



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 17 grudnia 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienia w eksporcie – Artykuł 146 ust. 1 lit. b) – Towary wysyłane lub transportowane poza terytorium Unii Europejskiej przez nabywcę niemającego siedziby na terytorium danego państwa członkowskiego – Artykuł 147 – „Towary przewożone w bagażu osobistym podróżnych” niemających siedziby w Unii – Pojęcie – Towary, które faktycznie opuściły terytorium Unii – Dowód – Odmowa zwolnienia w eksporcie – Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności – Oszustwo

W sprawie C-656/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Segedynie, Węgry) postanowieniem z dnia 22 sierpnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 września 2019 r., w postępowaniu:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos i I. Jarukaitis (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. – A. Hajós, A.I. Dobos i L. Horváth, ügyvédek,
- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i G. Koós, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Havas, L. Lozano Palacios i F. Clotuche-Duvieusart, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: węgierski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lipca 2020 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 146 i 147 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”), jak również zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (zwaną dalej „Bakati”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry, zwaną dalej „dyrekcją ds. odwołań”) w przedmiocie decyzji odmawiającej zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) przewidzianego dla towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych.
- 3 Od dnia 1 kwietnia 2020 r. spór ten należy do właściwości Szegedi Törvényszék (sądu w Segedynie, Węgry), o czym sąd ten poinformował Trybunał, nie cofając jednak pytań skierowanych przez Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Segedynie, Węgry).

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

- 4 Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:
„Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.
- 5 Tytuł IX tej dyrektywy dotyczy zwolnień. Jego rozdział 1 składa się wyłącznie z art. 131 wspomnianej dyrektywy, który stanowi:
„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 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”.
- 6 Rozdział 6 tego tytułu IX jest zatytułowany „Zwolnienia w eksporcie” i zawiera art. 146 i 147 tej dyrektywy. Zgodnie z jej art. 146 ust. 1 lit. b):
„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”.

7 Artykuł 147 dyrektywy VAT 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 [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 [...]

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 zwykle miejsce pobytu nie znajduje się na terytorium Wspólnoty. W takim przypadku przez »stałe miejsce zamieszkania lub zwykle 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.

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

[...]”.

8 Tytuł XI tej dyrektywy obejmuje »[o]bowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami«. W rozdziale 7 tego tytułu XI, zatytułowanym »Przepisy różne«, znajduje się art. 273 tej dyrektywy, który w akapicie pierwszym stanowi:

„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 prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Rozporządzenie delegowane (UE) 2015/2446

9 Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.U. 2015, L 343, s. 1), w art. 1 zawiera definicje służące wykonaniu tego rozporządzenia delegowanego.

10 Zgodnie z art. 1 pkt 5 pojęcie »bagażu« oznacza »wszelkie towary przewożone jakimkolwiek środkiem transportu w związku z podróżą osoby fizycznej».

Prawo węgierskie

- 11 Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawa CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej, zwana dalej „ustawą o VAT”) w § 98 stanowi:

„1. Dostawy towarów wysyłanych drogą pocztową lub przewożonych z terytorium kraju do innego państwa poza terytorium Wspólnoty są zwolnione z podatku, pod warunkiem że wysyłka 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.

2. Ustęp 1 stosuje się, jeżeli spełnione zostaną następujące warunki:

- a) organ dokonujący zwolnienia towarów do wywozu z terytorium Wspólnoty powinien poświadczyć, że opuściły one to terytorium w chwili dostawy lub najpóźniej w terminie 90 dni następujących po dniu realizacji dostawy [...]

[...]

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.

[...]”.

- 12 Paragraf 99 ustawy o VAT ma następujące brzmienie:

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

- a) wartość dostawy wraz z podatkiem przewyższa kwotę stanowiącą równowartość 175 EUR;
- b) zagraniczny podróżny udowodni swój status w oparciu o służące identyfikacji jego osoby dokumenty podróży 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 potwierdzenia 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.

2. Aby móc skorzystać ze zwolnienia, sprzedawca towarów oprócz wystawienia faktury musi wypełnić formularz wniosku o zwrot podatku na wniosek zagranicznego podróżnego. [...] Formularz wniosku o zwrot podatku jest sporządzany w trzech egzemplarzach przez sprzedawcę towarów, który przekazuje podróżnemu dwa pierwsze egzemplarze i zachowuje trzeci egzemplarz w swojej własnej dokumentacji księgowej.

3. Jeżeli organ celny zaświadcza o wyprowadzeniu towarów, o którym mowa w ust. 1 lit. c), odbiera od podróżnego drugi egzemplarz formularza wniosku o zwrot podatku opatrzonego potwierdzeniem i pieczęcią.

4. Zwolnienie z podatku jest uzależnione od spełnienia warunku:

- a) że sprzedawca towarów jest w posiadaniu pierwszego egzemplarza formularza wniosku o zwrot podatku opatrzonego potwierdzeniem i pieczęcią, o którym mowa w ust. 1 lit. c), oraz
- b) jeżeli podatek został pobrany w momencie dostawy towarów, że sprzedawca zwraca VAT zagranicznemu podróżnemu zgodnie z ust. 5–8.

[...]

6. W celu uzyskania zwrotu podatku zagraniczny podróżny lub jego pełnomocnik:

- a) przekazuje sprzedawcy towarów pierwszy egzemplarz opatrzony potwierdzeniem i pieczęcią zgodnie z ust. 1 lit. c) formularza wniosku o zwrot podatku; oraz
- b) przedstawia sprzedawcy towarów oryginalny egzemplarz faktury poświadczający dostawę towarów.

[...]

9. W przypadku gdy podatek został zafakturowany zgodnie z ust. 4 lit. b) i sprzedający towary uprzednio go określił i zadeklarował jako podatek podlegający zapłacie, ma on prawo [...] do obniżenia podatku należnego [...] o kwotę zwróconego podatku, pod warunkiem że kwota ta zostanie odrębnie wskazana w dokumentach rachunkowych.

[...]”.

- 13 Paragraf 259 pkt 10 ustawy o VAT definiuje pojęcie „zagranicznego podróżnego” jako „osobę fizyczną, która nie jest obywatelem państwa członkowskiego [...] ani nie posiada prawa stałego pobytu w państwie członkowskim [...] oraz osobę, która jest obywatelem państwa członkowskiego [...], lecz posiada miejsce zamieszkania poza terytorium Wspólnoty”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 14 Do kwietnia 2015 r. Bakati prowadziła handel hurtowy roślinami ozdobnymi. Następnie skupiła się ona na handlu detalicznym poza siecią sklepową. Od 2015 r. jej roczny obrót znacznie wzrósł z 50 mln HUF (forintów węgierskich) (około 140 000 EUR) do 1 mld HUF (około 2 784 000 EUR). W 2016 r. jej działalność polegała w 95% na dostawach do dwudziestu osób będących członkami trzech rodzin, dużych ilości produktów spożywczych, kosmetyków i środków czystości. Zakupy te były dokonywane telefonicznie i odbyły się kilkaset razy.
- 15 Dane towary były przewożone na rachunek Bakati z jej magazynu położonego w Segedynie (Węgry) do magazynu wynajętego przez nabywców w Tompie (Węgry) w pobliżu granicy serbsko-węgierskiej, gdzie faktury i formularze wniosku o zwrot VAT dla zagranicznych podróżnych, sporządzane przez Bakati na podstawie informacji dostarczonych przez tych nabywców, były przekazywane wraz z danymi towarami w zamian za cenę zakupu. Owi nabywcy transportowali te towary do Serbii prywatnym samochodem jako bagaż osobisty. Korzystali oni ze zwolnienia z VAT przewidzianego dla towarów przewożonych w bagażach osobistych zagranicznych, podróżnych, odsyłając do Bakati egzemplarz formularza wniosku o zwrot VAT zatwierdzonego przez organ celny wyprawienia towarów, wskazujący, że towary opuściły terytorium Unii Europejskiej w Tompie. Przy odbiorze tego formularza Bakati zwracała im VAT, który zapłacili przy zakupie.

- 16 W deklaracjach VAT za rok 2016 i zgodnie z § 99 ust. 9 ustawy o VAT Bakati wykazała jako kwotę podlegającą odliczeniu od podatku podlegającego zapłacie VAT zwrócony tym samym nabywcom na łączną kwotę 339 788 000 HUF (około 946 000 EUR).
- 17 W trakcie przeprowadzania kontroli podatkowej Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (dyrekcja ds. podatków i celi prowincji Csongrád, Węgry) stwierdziła, że sporne nabycia wykraczają poza zakres potrzeb osobistych i użytku rodzinnego nabywców oraz że zostały one dokonane w celu odsprzedaży nabytych towarów. Zdaniem tego organu wyklucza to, by towary te mogły stanowić bagaż osobisty w rozumieniu właściwych przepisów. Organ ten uznał również, że Bakati nie mogła skorzystać ze zwolnienia z VAT w eksporcie, ponieważ spółka ta nie wszczęła procedury opuszczenia obszaru celnego przez te towary i nie posiadała niezbędnych w tym celu dokumentów. W konsekwencji decyzją z dnia 27 czerwca 2018 r. zażądał on od Bakati zapłaty różnicy VAT w wysokości 340 598 000 HUF (około 948 200 EUR), powiększonej o grzywnę podatkową w wysokości 163 261 000 HUF (około 454 500 EUR) oraz odsetki za zwłokę w wysokości 7 184 000 HUF (około 20 000 EUR).
- 18 Ponieważ decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją dyrekcji ds. odwołań z dnia 31 października 2018 r., Bakati wniosła do Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i pracy w Segedynie) skargę o uchylenie tej ostatniej decyzji.
- 19 Na poparcie tego zarzutu Bakati podnosi w szczególności, że w braku definicji pojęć „bagażu osobistego” lub „podróży” w prawie podatkowym organ celny nie może odmówić zatwierdzenia formularza dla produktów, które opuściły terytorium Węgier tylko dlatego, że można domniemywać, iż nabywcy zamierzają je odsprzedać. Ponadto nie ma ona zamiaru obejścia podatku, ponieważ zgodnie z § 98 ustawy o VAT miała ona prawo do zwolnienia z VAT w eksporcie. Ponadto traktowanie pod względem podatkowym spornych transakcji nie może zależeć od przepisów prawa celnego, a cel zwolnienia w eksporcie jest przestrzegany, ponieważ sporne towary faktycznie opuściły terytorium Unii.
- 20 Dyrekcja ds. odwołań wnosi o oddalenie tej skargi.
- 21 Sąd odsyłający podkreśla, że Bakati niewątpliwie wiedziała, iż nabywcy nabywają rozpatrywane towary nie na użytek indywidualny lub rodzinny, lecz w celu ich odsprzedaży na rynkach w Serbii, oraz że członkowie trzech rodzin brali udział w omawianych transakcjach, tak aby wartość każdej z tych dostaw nie przekraczała określonej kwoty, ułatwiając w ten sposób graniczny tranzyt towarów między Węgrami a Serbią. Wyjaśnia on, że bezsporne jest, iż rozpatrywane towary za każdym razem opuszczały terytorium Węgier.
- 22 Co się tyczy istoty sporu, sąd ten wskazuje na wstępie, że na podstawie wyroku Kúria (sądu najwyższego, Węgry) z dnia 8 grudnia 2016 r., na którym oparto decyzję dyrekcji ds. odwołań, w okolicznościach podobnych do okoliczności rozpatrywanych przed nim należy rozpocząć od zbadania, czy przesłanki zastosowania § 99 ustawy o VAT zostały spełnione. Zgodnie z tym wyrokiem za odpowiadające pojęciu „bagażu” uważa się jedynie towary, które pasażer nabywa na własne potrzeby lub jako prezenty, a w konsekwencji § 99 nie pozwala na wywóz w formie bagażu towarów, których ilość osiąga poziom handlowy. Z uwagi na to, że dostawa towaru musi jednak zostać opodatkowana w państwie, w którym towar ten podlega ostatecznej konsumpcji, Kúria (sąd najwyższy) nakłada wówczas na organ podatkowy, jeżeli zostanie wykazane, że dane towary opuściły terytorium Unii, obowiązek zbadania, czy ma zastosowanie inny wyjątek zwolnienia z VAT przewidziany w § 98 ustawy o VAT.
- 23 Ponieważ §§ 98 i 99 ustawy o VAT odpowiadają przepisom art. 146 i 147 dyrektywy VAT, sąd ten zastanawia się, po pierwsze, w świetle tego wyroku, nad sposobem, w jaki należy zdefiniować pojęcie „bagażu osobistego”. Uważa on, że należy oprzeć się na potocznym znaczeniu tego wyrażenia i że

przedmiot wywozu ma decydujące znaczenie. Wyklucza to objęcie tym pojęciem towarów przeznaczonych do odsprzedaży. Jednakże w braku orzecznictwa Trybunału w tej dziedzinie konieczne byłoby zwrócenie się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym.

- 24 W drugiej kolejności sąd ten uważa, że w braku zmiany przez zainteresowanych nabywców zamiaru skorzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego dla zagranicznych podróżnych i w braku wywozu poza terytorium Węgier w ramach jednolitej procedury celnej organ podatkowy nie powinien przekwalifikować spornych dostaw.
- 25 Zdaniem sądu odsyłającego, ponieważ Bakati wiedziała, że zachowanie nabywców nosiło znamiona oszustwa, a przesłanki zwolnienia z VAT przewidziane dla zagranicznych podróżnych nie zostały spełnione, spółka ta nie była uprawniona do wydania formularza wniosku o zwrot VAT zagranicznym podróżnym. Kwestia, czy ci nabywcy rzeczywiście obchodzili serbskie przepisy podatkowe, jest pozbawiona znaczenia. Znaczenie ma jedynie okoliczność, że według sądu odsyłającego Bakati poprzez swoje zachowanie świadomie ułatwiła oszustwa popełniane przez tych nabywców i umyślnie naruszyła wymogi ustawy o VAT, obniżając w ten sposób nienależnie podstawę opodatkowania w oparciu o zwrot podatku, z którego zagraniczni podróżni są zwolnieni.
- 26 Gdyby w takich okolicznościach organy podatkowe były zobowiązane do przyznania zwolnienia z VAT na innej podstawie prawnej niż ta dotycząca zwolnienia przewidzianego dla zagranicznych podróżnych poprzez przekwalifikowanie danych transakcji, zachowanie spółki Bakati w złej wierze byłoby pozbawione skutków prawnych. Przyniosłoby to spółce Bakati przewagę konkurencyjną uzyskaną w sposób niezgodny z prawem, naruszałoby zasadę neutralności podatkowej i byłoby sprzeczne z przewidzianym w art. 273 dyrektywy VAT obowiązkiem państw członkowskich podjęcia środków w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. W tym względzie można zastosować rozwiązanie przyjęte w wyroku z dnia 17 maja 2018 r., *Vámos* (C-566/16, EU:C:2018:321), z którego wynika, że podatnik nie może wybrać zwolnienia z VAT po upływie wyznaczonego w tym celu terminu.
- 27 Ponadto, naruszając obowiązujące wymogi formalne, Bakati i zainteresowani nabywcy świadomie zataili swą rzeczywistą działalność gospodarczą przed organami podatkowymi i celnymi. Takie naruszenie uniemożliwia stwierdzenie, że materialne przesłanki zwolnienia z VAT zostały spełnione. Twierdzenie Bakati, zgodnie z którym opatrzenie pieczęcią organów celnych formularza wniosku o zwrot VAT zagranicznym podróżnym ma uzasadniać zastosowanie zwolnienia z tytułu dostawy na eksport, jest błędne. Zwolnienie z VAT dla zagranicznych podróżnych dotyczy bowiem określonej kategorii osób, odmiennej od tej, której dotyczy zwolnienie w eksporcie, i konieczne jest ustalenie, z jakiego tytułu dany nabywca ma prawo do zwrotu.
- 28 W tych okolicznościach Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Segedynie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy praktyka państwa członkowskiego, która utożsamia pojęcie »bagażu osobistego« wprowadzone jako element pojęcia dostaw towarów na rzecz zagranicznych podróżnych, zwolnionych z podatku od wartości dodanej, z pojęciem rzeczy osobistych użytym w Konwencji dotyczącej ułatwień celnych dla turystyki sporządzonej w Nowym Jorku w dniu 4 czerwca 1954 r. [*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 276, s. 230], wraz z protokołem dodatkowym, oraz z pojęciem »bagażu« zdefiniowanym w art. 1 pkt 5 [rozporządzenia delegowanego 2015/2446], jest zgodna z art. 147 dyrektywy [VAT]?

- 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 wyłącznie »powszechnie przyjęte znaczenie wyrażeń«, jest zgodna z przepisami prawa [Unii]?
- 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 podróżnych 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 tejże dyrektywy, nawet jeśli 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 podróżnych nie ma zastosowania, transakcja może być objęta zwolnieniem z VAT tytułem wywozu, to czy transakcję prawną 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 zamierzał jednak wyprowadzić je z terytorium w ramach systemu dotyczącego podróżnych zagranicznych, w związku z czym wystawca faktury działał 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 podróżnych zagranicznych, czy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, że organ podatkowy odmawia zwrotu podatku nieprawidłowo zadeklarowanego i zapłaconego tytułem dostawy towarów na rzecz zagranicznych podróżnych, nie uznając takich transakcji za dostawy towarów przeznaczonych na wywóz i nie dokonując odpowiedniej korekty, mimo iż bezsporne jest, że towary opuściły Węgry jako bagaż podróżnych, jest zgodna z art. 146 i 147 dyrektywy VAT oraz z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności przewidzianymi w prawie Unii?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

- 29 Na wstępie należy zauważyć, że Bakati kwestionuje sposób przedstawienia okoliczności faktycznych przez sąd odsyłający ze względu na to, że jest on niekompletny, a nawet błędny. W konsekwencji zwraca się ona do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na dwa dodatkowe pytania, które sformułowała w uwagach na piśmie, lub o uwzględnienie z urzędu, w ramach analizy pytań przedstawionych przez sąd odsyłający, zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, ponieważ jej zdaniem uwzględnienie tych pytań jest w każdym razie konieczne w świetle okoliczności faktycznych, które przedstawia, aby udzielić użytecznej odpowiedzi temu sądowi.
- 30 Według utrwalonego orzecznictwa Trybunału, w kontekście procedury przewidzianej w art. 267 TFUE, opartej na jasnym oddzieleniu funkcji pomiędzy sądami krajowymi i Trybunałem, cała ocena okoliczności faktycznych sprawy należy do właściwości sądu krajowego. Trybunał jest więc uprawniony jedynie do orzekania w przedmiocie wykładni lub ważności aktu prawnego Unii w oparciu o okoliczności faktyczne przedstawione przez sąd krajowy (wyrok z dnia 21 lipca 2016 r., Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 31 W konsekwencji Trybunał nie może wziąć pod uwagę dodatkowych faktów podnoszonych przez Bakati. Co więcej, żadna informacja zawarta w aktach sprawy przedłożonych Trybunałowi, poza tymi twierdzeniami, nie wskazuje na to, by takie uwzględnienie było konieczne w celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi.
- 32 Ponadto, w ramach współpracy pomiędzy Trybunałem a sądami krajowymi, przewidzianej w art. 267 TFUE, do sądu krajowego, przed którym postępowanie się toczy i który jest zobowiązany orzec w sprawie przed nim zawisłej, należy ocena – w kontekście okoliczności zawisłej przed nim sprawy – zarówno tego, czy wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niezbędne do wydania wyroku w postępowaniu przed sądem krajowym, jak i zasadności pytań, z którymi zwraca się on do Trybunału. Wyłącznie sąd krajowy jest więc władny ustalić, jakie pytania mają być przedstawione Trybunałowi, zaś stronom postępowania głównego nie przysługuje uprawnienie do dokonywania zmian treści tych pytań (wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Ponadto udzielenie odpowiedzi na dodatkowe pytania sformułowane przez strony byłoby niezgodne z obowiązkiem zapewnienia przez Trybunał rządów państw członkowskich oraz zainteresowanym możliwości przedstawienia uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości, jako że zgodnie z tym postanowieniem zainteresowanym doręcza się jedynie postanowienia odsyłające (zob. podobnie wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 Wynika z tego, że Trybunał nie może uwzględnić wniosku Bakati o udzielenie odpowiedzi na dodatkowe pytania przedstawione przez tę spółkę.

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

- 35 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy przewidziane w art. 147 ust. 1 dyrektywy VAT zwolnienie dotyczące „towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych” należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono towary, które osoba fizyczna niemająca siedziby w Unii przewozi poza terytorium Unii w celach handlowych, aby je odsprzedać w państwie trzecim.
- 36 Artykuł 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Unii 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.
- 37 Artykuł 147 ust. 1 tej dyrektywy stanowi, że w przypadku gdy dostawa, o której mowa w art. 146 ust. 1 lit. b), dotyczy towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych, zwolnienie to ma zastosowanie tylko wtedy, gdy podróżny nie ma siedziby na terytorium Unii, jeżeli towary zostaną przetransportowane poza terytorium Unii przed końcem trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dostawa została dokonana, i gdy całkowita wartość dostawy, z VAT, przekracza kwotę 175 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej, przy czym państwa członkowskie mogą zwolnić dostawę, której całkowita wartość jest niższa od tej kwoty.
- 38 Co się tyczy kwestii, czy zwolnienie przewidziane dla „towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych” w rozumieniu tego art. 147 ust. 1 może mieć zastosowanie do towarów przewożonych w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, należy przypomnieć, że zarówno względy jednolitego stosowania prawa Unii, jak i zasady równości wskazują na to, że treści przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich dla

określenia swego znaczenia i zakresu, należy zwykle nadać w całej Unii autonomiczną i jednolitą wykładnię (wyroki: z dnia 18 października 2011 r., *Brüstle*, C-34/10, EU:C:2011:669, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 23 kwietnia 2020 r., *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*, C-507/18, EU:C:2020:289, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 39 Ponadto ustalenie znaczenia i zakresu pojęć, których definicji prawo Unii nie zawiera, powinno być dokonywane zgodnie z ich zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym, przy jednoczesnym uwzględnieniu kontekstu, w którym są one użyte, i celów uregulowania, którego są częścią (wyroki: z dnia 18 października 2011 r., *Brüstle*, C-34/10, EU:C:2011:669, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 23 kwietnia 2020 r., *Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI*, C-507/18, EU:C:2020:289, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 Należy jeszcze przypomnieć, że zwolnienia przewidziane w dyrektywie VAT stanowią – o ile prawodawca Unii powierzył państwom członkowskim zadanie zdefiniowania ich pewnych pojęć – autonomiczne pojęcia prawa Unii, które należy sytuować w ogólnym kontekście wspólnego systemu VAT ustanowionego przez tę dyrektywę (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 października 2007 r., *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 7 marca 2013 r., *Wheels Common Investment Fund Trustees i in.*, C-424/11, EU:C:2013:144, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 Zwolnienia te powinny być interpretowane w sposób ścisły, bowiem stanowią one odstępstwo od zasady ogólnej, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej odpłatnej dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych przez podatnika (wyroki: z dnia 18 października 2007 r., *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 29 czerwca 2017 r., *L.Č.*, C-288/16, EU:C:2017:502, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 42 W świetle tych okoliczności oraz w braku odesłania do prawa państw członkowskich i właściwej definicji w dyrektywie VAT, wyrażenie „towary przewożone w bagażu osobistym podróżnych” w rozumieniu art. 147 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować zgodnie z ich zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym, przy jednoczesnym uwzględnieniu kontekstu, w którym są one używane, i celów uregulowania, którego są częścią.
- 43 W tym względzie, biorąc pod uwagę wątpliwości wyrażone przez sąd odsyłający w pytaniu pierwszym i w drugiej części pytania drugiego, należy na wstępie stwierdzić, po pierwsze, że wyrażenie „bagaż osobisty” w rozumieniu art. 147 ust. 1 dyrektywy VAT nie może zostać zdefiniowane w drodze bezpośredniego stosowania pojęcia „rzeczy osobistych” użytego w Konwencji dotyczącej ułatwień celnych dla turystyki, zawartej w Nowym Jorku w dniu 4 czerwca 1954 r. i w protokole dodatkowym do tej konwencji, której zresztą ani Unia, ani nawet wszystkie państwa członkowskie nie są stronami, podczas gdy takie stosowanie nie jest zgodne z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przywołanym w pkt 38–40 niniejszego wyroku, w szczególności z faktem, że przewidziane przez dyrektywę VAT zwolnienia stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii. Ponadto, mając na uwadze to utrwalone orzecznictwo, wyrażenia „bagażu osobistego” również nie można interpretować, odnosząc się wyłącznie do „ogólnego znaczenia słów”.
- 44 Po drugie, nie można również utożsamiać tego wyrażenia z pojęciem „bagażu” zdefiniowanym w art. 1 pkt 5 rozporządzenia delegowanego 2015/2446. Zgodnie bowiem z orzecznictwem przypomnianym w pkt 40 niniejszego wyroku zwolnienia przewidziane w dyrektywie VAT należy rozpatrywać w ogólnym kontekście wspólnego systemu VAT ustanowionego przez tę dyrektywę. Ponadto ten wspólny system i unijny system poboru należności celnych wykazują różnice pod względem struktury, przedmiotu i celu, które co do zasady wykluczają, aby warunki zwolnienia wchodzącego w zakres tego wspólnego systemu zostały zdefiniowane poprzez odesłanie do definicji i celów przewidzianych w przepisach dotyczących unijnej procedury poboru należności celnych (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 28).

- 45 W odniesieniu do wykładni wyrażenia „towary przewożone w bagażu osobistym podróżnych”, należy stwierdzić, że w zwyczajowym znaczeniu w języku potocznym wyrażenie to dotyczy towarów, zazwyczaj małych lub w małej ilości, przewożonych przez osobę fizyczną w trakcie przemieszczania, które są jej potrzebne podczas podróży i służą do użytku prywatnego jej lub jej rodziny. Do tych towarów należą także towary, które nabywa ona w trakcie tego przemieszczania.
- 46 Co się tyczy kontekstu, w jaki wpisuje się art. 147 ust. 1 dyrektywy VAT, należy zauważyć, że przepis ten uzależnia stosowanie zwolnienia przewidzianego w tym artykule nie tylko od tego, czy dostawa dotyczy „towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych”, lecz również od spełnienia kumulatywnych warunków wymienionych w akapicie pierwszym lit. a)–c) tego przepisu, a mianowicie tych, że podróżny nie ma siedziby na terytorium Unii, towary są transportowane poza terytorium Unii przed końcem trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dostawa została dokonana, a całkowita wartość dostawy, z VAT, przekracza kwotę 175 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej.
- 47 Ów art. 147 ust. 2 akapit pierwszy precyzuje, że przez „podróżnego niemającego siedziby [w Unii]” rozumie się podróżnego, którego stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu nie znajduje się na terytorium [Unii]” i że 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”.
- 48 Elementy te zawarte we wspomnianym art. 147, w szczególności w jego ust. 1 akapit pierwszy lit. a) i w jego ust. 2, odnoszą się zatem do potencjalnego beneficjenta zwolnienia przewidzianego w tym artykule jako osoby fizycznej, który nie działa jako podmiot gospodarczy, co ma na celu wykluczenie sytuacji, w której zwolnienie to jest przewidziane na rzecz podmiotów gospodarczych, a w konsekwencji wykluczenie możliwości, by miało ono zastosowanie do wywozu o charakterze handlowym.
- 49 W związku z tym, biorąc pod uwagę to stwierdzenie oraz utrwalone orzecznictwo Trybunału, przypomniane w pkt 41 niniejszego wyroku, zgodnie z którym zwolnienia z VAT powinny być interpretowane w sposób ścisły, zwolnienie przewidziane w art. 147 ust. 1 tej dyrektywy na rzecz towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych nie może mieć zastosowania do towarów przewożonych przez osobę fizyczną poza terytorium Unii w celach handlowych w celu ich odsprzedaży w państwie trzecim.
- 50 Wykładnię tę potwierdza szczególny cel, jakiemu służy zwolnienie przewidziane w art. 147 dyrektywy VAT. Prawdą jest, że zwolnienie to ma na celu, w sposób ogólny i podobnie jak to przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, poszanowanie w ramach handlu międzynarodowego zasady opodatkowania danych towarów w miejscu ich przeznaczenia, a tym samym zagwarantowanie, że dana transakcja będzie opodatkowana wyłącznie w miejscu konsumpcji danych produktów (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 czerwca 2017 r., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 51 Jednakże wspomniany art. 147 ponadto realizuje, jak wskazał w istocie rzecznik generalny w pkt 67–71 opinii, szczególny cel wspierania turystyki, na co wskazuje przyznane państwom członkowskim w ust. 1 akapit drugi uprawnienie do zwolnienia dostaw towarów, których całkowita wartość jest niższa od kwoty przewidzianej w akapicie pierwszym lit. c) tego ustępu. Tymczasem przyznanie zwolnienia przewidzianego w art. 147 na rzecz wywozu dokonywanego w celach handlowych w celu odsprzedaży danych produktów w państwie trzecim byłoby bez związku z tym celem wspierania turystyki, który jest ściśle związany z działalnością niemającą charakteru gospodarczego po stronie nabywcy.

- 52 Wspomniana wykładnia znajduje ponadto potwierdzenie w legislacyjnym rozwoju przepisu znajdującego się obecnie w art. 147 dyrektywy VAT. Jak wskazał również w istocie rzecznik generalny w pkt 43–59 i 63 opinii, początkowo był on związany ze zwolnieniami przewidzianymi dla przywozu towarów w bagażu osobistym podróżnych, pozbawionego jakiegokolwiek charakteru handlowego, a także z dostawami dokonywanymi na etapie handlu detalicznego. Tymczasem prawodawca Unii nie wykazał intencji powrotu do tego związku przy okazji różnych zmian, które wprowadził do tego przepisu.
- 53 W świetle całości powyższych rozważań na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że przewidziane w art. 147 ust. 1 dyrektywy VAT zwolnienie dotyczące „towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych” należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono towarów, które osoba fizyczna niemająca siedziby w Unii przewozi poza terytorium Unii w celach handlowych, aby je odsprzedać w państwie trzecim.

W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego

- 54 Poprzez pytania trzecie i czwarte, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one orzecznictwu krajowemu, zgodnie z którym w przypadku gdy organ podatkowy stwierdzi, że przesłanki zwolnienia z VAT przewidziane dla towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych nie zostały spełnione, lecz dane towary faktycznie zostały przetransportowane przez nabywcę poza terytorium Unii, to jest on zobowiązany do zbadania, czy zwolnienie z VAT przewidziane w tym art. 146 ust. 1 lit. b) może zostać zastosowane do danej dostawy, nawet jeśli właściwe formalności celne nie zostały dochowane, a przy zakupie nabywca nie miał zamiaru skorzystać z tego ostatniego zwolnienia.
- 55 Należy przypomnieć, że na mocy art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Unii przez nabywcę lub na rzecz nabywcy niemającego siedziby na terytorium danego państwa, zasadniczo z wyłączeniem dostaw towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia w paliwo środków transportu służących do celów prywatnych. Przepis ten należy interpretować w związku z art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, zgodnie z którym „dostawa towaru” oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel (wyroki: z dnia 28 lutego 2018 r., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, pkt 24; a także z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 56 Z przepisów tych, a w szczególności z terminu „wysyłane”, użytego w art. 146 ust. 1 lit. b) wynika, że eksport towarów następuje, a zwolnienie dostawy na eksport ma zastosowanie, gdy prawo do rozporządzania tym towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę, a dostawca wykaże, że towar został wysłany lub przetransportowany poza Unię, i że w następstwie tej wysyłki lub tego transportu opuścił fizycznie terytorium Unii (wyroki: z dnia 28 lutego 2018 r., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, pkt 25; a także z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 57 W niniejszej sprawie jest bezsporne, że dostawy towarów w rozumieniu art. 14 dyrektywy VAT miały miejsce, że towary, których dotyczą transakcje rozpatrywane w postępowaniu głównym, zostały przetransportowane poza terytorium Unii przez ich nabywców oraz że faktyczne wprowadzenie tych towarów z terytorium Unii jest w odniesieniu do każdej z omawianych dostaw potwierdzone przez organ celny wprowadzenia towarów na formularzu, który znajduje się w posiadaniu podatnika.

- 58 Co więcej, wprawdzie w przypadku gdy dostawa, o której mowa w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, dotyczy towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych, zwolnienie to ma zastosowanie wyłącznie po spełnieniu określonych dodatkowych warunków przewidzianych w art. 147 owej dyrektywy (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, pkt 27).
- 59 Jednakże, jak wynika wyraźnie z brzmienia art. 147 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT i orzecznictwa przypomnianego w poprzednim punkcie, art. 147 tej dyrektywy stanowi jedynie szczególny przypadek stosowania zwolnienia przewidzianego w jej art. 146 ust. 1 lit. b), a warunki ustanowione w owym art. 147 są warunkami dodatkowymi w stosunku do warunków przewidzianych w art. 146 ust. 1 lit. b). Wynika z tego, że okoliczność, iż warunki przewidziane konkretnie w rzeczonym art. 147 nie są spełnione, nie może wykluczać spełnienia warunków przewidzianych w tym samym art. 146 ust. 1 lit. b).
- 60 Ponadto, po pierwsze, art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nie przewiduje warunku zastosowania formalności celnych dotyczących wywozu, aby można było zastosować zwolnienie w eksporcie przewidziane w tym przepisie (zob. analogicznie wyrok z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 26).
- 61 Po drugie, Trybunał wielokrotnie orzekał, że pojęcie „dostawy towarów” ma obiektywny charakter oraz że ma ono zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji, przy czym brak jest obowiązku prowadzenia dochodzenia przez organ administracji podatkowej w celu ustalenia intencji danego podatnika lub w celu uwzględnienia intencji podmiotu gospodarczego innego niż ów podatnik działający w tym samym łańcuchu dostaw (wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 62 Wynika z tego, że transakcje takie jak będące przedmiotem postępowania głównego stanowią dostawy towarów w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, jeżeli spełniają obiektywne kryteria, na których opiera się to pojęcie, przywołane w pkt 56 niniejszego wyroku (zob. analogicznie wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 23).
- 63 W związku z tym kwalifikacja danej transakcji jako „dostawy na eksport” w rozumieniu tego przepisu nie może zależeć od przestrzegania formalności celnych mających zastosowanie do wywozu (zob. analogicznie wyrok z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo), ani od okoliczności, że zamiarem nabywcy przy zakupie było zastosowanie nie zwolnienia przewidzianego we wspomnianym przepisie, lecz zwolnienia przewidzianego w art. 147 dyrektywy VAT. Okoliczności te nie wykluczają bowiem spełnienia tych obiektywnych kryteriów.
- 64 W świetle powyższych rozważań na pytania trzecie i czwarte należy odpowiedzieć, że art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one orzecznictwu krajowemu, zgodnie z którym w przypadku gdy organ podatkowy stwierdzi, że przesłanki zwolnienia z VAT przewidziane dla towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych nie zostały spełnione, lecz dane towary faktycznie zostały przetransportowane przez nabywcę poza terytorium Unii, to jest on zobowiązany do zbadania, czy zwolnienie z VAT przewidziane w tym art. 146 ust. 1 lit. b) może zostać zastosowane do danej dostawy, nawet jeśli właściwe formalności celne nie zostały dochowane, a przy zakupie nabywca nie miał zamiaru skorzystać z tego ostatniego zwolnienia.

W przedmiocie pytania piątego

- 65 Poprzez pytanie piąte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy VAT, a także zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce krajowej, zgodnie z którą organ podatkowy automatycznie odmawia podatnikowi skorzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego przez jeden

z tych przepisów, jeżeli stwierdzi, że podatnik ten w złej wierze sporządził formularz, na którego podstawie nabywca ten powołał się na zwolnienie przewidziane w tymże art. 147, podczas gdy jest bezsporne, że dane towary opuściły terytorium Unii.

- 66 Jak wynika zasadniczo z analizy pytań pierwszego i drugiego, zwolnienie z VAT przewidziane w art. 147 dyrektywy VAT nie ma zastosowania do towarów, które zostały wyprowadzone przez nabywcę poza terytorium Unii w celach handlowych z zamiarem ich odsprzedaży w państwie trzecim. Jednakże, jak wskazano już w pkt 59 niniejszego wyroku, zwolnienie przewidziane w owym art. 147 stanowi jedynie szczególny przypadek zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, a okoliczność, że szczególne warunki przewidziane w rzeczonem art. 147 nie są spełnione, nie wyklucza tego, że zostaną spełnione warunki przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy.
- 67 W konsekwencji okoliczność, że organ podatkowy stwierdził, iż dany eksport jest dokonywany w celach handlowych, a zatem nie może korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 147 dyrektywy VAT, nie może automatycznie pozwolić mu na stwierdzenie, że należy również odmówić zwolnienia przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy.
- 68 Ponadto, jak już przypomniano w istocie w pkt 62 i 63 niniejszego wyroku, zakwalifikowanie danej transakcji jako „dostawy towarów” w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT zależy od tego, czy spełnia ona obiektywne kryteria, na których opiera się to pojęcie, przypomniane w pkt 56 niniejszego wyroku, i nie może zależeć od poszanowania formalności celnych ani od zamiaru podatnika lub innego podmiotu gospodarczego działającego w tym samym łańcuchu dostaw.
- 69 Prawdą jest, że, jak wynika z art. 131 dyrektywy VAT, zwolnienia określone w rozdziałach 2–9 tytułu IX tej dyrektywy, gdzie znajdują się jej art. 146 i 147, stosuje się na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwymi przypadkami 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.
- 70 W tym względzie Trybunał orzekł, że w ramach wykonywania uprawnień przyznanych im w 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 (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 lutego 2018 r., Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 26).
- 71 W odniesieniu do tej zasady należy przypomnieć, że praktyka krajowa wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku, jeśli w istocie uzależnia ona prawo do zwolnienia z VAT od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając przesłanek materialnoprawnych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione. Transakcje powinny być bowiem opodatkowane przy uwzględnieniu ich cech obiektywnych (zob. analogicznie wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 72 Jeżeli te przesłanki materialnoprawne zostaną spełnione, zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie z VAT zostało przyznane, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne (wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 73 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału istnieją jedynie dwie sytuacje, w jakich nieprzestrzeganie wymogu formalnego może skutkować utratą prawa do zwolnienia z VAT (wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 74 W pierwszej kolejności naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zwolnienia z VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych (wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 75 Biorąc pod uwagę pytania sformułowane przez sąd odsyłający, należy w tym względzie przypomnieć, że prawdą jest, iż zwolnienie przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT stanowi „zwolnienie w eksporcie” i że w związku z tym rzeczywisty charakter tego wywozu trzeba należycie wykazać względem właściwych organów podatkowych. Wymogu takiego, który również dotyczył przesłanek materialnoprawnych wymaganych do przyznania zwolnienia, nie można zatem uważać za czysto formalny obowiązek w rozumieniu orzecznictwa przywołanego w pkt 71 niniejszego wyroku (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 47, 48; a także z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 36).
- 76 Jednakże nie można wymagać środka dowodowego wyłączającego wszystkie inne, a wszelkie dowody umożliwiające zajęcie stanowiska wymaganego przez właściwy organ podatkowy należy uznać za dopuszczalne (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 49, 50).
- 77 W niniejszej sprawie, jak wskazano już w pkt 57 niniejszego wyroku, bezsporne jest jednak, że miała miejsce dostawa towarów w rozumieniu art. 14 dyrektywy VAT, że towary, których dotyczą transakcje rozpatrywane w postępowaniu głównym, zostały przetransportowane poza terytorium Unii przez ich nabywców oraz że faktyczne wyprowadzenie tych towarów z terytorium Unii w odniesieniu do każdej z omawianych dostaw zostało potwierdzone przez organ celny wyprowadzenia towarów na formularzu, który znajduje się w posiadaniu podatnika.
- 78 Tymczasem okoliczność, że formularz będący przedmiotem postępowania głównego ma zastosowanie do zwolnienia przewidzianego w art. 147 dyrektywy VAT, nie wyklucza tego, że umieszczone na nim potwierdzenie może pozwolić na uznanie, że wymóg materialny polegający na faktycznym wyprowadzeniu towarów z terytorium Unii został spełniony. Po pierwsze bowiem, umieszczenie takiego potwierdzenia na fakturze lub innym zastępującym ją dowodzie stanowi rodzaj dowodu eksportu danych towarów poza Unię wyraźnie dopuszczony w art. 147 ust. 2 dyrektywy VAT. Po drugie, objęcie danych towarów procedurą celną wywozu, czy dokonane przed wywozem, czy po nim, stanowi obowiązek formalny, który ponadto nie wchodzi w zakres wspólnego systemu VAT, lecz procedury celnej. Jednakże samo w sobie nieprzestrzeganie tego obowiązku nie wyklucza, że spełnione są przesłanki materialnoprawne uzasadniające przyznanie tego zwolnienia (zob. podobnie wyrok z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 39).
- 79 W tych okolicznościach nie jest zgodne z zasadą proporcjonalności to, że stoi na przeszkodzie przyznaniu zwolnienia z VAT w odniesieniu do dostawy towarów na eksport z tego powodu, że dany podatnik nie przeprowadził procedury celnej wyprowadzenia tych towarów i nie dysponuje niezbędnymi dokumentami, mimo że jest bezsporne, iż rzeczony towary zostały rzeczywiście wywiezione zgodnie z kryteriami przypomnianymi w pkt 56 niniejszego wyroku, co zostało potwierdzone przez organ celny wyprowadzenia towarów, a zatem ze względu na swe cechy obiektywne dostawa ta spełnia przesłanki zwolnienia przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 28 marca 2019 r., Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, pkt 30). Do sądu odsyłającego należy dokonanie niezbędnych ustaleń w tej kwestii.

- 80 W drugiej kolejności, na zasadę neutralności podatkowej do celów zwolnienia z VAT nie może powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym i naraził na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału nie jest sprzeczne z prawem Unii wymaganie, by podmiot gospodarczy działał w dobrej wierze i podejmował wszelkie działania, jakich można racjonalnie wymagać w celu upewnienia się, że dokonywana przezeń czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym. W wypadku gdyby dany podatnik wiedział albo powinien był wiedzieć, że dokonywana przez niego transakcja może stanowić oszustwo, którego dopuszcza się nabywca, i nie przedsięwziął wszelkich racjonalnych i będących w jego dyspozycji środków celem uniknięcia tego oszustwa, należy mu odmówić skorzystania ze zwolnienia (wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 81 Natomiast dostawca nie może ponosić odpowiedzialności za zapłatę VAT niezależnie od jego udziału w oszustwie popełnionym przez nabywcę. Przypisywanie bowiem podatnikowi utraty dochodów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich noszącym znamiona oszustwa, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne (wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 82 W tym względzie Trybunał orzekł już, że w sytuacji gdy zostanie wykazane, że spełnione są warunki zwolnienia w eksporcie określone w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, w szczególności wywóz danych towarów z obszaru celnego Unii, od takiej dostawy nie jest należny żaden VAT i w takich okolicznościach już nie zachodzi zasadniczo ryzyko oszustwa podatkowego lub utraty wpływów z podatków mogące uzasadnić opodatkowanie danej transakcji (wyroki: z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 40; a także z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 35).
- 83 Należy również przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż okoliczność, że oszustwa zostały popełnione w państwie trzecim, nie może wystarczyć do wykluczenia istnienia oszustw popełnionych przeciwko wspólnemu systemowi VAT, a do sądu krajowego należy zbadać, czy dane transakcje będące przedmiotem postępowania głównego nie były związane z takimi oszustwami, a w przypadku ich popełnienia – ocena, czy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że tak było (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 37).
- 84 Jednakże w niniejszej sprawie sąd odsyłający nie przedstawił wyjaśnień dotyczących charakteru oszustwa popełnionego przez Bakati, w szczególności zakresu, w jakim jej zachowanie spowodowało straty podatkowe lub naraziło na szwank funkcjonowanie tego wspólnego systemu. W tym względzie samo ewentualne zwiększenie obrotów tej spółki na niekorzyść jej konkurentów nie może a priori stanowić takiego zagrożenia.
- 85 Ponadto należy zauważyć, że stosowanie zwolnienia w eksporcie w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT nie zależy od skorzystania przez podatnika z wyboru, ponieważ skorzystanie z takiego zwolnienia jest co do zasady prawem, jeżeli spełnione są przewidziane w tym celu przesłanki materialnoprawne, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 56 niniejszego wyroku. W związku z tym, wbrew temu, co zdaje się rozważać sąd odsyłający, wnioski płynące z orzecznictwa wynikającego z wyroku z dnia 17 maja 2018 r., Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), dotyczące możliwości wyłączenia przez państwo członkowskie stosowania z mocą wsteczną szczególnego systemu opodatkowania VAT przewidującego zwolnienie dla małych przedsiębiorstw do podatnika, który spełnia konieczne w tym względzie przesłanki materialnoprawne, lecz który nie skorzystał z możliwości wyboru stosowania tego systemu w tym samym czasie co zadeklarowane rozpoczęcie działalności gospodarczej organom podatkowym, nie mogą być stosowane do okoliczności takich jak w postępowaniu głównym.

- 86 Niemniej jednak z samego brzmienia piątego pytania prejudycjalnego oraz z uzasadnienia postanowienia odsyłającego wynika, że Bakati uczestniczyła w naruszeniu art. 147 ust. 1 dyrektywy VAT.
- 87 Takiego jednostkowego naruszenia przepisu dyrektywy VAT, które nie prowadzi do utraty wpływów podatkowych przez Unię, nie można jednak uznać za zagrażające funkcjonowaniu wspólnego systemu VAT.
- 88 W związku z tym, nie wykluczając możliwości, że takie naruszenie może na mocy prawa krajowego podlegać proporcjonalnym sankcjom administracyjnym, takim jak nałożenie grzywnien pieniężnych, nie może ono zostać ukarane odmową skorzystania ze zwolnienia z VAT za faktycznie dokonany wywóz.
- 89 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie piąte należy odpowiedzieć, że art. 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy VAT, a także zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce krajowej, zgodnie z którą organ podatkowy automatycznie odmawia podatnikowi skorzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego przez jeden z tych przepisów, jeżeli stwierdzi, że podatnik ten w złej wierze sporządził formularz, na którego podstawie nabywca ten powołał się na zwolnienie przewidziane w tymże art. 147, podczas gdy jest bezsporne, że dane towary opuściły terytorium Unii. W takich okolicznościach należy odmówić skorzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego w owym art. 146 ust. 1 lit. b), jeżeli naruszenie wymogu formalnego skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu na to, że zostały spełnione przesłanki materialnoprawne warunkujące zastosowanie tego zwolnienia, czy też wykazano, że rzeczony podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż dana transakcja stanowiła oszustwo zagrażające funkcjonowaniu wspólnego systemu VAT.

W przedmiocie kosztów

- 90 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Przewidziane w art. 147 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zwolnienie dotyczące „towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych” należy interpretować w ten sposób, że nie obejmuje ono towarów, które osoba fizyczna niemająca siedziby w Unii Europejskiej przewozi poza terytorium Unii Europejskiej w celach handlowych, aby je odsprzedać w państwie trzecim.**
- 2) **Artykuł 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one orzecznictwu krajowemu, zgodnie z którym, w przypadku gdy organ podatkowy stwierdzi, że przesłanki zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) przewidziane dla towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych nie zostały spełnione, lecz dane towary faktycznie zostały przetransportowane przez nabywcę poza terytorium Unii Europejskiej, to jest on zobowiązany do zbadania, czy zwolnienie z VAT przewidziane w tym art. 146 ust. 1 lit. b) może zostać zastosowane do danej dostawy, nawet jeśli właściwe formalności celne nie zostały dochowane, a przy zakupie nabywca nie miał zamiaru skorzystać z tego ostatniego zwolnienia.**

- 3) Artykuł 146 ust. 1 lit. b) i art. 147 dyrektywy 2006/112, a także zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce krajowej, zgodnie z którą organ podatkowy automatycznie odmawia podatnikowi skorzystania ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) przewidzianego przez jeden z tych przepisów, jeżeli stwierdzi, że podatnik ten w złej wierze sporządził formularz, na którego podstawie nabywca ten powołał się na zwolnienie przewidziane w tymże art. 147, podczas gdy jest bezsporne, że dane towary opuściły terytorium Unii Europejskiej. W takich okolicznościach należy odmówić skorzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego w owym art. 146 ust. 1 lit. b), jeżeli naruszenie wymogu formalnego skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu na to, że zostały spełnione przesłanki materialnoprawne warunkujące zastosowanie tego zwolnienia, czy też wykazano, że rzeczony podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż dana transakcja stanowiła oszustwo zagrażające funkcjonowaniu wspólnego systemu VAT.

Podpisy