

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 28 lutego 2018 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Artykuł 131 – Artykuł 146 ust. 1 lit. b) – Artykuł 147 – Zwolnienia w eksporcie – Artykuł 273 – Przepisy państwa członkowskiego uzależniające możliwość korzystania od oszczędności minimalnego pułapu obrotów albo od zawarcia umowy z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym

W sprawie C-307/16

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelnego Sędziego Administracyjnego (Polska) postanowieniem z dnia 27 stycznia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 maja 2016 r., w postępowaniu:

Stanisław Piekowski

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Lublinie,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, E. Levits, A. Borg Barthet (sprawozdawca), M. Berger i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Herrmann i M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 września 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 131, art. 146 ust. 1 lit. b), art. 147 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Stanisławem Piekowskim a

Dyrektorem Izby Skarbowej w Lublinie (Polska) w przedmiocie zwolnienia od podatku od wartości dodanej (VAT) dostaw towarów wysyłanych poza Unię Europejską w bagażu osobistym podróżnych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z brzmieniem art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

4 Artykuł 131 dyrektywy VAT stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 [tytułu IX dyrektywy VAT] stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

5 W rozdziale 6, zatytułowanym „Zwolnienia w eksporcie”, w tytule IX omawianej dyrektywy, jej art. 146 ust. 1 lit. b) stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

b) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Wspólnoty przez nabywcę lub na rzecz nabywcy niemającego siedziby na terytorium danego państwa, z wyłączeniem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia w paliwo i ogólnego zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz samolotów turystycznych lub wszelkich innych środków transportu służących do celów prywatnych”.

6 Artykuł 147 rzeczonyj dyrektywy stanowi:

„1. W przypadku gdy dostawa towarów, o której mowa w art. 146 ust. 1 lit. b), dotyczy towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych, zwolnienie to ma zastosowanie wyłącznie po spełnieniu następujących warunków:

a) podróżny nie ma miejsca zamieszkania na terytorium Wspólnoty;

b) towary zostaną przetransportowane poza terytorium Wspólnoty przed końcem trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dostawa została dokonana;

c) całkowita wartość dostawy, wraz z VAT, przekracza kwotę 175 [EUR] lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej ustalonej raz w roku przy zastosowaniu kursu wymiany obowiązującego w pierwszym dniu roboczym października ze skutkiem od 1 stycznia roku następnego.

Państwa członkowskie mogą jednakże zwolnić dostawę, której całkowita wartość jest niższa od kwoty przewidzianej w akapicie pierwszym lit. c).

2. Do celów ust. 1 przez »podróżnego niemającego siedziby we Wspólnocie« rozumie się podróżnego, którego stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu nie znajduje się na terytorium Wspólnoty. W takim przypadku przez »stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu« rozumie się miejsce wskazane jako takie w paszporcie, dowodzie osobistym lub kańdym

innym dokumencie potwierdzającym to samo?? uznanym za ważny przez państwo członkowskie, na którego terytorium odbywa się dostawa.

Dowód wywozu stanowi faktura lub inny zastępujący ją dokument, potwierdzony przez urząd celny, przez który towary zostały wywiezione ze Wspólnoty.

Każde państwo członkowskie przekazuje Komisji wzory pieczęci, jakie stosuje w celu wydania potwierdzenia, o którym mowa w akapicie drugim. Komisja przekazuje te informacje organom podatkowym w pozostałych państwach członkowskich”.

7 Zgodnie z art. 273 tej dyrektywy:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo polskie

8 Artykuł 126 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054) w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

„Osoby fizyczne niemające stałego miejsca zamieszkania na terytorium Unii Europejskiej, zwane dalej »podróżnymi«, mają prawo do otrzymania zwrotu podatku zapłaconego przy nabyciu towarów na terytorium kraju, które w stanie nienaruszonym zostały wywiezione przez nie poza terytorium Unii Europejskiej w bagażu osobistym podróżnego, z zastrzeżeniem ust. 3 oraz art. 127 i 128”.

9 Artykuł 127 ustawy o VAT stanowi:

„1. Zwrot podatku, o którym mowa w art. 126 ust. 1, przysuguje w przypadku zakupu towarów u podatników, zwanych dalej »sprzedawcami«, którzy:

- 1) są zarejestrowani jako podatnicy podatku, oraz
- 2) prowadzą ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, oraz
- 3) zawarli umowy w sprawie zwrotu podatku przynajmniej z jednym z podmiotów, o których mowa w ust. 8.

[...]

5. Zwrot podatku podróżnym jest dokonywany w złotych [PLN] przez sprzedawcę lub w punktach zwrotu VAT przez podmioty, których przedmiotem działalności jest dokonywanie zwrotu, o którym mowa w art. 126 ust. 1.

6. Sprzedawcy, o których mowa w ust. 5, mogą dokonywać zwrotu, o którym mowa w art. 126 ust. 1, pod warunkiem że ich obroty za poprzedni rok podatkowy wyniosły powyżej 400 000 zł [PLN] oraz że dokonują zwrotu podatku wyłącznie w odniesieniu do towarów nabytych przez podróżnego u tego sprzedawcy.

[...]

8. Podmioty, o których mowa w ust. 5, niebędące sprzedawcami mogą dokonywać zwrotu, o którym mowa w art. 126 ust. 1, pod warunkiem że podmioty te:

- 1) są co najmniej od 12 miesięcy poprzedzających złożenie wniosku o wydanie zaświadczenia, o którym mowa w pkt 6, zarejestrowanymi podatnikami podatku;
- 2) zawiadomiły na piśmie naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze rozpoczęcia działalności w zakresie zwrotu podatku podróżnym;
- 3) co najmniej od 12 miesięcy poprzedzających złożenie wniosku o wydanie zaświadczenia, o którym mowa w pkt 6, nie mają zaległości w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa oraz zaległości z tytułu składek wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych;
- 4) zawarły umowy ze sprzedawcami, o których mowa w ust. 1, w sprawie zwrotu podatku;
- 5) zostały w urzędzie skarbowym kaucyjnie gwarantowane w wysokości 5 mln zł [PLN] w formie:
 - a) depozytu pieniężnego,
 - b) gwarancji bankowych,
 - c) obligacji Skarbu Państwa co najmniej o trzyletnim terminie wykupu;
- 6) uzyskały od ministra właściwego do spraw finansów publicznych zaświadczenie stwierdzające spełnienie łącznie warunków wymienionych w pkt 1–5”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

10 Stanisław Piekowski jest przedsiębiorcą podlegającym VAT, który prowadzi działalność w zakresie handlu m.in. sprzętem telekomunikacyjnym i stosuje kasy rejestrujące dla celów ewidencji obrotu i kwot podatku należnego. W ramach swej działalności gospodarczej S. Piekowski sprzedaje towary między innymi na rzecz podróżnych zamieszkających poza terytorium Unii.

11 Urząd Skarbowy w Białej Podlaskiej (Polska) poinformował S. Piekowskiego, że jest on „sprzedawcą”, o którym mowa w art. 127 ust. 1 ustawy o VAT. Organ ten ocenił ponadto, że z deklaracji VAT wynikało, iż uzyskany przez tego podatnika obrót netto wyniósł 283 695 PLN (około 68 288 EUR) za rok podatkowy 2009 i 238 429 PLN (około 57 392 EUR) za rok podatkowy 2010. Poza tym stwierdził on, że S. Piekowski nie przedłożył temu urzędowi żadnej informacji dotyczącej zawarcia umowy z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT, dokonywał on natomiast osobiście zwrotu VAT podróżnym lub dokonywał tego zatrudniona u niego pracownica.

12 W tym stanie faktycznym Urząd Skarbowy w Białej Podlaskiej uznał, że z uwagi na poziom uzyskiwanych obrotów S. Piekowski nie był uprawniony do zwrotu VAT podróżnym osobiście, względnie za pośrednictwem pracownika oraz do stosowania stawki VAT 0% za okresy

rozliczeniowe lat 2010 i 2011.

13 S. Piekrowski wniósł skargę na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie (Polska).

14 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, opierając się na przepisach regulujących procedurę zwrotu podatku podróżnym, zamieszczonych w art. 126–129 ustawy o VAT oraz w art. 131, art. 146 ust. 1, art. 147 i 273 dyrektywy VAT, uznał, że w świetle treści tych unormowań nie jest trafne stanowisko S. Piekrowskiego, że przepisy ustawy o VAT są niezgodne z dyrektywą VAT w zakresie, w jakim uzależniają możliwość zwrotu przez sprzedawcę VAT podróżnym od spełnienia wymogu osiągnięcia przez niego za poprzedni rok podatkowy obrotów powyżej 400 000 PLN (około 96 284 EUR).

15 Sąd ów orzekł bowiem, że określony w ten sposób limit obrotu nie ma jedynie charakteru informacyjnego i formalnego, lecz stanowi warunek materialny, od którego zależy możliwość zwrotu VAT przez sprzedawcę w sposób bezpośredni. Wspomniany sąd uznał w związku z tym, że wbrew twierdzeniom S. Piekrowskiego limit 400 000 PLN (około 96 284 EUR) nie może zostać uznany za „barierę administracyjną” dla zastosowania stawki VAT 0%.

16 S. Piekrowski wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), w której podniósł w szczególności niezgodność przepisów ustawy o VAT z przepisami dyrektywy VAT i z zasadami proporcjonalności i neutralności podatkowej.

17 Sąd odsyłający wskazał, że w przeciwieństwie do art. 127 ust. 6 ustawy o VAT przepisy dyrektywy VAT nie przewidują warunku osiągnięcia przez podatnika w poprzednim roku określonego pułapu obrotów dla zastosowania zwolnienia z VAT do towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych.

18 W szczególności zdaniem owego sądu nie wydaje się, aby podstawą do wprowadzenia warunku określonego w art. 127 ust. 6 ustawy o VAT stanowił art. 131 dyrektywy VAT.

19 Sąd ten podkreślił również, że warunki zastosowania omawianego zwolnienia, określone w art. 146 i 147 dyrektywy VAT, odnoszą się do nabywcy, a nie do sprzedawcy, w przeciwieństwie do sytuacji przewidzianej w art. 127 ust. 6 ustawy o VAT.

20 Ponadto, w ocenie owego sądu, wbrew stanowisku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie, warunku w postaci osiągnięcia w poprzednim roku określonego pułapu obrotów nie można w świetle przepisów dyrektywy VAT traktować jako materialnego warunku zwolnienia, ponieważ brak jest podstawy prawnej w brzmieniu art. 146 i 147 dyrektywy VAT do wprowadzenia takiego warunku.

21 Sąd odsyłający przypominał również, że z art. 273 dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie mogą wprowadzić inne obowiązki, które uznają one za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i unikania oszustw podatkowych. Sąd ów ma jednak wątpliwość, czy ustanowienie przez państwo członkowskie wymogu osiągnięcia obrotów powyżej 400 000 PLN (około 96 284 EUR) spełnia cele owego artykułu.

22 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 146 ust. 1 lit. b), art. 147 oraz art. 131 i 273 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniom krajowym wyznaczającym zastosowanie zwolnienia w stosunku do podatnika, który nie spełnia warunku osiągnięcia odpowiedniego

pu?apu obrotów za poprzedni rok podatkowy, jak równie? nie posiada zawartej umowy z podmiotem uprawnionym do zwrotu podatku podró?nym?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

23 Poprzez pytanie prejudycjalne s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 131, art. 146 ust. 1 lit. b) oraz art. 147 i 273 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie przepisom krajowym, wedle których w ramach dostaw na eksport towarów przewo?onych w бага?u osobistym podró?nych sprzedawca b?d?cy podatnikiem powinien osi?gn?? minimalny pu?ap obrotów za poprzedni rok podatkowy lub zawrze? umow? z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podró?nym, je?eli sam brak poszanowania tych warunków skutkuje ostatecznym pozbawieniem prawa do zwolnienia tej dostawy z podatku.

24 Nale?y wskaza?, ?e zgodnie z art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? dostawy towarów wysy?anych lub transportowanych poza Uni? przez nabywc? lub na rzecz nabywcy. Przepis ten nale?y interpretowa? w zwi?zku z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, zgodnie z którym „dostawa towaru” oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania rzeczą jak w?a?ciciel.

25 Z przepisów tych, a w szczególno?ci z terminu „wysy?ane”, u?ytego w art. 146 ust. 1 lit. b) wynika, ?e eksport towarów nast?puje, a zwolnienie dostawy na eksport ma zastosowanie, gdy prawo do rozporz?dzania tym towarem jak w?a?ciciel zostanie przekazane nabywcy, a dostawca wyka?e, ?e towar zosta? wysy?any lub przetransportowany poza Uni?, i ?e w nast?pstwie tej wysy?ki lub tego transportu opu?ci? fizycznie terytorium Unii (wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W post?powaniu g?ównym bezsporny jest fakt, ?e dostawy towarów w rozumieniu art. 14 dyrektywy VAT nast?piły i ?e towary obj?te spornymi w post?powaniu g?ównym transakcjami opu?ciły fizycznie terytorium Unii poprzez przewiezienie ich w бага?ach osobistych podró?nych.

27 Jednak?e, w przypadku gdy dostawa towarów, o której mowa w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, dotyczy towarów przewo?onych w бага?u osobistym podró?nych, zwolnienie to ma zastosowanie wy?cznie po spe?nieniu dodatkowych warunków przewidzianych w art. 147 owej dyrektywy.

28 W tym wzgl?dzie z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e w post?powaniu g?ównym warunki przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy VAT s? rzeczywi?cie spe?nione.

29 Nale?y stwierdzi?, ?e ani brzmienie art. 146 ust. 1 lit. b), ani brzmienie art. 147 dyrektywy VAT nie przewiduj? warunku, ?e podatnik powinien osi?gn?? minimalny pu?ap obrotów za poprzedni rok podatkowy lub, w braku spe?nienia tego warunku, zawrze? umow? z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podró?nym, aby mo?liwe by?o zastosowanie zwolnienia w eksporcie przewidzianego w owym art. 146 ust. 1 lit. b).

30 Ponadto warunki przewidziane w art. 147 dyrektywy VAT dotycz? jedynie nabywców spornych towarów i nie odnosz? si? do sprzedawców tych towarów.

31 W konsekwencji zastosowanie art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy VAT nie mo?e by? uzale?nione od poszanowania warunków ustanowionych w przepisach krajowych rozpatrywanych w post?powaniu g?ównym, których nieprzestrzeganie skutkuje ostatecznym pozbawieniem podatnika prawa do zwolnienia w eksporcie.

32 Prawd? jest, ?e, jak wynika z art. 131 dyrektywy VAT, zwolnienia okre?lone w rozdzia?ach 2–9 tytu?u IX tej dyrektywy, gdzie mieszcz? si? jej art. 146 i 147, stosuje si? na warunkach

ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć. Ponadto art. 273 dyrektywy VAT stanowi, że państwa członkowskie mogą wprowadzić inne obowiązki, które uznają one za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i unikania oszustw podatkowych.

33 W tym względzie Trybunał orzekł, że w ramach wykonywania uprawnień przyznanych im na mocy art. 131 i 273 państwa członkowskie muszą przestrzegać ogólnych zasad prawa wchodzących w skład porządku prawnego Unii, do których należą w szczególności zasady pewności prawa, proporcjonalności i ochrony uzasadnionych oczekiwań (wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W szczególności Trybunał orzekł, że zgodnie z zasadą proporcjonalności państwa członkowskie muszą stosować środki, które, umożliwiając efektywne osiągnięcie realizowanego przez prawo wewnętrzne celu, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu godzą w cele i zasady ustanowione w odpowiednich przepisach Unii (wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W niniejszej sprawie, z jednej strony, wedle rzędu polskiego głównym celem przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym jest zminimalizowanie ryzyka uchylania się od opodatkowania i oszustw podatkowych związanego z nieprawidłowym zastosowaniem zwolnienia przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

36 Z drugiej strony, wedle wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający, warunek dotyczący obowiązku osiągnięcia przez podatnika minimalnego pułapu obrotów za poprzedni rok podatkowy nie ma charakteru bezwzględnego, ponieważ wówczas, gdy ów pułap nie zostanie osiągnięty, podatnik ma możliwość skorzystania ze zwolnienia poprzez zawarcie umowy z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym.

37 Należy jednak wskazać w tym względzie, że brak poszanowania owego warunku skutkuje odmową zwolnienia w eksporcie nawet wówczas, gdy są spełnione warunki skorzystania z tego zwolnienia przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy VAT.

38 Tymczasem Trybunał orzekł już, że w sytuacji gdy zostanie wykazane, że warunki zwolnienia w eksporcie określone w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, w szczególności wywóz danych towarów z obszaru celnego Unii, są spełnione, od takiej dostawy nie jest należny VAT. W takich okolicznościach nie zachodzi już zasadniczo ryzyko oszustwa podatkowego lub utraty wpływów z podatków mogące uzasadnić opodatkowanie danej transakcji (wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 40).

39 Należy zatem stwierdzić, że przepisy krajowe, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, nie są niezbędne do osiągnięcia celu polegającego na zapobieżeniu unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym.

40 Mając na uwadze powyższe rozważania, na przedstawione pytanie należy udzielić odpowiedzi, że art. 131, art. 146 ust. 1 lit. b) oraz art. 147 i 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, wedle których w ramach dostaw na eksport towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych sprzedawca będący podatnikiem powinien osiągnąć minimalny pułap obrotów za poprzedni rok podatkowy lub zawrzeć umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu VAT podróżnym, jeżeli sam brak poszanowania tych warunków skutkuje ostatecznym pozbawieniem prawa do zwolnienia tej dostawy z podatku.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pięta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 131, art. 146 ust. 1 lit. b) oraz art. 147 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, wedle których w ramach dostaw na eksport towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych, sprzedawca będący podatnikiem powinien osiągnąć minimalny pułap obrotów za poprzedni rok podatkowy lub zawrzeć umowę z podmiotem uprawnionym do zwrotu podatku od wartości dodanej podróżnym, jeżeli sam brak poszanowania tych warunków skutkuje ostatecznym pozbawieniem prawa do zwolnienia tej dostawy z podatku.

Da Cruz Vilaça

Levits

Borg Barthet

Berger

Biltgen

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 28 lutego 2018 r.

Sekretarz

Prezes piętej izby

A. Calot Escobar

J.L. da Cruz Vilaça

* Język postępowania: polski.