

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 28 marca 2019 r. (\*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 131 i art. 146 ust. 1 lit. a) – Zwolnienie dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych poza Unię Europejską – Przesłanka zwolnienia ustanowiona w prawie krajowym – Objęcie towarów określonej procedurą celną – Dowód objęcia procedurą wywozu

W sprawie C-275/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Czechy) postanowieniem z dnia 28 marca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 kwietnia 2018 r., w postępowaniu:

**Milan Vinš**

przeciwko

**Odvolací finanční ředitelství,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Prechal (sprawozdawca), prezes izby, F. Biltgen, J. Malenovský, C.G. Fernlund i L.S. Rossi, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Odvolací finanční ředitelství przez T. Rozehnalá i D. Jerouška, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka, J. Vlášila i O. Serdulę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez M. Tassopoulou i A. Dimitrakopoulou, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitę i M. Salykovą, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 131 i 146 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”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Milanem Vinšem a Odvolací finanční úřadem (dyrekcją finansów ds. odwołań, Czechy) w przedmiocie odmowy przez organy podatkowe zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) licznych dostaw towarów wysyłanych poza Unię Europejską.

## Ramy prawne

### Prawo Unii

#### *Dyrektywa VAT*

3 Zawarty w rozdziale 1, zatytułowanym „Dostawa towarów”, tytułu IV pod nazwą „Transakcje podlegające opodatkowaniu” dyrektywy VAT jej art. 14 ust. 1 przewiduje:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

4 Zawarty w rozdziale 1, zatytułowanym „Przepisy ogólne”, tytułu IX pod nazwą „Zwolnienia” dyrektywy VAT, jej art. 131 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”.

5 Zawarty w rozdziale 6, zatytułowanym „Zwolnienia w eksporcie”, tytułu IX dyrektywy VAT jej art. 146 ust. 1 przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;

[...]”.

6 Zawarty w rozdziale 7, zatytułowanym „Przepisy różne”, tytułu IX pod nazwą „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami” dyrektywy VAT jej art. 273 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 prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

[...]”.

## Kodeks celny

7 Zgodnie z art. 4 pkt 15–17 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 648/2005 z dnia 13 kwietnia 2005 r. (Dz.U. 2005, L 117, s. 1) (zwanego dalej „kodeksem celnym”):

„Użyte w niniejszym kodeksie określenia oznaczają:

[...]

15) »przeznaczenie celne towaru« oznacza:

a) objęcie towaru procedurą celną,

[...]

16) »procedura celna« oznacza:

[...]

h) wywóz;

17) »zgłoszenie celne« oznacza czynność, poprzez którą osoba wyraża, w wymaganej formie i w określony sposób, zamiar objęcia towaru określoną procedurą celną”.

8 Zawarty w sekcji 1, zatytułowanej „Objęcie towarów procedurą celną”, w rozdziale 2, zatytułowanym „Procedury celne”, tytułu IV pod nazwą „Przeznaczenie celne”, art. 59 kodeksu celnego przewiduje:

„1. Każdy towar, który ma zostać objęty procedurą celną, zostaje zgłoszony do tej procedury.

2. Towary wspólnotowe zgłoszone do procedury wywozu, procedury uszlachetniania biernego, procedury tranzytu lub procedury składu celnego podlegają dozorowi celnemu od chwili przyjęcia zgłoszenia celnego a) do opuszczenia obszaru celnego Wspólnoty lub ich zniszczenia bądź do czasu unieważnienia zgłoszenia celnego”.

9 Artykuł 61 omawianego kodeksu stanowi:

„Zgłoszenie celne dokonywane jest:

a) w formie pisemnej; lub

b) z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych, jeżeli przewidują to przepisy przyjęte zgodnie z procedurą Komitetu lub zezwół na to organy celne albo

c) w formie zgłoszenia ustnego lub każdej innej czynności, przez którą osoba wyraża wolę objęcia ich procedurą celną, o ile możliwie taka jest zgodna z przepisami przyjętymi zgodnie z procedurą Komitetu”.

10 Zawarty w sekcji 4, zatytułowanej „Wywóz”, w tym samym rozdziale 2, art. 161 ust. 1 i 2 kodeksu celnego stanowi:

„1. Procedura wywozu pozwala na wyprowadzenie towaru wspólnotowego poza obszar celny

Wspólnoty.

Dokonanie wywozu wymaga spełnienia formalności przewidzianych dla niego, z uwzględnieniem środków polityki handlowej i, o ile znajdują zastosowanie, należności celnych wywozowych.

2. [...] [K]iedy towar wspólnotowy przeznaczony do wywozu zostaje objęty procedurą wywozu”.

*Rozporządzenie (EWG) nr 2454/93*

11 Znajdujący się w rozdziale 1 zatytułowanym „Wywóz ostateczny”, w tytule IV, pod nagłówkiem „Przepisy wykonawcze dotyczące wywozu”, w części drugiej, pod nazwą „Przeznaczenie celne” rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia nr 2913/92 (Dz.U. 1993, L 253, s. 1), zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1875/2006 z dnia 18 grudnia 2006 r. (Dz.U. 2006, L 360, s. 64), art. 795 ust. 1 tego rozporządzenia przewiduje:

„Jeżeli towary opuszczyły obszar celny Wspólnoty bez zgłoszenia wywozowego, to zgłoszenie takie składane jest z mocą wsteczną przez eksportera w urzędzie celnym właściwym dla miejsca, w którym eksporter ma swój siedzibę.

[...]

Przyjęcie takiego zgłoszenia przez organy celne uzależnione jest od przedstawienia przez eksportera jednego z poniższych:

[...]

b) wystarczającego dowodu dotyczącego rodzaju i ilości danych towarów oraz okoliczności, w jakich towary te opuszczyły obszar celny Wspólnoty.

[...]”.

## **Prawo czeskie**

12 Paragraf 33 a ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej, w wersji obowiązującej dla okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, zatytułowany „Dokument podatkowy przy eksporcie”, stanowi:

„Za dokument podatkowy przy eksporcie uznaje się:

a) decyzję urzędu celnego o eksporcie towaru do państwa trzeciego, zawierającą potwierdzenie przez urząd celny opuszczenia przez towar terytorium Unii [...]”.

13 Paragraf 66 tej ustawy ma następujące brzmienie:

„1. Na potrzeby niniejszej ustawy pod pojęciem eksportu towaru rozumie się przemieszczenie towaru z terytorium Unii na terytorium państwa trzeciego, jeżeli towar został objęty procedurą celną wywozu, [...]

2. Zwolnieniu z podatku podlegają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju do państwa trzeciego:

a) przez sprzedawcę lub na jego rzecz,

[...]

4. W przypadku dostawy towarów do państwa trzeciego za dzieło dokonania transakcji uznaje się dzieło opuszczenia przez towar terytorium Unii, potwierdzony przez urząd celny. Dostawę towarów na terytorium państwa trzeciego podatnik powinien wykazać dokumentem podatkowym w rozumieniu § 33 a lit. a) niniejszej ustawy.

[...]

6. Jeżeli opuszczenie przez towar terytorium Unii nie zostało potwierdzone przez urząd celny dokumentem podatkowym, podatnik może wykazać, że do tego opuszczenia doszło, za pomocą innych środków dowodowych”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

14 W latach 2012–2014 M. Vinš wysyłał pocztą poza terytorium Unii Europejskiej kolekcjonerskie artykuły militarne w liczbie 400–500 sztuk miesięcznie. W odniesieniu do tych towarów nie złożył deklaracji VAT, uznawszy, że sporne dostawy były zwolnione z VAT, ponieważ obejmowały towary przeznaczone do wywozu.

15 Decyzją z dnia 27 sierpnia 2015 r. dykcja finansowa ds. odwołań zasadniczo utrzymała w mocy decyzje podatkowe wydane przez organy podatkowe, zobowiązujące M. Vinša do zapłaty VAT od spornych dostaw towarów, na tej podstawie, że nie wykazał on, iż towary te zostały objęte procedurą celną wywozu, a w konsekwencji dostawy te nie mogły korzystać ze zwolnienia w eksporcie zgodnie z § 66 ust. 1 ustawy nr 235/2004.

16 Krajský soud v Hradci Králové (sąd okręgowy w Hradec Králové, Czechy) oddalił skargę wniesioną na tę decyzję przez M. Vinša, uznawszy, że wymóg objęcia towarów przeznaczonych do wywozu procedurą celną wywozu jako przesłanka prawa do zwolnienia w eksporcie była proporcjonalna, umożliwiała skuteczną kontrolę sędow wywozu i była w pełni zgodna z prawem Unii. W tym względzie było niewystarczające, aby sporne towary zostały faktycznie dostarczone w państwach trzecich.

17 M. Vinš wniósł skargę kasacyjną do sądu odsyłającego. Na poparcie swojej skargi podnosi on, że dla spełnienia przesłanek przewidzianych w § 66 ust. 1 ustawy nr 235/2004 istotna jest okoliczność, aby dane towary opuściły terytorium Unii, a w konsekwencji zostały faktycznie dostarczone w państwie trzecim. Taka okoliczność może zostać wykazana potwierdzeniem urzędu celnego lub innymi środkami dowodowymi, w tym dokumentami służącymi pocztowym. M. Vinš powołuje się w tym zakresie na wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), z którego wnioskuję, że sama przesłanka objęcia danych towarów procedurą celną wykracza poza to, czego państwa członkowskie mogą wymagać na podstawie art. 131 dyrektywy VAT.

18 Dykcja finansowa ds. odwołań powtórzyła swoją argumentację, zgodnie z którą nie wszystkie przesłanki kumulatywne do skorzystania ze zwolnienia dostawy na eksport zostały spełnione w sprawie w postępowaniu głównym. Twierdzi ona, że ustawodawca krajowy wprowadził przesłankę objęcia danych towarów procedurą celną w celu uniknięcia oszustwa podatkowego oraz że przesłanka ta jest zgodna z dyrektywą VAT. Jej zdaniem M. Vinš zadowolony jest przedstawieniem twierdzeń niepopartych żadnymi dowodami.

19 Sąd odsyłający uważa, że wprowadzić zgodnie z art. 131 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą wprowadzić do swoich przepisów krajowych przesłankę w celu

zagwarantowania prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych przez te dyrektywy, w tym zwolnień przewidzianych w art. 146 rozporządzenia dyrektywy, oraz zapobiegania wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć, to jednak równocześnie powinny one przestrzegać ogólnych zasad prawa Unii. Sąd ten ma wątpliwość, czy przepisy czeskie przestrzegają tych zasad, gdy nakładają na podatnika obowiązek wykazania objęcia towarów przeznaczonych do wywozu procedurą wywozu, w szczególności jeżeli podatnik jest w stanie wykazać, że towary te faktycznie opuściły terytorium Unii.

20 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Czechy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy dopuszczalne jest uzależnienie prawa do zwolnienia z [VAT] przy eksporcie towarów w rozumieniu art. 146 dyrektywy [VAT] od tego, że towary zostaną najpierw objęte określonymi procedurą celną [jak przewiduje § 66 (ustawy nr 235/2004)]?

2) Czy taki przepis prawa krajowego znajduje wystarczające uzasadnienie w treści art. 131 dyrektywy VAT, jako warunek ustanowiony celem zapobiegania [wszelkim możliwym przypadkom] uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

21 Poprzez swoje dwa pytania, które należy zbadać oddzielnie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 146 ust. 1 lit. a) w związku z art. 131 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego uzależniał zwolnienie z VAT przewidziane dla towarów przeznaczonych do wywozu poza terytorium Unii od przesłanki, aby towary te zostały objęte procedurą celną wywozu.

22 W pierwszej kolejności należy wskazać, że zgodnie z art. 146 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT państwa członkowskie zwalniają dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Unii przez sprzedawcę lub na jego rzecz. 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Piekrowski, C-307/16, EU:C:2018:124, pkt 24).

23 Zwolnienie to ma na celu zagwarantowanie opodatkowania dostaw danych towarów w miejscu ich przeznaczenia, czyli w miejscu konsumpcji wywołanych produktów (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 34).

24 Z przepisów wymienionych w pkt 22 niniejszego wyroku, a w szczególności z terminu „wysyłane”, użytego w art. 146 ust. 1 lit. a), 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 wykaze, że towar został wysłany lub przetransportowany poza terytorium Unii i że w następstwie tej wysyłki lub tego transportu opuścił fizycznie terytorium Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Piekrowski, C-307/16, EU:C:2018:124, pkt 25).

25 Z jednej strony, według sądu odsyłającego w sprawie w postępowaniu głównym jest bezsporne, że dane towary zostały wysłane przez M. Vinša pocztą poza terytorium Unii, a on w szczególności stwierdził, że może wykazać, że towary te faktycznie opuściły terytorium Unii, za pomocą dokumentów wydanych przez służby pocztowe.

26 Z drugiej strony, art. 146 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT nie przewiduje przesłanki takiej jak ustanowiona w § 66 ust. 1 ustawy nr 235/2004, zgodnie z którą towar przeznaczony do wywozu powinien zostać objęty procedurą wywozu, aby mogła być zastosowana zwolnienie w eksporcie określone w tym pierwszym przepisie.

27 Zatem zakwalifikowanie transakcji jako dostawy na eksport na podstawie art. 146 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT nie zależy od objęcia danych towarów procedurą celną wywozu, której nieprzestrzeganie skutkuje pozbawieniem podatnika prawa do zwolnienia w eksporcie (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, pkt 27).

28 Jednakże, i w drugiej kolejności, do państw członkowskich należy określenie, zgodnie z art. 131 dyrektywy VAT, przesłanek warunkujących zwolnienie przez te państwa transakcji eksportu w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych przez tę dyrektywę oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć. Przy wykonywaniu swoich kompetencji państwa członkowskie powinny jednak przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowi porządek prawny Unii, do których należy w szczególności zasada proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 37).

29 Co się tyczy owej zasady, należy przypomnieć, że przepis krajowy wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku, jeżeli w istocie uzależnia on prawo do zwolnienia z VAT od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając przesłanek materialnoprawnych, a w szczególności nie bierze pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione. Owe transakcje powinny być bowiem opodatkowane przy uwzględnieniu ich cech obiektywnych (wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 38).

30 W tym względzie przesłanka taka jak przewidziana w § 66 ust. 1 ustawy nr 235/2004, stojąca na przeszkodzie przyznaniu zwolnienia z VAT dla dostawy towarów, które nie zostały objęte procedurą wywozu, podczas gdy jest bezsporne, że towary te zostały faktycznie wywiezione zgodnie z kryteriami przypomnianymi w pkt 24 niniejszego wyroku, a zatem ze względu na swe cechy ogólnie dostawa ta spełnia przesłanki zwolnienia przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, nie zachowuje zasady proporcjonalności.

31 Wprowadzenie takiej przesłanki oznaczałoby uzależnienie prawa do odliczenia od spełnienia obowiązków formalnych, w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 29 niniejszego wyroku, bez zbadania, czy ustanowione przez prawo Unii przesłanki materialnoprawne zostały rzeczywiście spełnione. Sama okoliczność, że eksporter nie objął danych towarów procedurą wywozu, nie oznacza, że taki wywóz faktycznie nie nastąpił (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 50).

32 Według orzecznictwa Trybunału istnieją tylko dwie sytuacje, w których niedopełnienie wymogów formalnych może doprowadzić do utraty prawa do zwolnienia z VAT (wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 40).

33 Po pierwsze, na zasadzie neutralności podatkowej do celów zwolnienia z VAT nie może powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczy w oszustwie podatkowym i naraża 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 przez niego czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie

podatkowym. W przypadku gdy dany podatnik wiedział lub mógł wiedzieć, że dokonywana przez niego transakcja może stanowić oszustwo, którego dopuszcza się nabywca, i nie przedsięwziął wszelkich racjonalnych i niezbędnych w jego dyspozycji środków celem uniknięcia tego oszustwa, należy mu odmówić skorzystania ze zwolnienia z podatku (wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 41).

34 W niniejszym wypadku akta sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, nie wskazują, aby odmowa zwolnienia spornego w postępowaniu głównym była oparta na istnieniu takiego oszustwa.

35 Po drugie, naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zwolnienia z VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych (wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 42).

36 Ponieważ, jak podnosi w istocie rząd czeski, brak objęcia towarów przeznaczonych do wywozu w ramach tej procedury celnej może czysto skutkować utrudnieniem lub wręcz uniemożliwieniem organom podatkowym weryfikacji faktycznego wyprowadzenia tych towarów z terytorium Unii, prawdą jest, że co się tyczy przekonującego dowodu, o którym mowa w pkt 35 niniejszego wyroku, rzeczywisty charakter wywozu trzeba należyście wykazać względem właściwych organów podatkowych, przy czym wymóg ten dotyczy przesłanek materialnych wymaganych do przyznania zwolnienia (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 48).

37 Jednakże, jak wynika z pkt 25 niniejszego wyroku, w sprawie w postępowaniu głównym nie twierdzono, że brak objęcia danych towarów procedurą wywozu uniemożliwiłby wykazanie, że zostały spełnione wymogi materialne, w tym wypadku faktyczne wyprowadzenie tych towarów z terytorium Unii.

38 Wynika z tego, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym brak poszanowania formalnego wymogu objęcia towarów przeznaczonych do wywozu procedurą wywozu nie może prowadzić do tego, że eksporter traci prawo do zwolnienia w eksporcie, o ile zostało wykazane faktyczne wyprowadzenie danych towarów z terytorium Unii.

39 Stwierdzenia tego nie podważa wysunięta przez rząd czeski teza, zgodnie z którą eksporter w każdym wypadku musiałby, w szczególności na podstawie art. 59 ust. 1 i art. 161 ust. 2 kodeksu celnego, objąć towary rzeczony procedurą celną za pośrednictwem odpowiedniego zgłoszenia celnego, co mógłby w razie potrzeby uczynić ex post, tak aby początkowe nieprzestrzeganie tego wymogu nie skutkowało ostateczną utratą zwolnienia w eksporcie. Jak bowiem wynika z pkt 29–31 niniejszego wyroku, takie objęcie, 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 zwolnienia.

40 W świetle powyższego na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 146 ust. 1 lit. a) w związku z art. 131 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego uzależniał zwolnienie z VAT przewidziane dla towarów przeznaczonych do wywozu poza terytorium Unii od przesłanki, aby towary te zostały objęte procedurą celną wywozu, w sytuacji, w której jest bezsporne, że zostały spełnione materialnoprawne przesłanki zwolnienia, w tym w szczególności przesłanka faktycznego wyprowadzenia danych towarów z terytorium Unii.

## **W przedmiocie kosztów**



41 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 146 ust. 1 lit. a) w związku z art. 131 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepis prawa krajowego uzależnia zwolnienie z podatku od wartości dodanej przewidziane dla towarów przeznaczonych do wywozu poza terytorium Unii Europejskiej od przesłanki, aby towary te zostały objęte procedurą celną wywozu, w sytuacji, w której jest bezsporne, że zostały spełnione materialnoprawne przesłanki zwolnienia, w tym w szczególności przesłanka faktycznego wyprowadzenia danych towarów z terytorium Unii.**

Podpisy

\* Język postępowania: czeski.