

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

van 16 juli 2020 (1)

Zaak C-656/19

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[verzoek van de Szegedi Törvényszék (regionale rechter Szeged, Hongarije), voorheen Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Szeged), om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Vrijstellingen bij uitvoer – Goederen die deel uitmaken van persoonlijke bagage van niet in de Unie gevestigde reizigers – Begrip ‚persoonlijke bagage’ – Fraude – Weigering van het recht op btw-aftrek”

1. In richtlijn 2006/112/EG(2) is bepaald dat leveringen van goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers naar buiten de Europese Unie onder bepaalde voorwaarden zijn vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

2. De verwijzende rechter verzoekt het Hof om uitlegging van het begrip „persoonlijke bagage van reizigers”. Hij vraagt zich in het bijzonder af of hij gebruik mag maken van de douanewetgeving waarin dezelfde of een soortgelijke uitdrukking wordt gebruikt(3), dan wel of hij uitsluitend rekening dient te houden met de „algemene betekenis van de woorden”.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht – Richtlijn 2006/112

3. Artikel 146, lid 1, luidt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

b) de levering van goederen die door of voor rekening van een niet op hun respectieve

grondgebied gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap [...];

[...]"

4. Artikel 147 luidt als volgt:

„1. Indien de in artikel 146, lid 1, [onder] b), bedoelde levering betrekking heeft op goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, geldt de vrijstelling slechts wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de reiziger is niet in de Gemeenschap gevestigd;

b) de goederen worden naar een plaats buiten de Gemeenschap vervoerd vóór het einde van de derde maand volgende op die waarin de levering geschiedde;

c) het totale bedrag van de levering, btw inbegrepen, is hoger dan [...] 175 [EUR] of de tegenwaarde daarvan in nationale munteenheid die eenmaal per jaar op basis van de op de eerste werkdag van de maand oktober geldende wisselkoers wordt vastgesteld en met ingang van 1 januari van het daaropvolgende jaar van toepassing is.

De lidstaten mogen evenwel een levering waarvan het totale bedrag lager is dan het in de eerste alinea, [onder] c), genoemde bedrag, van belasting vrijstellen.

2. Voor de toepassing van lid 1 wordt onder ‚reiziger die niet in de Gemeenschap is gevestigd’ verstaan een reiziger wiens woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats niet in de Gemeenschap is gelegen. In dat geval wordt onder ‚woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats’ verstaan de plaats die als zodanig is vermeld op het paspoort, de identiteitskaart of enig ander document dat door de lidstaat op het grondgebied waarvan de levering wordt verricht, als identiteitsbewijs wordt erkend.

[...]"

B. Nationaal recht – Btw-wet

5. § 98 van de Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény(4) luidt als volgt:

„(1) Van de belasting zijn vrijgesteld de leveringen van producten die per post zijn verstuurd of vanuit het land naar een land buiten de Gemeenschap zijn vervoerd, op voorwaarde dat de verzending of het vervoer:

[...]

b) is verricht door de afnemer zelf of door een derde die voor zijn rekening handelt, indien is voldaan aan de aanvullende voorwaarden van dit artikel, leden 3 en 4, of de artikelen 99 en 100 van de onderhavige wet.

[...]

(3) Lid 1, onder b), kan onder voorbehoud van het bepaalde in de artikelen 99 en 100 worden toegepast indien de afnemer niet in Hongarije is gevestigd of, bij ontstentenis daarvan, hier niet zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

[...]"

6. § 99 luidt:

„(1) Wanneer de afnemer een buitenlandse reiziger is en de geleverde goederen [...] deel uitmaken van zijn persoonlijke bagage of reisbagage, moeten voor de toepassing van de in § 98, lid 1, bedoelde uitzondering de volgende voorwaarden zijn vervuld:

- a) het totale bedrag van de levering, heffingen inbegrepen, is hoger dan 175 EUR of de tegenwaarde daarvan;
- b) de buitenlandse reiziger toont zijn hoedanigheid aan met behulp van reisdocumenten of andere documenten die zijn uitgegeven door in Hongarije als bevoegd erkende autoriteiten en die strekken tot identificatie van de persoon;
- c) de autoriteit op de plaats waar de goederen het grondgebied van de Gemeenschap verlaten, bevestigt dat zij dat grondgebied hebben verlaten door op het formulier dat daartoe door de nationale belastingdienst is verstrekt een visum en een stempel aan te brengen [...]; de goederen moeten tegelijk met de originele factuur waaruit blijkt dat de goederen zijn geleverd, worden aangeboden.

[...]”

7. In § 259, lid 10, is het begrip „buitenlandse reiziger” als volgt gedefinieerd:

„[...] een natuurlijke persoon die geen onderdaan is van een lidstaat van de Gemeenschap noch verblijfsrecht heeft in een lidstaat van de Gemeenschap, alsook een persoon die onderdaan is van een lidstaat van de Gemeenschap maar buiten het grondgebied van de Gemeenschap verblijft”.

II. Feiten (volgens de verwijzende rechter)(5) en prejudiciële vragen

8. BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft (hierna: „Bakati Plus”) is een onderneming die actief is in de groothandel in sierplanten en de detailhandel in andere producten. De detailhandel vindt plaats buiten de gebouwen van de onderneming. In de jaren na 2015 steeg haar jaaromzet van 50 miljoen Hongaarse forint (HUF) naar 1 miljard HUF per jaar.

9. In de loop van 2016, het jaar waarop de feiten betrekking hebben, hield Bakati Plus zich nagenoeg uitsluitend bezig met de verkoop van grote hoeveelheden levensmiddelen, cosmetica en schoonmaakproducten aan een twintigtal particulieren in Servië, die tot drie families behoorden.

10. De producten werden door een gemachtigde van Bakati Plus van haar opslagplaats naar een andere, door de Servische kopers gehuurde opslagruimte in Hongarije gebracht. Die opslagruimte bevond zich in de buurt van de Hongaars-Servische grens.

11. Daar overhandigde de chauffeur die zorgde voor het vervoer de goederen aan de afnemers, tegen betaling van de koopprijs, samen met de door de vertegenwoordiger van Bakati Plus opgestelde facturen en de formulieren voor btw-teruggaaf. De goederen werden vervolgens als reisbagage in personenauto's naar Servië vervoerd.

12. Het mechanisme om btw-vrijstelling te verkrijgen, werkte als volgt: a) Bakati Plus vulde het formulier voor btw-teruggaaf in, dat vervolgens door het douanekantoor van uitgang van de goederen werd geïssueerd en van een stempel werd voorzien; b) een tweede exemplaar van het formulier werd teruggestuurd naar Bakati Plus; c) Bakati Plus betaalde de btw terug aan de kopers overeenkomstig de btw-wet, en d) Bakati Plus bracht de terugbetaalde btw in mindering op haar btw-aangifte.

13. Bakati Plus wist dat haar klanten de goederen kochten voor doorverkoop op Servische markten. Zij wist ook dat bij de transacties verschillende leden van dezelfde familie waren ingeschakeld om te bewerkstelligen dat de waarde van elke levering niet meer dan 1 miljoen HUF zou bedragen. Op die manier konden de goederen in overeenstemming met de Hongaarse douanevoorschriften de grens tussen Hongarije en Servië zonder problemen passeren.

14. De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (belastingdienst van de provincie Csongrád, Hongarije) heeft bij een belastingcontrole vastgesteld dat de door de drie Servische families bij Bakati Plus gekochte goederen niet voor privé- of gezinsgebruik, maar voor doorverkoop waren aangeschaft en daarom niet als „reisbagage” konden worden aangemerkt. De belastingdienst oordeelde voorts dat verzoekster evenmin recht had op vrijstelling om andere redenen.

15. Naar aanleiding van die controle heeft de belastingdienst Bakati Plus bij besluit van 27 juni 2018 veroordeeld tot het betalen van het belastingverschil, met vertragingsrente, en haar een belastingboete opgelegd.

16. Bij besluit van 31 oktober 2018 heeft de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije) het besluit van 27 juni 2018, waartegen Bakati Plus bezwaar had aangetekend, bekrachtigd. Zij heeft het bezwaar van Bakati Plus afgewezen onder verwijzing naar een arrest van de Kúria (hoogste rechterlijke instantie, Hongarije) waarin het volgende is verklaard:

– Voor de afbakening van de definitie van het begrip „reisbagage” zijn zowel de hoeveelheid van de betrokken goederen als de frequentie van de aankopen relevant. Aangezien het begrip „persoonlijke bagage” noch in de btw-wet, noch in richtlijn 2006/112 is gedefinieerd, zijn in de nationale praktijk goederen die als reisbagage kunnen worden aangemerkt, goederen die de reiziger aankoopt voor privédoeleinden of als geschenk, doch uitdrukkelijk geen goederen die dienen voor commerciële doeleinden.

– Bakati Plus kwam ook niet in aanmerking voor belastingvrijstelling op basis van de levering van goederen voor uitvoer, aangezien zij met betrekking tot de transacties bij de douaneautoriteiten geen uitvoerprocedure had ingeleid en de transacties volgens haar eigen verklaringen nimmer als uitvoertransacties had beschouwd: de kopers hadden namelijk uitdrukkelijk om toepassing van de belastingvrijstelling voor buitenlandse reizigers gevraagd.

17. Bakati Plus heeft tegen dit tweede besluit beroep ingesteld bij de Szegedi Törvényszék (regionale rechter Szeged, voorheen Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság(6), Hongarije), die het Hof heeft verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is de nationale praktijk waarbij het begrip ‚persoonlijke bagage’, dat deel uitmaakt van de definitie van een van btw vrijgestelde levering aan een buitenlandse reiziger, gelijk wordt gesteld met het begrip ‚persoonlijke goederen’ van het Verdrag van New York van 4 juni 1954 inzake douanefaciliteiten ten behoeve van het toeristenverkeer en het aanvullend protocol, en met het begrip ‚bagage’ in artikel 1, punt 5, van gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446 [van de

Commissie van 28 juli 2015] tot aanvulling van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie[(7)], verenigbaar met artikel 147 van richtlijn [2006/112]?

2) Zo neen, hoe moet het begrip ‚persoonlijke bagage‘ in artikel 147 van [richtlijn 2006/112] dan worden gedefinieerd, gelet op het feit dat [die richtlijn] geen definitie van dit begrip bevat? Is de nationale praktijk waarbij belastingautoriteiten uitsluitend verwijzen naar de ‚algemene betekenis van de woorden‘ verenigbaar met de bepalingen van het Unierecht?

3) Dienen de bepalingen van de artikelen 146 en 147 van [richtlijn 2006/112] aldus te worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige overeenkomstig artikel 147 van [richtlijn 2006/112] geen recht heeft op vrijstelling bij levering aan een buitenlandse reiziger, in voorkomend geval moet worden onderzocht of de vrijstelling bij uitvoer overeenkomstig artikel 146 van die richtlijn van toepassing is, ook wanneer de douaneformaliteiten van het douanewetboek van de Unie en de gedelegeerde verordening niet in acht zijn genomen?

4) Indien het antwoord op de vorige vraag luidt dat de betrokken transactie niet als levering aan een buitenlandse reiziger, maar wel als uitvoertransactie voor vrijstelling in aanmerking kan komen, kan deze transactie dan tegen de uitdrukkelijke bedoeling van de koper op het moment van aankoop in als vrijgestelde uitvoertransactie worden aangemerkt?

5) Indien het antwoord op de derde en de vierde vraag bevestigend luidt, is dan in een geval als het onderhavige – waarin de opsteller van de factuur op het tijdstip van de levering wist dat de goederen waren aangekocht voor doorverkoop en dat de buitenlandse koper de goederen desondanks als buitenlandse reiziger wenste uit te voeren, met andere woorden, waarin de opsteller van de factuur het formulier voor btw-teruggaaf over de verkoop aan de buitenlandse koper te kwader trouw heeft opgesteld en de in rekening gebrachte btw op grond van de vrijstelling die een buitenlandse reiziger geniet te kwader trouw heeft teruggevraagd – de nationale praktijk waarbij de belastingdienst ten onrechte aangegeven en betaalde belasting over leveringen van goederen aan buitenlandse reizigers weigert terug te betalen, zonder die transacties aan te merken als de levering van goederen met het oog op uitvoer en de overeenkomstige correctie uit te voeren, ook al staat onomstotelijk vast dat de bewuste goederen Hongarije als reisbagage hebben verlaten, verenigbaar met de artikelen 146 en 147 van [richtlijn 2006/112] en met de Unierechtelijke beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid?”

III. Procedure bij het Hof

18. De verwijzingsbeslissing is bij het Hof ingekomen op 4 september 2019.

19. Bakati Plus, de Hongaarse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV. Beoordeling

20. Op aangeven van het Hof zal deze conclusie uitsluitend betrekking hebben op de eerste en de tweede prejudiciële vraag, die verband houden met het begrip „persoonlijke bagage van reizigers” in de zin van artikel 147 van richtlijn 2006/112.

21. Ik acht het evenwel noodzakelijk te verduidelijken dat de beslechting van het geding, ongeacht de uitlegging van dat begrip als bedoeld in artikel 147 van richtlijn 2006/112, van andere elementen zou kunnen afhangen indien de feiten, zoals de verwijzende rechter lijkt te suggereren, worden geacht tot stand te zijn gekomen door collusie tussen de verkoper van de goederen en zijn Servische kopers om de Hongaarse belastingregels te omzeilen.(8)

22. Ik zal eerst ingaan op het tweede onderdeel van de tweede prejudiciële vraag, waarop het antwoord naar mijn oordeel kan worden afgeleid uit de rechtspraak van het Hof. Vervolgens zal ik uitleggen hoe het begrip „persoonlijke bagage van reizigers” uit artikel 147 van richtlijn 2006/112 mijns inziens moet worden uitgelegd.

23. In de rechtspraak van het Hof betreffende btw-vrijstellingen is erop gewezen dat dergelijke vrijstellingen autonome begrippen van Unierecht zijn(9), die (strikt) moeten worden uitgelegd(10) rekening houdend met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en met de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaken(11).

A. Letterlijke uitlegging – Algemene betekenis van de woorden „persoonlijke bagage van reizigers” als uitgangspunt (tweede onderdeel van de tweede prejudiciële vraag)

24. Wat de letterlijke uitlegging betreft van de bepalingen waarin de btw-vrijstellingen zijn opgenomen, heeft het Hof aangegeven dat de betekenis en de strekking van begrippen waarvan het Unierecht geen omschrijving geeft, worden bepaald in overeenstemming met de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis van die begrippen. Het Hof nuanceert evenwel meteen dat „de context waarin zij worden gebruikt en de doelstellingen die worden nagestreefd door de regeling waarvan zij deel uitmaken”(12) daarbij in acht moeten worden genomen.

25. Aan de verwijzende rechter moet derhalve worden geantwoord dat een nationale praktijk waarbij het in artikel 147 van richtlijn 2006/112 gebruikte begrip „persoonlijke bagage” wordt uitgelegd onder uitsluitende verwijzing naar de „algemene betekenis van woorden”, niet strookt met deze rechtspraak. Die „algemene betekenis” mag niet worden losgekoppeld van de specifieke context van de regel, noch van de doelstellingen ervan.

26. Wanneer de bewoordingen van een regel niet slechts één „algemene betekenis” hebben, is het noodzakelijk dat de uitlegging wordt gebaseerd op de context en doelstellingen van die regel. Dat is het geval voor het hier aan de orde zijnde begrip.

27. Op het eerste gezicht omvat de „persoonlijke bagage” van reizigers (intuïtief) de voorwerpen die zij gewoonlijk bij zich dragen voor privégebruik, alsmede andere kleine voorwerpen die bedoeld zijn als geschenk of als souvenir.

28. Volgens die uitlegging zouden goederen voor handelsdoeleinden die de reiziger bij zich draagt wanneer hij het grondgebied van de Europese Unie verlaat, uitgesloten zijn van artikel 147 van richtlijn 2006/112. Dat is echter niet de enige mogelijke uitlegging.

29. Er kan ook worden betoogd dat de zinsnede „persoonlijke bagage” eerder betrekking heeft op de manier waarop de goederen van reizigers worden overgebracht. Vanuit dat oogpunt is de „persoonlijke bagage van reizigers” de bagage die samen met de reizende persoon van een plek naar een andere wordt verplaatst, ongeacht de inhoud van die bagage.(13) Dit zou dan zowel de „handbagage” als de „begeleide bagage”(14) betreffen, te weten de overige koffers die het traject met hetzelfde vervoersmiddel als hun eigenaar afleggen en die in een daartoe voorziene ruimte worden geplaatst (ruim van een vliegtuig, bagageruimte). Of de uitvoer al dan niet een handelskarakter heeft, zou vanuit dat oogpunt irrelevant zijn.

30. Het criterium van een letterlijke uitlegging levert dus geen eenduidig antwoord op. Zoals ik reeds heb uitgelegd, moet gebruik worden gemaakt van de criteria van systematische en teleologische uitlegging.

B. Context en doelstellingen van de btw-vrijstelling voor de uitvoer van goederen in de persoonlijke bagage van reizigers

1. Contextuele uitlegging

31. Artikel 147 van richtlijn 2006/112 is het tweede van de twee artikelen waaruit hoofdstuk 6 („Vrijstellingen bij uitvoer”) van titel IX („Vrijstellingen”) bestaat. In werkelijkheid is artikel 147 niets meer dan een verdere uitwerking van in het bijzonder artikel 146, lid 1, onder b).

32. Richtlijn 2006/112, en dan met name titel IX en vooral hoofdstuk 6, dat de artikelen 146 en 147 bevat, vormt mijns inziens de basis voor de interpretatie van het in laatstgenoemd artikel gebruikte begrip „persoonlijke bagage” van reizigers. Die interpretatiebasis kan daarnaast ook andere regels van het btw-stelsel omvatten.

33. De verwijzende rechter en voor een deel ook de Commissie(15) plaatsen echter de regels op douanegebied op de voorgrond. Ik zal eerst naar die regels verwijzen, en naar hun rol als „context”.

a) Btw-regeling en douaneregeling

34. In de nationale praktijk waarvan de verenigbaarheid met richtlijn 2006/112 in het geding ter discussie staat, worden twee douanebegrippen gebruikt:

- het begrip „persoonlijke goederen” uit het Verdrag van New York van 4 juni 1954 inzake douanefaciliteiten ten behoeve van het toeristenverkeer en het aanvullend protocol(16);
- het begrip „bagage” uit de gedelegeerde verordening, die ter uitvoering van het douanewetboek van de Unie is vastgesteld(17).

35. Er dient meteen op te worden gewezen dat de Europese Unie geen partij is bij het Verdrag van New York van 1954, dat thans ook niet voor alle lidstaten bindend is.

36. Daarentegen is bij besluit van de Raad van 15 maart 1993 wel de Overeenkomst inzake tijdelijke invoer, gedaan te Istanbul op 26 juni 1990, namens de (toenmalige) Gemeenschap goedgekeurd en zijn de bijlagen bij die overeenkomst aanvaard, met enkele punten van voorbehoud.(18) In die overeenkomst is het Verdrag van New York van 1954 overgenomen, zij het niet in zijn geheel.

37. Welke aspecten van de overeenkomst en van de gedelegeerde verordening relevant zouden kunnen zijn voor deze zaak, hoef ik hier evenwel niet te bespreken.

38. Er bestaat stellig een nauw verband tussen het douanestelsel en het btw-stelsel, wat onder meer het gecoördineerde beheer van belastingen vergemakkelijkt. Dat onderlinge verband betekent echter niet dat de premisse van de verwijzende rechter, die het Hof in andere arresten heeft verworpen „gezien de verschillen in opzet, voorwerp en doel tussen dat [btw-stelsel] en het communautaire stelsel voor de heffing van douanerechten”(19), zonder meer kan worden aangenomen.

39. Een van die verschillen betreft de manier waarop „persoonlijke bagage van reizigers” in beide stelsels wordt opgevat.

– Op douanegebied wordt met „persoonlijke bagage van reizigers” verwezen naar het grensoverschrijdende vervoer van alle goederen, ongeacht hun karakter. Elke component van de bagage is onderworpen aan de regelgeving op douanegebied. Of goederen al dan niet bestemd zijn voor handelsdoeleinden kan (naast andere factoren, zoals de hoeveelheid of het gewicht van de goederen) relevant zijn in een latere fase, bij het bepalen van de toepasselijke douaneregeling.(20)

– De btw-vrijstelling voor het vervoer van goederen die worden ingevoerd door uit derde landen komende reizigers is daarentegen op de eerste plaats uitdrukkelijk afhankelijk van de voorwaarde dat de invoer geen handelskarakter heeft. Zo staat het in artikel 4 van richtlijn 2007/74/EG(21): „De lidstaten verlenen, in de vorm van drempelbedragen of kwantitatieve beperkingen, vrijstelling van btw en accijnzen voor in de persoonlijke bagage van reizigers ingevoerde goederen, mits de invoer geen handelskarakter heeft.”(22)

40. Wat hier aan de orde is, is nu juist of het in het voorgaande punt vermelde vereiste (dat er geen sprake is van een handelskarakter) niet alleen geldt voor de btw-vrijstelling bij invoer, maar ook voor de btw-vrijstelling bij levering van goederen die in de persoonlijke bagage van reizigers worden uitgevoerd naar landen buiten de Europese Unie.

41. Op basis van een analyse van de ontstaansgeschiedenis en ontwikkeling van de communautaire btw-regels (die zijn uitgemond in artikel 147 van richtlijn 2006/112) en van de manier waarop die regels zich verhouden tot de regels die golden vóór richtlijn 2007/74, kom ik tot de conclusie dat het de btw-regeling is, en niet de douaneregeling, die de juiste context verschaft om de uitleggingsproblemen op te lossen.(23)

42. Dit is overigens ook het criterium waarop de desbetreffende rechtspraak van het Hof is gebaseerd: de uitlegging van de vrijstellingen van deze belasting moet „in het algemene kader van het [...] gemeenschappelijke btw-stelsel [...] worden geplaatst”.(24)

b) Eerdere regelgeving – Richtlijn 69/169

1) Vrijstelling bij invoer

43. Om de reikwijdte van artikel 147 van richtlijn 2006/112 te bepalen, moet worden teruggedaan naar het begin van de harmonisatie van de omzetbelastingen die bij invoer worden geheven in het internationale reizigersverkeer (richtlijn 69/169/EEG(25)).

44. In richtlijn 69/169 werd uitgegaan van de destijds geldende status quo met betrekking tot de harmonisatie van indirecte belastingen en werd erop gewezen dat, in afwachting van een verdergaande harmonisatie, de belastingheffing bij invoer en het ontheffen van belasting bij uitvoer

in het handelsverkeer tussen de lidstaten zouden worden gehandhaafd.(26)

45. Teneinde ervoor te zorgen dat „de bevolking [...] zich meer bewust wordt van de realiteit van de gemeenschappelijke markt”(27) werden bij richtlijn 69/169 de bepalingen inzake de vrijstellingen van omzetbelastingen geharmoniseerd voor de invoer door reizigers. De goederen werden in het land van uitreis verworven inclusief belasting; het door het land van inreis afzien van de heffing van omzetbelasting vermeed dat dubbele belastingheffing zou plaatsvinden. Zulks mocht er echter niet toe leiden dat er geen belasting werd geheven.(28)

46. De vrijgestelde invoer gold voor goederen die deel uitmaakten van de persoonlijke bagage van reizigers, mits die goederen geen handelskarakter hadden en hun totale waarde een bepaald bedrag niet overschreed.(29)

47. In artikel 3 van richtlijn 69/169 werd „invoer waaraan elk handelskarakter vreemd is”, omschreven als invoer welke een incidenteel karakter draagt en uitsluitend betrekking heeft op goederen, bestemd voor persoonlijk gebruik van de reizigers dan wel voor gebruik door leden van hun gezin of bestemd om ten geschenke te worden aangeboden, mits blijkens de aard en de hoeveelheid der goederen aan die invoer geen commerciële overwegingen ten grondslag liggen.

2) *Belastingontheffing bij uitvoer – Niet-commerciële uitvoer*

48. De vrijstelling bij invoer in het grensoverschrijdende handelsverkeer mocht er niet toe leiden dat er geen belasting werd geheven. Daarom behelsde artikel 6 van richtlijn 69/169, in zijn oorspronkelijke versie, een verplichting voor de lidstaten om maatregelen te treffen om te voorkomen dat leveringen aan reizigers die in een lidstaat hun woonplaats of hun gewone verblijfplaats, dan wel het centrum van hun beroepsbezigheden hadden en die van de regeling voor vrijstelling bij invoer gebruikmaakten, van belasting zouden worden ontheven.

49. Het verbod op belastingontheffing bij uitvoer werd geleidelijk aan versoepeld vanwege de technische problemen die het opleverde en om dubbele belastingheffing te vermijden.(30) Voor zover hier van belang werd artikel 6 van richtlijn 69/169 gewijzigd bij richtlijn 72/230/EEG(31) om het de lidstaten mogelijk te maken onder bepaalde voorwaarden, met betrekking tot de verkoop in de kleinhandelsfase, ontheffing van omzetbelasting te verlenen voor leveringen van goederen welke de reizigers bij het verlaten van een lidstaat in hun persoonlijke bagage meevoeren.

50. Voor reizigers die hun verblijfplaats in een andere lidstaat hadden, was belastingontheffing mogelijk vanaf een bepaalde waarde, die hoe dan ook hoger moest zijn dan het bedrag van de vrijstelling bij invoer in het intracommunautaire reizigersverkeer overeenkomstig diezelfde richtlijn. Voor reizigers van buiten de Gemeenschap hadden de lidstaten de bevoegdheid om die minimale waarde vast te stellen.

51. Hoewel niet specifiek wordt verwezen naar het feit dat de uitvoer geen handelskarakter mag hebben, moet uit de context van artikel 6 van richtlijn 69/169 worden begrepen dat dit artikel uitsluitend van toepassing is op uitvoer waaraan elk handelskarakter vreemd is, zoals gedefinieerd in artikel 3 van die richtlijn.

3) *Schrapping van artikel 6 van richtlijn 69/169 en verdere ontwikkelingen*

52. In 1977 werd de Zesde richtlijn aangenomen, waarvan titel X betrekking had op belastingvrijstellingen. Binnen die titel kwamen in artikel 15, lid 2, de vrijstellingen bij uitvoer en voor met uitvoer gelijkgestelde handelingen aan bod. Dat artikel bevatte geen specifieke verwijzing naar het vervoer in de persoonlijke bagage van reizigers.

53. De btw-vrijstellingen bij invoer bleven krachtens artikel 14, lid 1, onder d), van de Zesde richtlijn geregeld bij richtlijn 69/169.
54. Artikel 6 van richtlijn 69/169 werd met ingang van 1 januari 1993 geschrapt overeenkomstig artikel 1, punt 25, van richtlijn 92/111/EEG(32).
55. Bij richtlijn 92/111 werd in artikel 15 van de Zesde richtlijn een aanvullende alinea toegevoegd inzake de regeling voor reizigers, waarbij de Commissie werd opgedragen voorstellen in te dienen bij de Raad om de wijze van toepassing uit te werken van de vrijstelling voor in het kleinhandelsstadium verrichte leveringen van goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers.
56. In de versie van artikel 15 die vervolgens werd goedgekeurd (bij richtlijn 95/7/EG(33)), werd in lid 2 gekozen voor een formulering die nagenoeg overeenkomt met artikel 147 van de huidige richtlijn 2006/112. Er wordt derhalve, anders dan in richtlijn 69/169 en – ook nu nog – in richtlijn 2007/74 (die richtlijn 69/169 vervangt wat de vrijstellingen bij invoer uit derde landen betreft), niet verwezen naar de omstandigheid dat er geen sprake mag zijn van „commerciële overwegingen”.
57. Ondanks dat stilzwijgen is er niets in het wetgevingsproces dat tot artikel 15, lid 2, van de Zesde richtlijn – in zijn versie van 1995 – heeft geleid, dat erop wijst dat het de bedoeling was om de vrijstelling uit te breiden naar leveringen van goederen (met het oog op het vervoer van die goederen in de persoonlijke bagage van reizigers) die bestemd waren om te worden verkocht. Mijns inziens had een wijzing van die omvang moeten worden aangegeven; zij kan niet zonder meer worden afgeleid uit een weglating.
58. Voor het overige werd het verband tussen deze bepaling en richtlijn 69/169 behouden:
- ten eerste werd voor de berekening van de totale waarde van de uitvoer in nationale valuta verwezen naar artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/169;
 - ten tweede werden de minimumwaarde voor de in artikel 15, lid 2, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling en de maximumwaarde voor de vrijstelling bij invoer van goederen in de persoonlijke bagage bij reizen naar de Gemeenschap uit een derde land, zoals geregeld bij richtlijn 69/169, vastgesteld op hetzelfde bedrag(34).
59. Artikel 15, lid 2, van de Zesde richtlijn moet kortom aldus worden opgevat dat het uitsluitend van toepassing was op leveringen van goederen die in de persoonlijke bagage van reizigers worden vervoerd en geen commercieel karakter hebben. Zo werd de parallel gehandhaafd met de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vrijstelling bij invoer van goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers uit derde landen.

c) ***Van de Zesde richtlijn naar richtlijn 2006/112***

60. In artikel 146, lid 1, onder b), en artikel 147 van richtlijn 2006/112 is de tekst overgenomen van artikel 15, lid 2, van de Zesde richtlijn.(35) De ontstaansgeschiedenis die ik heb uiteengezet, bevestigt dat de geldende richtlijn, en niet de douanewetgeving, de geschikte context is om de reikwijdte te bepalen van de vrijstelling voor de levering van goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers.
61. Artikel 147 van richtlijn 2006/112 is geen op zichzelf staande bepaling, maar betreft, zoals ik reeds heb aangegeven, een specifiek geval van de vrijstelling bij „indirecte uitvoer”(36), waarop artikel 146, lid 1, onder b), betrekking heeft.

62. Hoewel om die reden op het eerste gezicht zou kunnen worden gesteld dat beide artikelen betrekking hebben op leveringen voor de uitvoer, los van het (al dan niet commerciële) karakter daarvan, is dat volgens mij niet het geval.

63. Ten eerste is tijdens de voorbereidende werkzaamheden voor richtlijn 2006/112 niet verwezen naar de bestemming van uitgevoerde goederen die deel uitmaken van de bagage van reizigers. Aangezien in deze richtlijn de eerdere regeling slechts is overgenomen, leid ik dan ook af dat dezelfde voorwaarden gelden.(37)

64. Ten tweede wordt aan de hand van de voorwaarden die in artikel 147 van richtlijn 2006/112 zijn opgesomd, een situatie geschetst die wordt gekenmerkt door persoonlijke elementen (met betrekking tot de reiziger) en objectieve elementen (met betrekking tot de reis en de goederen) die niet stroken met wat *commerciële* uitvoer inhoudt:

- wat de reiziger betreft, blijkt uit de verwijzing naar het bewijs (identiteitskaart of gelijkwaardig) van zijn verblijfplaats buiten de Unie dat het om een natuurlijke persoon gaat;
- het vereiste dat de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de reiziger niet in de Unie is gelegen, geeft aan dat er wordt gedacht aan iemand die geen marktdeelnemer is (waarschijnlijk een toerist, hoewel er ook andere mogelijkheden zijn)(38);
- die idee (van een gelegenheidsreiziger) wordt bevestigd door het vooruitzicht dat de reiziger zich binnen de Unie zou kunnen verplaatsen(39), en door de maximumtermijn van drie maanden vanaf de levering van de goederen, waarna het recht op vrijstelling vervalt(40);
- het moet om een beperkt volume en een beperkte hoeveelheid voorwerpen gaan, aangezien de reiziger ze bij zijn verplaatsingen op het grondgebied van de Unie bij zich moet dragen tot hij dat grondgebied verlaat indien hij van de vrijstelling gebruik wil maken;
- de goederen moeten samen minstens een bepaalde waarde hebben (hoewel de lidstaten een lagere waarde kunnen voorschrijven). Het beperkte bedrag dat is vastgesteld in richtlijn 2006/112 en het feit dat er een überhaupt een bedrag is vastgesteld(41), bevestigen dat de uitvoer geen commerciële doeleinden mag hebben.

65. Het tijdstip en de manier waarop de vrijstelling wordt toegepast, onderbouwen dit betoog. Juist omdat artikel 147 doorgaans goederen voor persoonlijk, niet-commercieel gebruik door de reiziger betreft, kan niet worden uitgesloten dat die reiziger de goederen zelf verbruikt terwijl hij zich in de Unie bevindt, wat betekent dat hij dan hier btw dient te betalen. De vrijstelling geldt daarom pas op een later tijdstip, in de vorm van een btw-teruggaaf waarvoor moet worden aangetoond dat de goederen het grondgebied van de Unie hebben verlaten, en niet wanneer de goederen worden aangeschaft.

2. **Teleologische uitlegging**

66. Artikel 147 sluit aan op de gemeenschappelijke theoretische grondslag voor vrijstellingen bij uitvoer: aangezien de btw een verbruiksbelasting binnen de fiscale jurisdictie is en de uitgevoerde goederen buiten die jurisdictie zullen worden verbruikt, dient zij niet van toepassing te zijn op de leveringen van die goederen.(42) Zo wordt een dubbele belastingheffing vermeden.

67. Daar komt bij dat met artikel 147 van richtlijn 2006/112 ook nog een andere specifieke doelstelling wordt nagestreefd, die verband houdt met het feit dat de lidstaten ervoor kunnen kiezen om leveringen van goederen waarvan de totale waarde lager is dan is vastgesteld in dat artikel, vrij te stellen van de belasting.
68. Zo kunnen lidstaten die dit wensen, afzien van de ontvangsten afkomstig van aankopen van geringe waarde en in plaats daarvan de aankoop van producten stimuleren door het scala van producten die in aanmerking komen voor btw-teruggaaf uit te breiden.
69. Aangezien het daarmee gewoonlijk de bedoeling is om het toerisme te bevorderen, versterkt dit het argument dat met de „persoonlijke bagage van reizigers” in de zin van artikel 147 van richtlijn 2006/112 geen uitvoer voor de handel wordt bedoeld.
70. Een andere uitlegging, waarbij de vrijstelling voor leveringen van goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers ook zou gelden voor de uitvoer van dergelijke goederen wanneer zij bestemd zijn om te worden doorverkocht, zou de ratio van de bij artikel 147 van richtlijn 2006/112 opgezette bijzondere regeling op losse schroeven zetten.
71. Dat er een afzonderlijke regeling bestaat voor de vrijstelling voor leveringen van goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, is een bewuste keuze van de Uniewetgever geweest, die de desbetreffende regels niet op één lijn heeft willen stellen met die voor de *normale* uitvoer voor de handel, maar juist daarvan heeft willen onderscheiden. Beide regelingen dienen een verschillend doel.
72. Een andere uitlegging zou van artikel 146, lid 1, onder b), en artikel 147 van richtlijn 2006/112 bovendien alternatieven maken, met alle gevolgen van dien waar het gaat om het bewijs dat de goederen het grondgebied van de Unie hebben verlaten, en om de uitvoercontrole.
73. Om het handelskarakter te bepalen met het oog op de toepassing van de vrijstelling, stel ik tot slot voor om (mutatis mutandis) gebruik te maken van het in artikel 6 van richtlijn 2007/74 vastgestelde criterium met betrekking tot de vrijstelling bij invoer die geldt voor reizigers uit derde landen. Volgens dat criterium zou de incidentele uitvoer van goederen voor persoonlijk gebruik, voor gebruik door gezinsleden of bestemd om ten geschenke te worden aangeboden geen handelskarakter hebben. Uit de aard of de hoeveelheid van de goederen moet blijken dat aan die uitvoer geen commerciële overwegingen ten grondslag liggen.

V. Conclusie

74. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging op de eerste en de tweede prejudiciële vraag van de Szegedi Törvényszék te antwoorden als volgt:
- „Het begrip ‚persoonlijke bagage van reizigers’ als bedoeld in artikel 147 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde mag niet uitsluitend worden uitgelegd aan de hand van de algemene betekenis van de woorden, maar moet ook worden uitgelegd met inachtneming van de context waarin het wordt gebruikt en de doelstellingen die worden nagestreefd door de regeling ter zake van die belasting.
 - Het Verdrag van New York van 4 juni 1954 inzake douanefaciliteiten ten behoeve van het toeristenverkeer en het aanvullend protocol, en artikel 1, punt 5, van gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal

bepalingen van het douanewetboek van de Unie, vormen niet de context aan de hand waarvan artikel 147 van richtlijn 2006/112 moet worden uitgelegd.

– De vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor leveringen van goederen die naar een plaats buiten de Europese Unie worden vervoerd in de persoonlijke bagage van reizigers als bedoeld in artikel 147 van richtlijn 2006/112, is onder meer verbonden aan de voorwaarde dat de uitvoer geen handelskarakter heeft.”

1 Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

3 In eerdere zaken werd deze kwestie vanuit andere invalshoeken benaderd: arresten van 9 juni 1992, Commissie/Spanje (C-96/91, EU:C:1992:253); 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), en 28 februari 2018, Piekowsky (C-307/16, EU:C:2018:124).

4 Wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-wet”).

5 Bakati Plus betwist het feitenrelaas in haar schriftelijke opmerkingen en verstrekt aanvullende gegevens. Zoals het Hof in het arrest van 2 april 2020, Coty Germany (C-567/18, EU:C:2020:267, punt 22), heeft aangegeven, geldt echter dat „[a]angezien de verwijzende rechter bij uitsluiting bevoegd is de feiten van het bij hem aanhangige geding vast te stellen en te beoordelen, [...] het Hof zijn onderzoek in beginsel [dient] te beperken tot de elementen die de verwijzende rechter hem ter beoordeling heeft voorgelegd en zich daaraan [dient] te houden. Het mag zich enkel laten leiden door de feiten die de verwijzende rechter als vaststaand beschouwt [...]”.

6 Bestuurs- en arbeidsrechter Szeged, Hongarije.

7 PB 2015, L 343, blz. 1; hierna: „gedelegeerde verordening”.

8 Volgens artikel 131 van richtlijn 2006/112 „[zijn] [d]e in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen [...] van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en *elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen*”.
Cursivering van mij.

9 Arrest van 18 oktober 2007, Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609, punt 20). Daarin werd de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”) onderzocht, die onmiddellijk voorafging aan de huidige richtlijn en waarvan de uitlegging dient te worden overgenomen (met uitzonderingen die thans niet relevant zijn). Zie met betrekking tot het verband tussen beide richtlijnen, in het algemeen, de overwegingen 1 en 3 van richtlijn 2006/112.

10 Ibidem, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

11 Arrest van 26 mei 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, punt 27).

12 Ibidem.

13 Dit is in wezen de uitlegging die de Commissie voorstelt, en waarover de verwijzende rechter twijfels heeft.

14 Zie met betrekking tot het begrip „begeleide bagage” voetnoot 22.

15 Punten 45 e.v. van haar opmerkingen. Ook de Hongaarse regering volgt dat standpunt, zij het iets voorzichtiger.

16 Hierna: „Verdrag van New York van 1954”. Het verdrag is bindend voor Hongarije. Volgens artikel 2 van dit verdrag worden onder „persoonlijke goederen” verstaan „alle kledingstukken en alle andere nieuwe of gebruikte goederen, welke een toerist redelijkerwijze en voor zich persoonlijk nodig kan hebben, rekening houdende met alle omstandigheden van zijn reis, doch met uitzondering van alle goederen welke voor handelsdoeleinden worden ingevoerd”.

17 Volgens artikel 1, lid 5, van de gedelegeerde verordening wordt onder „bagage” verstaan „alle goederen die op enigerlei wijze worden vervoerd in samenhang met een reis van een natuurlijke persoon”.

18 Besluit 93/329/EEG betreffende de sluiting van de Overeenkomst inzake tijdelijke invoer en de aanvaarding van de daarbij behorende bijlagen (PB 1993, L 130, blz. 1).

19 Arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 28). Naar dit tweeledige stelsel heb ik verwezen in mijn conclusie van 12 januari 2016 in de gevoegde zaken Eurogate Distribution en DHL Hub Leipzig (C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:1, punt 91) en in mijn conclusie van 13 december 2016 in de zaak Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2016:944, punt 66).

20 Dit is bijvoorbeeld het geval met betrekking tot de douanestatus [artikel 119, lid 3, onder f), van de gedelegeerde verordening] of wanneer goederen aan een bepaalde regeling voor de douaneaangifte moeten worden onderworpen [artikel 135, lid 1, onder b), en artikel 137, lid 1, onder b), van de gedelegeerde verordening].

21 Richtlijn van de Raad van 20 december 2007 betreffende de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde en accijnzen op goederen die worden ingevoerd door reizigers komende uit derde landen (PB 2007, L 346, blz. 6).

22 Aan het voorgaande wordt niet afgedaan door het feit dat „persoonlijke bagage” volgens artikel 5 van die richtlijn wordt gedefinieerd aan de hand van de bagagestukken die de reiziger bij de douane aangeeft. Overeenkomstig dat artikel „wordt onder persoonlijke bagage verstaan alle bagage die de reiziger bij zijn aankomst bij de douane kan aangeven, alsmede de bagage die hij later bij die douane aangeeft, mits hij kan bewijzen dat deze bij zijn vertrek als begeleide bagage is ingeschreven bij de maatschappij die zijn vervoer heeft verzorgd”.

23 Dat wil niet zeggen dat bepaalde aspecten van de douaneregeling niet zouden kunnen worden aangevoerd ter bevestiging van een uitlegging van de btw-regels die tot hetzelfde resultaat leidt als de uitlegging van de douanebepalingen.

24 Arrest van 18 oktober 2007, Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609, punt 20).

- 25 Richtlijn van de Raad van 28 mei 1969 inzake de harmonisatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen met betrekking tot de vrijstellingen van omzetbelastingen en accijnzen die bij invoer worden geheven in het internationale reizigersverkeer (PB 1969, L 133, blz. 6).
- 26 Eerste overweging.
- 27 Tweede overweging.
- 28 Vierde overweging.
- 29 Artikel 1, lid 1, voor reizigers uit derde landen en artikel 2, lid 1, voor het intracommunautaire reizigersverkeer.
- 30 Dit wordt uitgelegd in het arrest van 9 juni 1992, Commissie/Spanje (C-96/91, EU:C:1992:253, punt 5).
- 31 Tweede richtlijn van de Raad van 12 juni 1972 inzake de harmonisatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen met betrekking tot de in het internationale reizigersverkeer geldende regeling inzake omzetbelastingen en accijnzen (PB 1972, L 139, blz. 28).
- 32 Richtlijn van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB 1992, L 384, blz. 47).
- 33 Richtlijn van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB 1995, L 102, blz. 18).
- 34 175 ECU. Deze parallel bestaat ondertussen niet meer, aangezien de bovengrens voor de vrijstelling bij invoer krachtens artikel 7 van richtlijn 2006/112 300 EUR bedraagt (of 430 EUR, afhankelijk van het vervoermiddel), terwijl de ondergrens voor het totale bedrag van leveringen die in aanmerking komen voor vrijstelling bij uitvoer krachtens artikel 147 van richtlijn 2006/112 175 EUR is; dat bedrag kan bovendien door de lidstaten worden verlaagd.
- 35 Zie de concordantietabel van richtlijn 2006/112.
- 36 Het is de afnemer van de goederen, of een derde die namens hem optreedt, die de goederen verzendt of vervoert, in tegenstelling tot directe uitvoer in de zin van artikel 146, lid 1, onder a), waarbij de goederen worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de verkoper.
- 37 Zie in lijn met wat ik reeds heb uiteengezet aangaande het verband tussen de huidige richtlijn en de voorgaande, voetnoot 9.
- 38 Andere voorbeelden zouden kunnen zijn: bemanningsleden van een luchtvaartuig of cruiseschip, studenten of immigranten uit een derde land, voor goederen die zijn aangekocht in de drie maanden voorafgaand aan het vertrek uit de Unie.
- 39 De laatste alinea van artikel 147, lid 2, van richtlijn 2006/112 volgt, zoals ik reeds heb aangegeven, uit de wijziging van de Zesde richtlijn bij richtlijn 95/7. In een document van 2 maart 1992 legt de Commissie het doel van die alinea uit: het gemakkelijker maken om de douane te passeren voor reizigers die, nadat zij goederen hebben aangekocht in een lidstaat, het

grondgebied van de Gemeenschap verlaten via een andere lidstaat, waar zij de formaliteiten voor btw-teruggaaf vervullen. In het voorstel dat een week later in het Publicatieblad is bekendgemaakt [COM(94) 58 def., PB 1994, C 107, blz. 7], is die toelichting niet overgenomen.

40 Er wordt geen minimumtermijn geëist. Wat de vrijstelling bij invoer betreft, heeft het Hof verklaard dat een bijzonder korte reisduur, en daarmee ook het onderscheid tussen „echte” en „fiscale” reizigers, niet relevant is om in aanmerking te komen voor de vrijstelling (arrest van 12 juni 1980, Commissie/Ierland, C-158/88, EU:C:1990:242). Naar mijn oordeel is die oplossing ook van toepassing op de vrijstelling die hier aan de orde is.

41 Zodra het doel wegvalt te vermijden dat er geen belasting wordt geheven, door het maximumbedrag van de btw-vrijstelling bij invoer te laten samenvallen met het minimumbedrag om in aanmerking te komen voor de vrijstelling bij uitvoer (zie voetnoot 34), vindt de vaststelling van een minimumbedrag haar bestaansrecht in de vereenvoudiging van de administratie. Zo wordt getracht te voorkomen dat de aan de inning van de belasting verbonden kosten buitensporig zijn in verhouding tot het bedrag van de belasting zelf. Zie naar analogie arrest van 2 juli 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417, punt 35).

42 Zie onder meer arresten van 28 maart 2019, Vinš (C-275/18, EU:C:2019:265, punt 23), en 17 oktober 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, punt 20).