

62019CC0656

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY

przedstawiona w dniu 16 lipca 2020 r. (1)

Sprawa C-656/19

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Szegedi Törvényszék (sąd w Segedynie), dawniej Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Segedynie), Węgry]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienia związane z wywozem – Towary znajdujące się w bagażach podróżnych niemających siedziby w Unii – Pojęcie bagażu osobistego – Oszustwo – Odmowa prawa do odliczenia VAT

1.

Dyrektywa 2006/112/WE (2) pod pewnymi warunkami zwalnia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) dostawy towarów przewożonych poza granice Unii Europejskiej w bagażu osobistym podróżnych.

2.

Sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o dokonanie wykładni pojęcia „bagażu osobistego podróżnych”. W szczególności sąd ten zwraca się z pytaniem, czy może w tym zakresie odwołać się do przepisów celnych, w których użyto tego samego lub podobnego wyrażenia (3), czy też musi uzględnąć wyjątkowo „powszechnie przyjęte znaczenie wyrażenia”.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii. Dyrektywa 2006/112

3.

Artykuł 146 ust. 1 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 [...];

[...].

4.

Artykuł 147 przewiduje:

„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 [siedziby] 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, z VAT, przekracza kwotę 175 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej ustalanej 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 każdym innym dokumencie potwierdzającym tożsamość uznanym za ważny przez państwo członkowskie, na którego terytorium odbywa się dostawa.

[...].

B. Prawo krajowe. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (4)

5.

Paragraf 98 stanowi:

„1) Dostawy towarów wysyłanych drogą pocztową lub przewożonych z terytorium państwa do innego państwa poza Wspólnotę są zwolnione z podatku pod warunkiem, że przesyłka lub przewóz:

[...]

b)

są dokonywane przez samego nabywcę lub osobę trzecią działającą w jego imieniu, jeżeli spełnione są dodatkowe warunki wskazane w ust. 3 i 4 niniejszego paragrafu lub w §§ 99 i 100

niniejszej ustawy.

[...]

3) Ustęp 1) lit. b) może mieć zastosowanie, z zastrzeżeniem §§ 99 i 100, jeżeli w danym przypadku nabywca nie ma siedziby na Węgrzech lub w przypadku braku siedziby nie posiada na Węgrzech miejsca zamieszkania lub miejsca zwykłego pobytu.

[...]”.

6.

Zgodnie z § 99:

„1) Jeżeli nabywca jest zagraniczny podróżny, a dostarczone towary [...] stanowi część jego bagażu osobistego lub podróżnego, zastosowanie zwolnienia przewidzianego w § 98 ust. 1 może mieć miejsce, gdy:

a)

wartość dostawy wraz z podatkiem przewoższa kwotę stanowiącą równowartość 175 EUR;

b)

zagraniczny podróżny udowodni swój status w oparciu o skuteczne identyfikacji jego osoby dokumenty podróżny lub inne dokumenty wydane przez władze uznane na Węgrzech za właściwe;

c)

w miejscu opuszczenia Wspólnoty przez towary właściwy organ poświadczy, że opuściły one jej terytorium, poprzez umieszczenie wizy i pieczęci na formularzu wydanym w tym celu przez organy administracji skarbowej państwa [...] przy czym wymaga się w tym celu jednoczesnego przedstawienia towarów i oryginału faktury potwierdzającej ich dostawę.

[...]”.

7.

Zgodnie z § 259 ust. 10 zagraniczny podróżny to:

„[...] osoba fizyczna, która nie jest obywatelem państwa członkowskiego Wspólnoty ani nie posiada prawa stałego pobytu w państwie członkowskim Wspólnoty, oraz osoba, która jest obywatelem państwa członkowskiego Wspólnoty, lecz posiada miejsce zamieszkania poza terytorium Wspólnoty”.

II. Okoliczności faktyczne (opisane przez sąd odsyłający) (5) i pytania prejudycjalne

8.

Bakati Plus Kereskedelmi és Szolgáltató Kft (zwane dalej „Bakati Plus”) jest spółką, która prowadzi handel hurtowy różnymi ozdobnymi oraz handel detaliczny innymi towarami, dokonując ich sprzedaży poza lokalem swego przedsiębiorstwa. Począwszy od 2015 r. jej obroty wzrosły z 50000000 do 1000000000 forintów węgierskich (HUF).

9.

W 2016 r., w którym miały miejsce okoliczności faktyczne niniejszej sprawy, praktycznie cała działalność Bakati Plus polegała na sprzedaży w dużych ilościach produktów spożywczych, kosmetyków i środków czystości, które dostarczała do Serbii dwudziestu osobom fizycznym bądź ich członkami trzech rodzin.

10.

Towary te były przewożone przez przedstawiciela Bakati Plus z jej magazynu do innego magazynu wynajętego na Węgrzech przez serbskich nabywców w pobliżu granicy tego kraju z Serbią.

11.

W tym miejscu kierowca, który przewoził towary, dostarczał nabywcom, po zapłaconiu przez nich ceny gotówką, towary wraz z fakturami wystawionymi przez przedstawiciela Bakati Plus i formularzami wniosku o zwrot VAT. Towary były następnie przewożone do Serbii samochodami osobowymi jako bagaż podróżny.

12.

Mechanizm uzyskania zwolnienia z VAT był następujący: a) Bakati Plus wypełniał formularz wniosku o zwrot VAT, który następnie był zatwierdzany i stemplowany przez urząd celny wyprawienia towarów; b) drugi egzemplarz wniosku był zwracany Bakati Plus; c) Bakati Plus zwracał podatek nabywcom zgodnie z przepisami ustawy o VAT oraz d) Bakati Plus wnosił o odliczenie zwróconej kwoty przy rozliczaniu VAT.

13.

Bakati Plus wiedział, że jego klienci nabywali towary w celu ich odsprzedaży na rynku serbskim. Był również świadom tego, że udział w transakcji kilku członków tej samej rodziny miał na celu ograniczenie wartości każdej dostawy tak, aby nie przewyższała ona 1000000 HUF. W ten sposób, zgodnie z węgierskimi przepisami regulującymi postępowanie celne, transgraniczny przewóz towarów między Węgrami a Serbią przebiegał bez zakłóceń.

14.

W trakcie przeprowadzania kontroli podatkowej Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága [dyrekcja ds. podatków i cła powiatu Csongrád (Węgry), zwana dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”] stwierdziła, że zakupy towarów dokonane przez trzy serbskie rodziny od Bakati Plus wykraczają poza zakres potrzeb osobistych i użytku rodzinnego oraz że zostały one dokonane w celu odsprzedaży tychże towarów, co wykluczało uznanie ich za „bagaż podróżny”. Stwierdziła również, że spółka ta nie była uprawniona do zwolnienia z VAT z innego tytułu.

15.

W wyniku przeprowadzonej kontroli organ podatkowy pierwszej instancji, decyzją z dnia 27 czerwca 2018 r., zobowiązał Bakati Plus do zapłaty różnicy w VAT wraz z odsetkami za zwłokę oraz nałożył na niego grzywnę.

16.

Decyzję z dnia 31 października 2018 r. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatków i cel, Węgry) utrzymała w mocy decyzję organu pierwszej instancji, od której odwołanie wniosło do niej Bakati Plus. Odwołanie zostało oddalone w oparciu o wyrok Kúria (sądu najwyższego, Węgry), zgodnie z którym:

—

dla dokonania wykładni pojęcia „bagażu podróжных” znaczenie mają zarówno ilości towarów, jak i częstotliwość zakupów; wobec braku definicji tego pojęcia w ustawie o VAT oraz w dyrektywie 2006/112 w praktyce krajowej uznaje się za niego towary, które podróżny nabywa w celu zaspokojenia własnych, osobistych potrzeb lub jako prezent, lecz w żadnym przypadku nie mogą być one przeznaczone do celów handlowych;

—

Bakati Plus nie był również uprawniony do zwolnienia z tytułu dostawy towarów przeznaczonych do wywozu, ponieważ nie zostało wniesione o odprawę celną wywozu w związku z transakcjami ani nie wniosło o traktowanie tych transakcji jako wywozu: nabywcy wyraźnie wnioskowali o zastosowanie zwolnienia na rzecz zagranicznych podróжных.

17.

Bakati Plus zaskarżyła decyzję organu drugiej instancji do Szegedi Törvényszék (sądu w Segedynie, dawniej Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, Węgry) (6), który przedstawił Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy praktyka państwa członkowskiego, która utożsamia pojęcie »bagażu osobistego« wprowadzone jako element pojęcia dostaw towarów na rzecz zagranicznych podróжных, zwolnionych z podatku od wartości dodanej, z pojęciem rzeczy osobistych użytych w Konwencji dotyczącej ułatwienia celnych dla turystyki sporządzonej w Nowym Jorku w dniu 4 czerwca 1954 r., wraz z protokołem dodatkowym, oraz z pojęciem »bagażu« zdefiniowanym w art. 1 pkt 5 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego[(7)], jest zgodna z art. 147 dyrektywy Rady 2006/112/WE [...]?

2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na powyższe pytanie, w jaki sposób należy zdefiniować pojęcie »bagażu osobistego« zawarte w art. 147 dyrektywy VAT, biorąc pod uwagę, że wspomniana dyrektywa nie definiuje go? Czy praktyka krajowa, zgodnie z którą organy podatkowe państwa członkowskiego uwzględniają wyjącznie »powszechnie przyjęte znaczenie wyrażone«, jest zgodna z przepisami prawa wspólnotowego?

3) Czy art. 146 i 147 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że jeżeli podatnik nie jest uprawniony do zwolnienia dostaw towarów na rzecz zagranicznych podróжных na podstawie art. 147 tej dyrektywy, należy ocenić, w stosownych przypadkach, czy zastosowanie ma zwolnienie z dostaw towarów przeznaczonych na wywóz zgodnie z art. 146 tej dyrektywy, nawet jeżeli nie dopełniono formalności celnych ustanowionych w unijnym kodeksie celnym i w przepisach delegowanych?

4) W przypadku udzielenia na powyższe pytanie odpowiedzi takiej, że w sytuacji, gdy zwolnienie na rzecz zagranicznych podróжных nie ma zastosowania, transakcja może być objęta

zwolnieniem z VAT tytułem wywozu, to czy transakcja prawnie można zakwalifikować jako zwolnioną z VAT dostawę towarów przeznaczonych na wywóz wbrew woli wyrażonej przez klienta w chwili składania zamówienia?

5) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytania prejudycjalne trzecie i czwarte, w sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie, w której wystawca faktury wiedział w chwili dostawy towarów, że towary te zostały nabyte w celu ich odsprzedaży, lecz zagraniczny nabywca zamierza jednak wyprowadzić je z terytorium w ramach systemu dotyczącego podróży zagranicznych, w związku z czym wystawca faktury działa w złej wierze, wystawiając formularz wniosku o zwrot podatku przewidziany w tym celu w ramach wspomnianego systemu i dokonując zwrotu należnego podatku od wartości dodanej tytułem zwolnienia na rzecz podróży zagranicznych, czy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, że organ podatkowy odmawia zwrotu podatku nieprawidłowo zadeklarowanego i zapłaconego tytułem dostawy towarów na rzecz zagranicznych podróży, nie uznaje takich transakcji za dostawy towarów przeznaczonych na wywóz i nie dokonuje odpowiedniej korekty, mimo iż bezsporne jest, że towary opuszcza Węgry jako bagaż podróży, jest zgodna z art. 146 i 147 dyrektywy VAT oraz z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności przewidzianymi w prawie Unii?”.

III. Postępowanie przed Trybunałem

18.

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do sekretariatu Trybunału w dniu 4 września 2019 r.

19.

Uwagi na piśmie przedstawiły Bakati Plus, rząd węgierski i Komisja Europejska.

IV. Ocena

20.

Zgodnie ze wskazaniem Trybunału w niniejszej opinii zostanie przedstawiona odpowiedź jedynie na pytania prejudycjalne pierwsze i drugie, które dotyczą użycia w art. 147 dyrektywy 2006/112 pojęcia „bagażu osobistego podróży”.

21.

Uważam jednak, iż należy zaznaczyć, że niezależnie od wykładni pojęcia użycia w art. 147 dyrektywy 2006/112 rozstrzygnięcie sporu może być uzależnione od innych okoliczności sprawy, jeżeli – jak wydaje się sugerować sąd odsyłający – okoliczności faktyczne wskazują na istnienie umowy pomiędzy sprzedawcą towarów a ich serbskimi nabywcami, której celem było obejście węgierskich przepisów podatkowych (8).

22.

W pierwszej kolejności przeanalizuję drugie czwarte drugiego pytania prejudycjalnego, na które moim zdaniem znaleźć odpowiedź w orzecznictwie Trybunału. Przejdę następnie do wyjaśnienia, jak należy według mnie rozumieć pojęcie „bagażu osobistego podróży”, o którym mowa w art. 147 dyrektywy 2006/112.

23.

W orzecznictwie Trybunału dotyczącym zwolnień z VAT podkreśla się, że stanowi one autonomiczne pojęcia prawa Unii (9), które należy interpretować (ściśle) (10) w świetle ich brzmienia, kontekstu i zamierzonego celu aktu prawnego, którego czynnikiem stanowi (11).

A. Wykładnia językowa. Powszechnie przyjęte znaczenie pojęcia „bagażu osobistego podróżnych” jako punkt wyjścia (druga czynnik drugiego pytania prejudycjalnego)

24.

W zakresie wykładni językowej przepisów dotyczących zwolnienia z VAT Trybunał wskazał, iż ustalenia znaczenia i zakresu pojęcia, których definicji prawo Unii nie zawiera, należy dokonywać zgodnie z ich zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym. Natychmiast jednak zaznaczyć, że należy uwzględnić „kontekst[...], w którym [pojęcia te] są [...] użyte, oraz cel[e] danego uregulowania” (12).

25.

Należy zatem udzielić sądowi odsyłającemu odpowiedzi, iż praktyka krajowa, zgodnie z którą pojęcie „bagażu osobistego podróżnych” użyte w art. 147 dyrektywy 2006/112 interpretuje się wyjątkowo na podstawie „powszechnie przyjętego znaczenia wyrażenia”, nie jest zgodna z przywołanym orzecznictwem. To „powszechnie przyjęte znaczenie” nie może być oderwane od konkretnego kontekstu danego przepisu prawa ani od jego celu.

26.

Dokonywanie wykładni przepisu prawa zgodnie z jego kontekstem i celem jest konieczne w sytuacji, gdy nie ma jednego „powszechnie przyjętego znaczenia” zawartych w nim wyrażenia. Ma to miejsce w przypadku pojęcia spornego w niniejszej sprawie.

27.

Na pierwszy rzut oka (oraz intuicyjnie) „bagaż osobisty” podróżnego stanowi co do zasady rzeczy, które nosi on przy sobie dla własnego użytku, oraz inne drobne przedmioty, które mogą należeć do kogoś w prezencie lub zachować na pamiątkę.

28.

Wykładnia taka wykluczaaby z zakresu zastosowania art. 147 dyrektywy 2006/112 towary o przeznaczeniu handlowym, które podróżny zabiera ze sobą, opuszczając terytorium Unii Europejskiej. Nie jest to jednak jedyna możliwa wykładnia.

29.

Mogłoby być twierdzenie, że wyrażenie „bagaż osobisty” dotyczy raczej sposobu przemieszczania rzeczy podróżnego. Z tego punktu widzenia „bagaż osobisty podróżnego” jest bagażem, który podróżny przemieszcza razem ze sobą z jednego miejsca w drugie, niezależnie od jego zawartości (13). Należy aby przez niego rozumieć zarówno „bagaż podręczny”, jak i „towarzyszczy” (14), to jest każdy bagaż, który odbywa podróż tym samym środkiem transportu, co jego posiadacz, po umieszczeniu go w przewidzianym do tego miejscu (luka bagażowa samolotu, bagażnik). Z tego punktu widzenia nie ma znaczenia, czy wywóz ma charakter handlowy, czy też nie.

30.

Wykładnia językowa tego wyrażenia nie daje zatem jednoznacznej odpowiedzi. Jak już wyjaśniłem, należy odwołać się do zasad wykładni systemowej i celowościowej.

B. Kontekst i cele zwolnienia z VAT w przypadku wywozu towarów w bagażu osobistym podróżnego

1. Wykładnia kontekstualna

31.

Artykuł 147 dyrektywy 2006/112 jest drugim z dwóch artykułów zawartych w rozdziale 6 („Zwolnienia w eksporcie”) tytułu IX („Zwolnienia”). W rzeczywistości art. 147 stanowi rozwinięcie zwłaszcza art. 146 ust. 1 lit. b).

32.

Dyrektywa 2006/112, w szczególności jej tytuł IX, rozdział 6, a przede wszystkim art. 146 i 147, tworzą moim zdaniem koło hermeneutyczne pojęcia „bagaż osobisty” podróżnego, o którym mowa w ostatnim przywołanym przepisie. Koło to może obejmować również inne przepisy regulujące system VAT.

33.

Sąd odsyłający oraz, oczywiście, Komisja (15) umieściły jednak na pierwszym planie przepisy prawa celnego. Rozpocznę zatem od nich i ich roli jako „kontekstu”.

a) System VAT i system celny

34.

Praktyka krajowa, której zgodnie z dyrektywą 2006/112 jest przedmiotem sporu w niniejszej sprawie, odwołuje się do dwóch pojęć wstawiennych dla prawa celnego:

—

pojęcia „rzeczy osobistych” zawartego w konwencji dotyczącej ułatwień celnych dla turystyki sporządzonej w Nowym Jorku w dniu 4 czerwca 1954 r. wraz z protokołem dodatkowym (16);

—

pojęcia „bagażu” zawartego w rozporządzeniu delegowanym wydanym w celu uszczegółowienia kodeksu celnego Unii (17).

35.

Już na wstępie należy wyjaśnić, że Unia Europejska nie jest stroną konwencji nowojorskiej z 1954 r., a konwencja ta nie wiąże obecnie wszystkich państw członkowskich.

36.

Natomiast decyzją Rady z dnia 15 marca 1993 r. konwencja w sprawie odprawy czasowej, przyjęta w Stambule w dniu 26 lipca 1990 r., została zatwierdzona w imieniu (ówczesnej)

Wspólnoty oraz, z pewnymi zastrzeżeniami, przyjeto za czynniki do niej (18). Przywołana konwencja odzwierciedla, aczkolwiek nie w pełni, konwencję nowojorską.

37.

Nie muszę jednak analizować, które aspekty przywołanej konwencji i rozporządzenia delegowanego mogłyby mieć znaczenie w niniejszej sprawie.

38.

Oczywiście istnieje ścisły związek pomiędzy przepisami celnymi a przepisami regulującymi VAT, który ma, między innymi, ułatwiać skoordynowane zarządzanie podatkami. Samo istnienie tego związku nie pozwala jednak na przyjęcie założeń sądu odsyłającego, które Trybunał odrzucił w innych wyrokach „ze względu na różnice pomiędzy strukturą, przedmiotem i celami tego systemu [VAT] i wspólnotowego systemu pobierania opłat celnych” (19).

39.

Różnice te ilustruje analiza pojęcia bagażu osobistego podróżnego w obu tych systemach.

—

Z punktu widzenia przepisów celnych pojęcie bagażu osobistego podróżnego odwołuje się do transgranicznego przewozu wszelkich towarów niezależnie od ich charakteru. Każdy składowik bagażu podlega przepisom celnym. Kwestia przewozu towaru w celach handlowych lub niehandlowych (jak również inne czynniki, takie jak ilość lub waga towaru) może mieć znaczenie w późniejszym etapie podczas dokonywania wyboru właściwej procedury celnej (20).

—

Natomiast zwolnienie z VAT w przypadku towarów przywożonych przez podróżnych z państw trzecich jest wyrażone i od początku uzależnione od niehandlowego charakteru tego przywozu. Jak stanowi art. 4 dyrektywy 2007/74/WE (21): „[p]aństwa członkowskie zwalniają, przy zastosowaniu progów pieniężnych lub ograniczeń ilościowych, towary przywożone w bagażu osobistym podróżnych z VAT i akcyzy, pod warunkiem że przywóz taki nie ma charakteru handlowego” (22).

40.

W niniejszej sprawie należy wyznaczyć, czy warunek, o którym mowa w poprzednim punkcie (brak handlowego charakteru), ma znaczenie nie tylko w odniesieniu do zwolnienia z VAT w przypadku przywozu towarów, lecz również w przypadku dostawy towarów wywożonych poza Unię Europejską w bagażu osobistym podróżnych.

41.

Analiza genezy i ewolucji przepisów wspólnotowych w zakresie VAT (do wejścia w życie art. 147 dyrektywy 2006/112) oraz ich związek z przepisami poprzedzającymi dyrektywą 2007/74 pozwala mi bronić tezy, iż to system przepisów dotyczących VAT, a nie system przepisów celnych, stanowi właściwy kontekst dla rozwiązania problemów interpretacyjnych (23).

42.

To wyznaczyć kryterium należy zresztą u podstaw orzecznictwa Trybunału w tym zakresie: wykadni

zwolnie? z podatku VAT nale?y dokonywa? „w ogólnym kontekście wspólnego systemu podatku VAT” (24).

b) Wcześniejsze uregulowania. Dyrektywa 69/169/EWG (25)

1) Zwolnienie z nale?ności celnych przywozowych

43.

W celu okre?lenia zakresu zastosowania art. 147 dyrektywy 2006/112 nale?y cofn?? si? do pocz?tków harmonizacji podatków obrotowych stosowanych w odniesieniu do przywozu towarów w mi?dzynarodowym ruchu pasa?erskim (dyrektywa 69/169).

44.

W dyrektywie 69/169 przyj?to za punkt wyj?cia ówczesny stan rzeczy w zakresie harmonizacji podatków po?rednich, przypominaj?c, ?e dopóki nie zostan? poczynione dalsze post?py w zakresie owej harmonizacji, utrzymane zostan? opodatkowanie przywozu i zwolnienia dotycz?ce wywozu w wymianie handlowej pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi (26).

45.

W celu promowania „wiad[omo?ci] istnienia wspólnego rynku” (27) w dyrektywie 69/169 dokonano harmonizacji przepisów prawa w przedmiocie zwolnie? z podatków obrotowych w odniesieniu do okre?lonych towarów przywo?onych przez podró?nych. Towary te zosta?y nabyte w pa?stwach wyj?cia, gdzie podlega?y opodatkowaniu, zatem zaniechanie przez pa?stwo wej?cia poboru podatków obrotowych zapobiega?o podwójnemu opodatkowaniu. Nie mia?o to jednak na celu wprowadzenia ca?kowitego braku opodatkowania (28).

46.

Przywóz uprawniaj?cy do zwolnienia mia? obejmowa? towary o charakterze niehandlowym znajduj?ce si? w бага?u osobistym podró?nych, których ??czna warto?? nie przekracza okre?lonej kwoty (29).

47.

W art. 3 dyrektywy 69/169 zdefiniowano przywóz pozbawiony charakteru handlowego jako odbywaj?cy si? okazjonalnie i obejmuj?cy wy??cznie rzeczy przeznaczone do u?ytku osobistego lub do u?ytku rodziny podró?nych lub rzeczy przeznaczone na prezent, przy czym rodzaj i ilo?? tych przedmiotów nie mo?e wskazywa? na to, ?e s? one przywo?one w celach handlowych.

2) Zwolnienia zwi?zane z wywozem. Niehandlowy charakter wywozu

48.

Zwolnienia zwi?zane z przywozem stosowane w wymianie transgranicznej nie powinny prowadzi? do ca?kowitego braku opodatkowania. Z tego wzgl?du art. 6 dyrektywy 69/169, w swoim pierwotnym brzmieniu, nak?ada? na pa?stwa cz?onkowskie obowi?zek podj?cia ?rodków w celu unikni?cia zwolnie? z tytu?u dostaw dla podró?nych, których siedziba, miejsce sta?ego zamieszkania lub miejsce pracy znajduj? si? w pa?stwie cz?onkowskim i którzy korzystaj? ju? ze zwolnie? zwi?zanych z przywozem.

49.

Zakaz stosowania zwolnień przy wywozie był stopniowo liberalizowany z uwagi na związane z tym problemy techniczne oraz potrzebę unikania podwójnego opodatkowania (30). Artykuł 6 dyrektywy 69/169 został zmieniony, w zakresie, w jakim ma to znaczenie dla niniejszej sprawy, dyrektyw 72/230/EWG (31), która umożliwiła państwom członkowskim, w określonych przypadkach i w odniesieniu do towarów sprzedawanych detalicznie, wprowadzanie zwolnień w zakresie podatków obrotowych dla towarów przewożonych w bagażu osobistym podróży wyjeżdżających z państwa członkowskiego.

50.

W przypadku osób zamieszkanych w innym państwie członkowskim zwolnienie mogło być stosowane od określonej kwoty, która w każdym wypadku była wyższa niż kwota zwolnienia określona zgodnie z tą dyrektywą dla przywozu w ramach wewnątrzwspólnotowego ruchu podróży. W odniesieniu do osób zamieszkanych poza Wspólnotą do państw członkowskich należało ustalenie dolnego limitu tej kwoty.

51.

Pomimo braku wyraźnego odniesienia do niehandlowego charakteru wywozu z kontekstu art. 6 dyrektywy 69/169 należy wnioskować, że przepis ten miał zastosowanie wyłącznie do wywozów o charakterze niehandlowym zdefiniowanych w art. 3 tej dyrektywy.

3) Uchylenie art. 6 dyrektywy 69/169 i późniejsze zmiany

52.

W 1977 r. przyjęto szóstą dyrektywę, w której w tytule X uregulowano kwestie zwolnienia z podatku. W jego ramach art. 15 ust. 2 przewidywało zwolnienie w przypadku transakcji wywozu oraz transakcji podobnych do wywozu. Nie przewidziano żadnego szczególnego uregulowania w odniesieniu do przewożenia towarów w bagażu osobistym podróży.

53.

Zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy zwolnienia z VAT w przypadku przywozu towarów w dalszym ciągu regulowane były przez przepisy dyrektywy 69/169.

54.

Artykuł 6 dyrektywy 69/169 został uchylony z dniem 1 stycznia 1993 r. na podstawie art. 1 ust. 25 dyrektywy 92/111/EWG (32).

55.

Dyrektywa 92/111 wprowadziła do art. 15 szóstej dyrektywy dodatkowy ustęp regulujący system stosowany w odniesieniu do podróży, zgodnie z którym Komisja została zobowiązana do przedstawienia Radzie propozycji w zakresie zastosowania zwolnienia dotyczącego dostaw towarów sprzedawanych detalicznie i przewożonych w bagażu osobistym podróży.

56.

W przyjętym w konsekwencji (w drodze dyrektywy 95/7/WE (33)) nowym brzmieniu art. 15 treść ust. 2 była praktycznie identyczna z treścią art. 147 obecnej dyrektywy 2006/112. Nie było tam

zatem odniesienia do „niehandlowego charakteru”, które występowało w dyrektywie 69/169 i które zachowano obecnie w dyrektywie 2007/74 (która zastąpiła dyrektywę 69/169 w odniesieniu do zwolnień stosowanych w przypadku przywozu towarów z państw trzecich).

57.

Pomimo tego milczenia nic w procesie legislacyjnym, który doprowadził do przyjęcia art. 15 ust. 2 szóstej dyrektywy, w brzmieniu z 1995 r., nie wskazuje na to, aby zamierzano rozszerzyć zwolnienie poprzez objęcie nim dostaw towarów (które miały być przewożone w bagażu osobistym podróżnego) przeznaczonych do odsprzedaży. Uważam, że tego rodzaju zmiana powinna być dokonana w sposób wyraźny i nie można wyciągać wniosków o jej istnieniu jedynie w oparciu o pominięcie.

58.

Przepis ten zachował ponadto związek z dyrektywą 69/169:

—

po pierwsze, w zakresie obliczenia całkowitej wartości wywozu w walucie krajowej zawiera on odwołanie do art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/169;

—

po drugie, wartości minimalna uprawniająca do zwolnienia przewidzianego w art. 15 ust. 2 szóstej dyrektywy oraz wartość maksymalna uprawniająca do skorzystania ze zwolnienia przy przywozie towarów w bagażu osobistym podróżnego przybywającego do Wspólnoty z państwa trzeciego zgodnie z dyrektywą 69/169 zostały ustalone w tej samej wysokości (34).

59.

Podsumowując, art. 15 ust. 2 szóstej dyrektywy należy rozumieć w ten sposób, że ma on zastosowanie jedynie do dostaw towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnego, które nie są przeznaczone do dalszej sprzedaży. Zachowano w ten sposób paralelizm względem warunków pozwalających na skorzystanie ze zwolnienia w przypadku przywozu towarów w bagażu osobistym podróżnych przybywających z państw trzecich.

c) Od szóstej dyrektywy do dyrektywy 2006/112

60.

Treść art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy 2006/112 jest tożsama z treścią art. 15 ust. 2 szóstej dyrektywy (35). Przedstawione powyżej argumenty potwierdzają, iż to właśnie obowiązywała dyrektywa, a nie uregulowanie celne, stanowi właściwy kontekst dla określenia zakresu zwolnienia przy przywozie towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnego.

61.

Artykuł 147 dyrektywy 2006/112 nie jest przepisem odosobnionym, lecz – jak już wskazałem – reguluje on szczególny przypadek zwolnienia w odniesieniu do „wywozu pośredniego” (36), o którym mowa w art. 146 ust. 1 lit. b).

62.

Chociaż faktycznie można by z tego względu wstąpić zażalenie, że oba te przepisy regulują

dostawy towarów w celu ich wywozu niezależnie od (handlowego lub niehandlowego) charakteru tych towarów, to jednak uważam, iż tak nie jest.

63.

Po pierwsze, w trakcie prac nad projektem dyrektywy 2006/112 nie odniesiono się do miejsca przeznaczenia towarów wywozonych w bagażu osobistym podróżnych. Z tego względu oraz z uwagi na to, iż chodzi o powtórzenie wcześniejszego uregulowania, wnioskuję, że podtrzymano wcześniejsze założenia (37).

64.

Po drugie, zważywszy na przesłanki określone w art. 147 dyrektywy 2006/112, przepis ten odwołuje się do sytuacji charakteryzującej się określonymi elementami podmiotowymi (dotyczącymi podróżnego) i przedmiotowymi (dotyczącymi podróży i towarów), które nie odpowiadają pojęciu wywozu w celach handlowych:

—

w odniesieniu do podróżnego wymóg przedstawienia dowodu (dokumentu tożsamości lub równoważnego) posiadania miejsca zamieszkania poza Unią Europejską wskazuje, iż chodzi o osobę fizyczną;

—

wymóg wskazania miejsca zamieszkania lub miejsca zwykłego pobytu podróżnego poza terytorium Unii wskazuje, iż chodzi tutaj o podmiot niegospodarczy (prawdopodobnie, ale nie wyłącznie, o turystę) (38);

—

założenie, że osoba ta może przemieszczać się na terytorium Unii (39), oraz maksymalny termin trzech miesięcy od dostawy towaru, po upływie którego wygasa uprawnienie do zwolnienia (40), potwierdzają to stanowisko (że chodzi o osobę podróżującą okazjonalnie);

—

jeżeli podróżny zamierza skorzystać ze zwolnienia, może zadeklarować przedmioty w ograniczonej objętości i liczbie, ponieważ musi on przewozić je ze sobą w trakcie swego przemieszczania się na terytorium Unii Europejskiej do czasu jego opuszczenia;

—

konieczne jest, aby łączna wartość towarów przekraczała określony kwotę (aczkolwiek państwa członkowskie mogą ją obniżyć). Niewielka wysokość kwoty ustalonej w dyrektywie 2006/112, jak również sam fakt jej ustalenia (41) potwierdzają, iż cel wywozu nie ma charakteru handlowego.

65.

Stanowisko to potwierdza również czas i forma dokonywania zwolnienia. Właśnie dlatego, że typowy przypadek, w którym ma zastosowanie art. 147, dotyczy towarów podróżnego o charakterze niehandlowym przeznaczonych do użytku własnego, nie można wykluczyć, że podróżny używa tych towarów w czasie, kiedy znajduje się na terytorium Unii, co oznacza, że tu powinien zapłacić VAT. Zwolnienia nie dokonuje się zatem w chwili nabycia przedmiotu, lecz

póŃniej, w formie zwrotu VAT po udowodnieniu, Ńe towar opuŃci? terytorium Unii.

2. Wyk?adnia celowo?ciowa

66.

Artyku? 147 stanowi wspóln? podstaw? teoretyczn? zwolnienia w przypadku wywozu: poniewa? VAT jest podatkiem od konsumpcji w ramach danej jurysdykcji podatkowej, a towary wywo?one s? konsumowane poza t? jurysdykcj?, nie powinien on mie? zastosowania do dostaw tych towarów (42). Unika si? w ten sposób podwójnego opodatkowania.

67.

Mo?na by doda?, Ńe art. 147 dyrektywy 2006/112 s?u?y tak?e osi?gni?ciu innego szczególnego celu zwi?zanego z przyznanym pa?stwom cz?onkowskim uprawnieniem do zwolnienia z podatku dostaw towarów o ??cznej warto?ci ni?szej od przewidzianej w tym przepisie.

68.

Dzi?ki temu uprawnieniu pa?stwa cz?onkowskie, które s? tym zainteresowane, mog? odst?pi? od pobierania podatku VAT przy zakupach o niewielkiej warto?ci, zach?caj?c do zakupów poprzez poszerzenie zakresu produktów, do których ma zastosowanie zwrot VAT.

69.

W zakresie, w jakim cel ten wi??e si? zwykle z promocj? turystyki, wzmacnia on argument, i? „baga? osobisty podró?nego”, o którym mowa w art. 147 dyrektywy 2006/112, nie obejmuje towarów wywo?onych w celu odsprzeda?y.

70.

Inna wyk?adnia, która prowadzi?aby do obj?cia zwolnieniem przewidzianym dla dostaw towarów przewo?onych w бага?u osobistym podró?nych równie? wywozu towarów w celu ich pó?niejszej odsprzeda?y, podwa?a?aby sam? zasadno?? ustanowienia szczególnego systemu, o którym mowa w art. 147 dyrektywy 2006/112.

71.

Wprowadzenie odr?bnego uregulowania obejmuj?cego zwolnienie dostaw towarów przewo?onych w бага?u osobistym podró?nego ?wiadczy o ?wiadomej decyzji prawodawcy Unii, któremu nie chodzi?o o ujednolicenie, lecz o wyra?ne odró?nienie jego elementów normatywnych od elementów normatywnych uregulowania maj?cego zastosowanie do zwyk?ego wywozu w celu odsprzeda?y. Ka?de z tych uregulowa? s?u?y realizacji innego celu.

72.

Wyk?adnia przeciwna stworzy?aby z art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy 2006/112 przepisy alternatywne, co mia?oby konsekwencje dla kwestii potwierdzenia opuszczenia przez towary terytorium Unii oraz kontroli wywozu.

73.

Wreszcie, aby ustali? dla celów zwolnienia, czy dany wywóz towarów ma charakter handlowy, proponuj? odwo?a? si? (mutatis mutandis) do zawartego w art. 6 dyrektywy 2007/74 kryterium dotycz?cego zwolnienia z tytu?u przywozu towarów przez podró?nych pochodz?cych z pa?stw

trzecich. Zgodnie z tym kryterium charakteru handlowego pozbawiony jest okazjonalny wywóz towarów przeznaczonych do użytku własnego lub rodzinnego albo mających stanowić prezenty. Ani rodzaj tych towarów, ani ich ilość nie może prowadzić do powstania wątpliwości co do tego, że ich wywóz nie ma handlowego charakteru.

V. Wnioski

74.

Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję zatem Trybunałowi, by na pytania przedstawione przez Szegedi Törvényszék (sąd w Segedynie, Węgry) odpowiedział następująco:

—

Pojęcie „bagażu osobistego podróżnych”, zawarte w art. 147 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, należy interpretować nie tylko w świetle powszechnie przyjętego znaczenia wyrażenia, lecz również w świetle kontekstu, w jakim jest ono używane, oraz zamierzonych celów przepisów regulujących ten podatek.

—

Konwencja dotycząca ułatwień celnych dla turystyki sporządzona w Nowym Jorku w dniu 4 czerwca 1954 r. wraz z protokołem dodatkowym ani art. 1 pkt 5 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego nie stanowi kontekstu, w którym należy dokonywać wykładni art. 147 dyrektywy 2006/112.

—

Zwolnienie z podatku od wartości dodanej dostaw towarów wywozonych poza Unię Europejską w bagażu osobistym podróżnych w rozumieniu art. 147 dyrektywy 2006/112 uzależnione jest między innymi od niehandlowego charakteru tego wywozu.

(1) Język oryginału: hiszpański.

(2) Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

(3) We wcześniejszych sprawach kwestia ta była rozpatrywana z innych punktów widzenia. Wyroki: z dnia 9 czerwca 1992 r., Komisja/Hiszpania, C-96/91, EU:C:1992:253; z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105; z dnia 28 lutego 2018 r., Piekowski, C-307/16, EU:C:2018:124.

(4) Ustawa CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej (zwana dalej „ustawą o VAT”).

(5) Bakati Plus w swoich uwagach kwestionuje ten opis i przedstawia dane uzupełniające. Jednakże, jak przypomina Trybunał w wyroku z dnia 2 kwietnia 2020 r., Coty Germany, C-567/18, EU:C:2020:267, pkt 22, „[p]onieważ sąd odsyłający jest wyraźnie wyciągi do ustalenia i oceny stanu faktycznego w zawisłym przed nim sporze, Trybunał powinien co do zasady ograniczyć swoje badanie do tych elementów oceny, które sąd odsyłający postanowił mu przedstawić, a zatem kierować się sytuacją, którą sąd ten uważa za wykazaną”.

(6) Sąd administracyjny i pracy w Segedynie, Węgry.

(7) Dz.U. 2015, L 343, s. 1, zwanego dalej „rozporządzeniem delegowanym”.

(8) Zgodnie z art. 131 dyrektywy 2006/112 „[z]wolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 [tytułu IX] 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”. Wyróżnienie własne.

(9) Wyrok z dnia 18 października 2007 r., Navicom, C-97/06, EU:C:2007:609, pkt 20. Analizowano w nim szósty dyrektyw Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, wyd. spec. w j. z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwaną dalej „szóstą dyrektywą”), która bezpośrednio poprzedzała obecną dyrektywę i której wykadni naley przejść w niniejszej sprawie (z pewnymi wyjątkami, które nie mają dla niej znaczenia). W przedmiocie związku pomiędzy tymi dwiema dyrektywami zob. motywy 1 i 3 dyrektywy 2006/112.

(10) Ibidem, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo.

(11) Wyrok z dnia 26 maja 2016 r., Envirotec Denmark, C-550/14, EU:C:2016:354, pkt 27.

(12) Ibidem.

(13) Jest to w istocie wykadnia proponowana przez Komisję, w przedmiocie której sąd odsyła jący powziąć wątpliwości.

(14) W przedmiocie pojęcia „bagażu towarzyszącego” zob. przypis 22 poniżej.

(15) Punkt 45 i następnę przedstawionych przez tę instytucję uwag. Rząd węgierski również podziela to stanowisko, aczkolwiek z pewnymi zastrzeżeniami.

(16) Zwanej dalej „konwencją nowojorską z 1954 r.”. Konwencja ta wiąże Węgry. Zgodnie z art. 2 tej konwencji pojęcie „rzeczy osobistych” oznacza „wszelkiego rodzaju odzież i inne artykuły, zarówno nowe, jak i używane, których turysta może osobiście potrzebować w rozsydnych granicach, biorąc pod uwagę wszelkie okoliczności jego przyjazdu, lecz wykluczając wszelkie towary przywożone dla celów handlowych”.

(17) Zgodnie z art. 1 ust. 5 rozporządzenia delegowanego pojęcie „bagażu” oznacza „wszelkie towary przewożone jakimkolwiek rodzkiem transportu w związku z podróżą osoby fizycznej”.

(18) Decyzja Rady 93/329/EWG dotycząca zawarcia Konwencji w sprawie odprawy czasowej oraz przyjmująca jej załączniki (Dz.U. 1993, L 130, s. 1; wyd. spec. w j. z. polskim, rozdz. 2, t. 5, s. 3).

(19) Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 28. Odniosłem się do dwoistości tych systemów w opiniach przedstawionych w dniu 12 stycznia 2016 r. w sprawach połączonych Eurogate Distribution i DHL Hub Leipzig, C-226/14 i C- 228/14, EU:C:2016:1, pkt 91, oraz w dniu 13 grudnia 2016 r. w sprawie Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2016:944, pkt 66.

(20) Ma to miejsce w przypadku statusu celnego [art. 119 ust. 3 lit. f) rozporządzenia

delegowanego] lub objęcia towarów określonych procedur wynikających ze zgłoszenia celnego [art. 135 ust. 1 lit. b) oraz art. 137 ust. 1 lit. b) rozporządzenia delegowanego].

(21) Dyrektywy Rady z dnia 20 grudnia 2007 r. w sprawie zwolnienia towarów przywożonych przez osoby podróżujące z państw trzecich z podatku od wartości dodanej i akcyzy (Dz.U. 2007, L 346, s. 6, zwanej dalej „dyrektywą 2007/74”).

(22) Nie zmienia tego okoliczności, iż zgodnie z art. 5 tej dyrektywy pojęcie „bagażu osobistego” odwołuje się do przedmiotów przedstawianych przez podróżnego organom celnym. Zgodnie z tym przepisem „za bagaż osobisty uważa się całość bagażu, który podróżny może przedstawić organom celnym w momencie przybycia, jak również bagaż przedstawiany w późniejszym terminie tym samym organom, pod warunkiem posiadania dowodu, że bagaż został zarejestrowany jako bagaż towarzyszący przez przedsiębiorstwo odpowiedzialne za jego przewóz w momencie rozpoczęcia podróży”.

(23) Nie oznacza to, że nie można przywożać pewnych elementów systemu przepisów celnych dla potwierdzenia wykazania przepisów dotyczących VAT, której wynik jest zbitej z wykazania przepisów celnych.

(24) Wyrok z dnia 18 października 2007 r., Navicom, C-97/06, EU:C:2007:609, pkt 20.

(25) Dyrektywa Rady z dnia 28 maja 1969 r. w sprawie harmonizacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do zwolnienia z podatku obrotowego i podatku akcyzowego towarów przywożonych w międzynarodowym ruchu pasażerskim (Dz.U. 1969, L 133, s. 6; wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 8).

(26) Motyw pierwszy.

(27) Motyw drugi.

(28) Motyw czwarty.

(29) Artykuł 1 ust. 1 w odniesieniu do podróżnych z państw trzecich oraz art. 2 ust. 1 w odniesieniu do podróżnych wewnątrzspółnotowych.

(30) W taki sposób zostało to wyjaśnione w wyroku z dnia 9 czerwca 1992 r., Komisja/Hispania, C-96/91, EU:C:1992:253, pkt 5.

(31) Druga dyrektywa Rady z dnia 12 czerwca 1972 r. w sprawie harmonizacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do zasad dotyczących podatku obrotowego i podatku akcyzowego stosowanych w międzynarodowym ruchu pasażerskim (Dz.U. 1972, L 139, s. 28; wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 18).

(32) Dyrektywa Rady z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą zmiany upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1992, L 384, s. 47; wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 224).

(33) Dyrektywa Rady z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą nowe zmiany upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. 1995, L 102, s. 18; wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 274).

(34) W kwocie 175 ECU. Ta sytuacja nie ma obecnie miejsca, ponieważ kwota maksymalna uprawniająca do skorzystania ze zwolnienia przy przywozie towarów wynosi, zgodnie z art. 7

dyrektywy 2007/74, 300 EUR (lub 430 EUR w zależności od rodzaju transportu), a dolna granica wartości dostaw umożliwiająca skorzystanie ze zwolnienia przy wywozie wynosi, zgodnie z art. 147 dyrektywy 2006/112, 175 EUR, przy czym kwota ta może zostać zmniejszona przez państwa członkowskie.

(35) Zobacz tabelę korelacji załączoną do dyrektywy 2006/112.

(36) Osoba, która wysyła lub transportuje towary, jest ich nabywcą bądź osobą trzecią działającą w jego imieniu, w przeciwieństwie do wywozu bezpośredniego, o którym mowa w art. 146 ust. 1 lit. a), gdzie towary są wysyłane lub transportowane przez zbywcę lub osobą trzecią działającą w jego imieniu.

(37) Zgodnie z wyjaśnieniami, które przedstawiłem w przedmiocie związku pomiędzy obecną dyrektywą a dyrektywą poprzednią: zob. przypis 9 powyżej.

(38) Innym przykładem może być członek załogi samolotu lub statku wycieczkowego, student lub imigrant pochodzący z państwa trzeciego w odniesieniu do towarów nabytych w okresie trzech miesięcy przed opuszczeniem terytorium Unii.

(39) Jak już wskazałem, źródłem ostatniego akapitu art. 147 ust. 2 dyrektywy 2006/112 jest nowelizacja szóstej dyrektywy dokonana przez dyrektywę 95/7. W dokumencie Komisji z dnia 2 marca 1992 r. tak wyjaśniono cel tego ustępu: ułatwienie odprawy celnej podróży, którzy po nabyciu towaru w jednym państwie członkowskim opuszczają terytorium Wspólnoty w innym państwie członkowskim, dokonując formalności związanych ze zwrotem VAT. Wniosek opublikowany tydzień później w Dzienniku Urzędowym [(COM(94) 58 wersja ostateczna, Dz.U. 1994, C 107, s. 7)] nie zawiera tego wyjaśnienia.

(40) Nie istnieje wymóg minimalnego okresu. W odniesieniu do zwolnień związanych z przywozem Trybunał uznał za nieistotny bardzo krótki czas trwania podróży oraz związane z tym odróżnianie a priori dla celów skorzystania ze zwolnienia podróży „autentycznych” od „podatkowych” (wyrok z dnia 12 czerwca 1980 r., Komisja/Irlandia, C-158/88, EU:C:1990:242). Uważam, że rozstrzygnięcie to można zastosować do zwolnienia analizowanego w niniejszej sprawie.

(41) Kiedy znika cel w postaci uniknięcia braku opodatkowania po zrównaniu maksymalnej wartości stosowanej przy zwolnieniu z VAT i wartości minimalnej mającej zastosowanie przy zwolnieniu z tytułu wywozu towaru (przypis 34 powyżej), ustalenie kwoty minimalnej uzasadnione jest uproszczeniem procedury administracyjnej. Chodzi bowiem o uniknięcie sytuacji, kiedy koszty zarządzania podatkiem byłyby nieproporcjonalne do jego wysokości. Zobacz analogicznie wyrok z dnia 2 lipca 2009 r., Har Vaessen Douane Service, C-7/08, EU:C:2009:417, pkt 35.

(42) Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 23; z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 20.