

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

28. veljače 2018. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Direktiva 2006/112/EZ – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – članak 131. – članak 146. stavak 1. točka (b) – članak 147. – Izuzetak po izvozu – članak 273. – Propis države članice koji uvjetuje pravo na izuzetak ostvarenjem minimalnog prometa ili sklapanjem ugovora s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a putnicima”

U predmetu C-307/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 27. siječnja 2016., koju je Sud zaprimio 30. svibnja 2016., u postupku

Stanisław Piekowski

protiv

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, E. Levits, A. Borg Barthet (izvjestitelj), M. Berger i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, K. Herrmann i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. rujna 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 131., članka 146. stavka 1. točke (b), članka 147. i članka 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ 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).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Stanisława Piekowskog i Dyrektora Izby

Skarbowej w Lublinie (prošelnik Poreznog vijeća u Lublinu, Poljska), u pogledu izuzeća od poreza na dodanu vrijednost (PDV) za isporuku robe otpremljene izvan Europske unije u osobnoj prtljazi putnikâ.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”

4 Članak 131. Direktive o PDV-u određuje:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. [glave IX. Direktive o PDV-u] 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.”

5 Članak 146. stavak 1. točka (b) navedene direktive, koji se nalazi u poglavlju 6., naslovljenom „Izuzeća po izvozu”, glave IX. te direktive, određuje:

„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”.

6 Članak 147. navedene direktive propisuje:

„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 [eura] 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.

Kao dokaz o izvozu može poslužiti račun ili neki drugi dokument, koji moraju biti potvrđeni od

strane carinarnice izvoza iz Zajednice.

Sve države članice dužne su dostaviti Komisiji uzorke žigova kojima se koriste za potvrđivanje iz drugog podstavka. Komisija tu informaciju prosljeđuje poreznim vlastima drugih država članica.”

7 U skladu s člankom 273. iste direktive:

„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 podstavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

Poljsko pravo

8 U članku 126. stavku 1. Ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. 2011., br. 177, pozicija 1054), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), propisano je:

„Fizičke osobe čije stalno prebivalište nije na području Europske unije, u daljnjem tekstu kvalificirane kao ‚putnici‘, imaju pravo na povrat plaćenog 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.”

9 U članku 127. Zakona o PDV-u navedeno je:

„1. Povrat poreza iz članka 126. stavka 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 promet 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 u [poljskim] zlotima (PLN) izvršava prodavatelj ili – na mjestima isplate povrata PDV-a – gospodarski subjekti koji obavljaju djelatnost povrata poreza iz članka 126. stavka 1.

6. Prodavatelji navedeni u stavku 5. mogu izvršiti povrat iz članka 126. stavka 1. pod uvjetom da je prethodne porezne godine njihov promet bio veći od 400 000 PLN i da izvršavaju povrat poreza isključivo za robu koju je putnik kupio od tog prodavatelja.

[...]

8. Gospodarski subjekti iz stavka 5. koji nisu prodavatelji mogu izvršiti povrat iz članka 126. stavka 1. pod uvjetom da ti gospodarski subjekti:

- 1) su porezni obveznici koji su registrirani barem 12 mjeseci prije podnošenja zahtjeva za

izdavanje potvrde iz točke 6.;

- 2) su obavijestili pisanim putem proćelnika porezne uprave o svojoj namjeri za obavljanje djelatnosti povrata poreza putnicima;
- 3) nemaju, za razdoblje od 12 mjeseci koje je prethodilo podnošenju zahtjeva za izdavanje potvrde iz točke 6., nikakav zaostatak u plaćanju poreza koji predstavlja prihod proraćuna države kao ni zaostatak u plaćanju doprinosa za socijalnu sigurnost;
- 4) su sklopili ugovore s prodavateljima iz stavka 1. koji se odnose na povrat poreza;
- 5) su položili kod porezne uprave jamstvo od 5 milijuna PLN u obliku:
 - (a) gotovinskog pologa,
 - (b) bankarskih garancija,
 - (c) trezorskih zapisa s dospijećem od barem tri godine;
- 6) su ishodili od ministra nadlećnog za javne financije potvrdu kojom se potvrćuje ispunjenje svih uvjeta iz toćaka 1. do 5.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

10 S. Piećkowski je poduzetnik i porezni obveznik PDV-a koji obavlja djelatnost u podrućju trgovine, osobito telekomunikacijske opreme, te se koristi blagajnom za registraciju prometa i za utvrćenje iznosa poreza koji treba platiti. U okviru svoje gospodarske djelatnosti S. Piećkowski prodaje, meću ostalim, robu putnicima koji borave izvan podrućja Unije.

11 Urćdu Skarbowego w Biaćej Podlaskiej (Porezna uprava u Biaćoj Podlaski, Poljska) obavijestio je S. Piećkowskog da odgovara kvalifikaciji „prodavatelja” u smislu ćlanka 127. stavka 1. Zakona o PDV-u. Ta je uprava takoćer smatrala da iz prijava PDV-a proizlazi da je neto promet koji je ostvario taj porezni obveznik po osnovi ostvarene prodaje iznosio 283 695 PLN (otprilike 67 288 eura) za poreznu godinu 2009. i 238 429 PLN (otprilike 57 392 eura) za poreznu godinu 2010. Usto, porezna je uprava smatrala da im S. Piećkowski nije dostavio nikakvu informaciju o sklapanju ugovora s gospodarskim subjektom koji je ovlaćen izvrćiti povrat PDV-a, nego je osobno ili posredstvom zaposlenika izvrćavao povrat navedenog poreza putnicima.

12 U tim je okolnostima Porezna uprava u Biaćoj Podlaski smatrala da S. Piećkowski, zbog visine ostvarenog prometa, nije ovlaćen osobno ili posredstvom zaposlenika izvrćavati povrat PDV-a putnicima ili na njih primijeniti stopu PDV-a od 0 % za porezno razdoblje 2010. i 2011. godine.

13 S. Piećkowski osporavao je tu odluku pred Wojewódzkim Sćdom Administracyjnym w Lublinie (Vojvodski upravni sud u Lublinu, Poljska).

14 Wojewódzki Sćd Administracyjny w Lublinie (Vojvodski upravni sud u Lublinu), temeljeći svoju odluku na odredbama kojima je urećen postupak povrata poreza putnicima, poput onih iz ćlanaka 126. do 129 Zakona o PDV-u te ćlanka 131., ćlanka 146. stavka 1., ćlanka 147. i ćlanka 273. Direktive o PDV-u, smatrao je da, s obzirom na sadržaj tih odredbi, S. Piećkowski ne moće s uspjehom isticati da odredbe Zakona o PDV-u nisu u skladu s Direktivom o PDV-u, u dijelu u kojem uvjetuju mogućnost da prodavatelj izvrći povrat PDV-a putnicima ostvarenjem prometa većeg od 400 000 PLN (otprilike 96 284 eura) u prethodnom poreznom razdoblju.

15 Naime, navedeni je sud smatrao da tako određen minimalni iznos prometa nije samo informativne i formalne naravi, nego predstavlja materijalni uvjet o kojem ovisi samo načelo povrata PDV-a koji izravno izvršava prodavatelj. Isti je sud stoga smatrao, suprotno navodima S. Piekowskog, da se prag od 400 000 PLN (otprilike 96 284 eura) ne može kvalificirati kao „administrativna prepreka” primjeni povlaštene porezne stope od 0 %.

16 S. Piekowski podnio je žalbu u kasacijskom postupku pred Nacelnym Sędzom Administracyjnym (Visoki upravni sud, Poljska) ističući osobito neusklađenost odredbi Zakona o PDV-u s odredbama Direktive o PDV-u i s načelima proporcionalnosti i porezne neutralnosti.

17 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 predviđa uvjet prema kojem se zahtijeva da je porezni obveznik ostvario promet u određenom iznosu tijekom prethodnog poreznog razdoblja kako bi se moglo primijeniti izuzeće od PDV-a na robu koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika.

18 Prema njegovu mišljenju, čini se da članak 13. Direktive o PDV-u ne može poslužiti kao osnova za uspostavljanje uvjeta iz članka 127. stavka 6. Zakona o PDV-u.

19 Taj sud također ističe da se uvjeti primjene izuzeća, kako su definirani u člancima 146. i 147. Direktive o PDV-u, odnose na kupca, a ne na prodavatelja, što je suprotno slučaju predviđenom u članku 127. stavku 6. Zakona o PDV-u.

20 Osim toga, suprotno stajalištu Wojewódzkiego Sęda Administracyjnego w Lublinie (Vojvodski upravni sud u Lublinu), navedeni sud ističe da se uvjet u pogledu ostvarenja minimalnog prometa tijekom prethodnog poreznog razdoblja, s obzirom na odredbe Direktive o PDV-u, ne može smatrati materijalnim uvjetom izuzeća jer nema pravnu osnovu u tekstu članka 146. i 147. Direktive o PDV-u koja bi opravdavala uspostavu tog uvjeta.

21 Sud koji je uputio zahtjev također 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 spriježile utaju. Međutim, taj sud postavlja pitanje jesu li time što država članica propisuje zahtjev u pogledu ostvarenja minimalnog iznosa prometa od 400 000 PLN (otprilike 96 284 eura) ostvareni ciljevi navedenog članka.

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

„Trebaju li članak 146. stavak 1. točka (b), članak 147., članak 131. i članak 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 prometa i nije sklopio ugovor s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a putnicima?”

O prethodnom pitanju

23 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 131., članak 146. stavak 1. točka (b), članak 147. i članak 273. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis prema kojem je, u kontekstu isporuke za izvoz robe koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika, prodavatelj koji je porezni obveznik morao ostvariti minimalni iznos prometa tijekom prethodnog poreznog razdoblja ili sklopiti ugovor s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a putnicima, ako samo nepoštovanje tih uvjeta dovodi do trajnog gubitka prava na izuzeće za tu isporuku.

24 Valja podsjetiti da, na temelju članka 146. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, države članice izuzimaju isporuke robe koje na odredište izvan Unije otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi za njegov račun. Ta odredba mora se tumačiti zajedno s člankom 14. stavkom 1. te direktive, prema kojem se „isporukom robe” smatra prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

25 Iz tih odredbi, osobito iz pojma „otpreme”, upotrijebljenog u navedenom članku 146. stavku 1. točki (b), proizlazi da je izvoz robe izvršen i da je izuzeće isporuke za izvoz primjenjivo kad je pravo raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik preneseno na kupca, kada dobavljač utvrdi da je ta roba otpremljena ili prevezena izvan Unije i kad je, nastavno na tu otpremu ili prijevoz, roba fizički napustila područje Unije (presuda od 19. prosinca 2013., *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, t. 24. i navedena sudska praksa).

26 U glavnom postupku nije sporno da su isporuke robe u smislu članka 14. Direktive o PDV-u izvršene i da je roba na koju se odnose transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku fizički napustila područje Unije, tako što je prevezena u osobnoj prtljazi putnika.

27 Međutim, kada se isporuka robe iz članka 146. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u odnosi na robu koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika, izuzeće se primjenjuje samo ako su ispunjeni dodatni uvjeti predviđeni u članku 147. navedene direktive.

28 U tom pogledu iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da su u glavnom postupku uvjeti iz članka 146. stavka 1. točke (b) i članka 147. Direktive o PDV-u doista ispunjeni.

29 Međutim, valja naglasiti da u tekstu članka 146. stavka 1. točke (b) i članka 147. Direktive o PDV-u nije propisan uvjet prema kojem je porezni obveznik morao ostvariti minimalni iznos prometa tijekom prethodnog poreznog razdoblja ili je, ako taj uvjet nije ispunjen, morao sklopiti ugovor s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a, kako bi se primijenilo izuzeće iz navedenog članka 146. stavka 1. točke (b).

30 Osim toga, uvjeti iz članka 147. Direktive o PDV-u odnose se isključivo na kupce predmetne robe, a ne i na njezine prodavatelje.

31 Iz toga proizlazi da primjena članka 146. stavka 1. točke (b) i članka 147. Direktive o PDV-u ne može ovisiti o poštovanju uvjeta određenih nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, čije nepoštovanje ima za posljedicu to da porezni obveznik trajno gubi pravo na izuzeće po izvozu.

32 Točno je, kao što to proizlazi iz članka 131. Direktive o PDV-u, da se izuzeća predviđena u poglavljima 2. do 9. glave IX. te direktive, u kojoj su smješteni članci 146. i 147., primjenjuju u uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja pravilne i izravne primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe. Također, člankom 273. Direktive o PDV-u određeno je da države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima kako bi

osigurale pravilnu naplatu PDV-a i sprije?ile utaju.

33 U tom pogledu Sud je ve? presudio da prilikom korištenja ovlastima koje su im dodijeljene ?lancima 131. i 273. dr?žave ?lanice moraju poštovati op?a na?ela prava koja su dio pravnog poretka Unije, u koja se osobito ubrajaju na?ela pravne sigurnosti, proporcionalnosti i zaštite legitimnih o?ekivanja (presuda od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, t. 29. i navedena sudska praksa).

34 Konkretno, kad je rije? o na?elu proporcionalnosti, Sud je ve? presudio da sukladno tom na?elu dr?žave ?lanice moraju imati mogućnost poslužiti se sredstvima koja, dopuštaju?i u?inkovito ostvarivanje cilja unutarnjeg prava, istodobno što je manje mogu?e štete ciljevima i na?elima koja uspostavlja predmetno zakonodavstvo Unije (presuda od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, t. 30. i navedena sudska praksa).

35 U ovom slu?aju, s jedne strane, prema poljskoj vladi, glavni je cilj nacionalnog propisa o kojem je rije? u glavnom postupku smanjiti opasnosti od izbjegavanja i utaje poreza povezane s nepravilnom primjenom izuze?a iz ?lanka 146. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u.

36 S druge strane, u skladu s objašnjenima suda koji je uputio zahtjev, uvjet koji se odnosi na obvezu poreznog obveznika da ostvari minimalni iznos prometa tijekom prethodnog poreznog razdoblja nije apsolutne naravi, s obzirom na to da se potonji može koristiti izuze?em i ako taj minimalni iznos nije ostvaren, sklapanjem ugovora s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a putnicima.

37 Me?utim, valja podsjetiti da u tom pogledu nepoštovanje navedenog uvjeta dovodi do odbijanja prava na izuze?e po izvozu, iako su ispunjeni uvjeti za korištenje tim pravom predvi?eni u ?lanku 146. stavku 1. to?ki (b) i u ?lanku 147. Direktive o PDV-u.

38 Me?utim, Sud je presudio da u situaciji u kojoj su ispunjeni uvjeti za izuze?e po izvozu predvi?eni u ?lanku 146. stavku 1. to?ki (b) Direktive o PDV-u, osobito izlazak doti?ne robe s carinskog podru?ja Unije, na temelju takve isporuke ne postoji nikakva obveza pla?anja PDV-a. U takvim okolnostima u na?elu više ne postoji opasnost od utaje poreza ili poreznih gubitaka koji bi mogli opravdati oporezivanje doti?ne transakcije (presuda od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, t. 40.).

39 Prema tome, valja zaklju?iti da propis kao što je onaj o kojem je rije? u glavnom postupku nije nu?an za postizanje cilja spre?avanja izbjegavanja i utaje poreza.

40 Imaju?i u vidu prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da ?lanak 131., ?lanak 146. stavak 1. to?ku (b), ?lanak 147. i ?lanak 273. Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalni propis prema kojem je, u kontekstu isporuke za izvoz robe koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika, prodavatelj koji je porezni obveznik morao tijekom prethodnog poreznog razdoblja ostvariti minimalni iznos prometa ili je morao sklopiti ugovor s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a putnicima, ako samo nepoštovanje tih uvjeta dovodi do kona?nog gubitka prava na izuze?e za tu isporuku.

Troškovi

41 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vijeće) odlučuje:

Članak 131., članak 146. stavak 1. točka (b), članak 147. i članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis prema kojem je, u kontekstu isporuke za izvoz robe koja se nosi u osobnoj prtljazi putnika, prodavatelj koji je porezni obveznik morao tijekom prethodnog poreznog razdoblja ostvariti minimalni iznos prometa ili je morao sklopiti ugovor s gospodarskim subjektom koji je ovlašten izvršiti povrat PDV-a putnicima, ako samo nepoštovanje tih uvjeta dovodi do konačnog gubitka prava na izuzetke za tu isporuku.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski