten till resande, uppställdes krav på att denne föregående räkenskapsår hade redovisat en omsättning på minst 400000 PLN (ungefär 94531 euro). Enligt Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Regionala förvaltningsdomstolen i Lublin) har den fastställda omsättningsgränsen inte enbart en formell karaktär utan utgör en materiell förutsättning för den principiella möjligheten till återbetalning av mervärdesskatt direkt från säljaren.

15.

Stanisław Piekowski ansåg att omsättningsgränsen utgjorde ett "administrativt hinder" för tillämpningen av den förmånliga mervärdesskattesatsen på 0 % och överklagade till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen). I sitt överklagande gjorde Stanisław Piekowski på nytt gällande att bestämmelserna i mervärdesskattelagen var oförenliga med mervärdesskattedirektivet och principerna om proportionalitet och skatteneutralitet.

16.

Den hänskjutande domstolen har påpekat att det, till skillnad från i artikel 127.6 i mervärdesskattelagen, i mervärdesskattedirektivet inte föreskrivs att den beskattningsbara personen ska ha uppnått en viss omsättning föregående räkenskapsår för att undantaget från mervärdesskatteplikt ska kunna tillämpas med avseende på de varor som medförs i resandenas personliga bagage.

17.

Den hänskjutande domstolen har framhållit att villkoren för att tillämpa undantaget i artiklarna 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet avser förvärvaren och inte säljaren, vilket däremot är fallet i artikel 127.6 i mervärdesskattelagen.

18.

Till skillnad från den bedömning som gjordes av Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie

(Regionala förvaltningsdomstolen i Lublin) kan kravet på en viss omsättning under det föregående räkenskapsåret enligt den hänskjutande domstolen dessutom, mot bakgrund av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och i avsaknad av en rättslig grund, inte klassificeras som ett materiellt krav.

19.

Den hänskjutande domstolen har dessutom konstaterat att de krav som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet inte heller tycks ge den nationella lagstiftaren befogenhet att för tillämpningen av det aktuella undantaget från skatteplikt uppställa ett krav på en viss minsta omsättning föregående räkenskapsår.

20.

Den hänskjutande domstolen har dessutom påpekat att det av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet följer att medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Trots det är den hänskjutande domstolen osäker på om en medlemsstats införande av ett krav på en viss minsta omsättning uppfyller ändamålen med denna artikel.

21.

Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artiklarna 146.1 b, 147, 131 och 273 i mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken undantaget från skatteplikt inte är tillämpligt för en beskattningsbar person som inte uppfyller kravet på en minsta omsättning under föregående räkenskapsår och som dessutom inte har ingått något avtal med en näringsidkare som har rätt att göra återbetalningar av mervärdesskatt till resande?”

IV. Bedömning

22.

Den hänskjutande domstolen har i huvudsak begärt att domstolen ska avgöra huruvida bestämmelserna i artiklarna 146.1 b, 147, 131 och 273 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person endast får tillämpa undantaget från mervärdesskatteplikt för varor som förs ut ur landet av resande om den beskattningsbara personen uppfyller kravet på en viss omsättning under föregående räkenskapsår, eller har ingått ett avtal med en näringsidkare som har rätt att göra återbetalningar av mervärdesskatt till resande.

23.

I förevarande fall är det ostridigt att de varor som levererats av Stanisław Piekowsky rent fysiskt har lämnat unionens territorium och transporterats i resandes personliga bagage. Därför är artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet tillämplig på leveransen av varorna, eftersom leveransen i praktiken överensstämmer med definitionen i artikel 14 i det direktivet. (4)

24.

Enligt artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta leverans av varor som av en förvärvare eller för hans eller hennes räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen. Eftersom varorna i förevarande fall förs ut ur unionen i resandes

personliga bagage kan detta undantag emellertid endast tillämpas om vissa villkor, vilka anges i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet, är uppfyllda, vilket även detta är ostridigt i förevarande fall. (5)

25.

Av lydelsen av artiklarna 146.1 b och 147 i mervärdesskattedirektivet framgår emellertid att en beskattningsbar person enligt dessa artiklar varken måste ha uppnått en viss minsta omsättning föregående räkenskapsår eller måste ha ingått ett avtal med en näringsidkare som har rätt att göra återbetalningar av mervärdesskatt för att den beskattningsbara personen ska kunna tillämpa undantaget från skatteplikt på export.

26.

En rent bokstavstrogen tolkning av dessa artiklar innebär därför att den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet måste anses oförenlig med nämnda direktiv. Artiklarna innehåller nämligen en uttömmande förteckning över på vilka villkor undantag från skatteplikt får tillämpas, vilket tyder på att medlemsstaterna har ett begränsat utrymme för skönsmässig bedömning.

27.

Lydelsen av artiklarna 131 och 273 i mervärdesskattedirektivet mildrar emellertid denna tolkning, eftersom det i dessa artiklar föreskrivs att nämnda undantag ska tillämpas i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. (6)

28.

Även om de villkor som fastställts i den polska lagstiftningen inte i första hand utmärks av sin enkelhet har medlemsstaterna, med stöd av dessa bestämmelser, ett visst utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av villkoren för att tillämpa undantagen från skatteplikt. För att motverka skatteundandragande och för att respektera de mål som unionslagstiftaren har uppställt får medlemsstaterna föreskriva att de beskattningsbara personerna, utöver de krav som anges i mervärdesskattedirektivet, ska uppfylla de ytterligare krav som medlemsstaterna finner nödvändiga.

29.

Vid användningen av detta utrymme för skönsmässig bedömning måste medlemsstaterna emellertid iaktta de allmänna unionsrättsliga principerna. (7)

30.

Domstolen har redan konstaterat att medlemsstaterna vid utövandet av sin rätt till skönsmässig bedömning ska använda de medel som, samtidigt som de uppfyller målsättningen med den nationella lagstiftningen, i minsta möjliga mån åsidosätter unionslagstiftarens målsättningar och principer. (8) I det aktuella fallet handlar det om att bedöma huruvida den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet är förenlig med de unionsrättsliga principerna om skatteneutralitet och proportionalitet.

31.

Vad gäller principen om skatteneutralitet har domstolen funnit att en nationell åtgärd, genom vilken rätten till undantag från skatteplikt i huvudsak underkastas formkrav utan hänsyn till de materiella

kraven och, i synnerhet utan kontroll av huruvida dessa uppfyllts, går utöver vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten. Enligt domstolen ska transaktionerna nämligen beskattas med beaktande av deras objektiva kännetecken. Principen om skatteneutralitet fordrar således att undantag från mervärdesskatt beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om de skattskyldiga har underlåtit att uppfylla vissa formkrav. (9)

32.

Skillnaden mellan formella och materiella villkor har diskuterats i de yttranden som inkommit till domstolen. Domstolen har emellertid redan klassificerat vissa ytterligare villkor i medlemsstaternas lagstiftning som "formella villkor" eller "materiella villkor". För att jämföra hur förvarande fall förhåller sig till befintlig rättspraxis ges några exempel nedan.

33.

I domen av den 9 februari 2017, Euro Tyre, (10) har domstolen som "formellt villkor" klassificerat kravet på att förvärvaren ska vara registrerad i systemet för utbyte av information om mervärdesskatt eller omfattas av reglerna om beskattning av gemenskapsinterna förvärv. Enligt domen av den 20 oktober 2016, Plöckl, (11) gäller detsamma för förvärvarens skyldighet att ange ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten. I domarna av den 27 september 2007, Collée, (12) och av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, (13) har domstolen slagit fast att kravet på att bevis på leveransen ska företes inom en viss tidsfrist, vid äventyr av preklusion, har en formell karaktär. I domarna av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, (14) den 27 september 2012, VSTR, (15) och den 14 mars 2013, Ablessio, (16) har domstolen bedömt att kravet på att den beskattningsbara personen i förväg ska gå att identifiera i ett mervärdesskatteregister har en formell karaktär.

34.

Med beaktande av denna rättspraxis och de upplysningar som den hänskjutande domstolen har inkommit med till domstolen förefaller det tämligen uppenbart att de två alternativa villkor som föreskrivs i den polska lagstiftningen också har en formell karaktär. Jag erinrar i detta sammanhang om att det är utrett att de materiella kraven i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda i förevarande fall.

35.

Den omständigheten att de ytterligare villkor som uppställts i den nationella lagstiftningen inte är uppfyllda påverkar därför inte säljarens rätt till undantag från mervärdesskatteplikten. (17)

36.

Den enda avvikelserna härifrån vore om åsidosättandet av sådana formkrav skulle leda till att bevisning för att de materiella kraven har uppfyllts inte skulle kunna företes eller om den beskattningsbara personen uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande. (18)

37.

Om skattemyndigheten förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella kraven är uppfyllda, och om skattemyndigheten inte misstänker att den beskattningsbara personen uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande, kan den följaktligen inte uppställa ytterligare villkor, vilka kan leda till att rätten till undantag från mervärdesskatteplikten går om intet. (19) Ett beslut att inte bevilja undantag kan således inte motiveras enbart av att de ytterligare formella villkor som uppställts i den nationella lagstiftningen, och vilka har antagits med tillämpning

av artiklarna 131 och 273 i mervärdessdirektivet, inte har iakttagits. (20)

38.

Av ovanstående följer att principen om skatteneutralitet måste anses utgöra hinder för en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet.

39.

I andra hand bör domstolen, om den inte delar ovanstående uppfattning, uttala sig angående proportionalitetsprincipen. Av fast praxis följer att sådana nationella åtgärder inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att skydda det allmännas intresse och inte får tillämpas på ett sådant sätt att principerna bakom det gemensamma systemet för mervärdesskatt äventyras. (21)

40.

Republiken Polen har i sitt yttrande gjort gällande att den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet har till syfte att minska risken för störningar i systemet för återbetalning av mervärdesskatt till resande. Enligt den polska regeringen skulle sådana störningar framför allt kunna följa av en ökad risk för obalans i småföretags kassaflöde och risken för att dessa tvingas upphöra med sin näringsverksamhet samt en risk för uppsåtlig underlåtelse att uppfylla skyldigheten att återbetala mervärdesskatt, särskilt i samband med skatteundandragande.

41.

Jag erinrar i detta avseende om att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en grundläggande målsättning för mervärdesskattedirektivet. Domstolen har redan vid ett flertal tillfällen slagit fast att denna målsättning motiverar att vissa krav ställs på leverantörerna. (22)

42.

Det ankommer på den hänskjutande domstolen att se till att proportionalitetsprincipen tillämpas i det konkreta fallet. (23) Det ska dock noteras att den nationella lagstiftningen inte kan anses proportionell om den omöjliggör undantag från mervärdesskatteplikt med motiveringen att de formella villkoren inte är uppfyllda, och detta även om den hänskjutande domstolen och Republiken Polen anser att kravet på att en viss omsättning ska ha uppnåtts inte är ett absolut krav, och den beskattningsbara personen kan beviljas undantag om denne ingår ett avtal med en näringsidkare som har rätt att göra återbetalningar av mervärdesskatt till resande.

43.

Jag konstaterar dessutom att en sådan nationell lagstiftning inte, utan att åsidosätta likabehandlingsprincipen i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, får medföra en begränsning av antalet beskattningsbara personer som direkt kan tillämpa undantaget från skatteplikt. Denna mekanism leder till att de största företagen gynnas, samtidigt som risken för skatteundandragande står i direkt proportion till verksamhetens volym och således till omsättningen. Den polska regeringens resonemang för att visa att risken för fel och skatteundandragande är omvänt proportionell mot omsättningen är därför inte särskilt övertygande. Domstolen har dessutom slagit fast att det inte ska betalas någon mervärdesskatt när villkoren för undantaget i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet, däribland att de berörda varorna har lämnat unionens tullområde, är uppfyllda, och det i princip inte längre finns någon risk för skattebedrägeri eller skatteförluster som kan rättfärdiga att transaktionen beläggs med skatt. (24)

44.

Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen ska slå fast att artiklarna 146.1 b, 147, 131 och 273 i mervärdesskattedirektivet samt principen om skatteneutralitet ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet, vilken hindrar beskattningsbara personer från att själva göra återbetalningar av mervärdesskatt till resande om de inte har uppnått en viss omsättning under det föregående räkenskapsåret eller inte för detta ändamål har ingått ett avtal med en näringsidkare som har rätt att göra sådana återbetalningar.

V. Förslag till avgörande

45.

Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som ställts av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) på följande sätt:

Artiklarna 146.1 b, 147, 131 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt samt principen om skatteneutralitet ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken undantaget från skatteplikt inte är tillämpligt för en beskattningsbar person som inte uppfyller kravet på en viss minsta omsättning under föregående räkenskapsår och som dessutom inte har ingått något avtal med en näringsidkare som har rätt att göra återbetalningar av mervärdesskatt till resande.

(1) Originalspråk: franska.

(2) Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

(3) Dz. U., 2011, nr 177, position 1054 (nedan kallad mervärdesskattelagen).

(4) Se, analogt, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 31), och dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 24).

(5) Jag ignorerar därför de argument som Republiken Polen har framfört i sitt yttrande, nämligen att villkoren i artikel 147 i det aktuella direktivet endast avser förvärvarna och påverkar säljarens möjlighet till undantag.

(6) Se, analogt, dom av den 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punkterna 36 och 37).

(7) Dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 18 och följande punkter), och dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 29 och följande punkter).

(8) Se, för ett liknande resonemang, vad gäller proportionalitetsprincipen, dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 31), och, analogt, dom av den 18 december 1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, EU:C:1997:623, punkterna 45–48), eller dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 30), och, vad gäller principen om skatteneutralitet, dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 59), eller vidare dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 92), dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10,

EU:C:2012:40, punkt 28), och dom av den 14 mars 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punkt 30).

(9) Se, särskilt, dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punkterna 36–39).

(10) C?21/16, EU:C:2017:106, punkt 32.

(11) C?24/15, EU:C:2016:791, punkterna 40 och 41.

(12) C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 29.

(13) C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 60.

(14) C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 50.

(15) C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 51.

(16) C?527/11, EU:C:2013:168, punkt 32.

(17) Se, analogt, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 60), dom av den 27 september 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 51), dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punkt 40) och dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C?21/16, EU:C:2017:106, punkt 32).

(18) Se, analogt, dom av den 27 september 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 31), dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 71), dom av den 27 september 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 46), dom av den 14 mars 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punkt 32), dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, (C?590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 39 och 40), och dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punkterna 44 och 46).

(19) Se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

(20) Se, analogt, dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punkt 40).

(21) Se, analogt, dom av den 7 december 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punkterna 44 och 45), och dom av den 22 december 2010, Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, punkt 37).

(22) Se, analogt, dom av den 7 december 2010, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, punkt 36), och dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punkt 33).

(23) Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 77), dom av den 14 mars 2013, Ablessio (C?527/11, EU:C:2013:168, punkt 35), och dom av den 26 mars 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201, punkt 53).

(24) Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, punkt 40).