

Sprawa C-656/19

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

4 września 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Segedynie, Węgry)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

22 sierpnia 2019 r.

Strona skarżąca:

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

Strona przeciwna:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatków i ceł, Węgry)

Przedmiot postępowania głównego

Skarga sądowoadministracyjna w dziedzinie podatków.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Po pierwsze, przedmiotem niniejszego odesłania prejudycjalnego jest, z jednej strony, ustalenie, czy praktyka państwa członkowskiego, utożsamiająca pojęcie „bagażu osobistego” w rozumieniu dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) z pojęciem bagażu zawartym w innych przepisach prawa, jest zgodna z art. 147 dyrektywy VAT. Z drugiej strony, na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na to pytanie tutejszy sąd wnosi o wskazanie, w jaki sposób należy zdefiniować pojęcie „bagażu osobistego” zawarte w art. 147 dyrektywy VAT i, w tym względzie, o określenie, czy praktyka

krajowa, zgodnie z którą organy podatkowe państwa członkowskiego uwzględniają wyłącznie „powszechnie przyjęte znaczenie wyrażen”, jest zgodna z prawem Unii.

Po drugie, przedmiotem niniejszego odesłania prejudycjalnego jest również, z jednej strony, wykładnia art. 146 i 147 dyrektywy VAT, zgodnie z którą, jeżeli podatnik nie jest uprawniony do zwolnienia na podstawie art. 147 wspomnianej dyrektywy, należy ocenić, czy zastosowanie ma zwolnienie dostaw towarów przeznaczonych na wywóz zgodnie z art. 146 tejże dyrektywy, nawet jeżeli nie dopełniono przewidzianych prawem formalności celnych. Z drugiej strony odesłanie prejudycjalne ma na celu wyjaśnienie, czy transakcję prawną można uznać za dostawę towarów przeznaczonych na wywóz zwolnioną z VAT wbrew wyraźnej woli klienta.

Po trzecie, odesłanie prejudycjalne ma na celu wyjaśnienie, czy w okolicznościach postępowania głównego 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, jest zgodna z art. 146 i 147 dyrektywy VAT oraz z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności przewidzianymi w prawie Unii.

Pytania prejudycjalne

- 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., 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, jest zgodna z art. 147 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą 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 wyrażen”, 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 podróŜnych na podstawie art. 147 tej dyrektywy, naleŜy ocenić, w stosownych przypadkach, czy zastosowanie ma zwolnienie z dostaw towarów przeznaczonych na wywóz zgodnie z art. 146 teŜe dyrektywy, nawet jeŜli nie dopełniono formalności celnych ustanowionych w unijnym kodeksie celnym i w przepisach delegowanych?
- 4) W przypadku udzielenia na powyŜsze pytanie odpowiedzi takiej, Ŝe w sytuacji, gdy zwolnienie na rzecz zagranicznych podróŜnych nie ma zastosowania, transakcja moŜe być objęta zwolnieniem z VAT tytułem wywozu, to czy transakcję prawną moŜna 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, Ŝe towary te zostały nabyte w celu ich odsprzedaŜy, lecz zagraniczny nabywca zamierzał jednak wyprowadzić je z terytorium w ramach systemu dotyczącego podróŜnych 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 naleŜnego podatku od wartości dodanej tytułem zwolnienia na rzecz podróŜnych zagranicznych, czy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, Ŝe organ podatkowy odmawia zwrotu podatku nieprawidłowo zadeklarowanego i zapłaconego tytułem dostawy towarów na rzecz zagranicznych podróŜnych, nie uznając takich transakcji za dostawy towarów przeznaczonych na wywóz i nie dokonując odpowiedniej korekty, mimo iŝ bezsporne jest, Ŝe towary opuściły Węgry jako bagaŝ podróŜnych, jest zgodna z art. 146 i 147 dyrektywy VAT oraz z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności przewidzianymi w prawie Unii?

Przywołane przepisy prawa Unii i prawa międzynarodowego

- Dyrektywa 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; sprostowania: Dz.U. 2007, L 335, s. 60; Dz.U. 2015, L 323, s. 31): art. 146, 147 i 273.
- 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; sprostowania: Dz.U. 2016, L 87, s. 35; Dz.U. 2016, L 264, s. 43; Dz.U. 2017, L 101, s. 164).
- Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w szczególności wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 29; z dnia 17 maja 2018 r., Vámos, C-566/16,

EU:C:2018:321; z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Przywołane przepisy prawa krajowego

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawa CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej, zwana dalej „ustawą o VAT”): art. 98, art. 99, art. 153/A pkt 1 i art. 259 pkt 10.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawa XCII z 2003 r. ogólna ordynacja podatkowa): art. 170.
- A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (ustawa CXXII z 2010 r. o krajowej administracji podatkowo-celnej, zwana dalej „ustawą o krajowej administracji podatkowo-celnej”): art. 12/A.
- A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (dekret z mocą ustawy nr 2 z 1964 r. w sprawie ogłoszenia Konwencji dotyczącej ułatwień celnych dla turystyki sporządzonej w Nowym Jorku w dniu 4 czerwca 1954 r., wraz z protokołem dodatkowym do wspomnianej Konwencji; zwanej dalej „Konwencją nowojorską”): art. 2.
- Wyrok Kúria (sądu najwyższego, Węgry) nr KfV.1.35 502/2016/6 z dnia 8 grudnia 2016 r.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Do kwietnia 2015 r. głównym przedmiotem działalności skarżącej był handel hurtowy roślinami ozdobnymi, a od tego czasu inny handel detaliczny poza siecią sklepową. Począwszy od 2015 r., roczne obroty skarżącej wzrosły z 50 milionów forintów węgierskich (zwanym dalej „HUF”) do miliarda HUF rocznie.
- 2 W 2016 r., którego dotyczy postępowanie główne, prawie cała działalność skarżącej (około 95 %) polegała na sprzedaży dwudziestu osobom prywatnym różnych produktów spożywczych, kosmetycznych i środków czystości przeznaczonych na terytorium nienależące do Wspólnoty, w niniejszej sprawie do Serbii. Skarżąca wiedziała, że serbscy nabywcy, którzy kilkaset razy nabywali od niej duże ilości towarów, należeli do trzech rodzin i że towary opuszczały Węgry w kierunku Serbii jako bagaż podróżnych nabywców.
- 3 Przedstawiciel skarżącej wystawiał dokumentację potwierdzającą dostawy towarów na podstawie informacji dostarczonych telefonicznie przez nabywców przy składaniu zamówienia. Pełnomocnik skarżącej przewoził towary z magazynu skarżącej w Segedynie (Węgry) do magazynu wynajmowanego przez serbskich

nabywców prywatnych w pobliżu granicy między Węgrami a Serbią, po stronie węgierskiej, a mianowicie w Tompie. W miejscu tym kierowca wykonujący transport dostarczał nabywcom, wraz z towarem, faktury wystawione przez przedstawiciela skarżącej oraz formularze wniosku o zwrot podatku odpowiadające systemowi dotyczącemu zagranicznych podróżnych w zamian za zapłatę ceny zakupu w gotówce. Towary były następnie przewożone jako bagaż podróżnych w samochodach osobowych z Tompy do Serbii.

- 4 Niewątpliwie skarżąca wiedziała, że jej klienci nie kupowali rozpatrywanych towarów na użytek własny lub rodziny, lecz odsprzedawali je na rynkach serbskich. Skarżąca wiedziała również, że członkowie rodziny uczestniczyli w celu zagwarantowania, że wartość każdej dostawy nie przekroczy miliona HUF, co, zgodnie z krajowymi przepisami węgierskich organów celnych, dotyczącymi procedur celnych, ułatwiło bezproblemowy tranzyt graniczny towarów między Węgrami a Serbią.
- 5 W odniesieniu do wyżej wymienionych towarów nabywcy korzystali ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) na rzecz zagranicznych podróżnych w następujący sposób: skarżąca wypełniała formularz wniosku o zwrot VAT, który następnie był zatwierdzany i stemplowany przez urząd celny wyprawienia towarów, w niektórych przypadkach z adnotacją: „Wywóz z terytorium Wspólnoty: Tompa”, po czym drugi egzemplarz formularza był zwracany skarżącej, która zwracała VAT nabywcom w gotówce.
- 6 We wszystkich przypadkach nabywcy wystąpili o wydanie formularza wniosku o zwrot podatku jako zagraniczni podróżni, nie podnosząc w ogóle, że rozpatrywane towary były wywożone z terytorium nie jako bagaż podróżnych, lecz w ramach dostaw towarów przeznaczonych na wywóz.
- 7 Zgodnie z powyższym skarżąca zwróciła podatek nabywcom – łącznie 339 788 000 HUF (około 1 038 000 EUR) – na podstawie art. 99 ust. 9 ustawy o VAT, w myśl którego, jeżeli VAT został pobrany w chwili dostawy towarów i jeżeli dostawca towarów zwrócił podatek pobrany od zagranicznego podróżnego, a ponadto uprzednio uregulował i zadeklarował ten VAT jako podatek należny, jest on uprawniony, najwcześniej w okresie rozliczeniowym podatku, w którym miał miejsce zwrot na rzecz podróżnego zagranicznego, do odliczenia kwoty podatku zwróconego w ramach swojego rozliczenia podatku należnego. Dokumentacja potwierdzająca do wniosku o zwrot podatku na rzecz zagranicznych podróżnych świadczy o tym, że w każdym razie dane towary opuściły terytorium Węgier.
- 8 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága [dyrekcja ds. podatków i ceł prowincji Csongrád (Węgry), należąca do krajowej administracji podatków i ceł; zwana dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”], decyzją z dnia 27 czerwca 2018 r. wydaną w wyniku kontroli spornego roku podatkowego, zobowiązała skarżącą do zapłaty różnicy w podatku VAT wynoszącej 340 598 000 HUF (około 1 041 000 EUR), grzywny

w wysokości 163 261 000 HUF (około 499 000 EUR) i odsetek za zwłokę w wysokości 7 184 000 HUF (około 22 000 EUR). Organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, że nabycia wykraczają poza zakres potrzeb osobistych i użytku rodzinnego oraz że zostały one dokonane w celu odsprzedaży, co wykluczało uznanie ich za bagaż podróżnych. Organ ten stwierdził, że skarżąca nie była również uprawniona do zwolnienia z tytułu wywozu, ponieważ nikt nie złożył wniosku o odprawę celną dla wywozu w związku z takimi transakcjami, a skarżąca nie posiadała niezbędnej dokumentacji do tego celu. Skarżąca nie odpowiada również definicji eksportera, ponieważ nie była już w posiadaniu sprzedawanych towarów z chwilą ich dostawy nabywcom w ich magazynie, a mianowicie w magazynie znajdującym się po węgierskiej stronie granicy między Serbią a Węgrami, w związku z czym skarżąca nie mogła dokonać transportu towarów do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza obszarem celnym Wspólnoty.

- 9 Decyzją z dnia 31 października 2018 r. strona przeciwna utrzymała w mocy decyzję wydaną w pierwszej instancji, od której odwołanie wniosła do niej skarżąca. W uzasadnieniu swojej decyzji strona przeciwna wskazała, że w wyniku kontroli organ podatkowy stwierdził, iż transakcje nie mogły zostać uznane za dostawy na rzecz zagranicznych podróżnych i w związku z tym zbadał on przesłanki dotyczące dostaw towarów przeznaczonych na wywóz, stwierdzając, że nie są one spełnione. Strona przeciwna odniosła się do oświadczeń skarżącej, zgodnie z którymi uznała ona, że zważywszy na zamiar nabywców, były to dostawy towarów na rzecz zagranicznych podróżnych.

Zdaniem strony przeciwnej Kúria (sąd najwyższy) podkreślił w swoim wyroku KfV.1.35.502/2016/6 z dnia 8 grudnia 2016 r., że w odniesieniu do definicji pojęcia bagażu podróżnych zarówno ilość towarów, jak i częstotliwość dokonywania zakupów są w tym względzie istotne. Ani ustawa o VAT, ani dyrektywa VAT nie definiują pojęcia bagażu osobistego. Unijne prawo celne również nie zawiera wskazówek w tym względzie, a Konwencja nowojorska definiuje pojęcie „rzeczy osobistych”. Zgodnie z praktyką krajową za bagaż podróżnych należy uznać towary, które podróżny kupuje na własne potrzeby osobiste lub jako prezent, ale w żadnym wypadku nie mogą być one wykorzystywane do celów handlowych. Regularność i duża ilość towarów wykluczają kwalifikację jako bagażu podróżnych, dlatego art. 99 ustawy o VAT nie zezwala na wyprowadzenie z terytorium towarów w ilościach handlowych jako bagażu podróżnych. W rzeczywistości na mocy tego przepisu, jeżeli nabywca jest podróżnym zagranicznym, a nabyte przez niego towary stanowią część jego bagażu osobistego lub bagażu podróżnego, można zastosować zwolnienie przewidziane w art. 98 ust. 1 ustawy o VAT, pod warunkiem że:

- całkowita wartość dostaw towarów (łącznie z VAT) przekracza kwotę równą 175 EUR;
- zagraniczny podróżny udowodni swoją sytuację prawną za pomocą dokumentu podróży;

- urząd celny wyrowadzenia towaru z terytorium Wspólnoty poświadcza wyrowadzenie towaru z tego terytorium poprzez potwierdzenie i ostemplowanie formularza wniosku o zwrot podatku. Na wniosek zagranicznego podróżnego dostawca towaru musi wypełnić formularz wniosku o zwrot podatku.

Ponadto przesłanką zastosowania zwolnienia na mocy art. 99 ustawy o VAT jest posiadanie przez dostawcę towaru pierwszego potwierdzonego i ostemplowanego egzemplarza formularza wniosku o zwrot podatku, a także zwrócenie przez dostawcę towaru podatku pobranego od zagranicznego podróżnego, jeżeli podatek ten został pobrany w chwili dostawy towaru. Podróżny jest uprawniony do zwrotu podatku poprzez zapłatę w HUF i gotówką, ale strony mogą również uzgodnić inną walutę lub inny sposób płatności.

W przypadku, gdy podatek został pobrany zgodnie z ust. 4 lit. b) ustawy o VAT, a dostawca uprzednio uregulował go i zadeklarował jako podatek należny, dostawca ten jest uprawniony, najwcześniej w okresie rozliczeniowym podatku, w którym miał miejsce zwrot na rzecz zagranicznego podróżnego, do odliczenia kwoty zwróconego podatku w ramach rozliczenia podatku należnego.

Zgodnie z praktyką krajową w zakresie, w jakim zostanie wykazane, że towary opuściły terytorium Wspólnoty, organ podatkowy musi zbadać, czy zostały spełnione przesłanki zwolnienia z podatku w odniesieniu do dostawy towarów na innej podstawie prawnej, w szczególności, czy skarżąca jest uprawniona do zwolnienia na podstawie art. 98 ustawy o podatku VAT, w myśl którego zwolnieniu z podatku podlegają dostawy towarów wysyłanych drogą pocztową lub transportowanych z terytorium kraju do innego państwa poza Wspólnotą.

Praktyka krajowa uwzględnia orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym, chociaż dyrektywa VAT zezwala państwom członkowskim na ustanowienie wymogów formalnych dotyczących zasad wykonywania prawa do odliczenia, wymogi te nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia uchylania się od opodatkowania.

- 10 Strona przeciwna stwierdziła, że biorąc pod uwagę wspomniany wyrok Kúria, skarżąca nie jest również uprawniona do zwolnienia z podatku wywozowego, ponieważ nie złożyła wniosku o odprawę celną wywozu w związku z transakcjami i, zgodnie z oświadczeniami skarżącej, nie zostało podniesione rozpatrywanie transakcji jako wywozu, gdyż nabywcy wyraźnie zażądali zastosowania zwolnienia na rzecz zagranicznych podróżnych.

Główne argumenty stron postępowania głównego

Argumenty strony skarżącej

- 11 W swojej skardze skarżąca wnosi o stwierdzenie nieważności decyzji strony przeciwnej i decyzji wydanej w pierwszej instancji. Skarżąca twierdzi, że ani

prawo wspólnotowe, ani ustawa o VAT nie zawierają definicji bagażu osobistego lub bagażu podróży. Wobec braku definicji w prawie podatkowym organ celny nie może dokonać rozróżnienia między towarami przekraczającymi granicę i w związku z tym nie może odmówić zatwierdzenia formularza wniosku o zwrot podatku odpowiadającego towarom opuszczającym terytorium, powołując się na rzekomy zamiar odsprzedaży takich towarów. W przypadku skarżącej nie chodzi również o uniknięcie opodatkowania, ponieważ podatnik byłby także uprawniony do zwolnienia z podatku wywozowego na podstawie art. 98 ustawy o VAT. Skarżąca powołuje się ponadto na wyrok Trybunału w sprawie Netto Supermarkt, C-271/06, zgodnie z którym nie można powoływać się na orzecznictwo Trybunału w dziedzinie prawa celnego w sporach podatkowych, z czego wynika, że mechanizm podatkowy stosowany przez skarżącą również nie może być oceniany na podstawie przepisów prawa celnego.

- 12 Ponadto skarżąca kwestionuje interpretację prawną organu podatkowego, zgodnie z którą, w myśl art. 12/A ustawy o krajowej administracji podatków i ceł, z uwagi na sam fakt, iż organ celny wyprowadzenia działa w ramach kompetencji organu podatkowego, nie wykonuje on wszystkich prawnie ustanowionych zadań związanych z zarządzaniem podatkami, w związku z czym organ celny poświadcza jedynie, że towar opuścił terytorium Unii Europejskiej, ale nie że opuszczenie tego terytorium nastąpiło jako część bagażu osobistego lub bagażu podróży zgodnie z art. 99 ustawy o VAT, ani też, że nastąpiło zgodnie z tym przepisem.

Argumenty strony przeciwnej

- 13 Strona przeciwna wnosi o oddalenie skargi, powtarzając uzasadnienie zawarte w jej decyzji.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 14 Tutejszy sąd powołuje się na wyrok Kúria, w którym stwierdził on, w sprawie, której okoliczności faktyczne są podobne – wyprowadzenie towarów z terytorium w ilościach handlowych w ramach systemu dotyczącego zagranicznych podróży –, że należy najpierw zbadać, czy spełnione są przesłanki określone w art. 99 ustawy o VAT, a następnie, biorąc pod uwagę fakt, że towary rzeczywiście opuściły terytorium Wspólnoty, należy zbadać, czy zastosowanie ma jakikolwiek inny przepis ustawy o VAT. Chociaż ani ustawa o VAT, ani dyrektywa VAT nie definiują pojęcia bagażu podróży, a wspólnotowe prawo celne lub prawo międzynarodowe również nie zawierają jednoznacznej definicji tego pojęcia, można stwierdzić, że za bagaż podróży można uznać towary, które podróży nabywa na własne potrzeby osobiste lub jako prezent, ale w żadnym wypadku nie mogą być one wykorzystywane do celów handlowych. We wspomnianym wyroku stwierdzono, że art. 99 ustawy o VAT nie zezwala na wyprowadzenie towarów z terytorium jako bagażu podróży w ilościach handlowych, w związku z czym nie można zezwolić na zwolnienie ani na

odliczenie podatku przewidziane dla tego systemu. Kúria dodał, że dostawy towarów powinny być opodatkowane w państwie, w którym dostarczone towary są ostatecznie wykorzystywane, co sprawia, że konieczne jest zbadanie możliwości zastosowania zwolnienia określonego w art. 98 ustawy o VAT. Jedną z przesłanek stosowania tego artykułu jest w szczególności poświadczenie przez urząd celny wyprowadzenia, że w chwili dostawy lub najpóźniej w ciągu następujących dziewięćdziesięciu dni towar opuścił terytorium Wspólnoty. Do organu podatkowego należy określenie zakresu, w jakim skarżąca jest uprawniona do zwolnienia na podstawie art. 98 ustawy o VAT.

- 15 Tutejszy sąd zauważa, że art. 98 i 99 ustawy o VAT są zgodne z art. 146 i 147 dyrektywy VAT dla celów niniejszej sprawy, w związku z czym musi on interpretować i stosować te artykuły dyrektywy VAT.
- 16 Zdaniem tutejszego sądu, aby zdefiniować pojęcie bagażu osobistego i bagażu podróжных, należy odnieść się do jego potocznego znaczenia, odwołując się do przepisów wspólnotowego kodeksu celnego, unijnego kodeksu celnego i Konwencji nowojorskiej. Podejście to znajduje również potwierdzenie w orzecznictwie sądów krajowych. Zdaniem tutejszego sądu dla oceny pojęcia bagażu podróжных decydujące znaczenie ma cel wyprowadzenia towarów z terytorium. Pojęcie bagażu podróжных nie obejmuje towarów – niezależnie od ich ilości i sposobu transportu –, które nie zostały nabyte w celu zaspokojenia potrzeb osobistych lub rodzinnych lub jako prezent, lecz w celu ich odsprzedaży. Jednakże wobec braku wykładni autentycznej zawartej w przepisach konieczne jest wystąpienie z odesłaniem prejudycjalnym w celu zdefiniowania tego pojęcia.
- 17 Ze względu na to, iż w niniejszym postępowaniu administracyjnym nie mają zastosowania przepisy dotyczące zwolnienia na rzecz zagranicznych podróжных, strona przeciwna zbadała, czy spełnione zostały przesłanki zwolnienia z tytułu wywozu, i stwierdziła, że skarżąca wiedziała, iż sprzedaje towary osobom, które następnie odsprzedawały je na rynkach serbskich. Skarżąca musiała uznać, że nie są spełnione przesłanki prawne zwolnienia na rzecz zagranicznych podróжных, w związku z czym w niniejszym postępowaniu nie ma podstaw, by powoływać się na staranność sumiennego kupca. Strona przeciwna odniosła się w tym względzie do pkt 29 wyroku wydanego przez Trybunał w sprawie Netto Supermarkt. Strona przeciwna zauważyła ponadto, że wbrew twierdzeniom skarżącej w ustawie o VAT nie ma żadnego przepisu szczególnego, który zobowiązywałby sprzedawcę, w okolicznościach podobnych do tych występujących w niniejszej sprawie, do wydania na wniosek nabywcy formularza wniosku o zwrot podatku.
- 18 Tutejszy sąd uważa jednak, że w chwili dostawy towarów sprzedawca nie mógł również nie wziąć pod uwagę wyrażonego przez nabywców zamiaru wyprowadzenia towarów z państwa przez nich w charakterze zagranicznych podróжных, co wyklucza możliwość fakturowania bez VAT z tytułu wywozu towarów. Przepisy regulujące zwolnienie na rzecz zagranicznych podróжных są inne i bardziej rygorystyczne – ograniczony wybór towarów, prawo do zwolnienia podlega progowi ilościowemu, a faktura nie może być wystawiona od początku

bez VAT – niż przepisy regulujące dostawy towarów przeznaczonych na wywóz, czego logicznym skutkiem jest okoliczność, że wystawca faktur nie mógł jednostronnie zastosować zwolnienia z tytułu dostaw towarów przeznaczonych na wywóz wobec nabywców, którzy określili się jako zagraniczni podróżni, podlegający jako tacy bardziej rygorystycznemu systemowi zwolnień z VAT, ponieważ mógł on liczyć na to, iż nabywcy wyprowadzą towary z państwa jako zagraniczni podróżni. W związku z tym wystawca faktur działał prawidłowo, uwzględniając VAT w fakturach. Gdyby zagraniczni nabywcy zmienili swój pierwotny zamiar i ostatecznie wyprowadzili towary poza państwo w ramach jednolitej procedury celnej, można byłoby zbadać możliwość korekty faktury. Jednakże w niniejszej sprawie zagraniczni nabywcy nie zmienili swojego pierwotnego zamiaru, ponieważ w niniejszym sporze bezsporne jest, że przewieźli oni towary do Serbii jako zagraniczni podróżni. W związku z tym faktury były prawidłowe w chwili ich wystawienia i nie nastąpiła żadna późniejsza zmiana, w związku z którą powinny one zostać skorygowane, a zatem organ podatkowy nie musiał również później zmienić kwalifikacji treści tych faktur.

- 19 W niniejszej sprawie strony nie kwestionują faktu, że zagraniczni klienci wystawcy faktur wyprowadzili towary w ilościach handlowych przez granicę między Węgrami a Serbią w celu ich odsprzedaży, ale jako zagraniczni podróżni. Bezsporne jest również, że klienci ci zadbali o to, aby wartość zafakturowanych towarów za każdym razem nie przekraczała określonej kwoty, unikając w ten sposób kontroli celnej. Wystawca faktur wiedział o oszustwie, którego dopuszczali się jego klienci, i wiedział, że przesłanki zwolnienia na rzecz zagranicznych podróżnych nie były spełnione, a zatem nie powinien był wystawić formularza wniosku o zwrot podatku, który umożliwił skuteczne dokonanie takiego zwolnienia. Tutejszy sąd uważa za nieistotne, jakie konkretnie serbskie przepisy zamierzali obejść zagraniczni nabywcy i jakie korzyści uzyskali poprzez wprowadzenie towarów na terytorium Serbii jako zagraniczni podróżni. Dla celów skontrolowania decyzji organu podatkowego istotne jest to, że wystawca faktur wiedział o zamiarze swoich klientów dokonania odsprzedaży, w związku z czym nie powinien był udzielać im zwolnienia na rzecz zagranicznych podróżnych. Współpracując ze swoimi zagranicznymi klientami przy obchodzeniu węgierskich przepisów podatkowych, chociaż znała ich zamiary dotyczące odsprzedaży, to znaczy, wiedziała, że nie zostały spełnione zasadnicze przesłanki zwolnienia na rzecz zagranicznych podróżnych, zwracając im VAT i włączając go do deklaracji w spornym roku jako podlegająca odliczeniu pozycja podatku należnego, skarżąca uzyskała znaczącą przewagę konkurencyjną w porównaniu ze swoimi konkurentami, którzy przestrzegają prawa.
- 20 W wyniku świadomego działania wystawcy faktur i nabywców, świadczącego o zgodności zamiarów, towary nie były okazywane w serbskich urzędach celnych ani nie poddawano ich dokładnej kontroli, ich identyfikowalność została utracona, nie można było uregulować należności celnych lub innych kosztów związanych z odprawą celną – nieokreślonych w niniejszym postępowaniu –, a ponadto umożliwiono nabywcom odsprzedaż towarów wprowadzanych do Serbii jako osobom prywatnym, z pominięciem przepisów podatkowych tego państwa. Z

punktu widzenia okoliczności faktycznych niniejszej sprawy nie ma znaczenia, czy serbscy nabywcy skorzystali, czy też nie skorzystali później ze wspomnianej możliwości, ponieważ podatek i inne skutki w Serbii wykraczają poza ramy analizy niniejszego sporu, w którym nie jest również przedmiotem badania, jakie konkretne koszty nie zostały poniesione w wyniku uniknięcia procedury celnej. Jediną istotną kwestią jest to, że poprzez swoje działanie wystawca faktur świadomie brał udział w stanowiącej oszustwo działalności serbskich nabywców oraz że świadomie naruszył przepisy ustawy o VAT dotyczące dostaw towarów poprzez wystawienie faktur i wypełnienie formularzy zgodnie z systemem dotyczącym zagranicznych podróźnych, a także poprzez niesłuszne zmniejszenie podstawy opodatkowania w zależności od zwrotu podatku dokonanego na rzecz zagranicznych podróźnych.

- 21 W przypadku, gdyby organ podatkowy musiał przyznać zwolnienie podatkowe na innej podstawie prawnej, jeżeli zwrot podatku z tytułu zwolnienia na rzecz zagranicznych podróźnych nie jest możliwy, działanie w złej wierze wystawcy faktur byłoby zasadniczo pozbawione skutków prawnych, w szczególności biorąc pod uwagę, że w przypadku braku wniosku o nienależny zwrot nie są również spełnione przesłanki nałożenia grzywny skarbowej. Ze względu na przewagę konkurencyjną nienależnie uzyskaną przez wystawcę faktur sytuacja ta, po pierwsze, byłaby niezgodna z zasadą neutralności podatkowej, a po drugie byłaby sprzeczna z obowiązkiem państw członkowskich w zakresie przeciwdziałania oszustwom i uchylaniu się od opodatkowania.
- 22 Trybunał odniósł się już do zasady neutralności podatkowej w odniesieniu do prawa do zwolnień podatkowych, stwierdzając, że zasada ta stanowi dokonany przez prawodawcę Unii w dziedzinie VAT przekład ogólnej zasady równego traktowania. Środki, jakie państwa członkowskie mogą przyjąć w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom, nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT. Umożliwienie podatnikom wybrania systemu zwolnienia po upływie wyznaczonego terminu przyznaje im nienależną korzyść konkurencyjną, na szkodę przedsiębiorców, którzy należycie wypełnili obowiązki proceduralne przewidziane przez przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego. Podatnicy ci byłiby bowiem w stanie dokonać wyboru *a posteriori*, a w konsekwencji, opierając się na konkretnych wynikach swej działalności, wyboru systemu podatkowego dla siebie korzystniejszego (wyrok z dnia 17 maja 2018 r., Vámos, C-566/16).
- 23 Zdaniem tutejszego sądu uwagi zawarte w wyroku Vámos mają również zastosowanie w niniejszej sprawie. W rzeczywistości wystawca faktur, naruszając przepisy dotyczące VAT, dokonał zmniejszenia podstawy opodatkowania, do którego nie był uprawniony; następnie, gdy organ podatkowy stwierdził nieprawidłowość, powołał się on *a posteriori* na inne zwolnienie tytułem wywozu. Gdyby organ podatkowy zezwolił na zastosowanie *a posteriori* zwolnienia podatkowego z tytułu wywozu, wystawca faktur uzyskałby nienależną przewagę konkurencyjną w stosunku do swoich konkurentów, co naruszyłoby zasadę neutralności podatkowej.

- 24 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału środki, do których przyjęcia państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 273 dyrektywy VAT celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów i nie mogą podważać neutralności VAT (wyrok Nidera Handelscompagnie, C-385/09).
- 25 W związku z tym niespełnienie przesłanek formalnych może prowadzić do utraty prawa do odliczenia tylko wtedy, gdy uniemożliwia ustalenie, czy spełnione są przesłanki materialne. Tutejszy sąd uważa, że ma to miejsce właśnie w niniejszej sprawie, w której wystawca faktur i nabywcy nie tylko nie dopełnili przesłanek formalnych, ale, z naruszeniem przepisów dotyczących formalności, świadomie zataili swoją rzeczywistą działalność gospodarczą przed organami podatkowymi i celnymi.
- 26 W ocenie tutejszego sądu zasada neutralności podatkowej będzie przestrzegana tylko wtedy, gdy w przypadku zmniejszenia podstawy opodatkowania ze względu na zwrot podatku dokonany na rzecz zagranicznych podróżnych organ podatkowy nie zmieni kwalifikacji transakcji jako dostaw towarów przeznaczonych na wywóz, co stanowi jedyną praktykę spełniającą również wymóg proporcjonalności.
- 27 W oparciu o różnice w pojęciu wywozu w prawie podatkowym i prawie celnym skarżąca zarzuca, że organ podatkowy nakłada na nią obowiązki w związku z możliwym wyprowadzeniem towarów z terytorium jako na eksportera. Jednakże w aktach sprawy nie ma mowy o tym, by w odniesieniu do danych towarów skarżąca lub inna osoba wnioskuje o odprawę celną jako eksporter, a zgodnie z oświadczeniami przedstawiciela prawnego skarżącej nie podniesiono nawet rozpatrywania transakcji jako wywóz.
- 28 Wbrew twierdzeniom skarżącej, w celu dokonania kwalifikacji podatkowej okoliczności faktycznych nie wystarczy wykazać, że towary opuściły terytorium, ponieważ, jak wskazano powyżej, zwolnienie na rzecz zagranicznych podróżnych jest szczególnie w odniesieniu do zwolnienia dostaw towarów przeznaczonych na wywóz i dotyczy określonej grupy osób, co powoduje konieczność określenia, na jakiej podstawie nabywca ma prawo do zwrotu. W konsekwencji błędny jest argument skarżącej, iż zatwierdzenie przez organ celny formularza wniosku o zwrot podatku, które stanowi dowód, że towary opuściły terytorium jako część bagażu podróżnych, służy również uzasadnieniu zwolnienia z podatku dostaw towarów przeznaczonych na wywóz.
- 29 W świetle powyższych uwag tutejszy sąd ma również wątpliwości, czy w przypadku stwierdzenia niezgodności z prawem zwolnienia podatkowego na rzecz zagranicznych podróżnych należy ocenić równocześnie, czy spełnione są przesłanki dotyczące dostaw towarów przeznaczonych na wywóz we wszystkich przypadkach, w których towary opuściły terytorium jako bagaż podróżnych.

- 30 Jednocześnie tutejszy sąd uważa, że w niniejszej sprawie decydujące znaczenie ma okoliczność, iż skarżąca działała w sposób oczywisty w złej wierze przy wykonywaniu swoich zobowiązań podatkowych, co uzasadnia, na podstawie zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności przewidzianych w prawie Unii, że oprócz odmowy zmniejszenia podstawy opodatkowania wykluczona jest możliwość zmiany kwalifikacji na dostawę towarów przeznaczonych na wywóz, nawet jeśli organ podatkowy musiałby jeszcze zbadać, czy spełnione są przesłanki dotyczące dostaw towarów przeznaczonych na wywóz.
- 31 Tutejszy sąd uważa, że konieczne jest wystąpienie z odesłaniem prejudycjalnym w odniesieniu do powyższych kwestii, i ma świadomość, że przed sądami węgierskimi są obecnie zawisłe inne postępowania sądownoadministracyjne, które mają podobny przedmiot sporu.

DOKUMENT ROBOCZY