

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

28 maart 2019 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 131 en artikel 146, lid 1, onder a) – Vrijstelling voor leveringen van goederen die zijn verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Europese Unie – Vrijstellingsvoorwaarde waarin het nationale recht voorziet – Plaatsing van goederen onder een bepaalde douaneregeling – Bewijs van plaatsing onder de regeling uitvoer”

In zaak C-275/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) bij beslissing van 28 maart 2018, ingekomen bij het Hof op 23 april 2018, in de procedure

Milan Vinš

tegen

Odvolací finanční ředitelství,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal (rapporteur), kamerpresident, F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund en L. S. Rossi, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Odvolací finanční ředitelství, vertegenwoordigd door T. Rozehnal en D. Jeroušek als gemachtigden,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, J. Vlášil en O. Serdula als gemachtigden,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Tassopoulou en A. Dimitrakopoulou als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė en M. Salyková als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 131 en 146 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Milan Vinš en de Odvolací finanční ředitelství (kamer van beroep van de belastingdienst, Tsjechië) over de weigering van de fiscale autoriteiten om een aantal leveringen van goederen die zijn verzonden naar een plaats buiten de Europese Unie, vrij te stellen van belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Artikel 14 van de btw-richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk 1, „Levering van goederen”, van titel IV, „Belastbare handelingen”, ervan, bepaalt in lid 1 het volgende:

„Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

4 Artikel 131 van de btw-richtlijn, dat in hoofdstuk 1, „Algemene bepalingen”, van titel IX, „Vrijstellingen”, staat, luidt:

„De in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde vrijstellingen zijn van toepassing onverminderd andere communautaire bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.”

5 Artikel 146, lid 1, van de btw-richtlijn, dat deel uitmaakt van hoofdstuk 6, „Vrijstellingen bij uitvoer”, van titel IX, bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

a) de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap;

[...]”

6 Artikel 273 van de btw-richtlijn, dat behoort tot hoofdstuk 7, „Diverse bepalingen”, van titel XI, „Verplichtingen van de belastingplichtigen en van bepaalde niet-belastingplichtige personen”, bepaalt het volgende:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen

aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

[...]"

Douanewetboek

7 Artikel 4, punten 15 tot en met 17, van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1992, L 302, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005 (PB 2005, L 117, blz. 13) (hierna: „douanewetboek”), luidt als volgt:

„In de zin van dit wetboek wordt verstaan onder:

[...]

15) douanebestemming van goederen:

a) plaatsing van goederen onder een douaneregeling;

[...]

16) douaneregeling:

[...]

h) uitvoer;

17) douaneaangifte: handeling waarbij een persoon, in de voorgeschreven vorm en op de voorgeschreven wijze, het voornemen kenbaar maakt goederen onder een bepaalde douaneregeling te plaatsen.”

8 Artikel 59 van het douanewetboek, dat behoort tot afdeling 1, „Plaatsing van goederen onder een douaneregeling”, van hoofdstuk 2, „Douaneregelingen”, van titel IV, „Douanebestemmingen”, bepaalt:

„1. Voor goederen die bestemd zijn om onder een douaneregeling te worden geplaatst, moet een aangifte tot plaatsing onder deze douaneregeling worden gedaan.

2. De voor de regeling uitvoer, de regeling passieve veredeling, de regeling douanevervoer of de voor het stelsel van douane-entrepots aangegeven communautaire goederen bevinden zich onder douanetoezicht vanaf het ogenblik waarop de douaneaangifte is aanvaard en tot op het ogenblik waarop zij het douanegebied van de Gemeenschap verlaten of worden vernietigd of tot op het ogenblik waarop de douaneaangifte ongeldig wordt verklaard.”

9 Artikel 61 van dat wetboek luidt:

„De douaneaangifte wordt gedaan:

a) hetzij schriftelijk;

b) hetzij met gebruikmaking van automatische gegevensverwerking, wanneer in de volgens de procedure van het Comité vastgestelde bepalingen in deze mogelijkheid is voorzien of wanneer zulks door de douaneautoriteiten is toegestaan;

c) hetzij door middel van een mondelinge aangifte of enige andere handeling waarmee de

houder van de goederen de wens te kennen geeft deze onder een douaneregeling te plaatsen, wanneer in de volgens de procedure van het Comité vastgestelde bepalingen in deze mogelijkheid is voorzien.”

10 Artikel 161, leden 1 en 2, van het douanewetboek, dat is opgenomen in afdeling 4, „Uitvoer”, van voormeld hoofdstuk 2, bepaalt:

„1. De regeling uitvoer maakt het mogelijk dat communautaire goederen het douanegebied van de Gemeenschap verlaten.

De uitvoer brengt mee de toepassing van de voor het verlaten van genoemd gebied vastgestelde formaliteiten, met inbegrip van de handelspolitieke maatregelen en, in voorkomend geval, de rechten bij uitvoer.

2. [...] [A]lle voor uitvoer bestemde communautaire goederen [dienen] onder de regeling uitvoer te worden geplaatst.”

Verordening (EEG) nr. 2454/93

11 Artikel 795, lid 1, van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92 (PB 1993, L 253, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1875/2006 van de Commissie van 18 december 2006 (PB 2006, L 360, blz. 64), is opgenomen in hoofdstuk 2, „Definitieve uitvoer”, van titel IV, „Uitvoer”, van deel II, „De douanebestemmingen”, van deze verordening en luidt als volgt:

„Goederen die het douanegebied van de Gemeenschap hebben verlaten zonder dat daarvoor aangifte ten uitvoer is gedaan, worden achteraf door de exporteur ten uitvoer aangegeven bij het douanekantoor dat bevoegd is voor de plaats waar hij is gevestigd.

[...]

Deze aangifte wordt uitsluitend door de douaneautoriteiten aanvaard, indien de exporteur één van de volgende gegevens verschaft:

[...]

b) voldoende bewijsmateriaal inzake de aard en de hoeveelheid van de goederen en de omstandigheden waarin deze het douanegebied van de Gemeenschap hebben verlaten.

[...]”

Tsjechisch recht

12 § 33 a, met als opschrift „Belastingdocument bij uitvoer”, van wet nr. 235/2004 inzake de belasting over de toegevoegde waarde, in de versie die gold ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, bepaalt:

„Voor de uitvoer van goederen wordt als ‚belastingdocument’ beschouwd

a) een besluit van het douanekantoor betreffende de uitvoer van de goederen naar een derde land, waarin het douanekantoor bevestigt dat de goederen het grondgebied van de Unie hebben verlaten, [...]”

13 § 66 van die wet luidt als volgt:

„1. Voor de toepassing van deze wet wordt onder ‚uitvoer van goederen’ verstaan de uitgang van de goederen uit het grondgebied van de Unie naar het grondgebied van een derde land onder de voorwaarde dat de goederen zijn geplaatst onder de douaneregeling uitvoer, [...]

2. Van belasting is vrijgesteld, de levering van goederen die worden verzonden of vervoerd vanuit Tsjechië naar een derde land:

a) door of voor rekening van de verkoper,

[...]

4. Voor de levering van goederen in een derde land wordt de handeling geacht plaats te vinden op het moment dat de goederen overeenkomstig de bevestiging van het douanekantoor het grondgebied van de Unie hebben verlaten. De belastingplichtige bewijst de levering van de goederen op het grondgebied van een derde land door middel van een belastingdocument, dat wordt omschreven in § 33a, onder a).

[...]

6. Wanneer de uitgang van de goederen naar een plaats buiten het grondgebied van de Unie door het douanekantoor niet is bevestigd op een belastingdocument, mag de belastingplichtige de uitgang van de goederen staven met andere bewijzen.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Gedurende de periode van 2012 tot en met 2014 heeft Vinš via de post maandelijks 400 à 500 stuks militaire memorabilia geleverd buiten de Europese Unie. Voor deze goederen heeft hij geen btw-aangifte gedaan, aangezien hij van mening was dat de betrokken leveringen van btw waren vrijgesteld omdat het goederen betrof die voor de uitvoer waren bestemd.

15 Bij besluit van 27 augustus 2015 heeft de kamer van beroep van de belastingdienst de belastingaanslagen van de belastingautoriteiten waarbij Vinš werd gelast btw te betalen over de leveringen van de betrokken goederen omdat hij niet had aangetoond dat hij die goederen onder de douaneregeling uitvoer had geplaatst en die leveringen dus volgens §66, lid 1, van wet nr. 235/2004 niet in aanmerking kwamen voor de vrijstelling voor uitvoer, in wezen bevestigd.

16 Het door Vinš tegen dit besluit ingestelde beroep werd verworpen door de Krajský soud v Hradci Králové (rechter in eerste aanleg Hradec Králové, Tsjechië). Deze rechter was van oordeel dat het vereiste om voor de uitvoer bestemde goederen onder de douaneregeling uitvoer te plaatsen als voorwaarde voor het recht op vrijstelling voor de uitvoer, evenredig was, een doeltreffende rechterlijke toetsing van de uitvoer mogelijk maakte en volledig in overeenstemming met het Unierecht was. In dat verband zou het onvoldoende zijn dat de betrokken goederen daadwerkelijk werden geleverd in derde landen.

17 Vinš heeft bij de verwijzende rechter cassatieberoep ingesteld. Tot staving van zijn beroep voert hij aan dat het gegeven dat beslissend is voor de vervulling van de in §66, lid 1, van wet nr. 235/2004 gestelde voorwaarden het feit betreft dat de betrokken goederen het grondgebied van de Unie hebben verlaten en zij bijgevolg daadwerkelijk in een derde land zijn geleverd. Dit kan volgens hem worden bewezen met een bevestiging door het douanekantoor of met andere bewijzen, daaronder begrepen documenten die worden afgegeven door de postdiensten. Vinš verwijst in dat verband naar het arrest van 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), waaruit hij afleidt dat precies de voorwaarde van plaatsing van de betrokken goederen onder een douaneregeling verder gaat dan wat de lidstaten mogen eisen op grond van

artikel 131 van de btw-richtlijn.

18 De kamer van beroep van de belastingdienst heeft herhaald dat in het hoofdgeding niet was voldaan aan alle cumulatieve voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van de levering voor uitvoer. Zij stelt dat de nationale wetgever de voorwaarde van plaatsing van de betrokken goederen onder een douaneregeling heeft ingevoerd ter vermijding van belastingfraude, en dat deze voorwaarde in overeenstemming is met de btw-richtlijn. Volgens haar heeft Vinš louter beweringen geuit die geenszins worden gestaafd met bewijzen.

19 De verwijzende rechter is van oordeel dat lidstaten weliswaar overeenkomstig artikel 131 van de btw-richtlijn in hun nationale wetgeving voorwaarden kunnen stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de in deze richtlijn neergelegde vrijstellingen, waaronder die van artikel 146 van die richtlijn, te verzekeren en om elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, maar dat zij daarbij de algemene beginselen van Unierecht moeten naleven. De verwijzende rechter betwijfelt of deze beginselen worden geëerbiedigd door de Tsjechische wetgeving, die de belastingplichtige de verplichting oplegt het bewijs te leveren dat de voor uitvoer bestemde goederen onder de douaneregeling uitvoer zijn geplaatst, met name wanneer de belastingplichtige kan aantonen dat die goederen het grondgebied van de Unie daadwerkelijk hebben verlaten.

20 Daarop heeft de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende prejudiciële vragen:

„1) Mag het recht op vrijstelling van btw bij uitvoer van goederen waarin artikel 146 van de [btw-] richtlijn voorziet, worden onderworpen aan de voorwaarde dat de goederen tevoren onder een bepaalde douaneregeling worden geplaatst (zoals door § 66 van [wet nr. 235/2004] wordt voorgeschreven)?

2) Kan een dergelijke nationale wettelijke regeling worden gerechtvaardigd op grond van artikel 131 van de btw-richtlijn, namelijk als voorwaarde die wordt gesteld om elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

21 Met zijn twee vragen, die tezamen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 146, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 131 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een nationale wettelijke bepaling de btw-vrijstelling voor goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een plaats buiten de Unie afhankelijk stelt van de voorwaarde dat deze goederen onder de douaneregeling uitvoer zijn geplaatst.

22 In de eerste plaats dient in herinnering te worden gebracht dat de lidstaten volgens artikel 146, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, vrijstelling verlenen voor de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Unie. Die bepaling moet worden gelezen in samenhang met artikel 14, lid 1, van die richtlijn, dat bepaalt dat als „levering van goederen” wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken (zie in die zin arrest van 28 februari 2018, Pie?kowski, C?307/16, EU:C:2018:124, punt 24).

23 Deze vrijstelling strekt ertoe te waarborgen dat de betrokken leveringen van goederen worden belast op de plaats van hun bestemming, namelijk de plaats waar de uitgevoerde producten zullen worden verbruikt (zie in die zin arrest van 8 november 2018, Cartrans Spedition,

24 Uit de in punt 22 van het onderhavige arrest genoemde bepalingen en in het bijzonder uit de in genoemd artikel 146, lid 1, onder a), gebruikte term „verzonden”, volgt dat een goed is uitgevoerd en de exportlevering wordt vrijgesteld wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over dat goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoonst dat dit goed naar een plaats buiten de Unie is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de Unie ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten (zie in die zin arrest van 28 februari 2018, *Piechowski*, C-307/16, EU:C:2018:124, punt 25).

25 Volgens de verwijzende rechter staat in het hoofdgeding om te beginnen vast dat Vinš de betrokken goederen met de post naar een plaats buiten het grondgebied van de Unie heeft verzonden, waarbij Vinš stelt dat hij aan de hand van door de postdiensten afgeleverde documenten kan bewijzen dat die goederen dat grondgebied daadwerkelijk hebben verlaten.

26 Voorts voorziet artikel 146, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn niet in een voorwaarde zoals die van § 66, lid 1, van wet nr. 235/2004, volgens welke het voor uitvoer bestemde goed onder de douaneregeling uitvoer moet worden geplaatst opdat de in eerstgenoemde bepaling neergelegde vrijstelling voor uitvoer van toepassing is.

27 De kwalificatie van een transactie als exportlevering in de zin van artikel 146, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn kan bijgevolg niet afhangen van de plaatsing van de betrokken goederen onder de douaneregeling uitvoer, waarbij de vrijstelling bij uitvoer wordt ontzegd wanneer dat niet het geval is (zie naar analogie arrest van 19 december 2013, *BDV Hungary Trading*, C-563/12, EU:C:2013:854, punt 27).

28 In de tweede plaats staat het echter aan de lidstaten om overeenkomstig artikel 131 van de btw-richtlijn de voorwaarden vast te stellen waaronder zij uitvoerhandelingen vrijstellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Bij de uitoefening van hun bevoegdheden moeten de lidstaten evenwel de algemene rechtsbeginselen eerbiedigen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder met name het evenredigheidsbeginsel (zie in die zin arrest van 8 november 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 37).

29 Met betrekking tot dat beginsel dient eraan te worden herinnerd dat een nationale maatregel verder gaat dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te verzekeren indien het recht op btw-vrijstelling in wezen afhankelijk wordt gesteld van de naleving van formele verplichtingen, zonder dat rekening wordt gehouden met de materiële voorwaarden, en met name zonder dat hoeft te worden nagegaan of daaraan is voldaan. De handelingen moeten namelijk worden belast met inachtneming van hun objectieve kenmerken (arrest van 8 november 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 38).

30 Onverenigbaar met het evenredigheidsbeginsel is dienaangaande een voorwaarde als die van §66, lid 1, van wet nr. 235/2004, waarbij geen vrijstelling van btw wordt toegekend voor een levering van goederen die niet onder de douaneregeling uitvoer werden geplaatst hoewel vaststaat dat die goederen daadwerkelijk zijn uitgevoerd met inachtneming van de in punt 24 van het onderhavige arrest gememoreerde criteria en deze levering dus, gelet op haar objectieve kenmerken, voldoet aan de in artikel 146, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn bepaalde vrijstellingsvoorwaarden.

31 Een dergelijke voorwaarde opleggen zou immers erop neerkomen dat het recht op vrijstelling afhankelijk wordt gesteld van de naleving van formele verplichtingen als bedoeld in punt 29 van dit arrest, zonder dat wordt onderzocht of al dan niet daadwerkelijk is voldaan aan de door

het Unierecht gestelde materiële vereisten. De enkele omstandigheid dat een vervoerder de betrokken goederen niet onder de douaneregeling uitvoer heeft geplaatst, betekent niet dat die uitvoer niet daadwerkelijk heeft plaatsgevonden (zie naar analogie arrest van 8 november 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 50).

32 Volgens de rechtspraak van het Hof bestaan slechts twee gevallen waarin niet-eerbiediging van een formeel vereiste tot verlies van het recht op btw-vrijstelling kan leiden (arrest van 8 november 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 40).

33 Ten eerste kan een belastingplichtige die opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht, zich niet op het beginsel van fiscale neutraliteit beroepen om de btw-vrijstelling te verkrijgen. Volgens de rechtspraak van het Hof is het niet in strijd met het Unierecht, te eisen dat een marktdeelnemer te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken raakt bij belastingfraude. Ingeval de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om deze fraude te voorkomen, moet hem het recht op de btw-vrijstelling worden geweigerd (arrest van 8 november 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 41).

34 In casu blijkt geenszins uit het dossier waarover het Hof beschikt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde weigering van de vrijstelling op het bestaan van een dergelijke fraude zou zijn gebaseerd.

35 Ten tweede kan niet-naleving van een formeel vereiste tot de weigering van de btw-vrijstelling leiden wanneer deze niet-naleving het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, verhindert (arrest van 8 november 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 42).

36 Aangezien, zoals de Tsjechische regering in wezen aanvoert, het feit dat de voor uitvoer bestemde goederen niet onder die douaneregeling zijn geplaatst, vaak tot gevolg zou kunnen hebben dat het voor de fiscale autoriteiten moeilijker of zelfs onmogelijk wordt om na te gaan of die goederen het grondgebied van de Unie daadwerkelijk hebben verlaten, is het met betrekking tot het in punt 35 van het onderhavige arrest bedoelde zekere bewijs natuurlijk juist dat ten genoegen van de bevoegde belastingautoriteiten moet worden aangetoond dat de uitvoer werkelijk heeft plaatsgevonden, aangezien dit vereiste betrekking heeft op de materiële voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om de vrijstelling te kunnen verlenen (zie in die zin arrest van 8 november 2018, Cartrans Spedition, C?495/17, EU:C:2018:887, punt 48).

37 Zoals uit punt 25 van het onderhavige arrest volgt, is in het hoofdgeding echter niet aangevoerd dat het feit dat de betrokken goederen niet onder de douaneregeling uitvoer zijn geplaatst, in de weg zou hebben gestaan aan de vaststelling dat is voldaan aan de materiële vereisten, met name dat die goederen het grondgebied van de Unie daadwerkelijk hebben verlaten.

38 In omstandigheden zoals die in het hoofdgeding kan de niet-naleving van het formele vereiste van plaatsing van de voor uitvoer bestemde goederen onder de douaneregeling uitvoer, bijgevolg niet ertoe leiden dat de exporteur zijn recht op vrijstelling voor de uitvoer verliest, voor zover het bewijs is geleverd dat de betrokken goederen het grondgebied van de Unie daadwerkelijk hebben verlaten.

39 Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door de stelling van de Tsjechische regering dat

de exporteur uit hoofde van met name artikel 59, lid 1, en artikel 161, lid 2, van het douanewetboek de betrokken goederen hoe dan ook onder die douaneregeling had moeten plaatsen bij wege van een daartoe strekkende douaneverklaring, wat hij zo nodig ook achteraf had kunnen doen om te voorkomen dat de oorspronkelijke niet-naleving van dit vereiste het definitieve verlies van het recht op vrijstelling voor de uitvoer zou meebrengen. Zoals uit de punten 29 tot en met 31 van het onderhavige arrest volgt, vormt een dergelijke plaatsing, of deze nu vóór of ná de uitvoer plaatsvindt, immers een formele verplichting die bovendien niet tot het gemeenschappelijke btw-stelsel maar tot de douaneregeling behoort. De niet-naleving van deze verplichting sluit dus als zodanig niet uit dat de materiële voorwaarden voor de toekenning van de vrijstelling zijn vervuld.

40 Gelet op een en ander dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat artikel 146, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 131 ervan, aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een nationale wettelijke bepaling de btw-vrijstelling voor goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een plaats buiten de Unie afhankelijk stelt van de voorwaarde dat deze goederen onder de douaneregeling uitvoer zijn geplaatst, wanneer is aangetoond dat is voldaan aan de materiële voorwaarden voor de vrijstelling, met name aan de voorwaarde dat de betrokken goederen het grondgebied van de Unie daadwerkelijk hebben verlaten.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 146, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met artikel 131 ervan, moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een nationale wettelijke bepaling de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een plaats buiten de Europese Unie afhankelijk stelt van de voorwaarde dat deze goederen onder de douaneregeling uitvoer zijn geplaatst, wanneer is aangetoond dat is voldaan aan de materiële voorwaarden voor de vrijstelling, met name aan de voorwaarde dat de betrokken goederen het grondgebied van de Unie daadwerkelijk hebben verlaten.

ondertekeningen

* Procestaal: Tsjechisch.