



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
YVESE BOTA
přednesené dne 7. září 2017¹

Věc C-307/16

Stanisław Pieńkowski
proti
Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daňový systém – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Osvobození při vývozu – Právní úprava členského státu, která podmiňuje uplatnění osvobození buď dosažením určitého obrátu nebo uzavřením smlouvy se subjektem oprávněným vracet DPH cestujícím – Zásady daňové neutrality a proporcionality“

I. Úvod

1. V projednávané věci je Soudní dvůr žádán, aby vyložil čl. 146 odst. 1 písm. b), článek 147, jakož i články 131 a 273 směrnice 2006/112/ES² v rámci sporu mezi Stanisławem Pieńkowským, prodejcem telekomunikačních zařízení, a Urzęd Skarbowego w Białej Podlaskiej (správce daně v Białé Podlaské, Polsko) ohledně osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) z dodání zboží odeslaného mimo Evropskou unii v osobních zavazadlech cestujících.

2. V této věci bude mít Soudní dvůr příležitost vyjádřit se k tomu, zda směrnice o DPH brání vnitrostátní právní úpravě, která v rámci vývozu zboží stanoví, že osoba povinná k dani musí za předchozí zdaňovací období dosáhnout určitého minimálního obrátu nebo uzavřít smlouvu se subjektem oprávněným vracet DPH cestujícím, aby bylo možné uplatnit osvobození od daně. Bude to pro Soudní dvůr rovněž příležitost poprvé vyložit ustanovení článku 147 směrnice o DPH a poskytnout vodítka k použití zásady proporcionality v rámci nového případu, i když existující judikatura již nabízí významné orientační body, správně zdůrazněné ze strany Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) v jeho předkládacím rozhodnutí.

3. Po provedení analýzy navrhu Soudnímu dvoru, aby rozhodl, že ustanovení čl. 146 odst. 1 písm. b), článku 147, jakož i článků 131 a 273 směrnice o DPH, jakož i zásada daňové neutrality brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy dotčené ve věci v původním řízení.

¹ – Původní jazyk: francouzština.

² – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Body 5, 35 a 49 odůvodnění směrnice o DPH znějí takto:

„(5) Systém DPH dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce, jakož i poskytování služeb. Je proto v zájmu vnitřního trhu a členských států přijmout společný systém, který se vztahuje rovněž na maloobchod.

[...]

(35) Měl by být sestaven společný seznam osvobození od daně, aby mohly být vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech.

[...]

(49) Členské státy by měly mít možnost nadále uplatňovat své zvláštní režimy pro malé podniky v souladu se společnými ustanoveními a s výhledem užší harmonizace.“

5. Článek 131 této směrnice stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

6. Článek 146 odst. 1 uvedené směrnice zní:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet, s výjimkou zboží přepravovaného samotným pořizovatelem a určeného k vybavení nebo zásobení rekreačních lodí a letadel nebo jiných dopravních prostředků pro soukromé použití [...]“

7. Článek 147 směrnice o DPH stanoví:

„1. Na dodání zboží podle čl. 146 odst. 1 písm. b), které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících, se osvobození od daně vztahuje jen při splnění těchto podmínek:

a) cestující není usazen ve Společenství;

b) zboží je přepraveno mimo Společenství do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž se dodání uskutečnilo;

c) celková hodnota dodání včetně DPH je vyšší než 175 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně stanovený jednou ročně za použití směnného kurzu platného první pracovní den měsíce října s účinkem od 1. ledna následujícího roku.

Členské státy však mohou osvobodit od daně i dodání s celkovou hodnotou nižší, než je částka uvedená v prvním pododstavci písm. c).

2. Pro účely odstavce 1 se „cestujícím, který není usazen ve Společenství“, rozumí cestující, jehož bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, se nenachází ve Společenství. V takovém případě se „bydlištěm nebo místem, kde se obvykle zdržuje“, rozumí místo zapsané jako takové v cestovním pase, průkazu totožnosti nebo jiném dokladu, který uznává za doklad o totožnosti členský stát, na jehož území je dodání uskutečňováno.“

8. Článek 273 této směrnice zní:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

B. Polské právo

9. Článek 126 odst. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o daních ze zboží a služeb, v konsolidovaném znění, ve znění změn a doplňků), ze dne 11. března 2004³, stanoví:

„Fyzické osoby, jejichž bydliště se nenachází na území Evropské unie, dále jen „cestující“, mají nárok na vrácení daně odvedené při nákupu v tuzemsku za zboží, které v nedotčeném stavu vyvezly mimo území Evropské unie ve svých osobních zavazadlech, s výhradou ustanovení odstavce 3 a článků 127 a 128.“

10. Článek 127 tohoto zákona stanoví:

„1. Vrácení daně uvedené v čl. 126 odst. 1 se uplatní v případě, pokud bylo zboží zakoupeno u daňových poplatníků kvalifikovaných dále jako „obchodníci“, kteří:

- 1) jsou registrováni jako osoby povinné k dani a
- 2) používají registrační pokladny pro zaznamenání obratu a částky splatné daně a
- 3) uzavřeli smlouvy týkající se vrácení daně alespoň s jedním ze subjektů uvedených v odstavci 8.

[...]

5. Vrácení daně cestujícímu provádí obchodník, nebo v místech pro vrácení DPH subjekty, jejichž činností je vrácení daně uvedené v čl. 126 odst. 1, a to ve zlotých [polských, (dále jen „PLN“)].

6. Obchodníci uvedení v odstavci 5 mohou uskutečnit vrácení uvedené v čl. 126 odst. 1 za podmínky, že jejich obrat za předchozí daňový rok přesáhl 400 000 PLN [přibližně 94 531 eur] a vracejí daň výlučně za zboží, které bylo cestujícím koupeno u tohoto obchodníka.“

3 – Dz. U. 2011, č. 177, položka 1 054, dále jen „zákon o DPH“.

III. Skutkový stav původního sporu a předběžná otázka

11. S. Pieńkowski, podnikatel, který je osobou povinnou k DPH, vykonává obchodní činnost spočívající v prodeji telekomunikačních zařízení cestujícím s bydlištěm mimo území členských států Unie. Zboží tedy opouští území Unie, jakmile si je pořizovatelé koupí.

12. Polský správce daně v roce 2006 sdělil S. Pieńkowskiemu, že splňuje kvalifikaci „obchodníka“ ve smyslu čl. 127 odst. 1 zákona o DPH. Tento orgán měl kromě toho za to, že z přiznání k DPH vyplývá, že čistý obrat dosažený touto osobou povinnou k dani dosáhl 283 695 PLN (přibližně 67 045 eur) v daňovém roce 2009 a 238 429 PLN (přibližně 56 347 eur) v daňovém roce 2010. Daňová správa kromě toho měla za to, že jí S. Pieńkowski neposkytl žádnou informaci o uzavření smlouvy se subjektem oprávněným vracet DPH, ale vrátil tuto daň cestujícím osobně nebo prostřednictvím zaměstnance.

13. V této souvislosti měl správce daně za to, že S. Pieńkowski nebyl ve zdaňovacích obdobích roku 2010 a roku 2011 z důvodu dosažené výše obrátů oprávněn osobně vracet cestujícím DPH ani na ně uplatňovat daň se sazbou ve výši 0 %.

14. S. Pieńkowski toto rozhodnutí napadl před Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Lublinie (správní soud Lublinského vojvodství v Lublině, Polsko). Tento soud s odkazem na relevantní ustanovení článků 126 až 129 zákona o DPH a čl. 146 odst. 1 písm. b), článku 147, jakož i článků 131 a 273 směrnice o DPH o vrácení DPH cestujícím rozhodl, že ustanovení zákona o DPH jsou slučitelná s ustanoveními směrnice o DPH, když podmiňují vrácení uvedené daně cestujícím tím, že osoba povinná k dani v předchozím zdaňovacím období dosáhne obrátu vyššího než 400 000 PLN (přibližně 94 531 eur). Podle Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie (správní soud Lublinského vojvodství v Lublině) takto stanovená prahová hodnota obrátu nepředstavuje jen formální předpoklad, ale hmotněprávní podmínku, na které závisí samotná zásada vrácení DPH přímo obchodníkem.

15. S. Pieńkowski, který tuto prahovou hodnotu považuje za „správní překážku“ pro uplatnění preferenční sazby ve výši 0 %, podal kasační stížnost k Nacelnymu Sądowi Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud), a znovu uplatňoval neslučitelnost ustanovení zákona o DPH s ustanoveními směrnice o DPH a se zásadami proporcionality a daňové neutrality.

16. Předkládající soud uvádí, že na rozdíl od čl. 127 odst. 6 zákona o DPH nevyžadují ustanovení směrnice o DPH, aby pro uplatnění osvobození od DPH zboží odneseného v osobních zavazadlech cestujících musela osoba povinná k dani za předchozí zdaňovací období dosáhnout určitého obrátu.

17. Zdůrazňuje, že podmínky uplatnění osvobození od daně, jak jsou definovány v člancích 146 a 147 směrnice o DPH, se týkají kupujícího, a nikoliv prodávajícího, jako je tomu v případě čl. 127 odst. 6 zákona o DPH.

18. Podle předkládajícího soudu, a na rozdíl od postoje, který zaujal Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (správní soud Lublinského vojvodství v Lublině), nemůže být navíc podmínka dosažení určitého obrátu za předchozí zdaňovací období považována ve světle ustanovení směrnice o DPH a při neexistenci jakéhokoli právního základu za hmotněprávní podmínku.

19. Kromě toho předkládající soud uvádí, že podmínky stanovené směrnicí o DPH navíc zřejmě neopravňují vnitrostátního zákonodárce, aby uplatnění uvedeného osvobození od daně podmiňoval dodržení podmínky minimálního obrátu za předchozí zdaňovací období.

20. Předkládající soud kromě toho připomíná, že z článku 273 směrnice o DPH vyplývá, že členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Předkládající soud se nicméně táže, zda zavedení požadavku minimálního prahu členským státem plní cíle tohoto ustanovení.

21. Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba čl. 146 odst. 1 písm. b), článek 147, jakož i články 131 a 273 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje uplatnění osvobození od daně osobou povinnou k dani, která nesplňuje podmínku vyžadující, aby bylo dosaženo určité výše obratu za předchozí zdaňovací období, ani neuzavřela smlouvu se subjektem, který je oprávněn vracet DPH cestujícím?“

IV. Analýza

22. Předkládající soud žádá Soudní dvůr, aby v podstatě rozhodl o tom, zda ustanovení čl. 146 odst. 1 písm. b), článku 147, jakož i článků 131 a 273 směrnice o DPH brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že osoba povinná k dani může uplatňovat nárok na osvobození zboží od DPH při vývozu cestujícími pouze tehdy, když její obrat za předchozí zdaňovací období dosáhl určité výše nebo když uzavřela smlouvu se subjektem oprávněným vracet DPH.

23. V projednávané věci není zpochybňováno, že zboží dodané S. Pieńkowským fyzicky opustilo území Unie, když bylo přepraveno v osobních zavazadlech cestujících. Na dodání zboží v projednávané věci jsou tedy použitelná ustanovení článku 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, která ve skutečnosti odpovídají definici článku 14 odst. 1 této směrnice⁴.

24. Článek 146 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice stanoví, že členské státy osvobodí od DPH dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii pořizovatelem nebo na jeho účet. Nicméně vzhledem k tomu, že v projednávané věci je zboží z Unie odneseno v osobních zavazadlech cestujících, může se toto osvobození uplatnit, pouze pokud jsou splněny určité podmínky, stanovené v článku 147 směrnice o DPH, což v projednávané věci také není zpochybňováno⁵.

25. Ze samotného znění článku 146 odst. 1 písm. b) a článku 147 směrnice o DPH vyplývá, že tato ustanovení nestanoví pro uplatnění osvobození při vývozu podmínku, podle které by měla osoba povinná k dani povinnost dosáhnout za předchozí zdaňovací období určitého obratu ani uzavřít smlouvu se subjektem oprávněným vracet DPH.

26. Zcela doslovný výklad těchto ustanovení by tedy znamenal, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení je považována za neslučitelnou s uvedenou směrnicí a podmínky pro osvobození jsou stanovené tímto textem vyčerpávajícím způsobem, což by znamenalo, že členské státy v této oblasti disponují jen malým manévrovacím prostorem.

27. Nicméně znění článků 131 a 273 směrnice o DPH zmírňuje tento výklad tím, že stanoví, že uvedená osvobození se použijí za podmínek, které určí členské státy za účelem zajištění správného a jednoduchého použití těchto osvobození a prevence všech rizik daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití⁶.

4 – Obdobně viz rozsudky ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31) a ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 24).

5 – Nebyly tedy zohledněny úvahy Polské republiky o podmínkách článku 147 této směrnice obsažené v jejím vyjádření, které se týkaly výhradně pořizovatelů a měly vliv na možnost osvobození obchodníka.

6 – Obdobně viz rozsudek ze dne 26. března 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, body 36 a 37).

28. I když podmínky stanovené polskou právní úpravou se *a priori* významně neliší svým zjednodušením, mají členské státy podle těchto ustanovení prostor pro uvážení pro určení podmínek pro osvobození od DPH. S cílem zamezit daňovým únikům a zajistit dodržování cílů stanovených unijním normotvůrcem totiž mohou členské státy stanovit, že osoby povinné k dani musí splňovat podmínky dodatečné k podmínkám stanoveným směrnicí o DPH, které považují za nezbytné.

29. Nicméně členské státy musí tento prostor pro uvážení využívat při dodržení obecných zásad unijního práva⁷.

30. Soudní dvůr již totiž rozhodl, že při výkonu posuzovací pravomoci musí mít členské státy vždy přístup k prostředkům, které i když umožňují dosáhnout cílů stanovených vnitrostátní právní úpravou, musí co nejméně narušovat cíle a zásady vnesené unijním normotvůrcem⁸. V projednávaném případě je třeba si položit otázku týkající se slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení se zásadami daňové neutrality a proporcionality, jak jsou zakotveny v unijním právu.

31. Co se týče zásady daňové neutrality, Soudní dvůr rozhodl, že vnitrostátní opatření jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zajištění přesného výběru daně, pokud nárok na osvobození od DPH v zásadě podmiňuje dodržováním formálních povinností bez zohlednění hmotněprávních požadavků, a zejména aniž by zjišťovalo, zda jsou tyto hmotněprávní požadavky splněny. Soudní dvůr totiž rozhodl, že plnění musí být zdaňována s ohledem na jejich objektivní vlastnosti. Zásada daňové neutrality požaduje, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům⁹.

32. Rozlišení mezi formálními a hmotněprávními podmínkami je diskutováno ve vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru. Ten již nicméně některé dodatečné podmínky vyžadované vnitrostátními právními úpravami posoudil jako „formální podmínky“ nebo „hmotněprávní podmínky“. Cituji nyní několik příkladů pro porovnání projednávané věci s existující judikaturou.

33. V rozsudku ze dne 9. února 2017, Euro Tyre¹⁰, Soudní dvůr kvalifikoval jako „formální podmínku“ takovou podmínku, kdy pořizovatel musel být zapsán v systému výměny informací o DPH nebo podléhat režimu zdanění pořízení uvnitř Společenství. V rozsudku ze dne 20. října 2016, Plöckl¹¹, rozhodl stejně, co se týče povinnosti pořizovatele předat identifikační číslo pro účely DPH přidělené členským státem určení. V rozsudcích ze dne 27. září 2007, Collée¹², a ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport¹³, Soudní dvůr rozhodl, že požadavek předložit důkaz o dodání v určité prekluzivní lhůtě je formálního charakteru. V rozsudcích ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie¹⁴, ze dne 27. září 2012, VSTR¹⁵ a ze dne 14. března 2013, Ablessio¹⁶, měl Soudní dvůr za to, že podmínka spočívající v předběžném určení osoby povinné k dani v registru týkajícím se DPH je formální povahy.

7 – Viz rozsudky ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, body 18 a násl.) a ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, body 29 a násl.).

8 – V tomto smyslu, co se týče zásady proporcionality, viz rozsudky ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 31), jakož i obdobně ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, body 45 až 48) nebo ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 30) a co se týče zásady neutrality, rozsudky ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, bod 59) nebo také ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 92); ze dne 26. ledna 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, bod 28), jakož i ze dne 14. března 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, bod 30).

9 – Viz zejména rozsudek ze dne 20. října 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. S ohledem na tato judikatorní vodítka a informace poskytnuté Soudnímu dvoru předkládajícím soudem se zdá relativně zřejmé, že obě alternativní podmínky stanovené polskou právní úpravou jsou formální povahy. Připomeňme v této souvislosti, že je nesporné, že hmotněprávní podmínky vyžadované směrnicí o DPH jsou v projednávané věci splněny.

35. Skutečnost, že dodatečné formální podmínky vyžadované vnitrostátní právní úpravou nejsou splněny, proto nemůže zpochybnit právo prodávajícího na osvobození od DPH¹⁷.

36. Jinak by tomu bylo pouze v případě, kdy by porušení takových požadavků mělo za následek nemožnost předložení důkazu o splnění hmotněprávních podmínek, nebo pokud se osoba povinná k dani úmyslně podílela na daňovém úniku¹⁸.

37. V důsledku toho, jakmile mají správní orgány k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určily, že jsou splněny hmotněprávní požadavky a daňová správa nepodezřívá osobu povinnou k dani z žádného úmyslného daňového úniku, nemůže daňová správa, co se týče nároku osoby povinné k dani na osvobození od daně, vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit¹⁹. Nárok na toto osvobození tedy může být odepřen pouze z důvodu, že dodatečné formální podmínky stanovené vnitrostátní právní úpravou přijatou na základě ustanovení článků tato povinnost 131 a 273 směrnice o DPH nebyly splněny²⁰.

38. Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba mít za to, že zásada daňové neutrality brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení.

39. Pro doplnění, pokud by Soudní dvůr nesouhlasil s mým výše vyjádřeným názorem, měl by se vyslovit k zásadě proporcionality. V tomto ohledu vyplývá z ustálené judikatury, že taková vnitrostátní opatření nemohou překračovat to, co je nezbytně nutné pro ochranu zájmů státní pokladny, a nesmějí být uplatňována tak, aby zpochybňovala zásady, kterými se řídí společný systém DPH²¹.

40. Polská republika ve svém vyjádření tvrdí, že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení má za cíl snížit riziko narušování fungování systému vracení DPH cestujícím. Podle této vlády by tato narušení mohla vést zejména ke zvýšení rizika nestability peněžních toků malých subjektů, jakož i rizika ukončení jejich hospodářské činnosti a úmyslného nedodržování povinnosti vracet DPH, zejména k daňovým únikům.

41. V tomto ohledu je třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužíváním představují hlavní cíle směrnice o DPH. Soudní dvůr již měl tedy příležitost rozhodnout, že sledování těchto cílů odůvodňuje některé požadavky na dodavatele²².

17 – Obdobně viz rozsudky ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, bod 60), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 51) a ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 40) a ze dne 9. února 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, bod 32).

18 – Obdobně viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 31), ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71), ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 46), ze dne 14. března 2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, bod 32), ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia, (C-590/13, EU:C:2014:2429, body 39 a 40) a ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, body 44 a 46).

19 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. října 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, bod 47 a citovaná judikatura).

20 – Obdobně viz rozsudek ze dne 11. prosince 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 40).

21 – Obdobně viz rozsudky ze dne 7. prosince 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, body 44 a 45), jakož i ze dne 22. prosince 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, bod 37).

22 – Obdobně viz rozsudky ze dne 7. prosince 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, bod 36) a ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 33).

42. Konkrétní uplatnění zásady proporcionality v projednávané věci přísluší předkládajícímu soudu²³. Je nicméně třeba na místě poznamenat, že vnitrostátní právní úprava nemůže být považována za přiměřenou, pokud neumožňuje osvobození od DPH z důvodu, že nebyly splněny formální požadavky, a to i tehdy, kdy podle předkládajícího soudu a Polské republiky nemá podmínka dosažení určité výše obratu absolutní charakter a osoba povinná k dani má možnost využít osvobození od daně při uzavření smlouvy se subjektem oprávněným vracet DPH cestujícím.

43. Kromě toho je třeba mít za to, že taková vnitrostátní právní úprava nemůže mít za následek omezení počtu osob povinných k dani oprávněných uplatnit osvobození od daně přímo, aniž by porušila zásadu rovného zacházení zakotvenou v článku 273 směrnice o DPH. Tento mechanismus má za následek upřednostnění největších podniků, zatímco riziko daňových úniků je nezbytně přímo úměrné objemu činnosti a tedy obratu. Ani zdůvodnění použité Polskou republikou, jehož cílem bylo uznat, že riziko chyby a daňových úniků je nepřímou úměrné výši obratu, mě totiž vůbec nepřesvědčilo. Soudní dvůr kromě toho rozhodl, že za situace, kdy jsou splněny podmínky pro osvobození od daně stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, zejména skutečnost, že dotyčné zboží opustilo celní území Unie, se neodvádí žádná DPH a a v zásadě již neexistuje riziko daňového úniku nebo daňových ztrát, které by odůvodňovalo zdanění plnění²⁴.

44. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je navrhuji Soudnímu dvoru, aby rozhodl tak, že ustanovení čl. 146 odst. 1 písm. b), článku 147, jakož i článků 131 a 273 směrnice o DPH, jakož i zásada neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, která brání osobám povinným k dani, aby samy uplatňovaly osvobození od DPH u cestujících, pokud za předchozí zdaňovací období nedosáhli určitého obratu nebo neuzavřeli za tímto účelem smlouvu s oprávněným subjektem.

V. Závěry

45. Ve světle předcházejících úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázku položenou Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko) odpověděl následovně:

„Ustanovení čl. 146 odst. 1 písm. b), článku 147, jakož i článků 131 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i zásada daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje uplatnit osvobození od daně v případě osoby povinné k dani, která nesplňuje podmínku, jenž vyžaduje dosažení určité výše obratu za předchozí zdaňovací období, nebo která neuzavřela smlouvu se subjektem, který je oprávněn vracet DPH cestujícím.“

23 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 77), ze dne 14. března 2013, Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, bod 35) a ze dne 26. března 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, bod 53).

24 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, bod 40).