Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 8 listopada 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienia – Artykuł 146 ust. 1 lit. e) i art. 153 – Operacje transportu drogowego bezpośrednio związane z wywozem towarów – Usługi świadczone przez pośredników uczestniczących w takich operacjach – System środków dowodowych związany z wywozem towarów – Zgłoszenie celne – Karnet TIR

W sprawie C-495/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul Prahova (sąd okręgowy w Prahovej, Rumunia) postanowieniem z dnia 14 lutego 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 sierpnia 2017 r., w postępowaniu:

Cartrans Spedition SRL

przeciwko

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Prechal (sprawozdawca), prezes trzeciej izby pełniący obowiązki prezesa siódmej izby, C. Toader i A. Rosas, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Cartrans Spedition SRL przez R. Ioniță i R. Popescu, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu rumuńskiego początkowo przez R.H. Radu, następnie przez C.R. Canțăr, C.M. Florescu i O.C. Ichim, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i L. Radu Bouyon, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 lipca 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 146 ust. 1 lit. e) i art. 153 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 Cartrans Spedition SRL (zwaną dalej „Cartransem") a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Ploeszti – administracja wydziału finansów publicznych w Prahovej, Rumunia) i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Bukareszcie – administracja podatkowa dla średnich podatników, Rumunia) w przedmiocie odmowy przez organy podatkowe zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) licznych operacji przewozu dokonanych do celów wywozu towarów do państw trzecich, w których uczestniczył Cartrans.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Zawarty w rozdziale 1, zatytułowanym „Przepisy ogólne", tytułu IX, pod nazwą „Zwolnienia", art. 131 dyrektywy VAT 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".

4 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 [Unii Europejskiej];

[…]

e) świadczenie usług, łącznie z usługami transportu i transakcjami pomocniczymi, ale z wyłączeniem świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 132 i 135, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów […]".

5 Zawarty w rozdziale 9, zatytułowanym „Zwolnienia z tytułu świadczenia usług przez pośredników”, tytułu IX, art. 153 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje:

„Państwa członkowskie zwalniają usługi świadczone przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osoby trzeciej, jeśli pośredniczą oni w transakcjach, o których mowa w rozdziałach 6, 7 i 8, lub w transakcjach dokonanych poza terytorium [Unii]”.

Kodeks celny

6 Na podstawie art. 4 pkt 16 i 17 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 4, s. 307), zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. (Dz.U. 2005, L 117, s. 13) (zwanego dalej „kodeksem celnym”):

„Użyte w niniejszym kodeksie określenia oznaczają:

[…]

16) »procedura celna« oznacza:

[…]
b) tranzyt,

[…]
h) wywóz;

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

7 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 aż do opuszczenia obszaru celnego [Unii] lub ich zniszczenia bądź do czasu unieważnienia zgłoszenia celnego”.

8 Zawarty w pkt I, zatytułowanym „Przepisy ogólne”, pkt B, zatytułowanego „Tranzyt zewnętrzny”, w sekcji 3, zatytułowanej „Procedury zawieszające i gospodarcze procedury celne” tegoż rozdziału 2, art. 91 kodeksu celnego stanowi:

„1. Procedura tranzytu zewnętrznego pozwala na przemieszczanie z jednego do drugiego miejsca znajdującego się na obszarze celnym [Unii]:

[…]

b) towar[ów] wspólnotow[ych], w przypadkach i na warunkach określonych zgodnie z procedurą komitetu, w celu uniknięcia sytuacji, w których produkty objęte środkami lub korzystające ze środków w wywozie mogłyby unikać tych środków lub korzystać z nich bez uzasadnienia.

2. Przemieszczanie określone w ust. 1 odbywa się:

[…]

b) z zastosowaniem karnetu TIR (konwencja TIR), pod warunkiem że:
1) rozpoczęło się lub ma się zakończyć poza [Unią];

[…]”.

9 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 [Unii].

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

2. […] każdy towar wspólnotowy przeznaczony do wywozu zostaje objęty procedurą wywozu”.

10 Zawarty w tytule V, zatytułowanym „Towary wyprowadzane z obszaru celnego [Unii]”, art. 182a ust. 1 kodeksu celnego stanowi:

„Towary opuszczające obszar celny [Unii], z wyjątkiem towarów przewożonych środkami transportu jedynie w tranzycie przez wody terytorialne lub przestrzeń powietrzną obszaru celnego bez postoju na tym obszarze, są objęte deklaracją celną lub, w przypadku gdy deklaracja celna nie jest wymagana, deklaracją skróconą”.

11 Zgodnie z art. 182b ust. 1 i 2 kodeksu celnego:

„1. W przypadku gdy towarom opuszczającym obszar celny [Unii] nadaje się przeznaczenie celne lub wykorzystuje się je do celów, dla których wymagana jest deklaracja celna w ramach przepisów celnych, taką deklarację celną składa się w urzędzie celnym wywozu przed wywiezieniem towarów z obszaru celnego [Unii].

2. W przypadku gdy urząd celny wywozu jest inny niż urząd celny wyjazdu, urząd celny wywozu bezzwłocznie przekazuje lub udostępnia drogą elektroniczną niezbędne dane urzędowi celnemu wyjazdu”.

Konwencja TIR

12 Konwencja celna dotycząca międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR, zawarta w Genewie dnia 14 listopada 1975 r. i zatwierdzona w imieniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2112/78 z dnia 25 lipca 1978 r. (Dz.U. 1978, L 252, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 1, s. 208), weszła w życie w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej w dniu 20 czerwca 1983 r. (Dz.U. 1983, L 31, s. 13). Wszystkie państwa członkowskie są również stronami tej konwencji.

13 W brzmieniu zmienionym i skonsolidowanym opublikowanym w decyzji Rady 2009/477/WE z dnia 28 maja 2009 r. (Dz.U. 2009, L 165, s. 1) (zwanej dalej „konwencją TIR"), konwencja TIR w art. 1 stanowi:

„Do celów niniejszej konwencji:

a) określenie »transport TIR« oznacza przewóz towarów z wyjściowego urzędu celnego do docelowego urzędu celnego [urzędu celnego przeznaczenia] zgodnie z procedurą zwaną »procedurą TIR«, ustaloną przez niniejszą konwencję;

b) określenie »operacja TIR« oznacza część przewozu TIR, która jest dokonywana na terytorium umawiającej się strony z wyjściowego lub przejściowego urzędu celnego przy wjeździe do docelowego urzędu celnego [urzędu celnego przeznaczenia] lub przejściowego urzędu celnego przy wyjeździe;

[…]

e) określenie »zwolnienie operacji TIR« oznacza uznanie przez organy celne, że operacja TIR została prawidłowo zakończona na terytorium umawiającej się strony. Zostaje to ustalone przez organy celne na podstawie porównania danych lub informacji dostępnych w docelowym urzędzie celnym [urzędzie celnym przeznaczenia] lub przejściowym urzędzie celnym przy wyjeździe oraz danych lub informacji dostępnych w wyjściowym urzędzie celnym lub przejściowym urzędzie celnym przy wjeździe;

[…]

o) określenie »posiadacz« karnetu TIR oznacza osobę, której wydano karnet TIR, zgodnie z odpowiednimi postanowieniami konwencji i w której imieniu zostało złożone zgłoszenie celne w formie karnetu TIR, wskazujące na zamiar objęcia towarów procedurą TIR w wyjściowym urzędzie celnym. Osoba ta jest odpowiedzialna za przedstawienie pojazdu drogowego, zespołu pojazdów lub kontenera wraz z ładunkiem i odnoszącym się do niego karnetem TIR w wyjściowym urzędzie celnym, w przejściowym urzędzie celnym i w docelowym urzędzie celnym [urzędzie celnym przeznaczenia] oraz za ścisłe przestrzeganie innych odpowiednich postanowień konwencji;

[…]".

14 Artykuł 4 konwencji TIR stanowi, że od towarów przewożonych zgodnie z procedurą TIR, którą ustanawia ta konwencja, w przejściowych urzędach celnych nie są uiszczane lub składane do depozytu przywozowe i wywozowe należności celne i podatkowe.

15 W celu korzystania z tych udogodnień konwencja TIR wymaga w szczególności, jak wynika z jej art. 3 lit. b), aby towary w trakcie całego ich przewozu posiadały jednakowy dokument, tzn. karnet TIR, który służy kontroli prawidłowości operacji.

16 Karnet TIR składa się z bloku kartek zawierających odcinek nr 1 i odcinek nr 2 na odpowiadających im grzbietach, na których znajdują się wszystkie potrzebne informacje, przy czym para odcinków jest wykorzystywana dla każdego przemierzanego terytorium. Na początku operacji przewozu odcinek nr 1 jest składany w wyjściowym urzędzie celnym. Zwolnienie następuje po zwrocie odcinka nr 2 w wyjściowym urzędzie celnym położonym na tym samym obszarze celnym. Procedura ta powtarza się dla każdego przemierzanego terytorium, przy użyciu kolejnych par odcinków znajdujących się w tym samym karnecie.

Podręcznik w zakresie procedur tranzytowych (Procedura TIR)

17 Podręcznik w zakresie procedur tranzytowych (Procedura TIR) (dokument TAXUD/1873/2007) został opracowany przez Komisję Europejską w ramach Komitetu Kodeksu Celnego [sekcja ds. tranzytu (TIR)]. Zawarty w części IX tego podręcznika jego pkt 1.2 przewiduje:

„[k]arnet TIR jest zgłoszeniem celnym dla transportu towarów. Zaświadcza on istnienie gwarancji. […] Karnet zostaje otwarty w kraju wyjścia i umożliwia kontrolę celną na obszarze umawiających się stron wyjścia, tranzytowej i przeznaczenia".

Prawo rumuńskie

18 Artykuł 143 ust. 1 lit. c) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 22 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem podatkowym"), stanowi:

„Zwalnia się z podatku:

[…]

c) świadczenie usług, w tym usług transportowych i usług pomocniczych do transportu, innych niż określone w art. 141, pozostających w bezpośrednim związku z wywozem towarów".

19 Artykuł 144 bis kodeksu podatkowego stanowi:

„Zwalnia się od podatku usługi świadczone przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osoby trzeciej, jeżeli usługi te są świadczone w ramach transakcji zwolnionych, o których mowa w art. 143 i 144 […]".

20 Artykuł 4 ust. 2 Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [rozporządzenia nr 2222/2006 ministra finansów publicznych w sprawie zatwierdzenia wytycznych dotyczących stosowania zwolnienia z podatku od wartości dodanej w przypadku transakcji przewidzianych w art. 143 ust. 1 lit. a)–i), art. 143 ust. 2 i w art. 144 bis ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy, zwanego dalej „rozporządzeniem ministerialnym nr 2222/2006"]:

„Zwolnienie z podatku, o którym mowa w art. 143 ust. 1 lit. c) kodeksu celnego, w odniesieniu do usług transportu towarów bezpośrednio związanych z wywozem towarów, zostanie wykazane przez usługodawcę […]. Dokumentami, na których podstawie zostaje wykazane zwolnienie z podatku, są:

a) faktura […] lub w stosownym wypadku w przypadku osób, które wykonują faktycznie usługę transportową, szczególny dokument przewozowy […];

b) umowa zawarta z odbiorcą;

c) szczególne dokumenty przewozowe, o których mowa w ust. 4, w zależności od rodzaju transportu, lub ewentualnie kopie takich dokumentów;

d) dokumenty, z których wynika, że przewożone towary zostały wywiezione".

21 W uwagach na piśmie zarówno rząd rumuński, jak i Komisja wskazują, że art. 4 ust. 4 rozporządzenia ministerialnego nr 2222/2006, do którego odsyła jego art. 4 ust. 2 lit. c), wymienia w szczególności „karnet TIR" jako szczególny dokument przewozowy w wypadku transportu drogowego.

Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

22 Cartrans, spółka z siedzibą w Rumunii, jest pośrednikiem w dziedzinie usług transportu drogowego towarów. W wyniku kontroli podatkowej doręczono jej decyzję podatkową wydaną w dniu 13 sierpnia 2014 r., zawierającą wezwanie do zapłaty 16 203 RON (lejów rumuńskich) (około 3650 EUR) tytułem VAT dotyczącego siedmiu przypadków świadczenia usług transportowych związanych z wywozem towarów, na łączną kwotę 67 512 RON (około 15 160 EUR), trzy usługi transportowe wykonane w Turcji w okresie od marca do maja 2012 r., dwie usługi transportowe wykonane w Gruzji w sierpniu 2012 r., szóstą usługę transportową wykonaną w Iraku w lutym 2013 r. i ostatnią usługę transportową wykonaną na Ukrainie w kwietniu 2014 r.

23 Zgodnie ze sprawozdaniem sporządzonym po zakończeniu tej kontroli podatkowej oraz z decyzją podatkową Cartrans nie mógł skorzystać ze zwolnienia z VAT w odniesieniu do tych usług transportu, ponieważ podczas kontroli nie był w stanie przedstawić deklaracji celnych wywozowych pozwalających potwierdzić, że dane towary zostały wywiezione.

24 Cartrans wniósł do Tribunalul Prahova (sądu okręgowego w Prahovej, Rumunia) skargę na decyzję podatkową. Na poparcie swojej skargi podnosi on, że posiadane przez niego dokumenty, w niniejszym przypadku karnety TIR i listy przewozowe CMR (wystawione na podstawie Konwencji o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów, podpisanej w Genewie w dniu 19 maja 1956 r., zmienionej protokołem z dnia 5 lipca 1978 r., zwanej dalej „konwencją CMR") poświadczone przez urzędy celne państw trzecich, do których nastąpił wywóz, dowodzą rzeczywistego charakteru tych wywozów i na podstawie art. 4 ust. 2 lit. d) rozporządzenia ministerialnego nr 2222/2006 stanowią podstawę zwolnienia z VAT. Cartrans wyjaśnia w szczególności, że karnety TIR zawierają odniesienia zarówno do danych towarów, jak i do poświadczenia tranzytu z wyjściowego urzędu celnego do urzędu celnego przeznaczenia.

25 Organy podatkowe podnoszą w odpowiedzi na skargę, że przewozy sporne w postępowaniu głównym nie mogą stanowić usług zwolnionych z VAT, ponieważ o ile dokumenty przedstawione przez Cartrans pozwalają wykazać dokonanie usług transportu za granicą na rzecz eksporterów, o tyle nie dostarczają dowodu, że towary zostały faktycznie wywiezione. Na podstawie obowiązujących przepisów podatkowych dowód taki wymagałby przedstawienia zgłoszenia celnego wywozowego.

26 W tym względzie sąd odsyłający stwierdza jednak w szczególności, że w prawie krajowym nie istnieje przepis prawny wyraźnie przewidujący, jaki rodzaj dokumentu dostarcza dowodu na wywóz przewożonych towarów.

27 W tych okolicznościach Tribunalul Prahova (sąd okręgowy w Prahovej) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy do celów zwolnienia z VAT w przypadku transakcji i usług transportowych związanych z wywozem towarów zgodnie z [dyrektywą VAT] poświadczony przez urząd celny kraju przeznaczenia karnet TIR stanowi dokument dowodowy co do wywozu przewożonych towarów, biorąc pod uwagę uregulowanie tego dokumentu [przewidziane w Podręczniku w zakresie procedur tranzytowych (Procedury TIR) Komisji Europejskiej]?

2) Czy art. 153 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie praktyce podatkowej, zgodnie z którą podatnik jest zobowiązany do wykazania wywozu przewożonych towarów wyłącznie za pomocą celnego zgłoszenia wywozowego, i zgodnie z którą

odmawia się mu przyznania prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do usług transportu wywiezionych towarów w braku takiego zgłoszenia, mimo że istnieje karnet TIR poświadczony przez urząd celny kraju przeznaczenia?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

28 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że na podstawie art. 153 akapit pierwszy dyrektywy VAT państwa członkowskie są zobowiązane do zwolnienia usług świadczonych przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osoby trzeciej, jeśli pośredniczą oni w transakcjach, o których mowa w szczególności w rozdziale 6 tytułu IX tej dyrektywy.

29 Artykuł 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, który znajduje się w rozdziale 6 tytułu IX tej dyrektywy, zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia z VAT świadczenia usług, łącznie z usługami transportu i transakcjami pomocniczymi, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z eksportem towarów poza terytorium Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, pkt 20).

30 W niniejszej sprawie wprawdzie pytania prejudycjalne skierowane do Trybunału wymieniają art. 153 dyrektywy VAT, to jednak oprócz wyjaśnienia, że Cartrans jest pośrednikiem w transporcie drogowym, postanowienie odsyłające nie zawiera żadnej innej konkretnej wskazówki pozwalającej stwierdzić, jakie świadczenia w niniejszym przypadku zostały wykonane przez tę spółkę działającą jako pośrednik, w imieniu i na rzecz osoby trzeciej. Ponadto z brzmienia tego postanowienia wydaje się wynikać, że decyzja podatkowa sporna w postępowaniu głównym dotyczy VAT należnego bezpośrednio od usług transportu do celów eksportu towarów.

31 W tych okolicznościach, mając na względzie niedostatek informacji, jakimi dysponuje Trybunał, do sądu odsyłającego należy zbadanie, w świetle okoliczności faktycznych charakteryzujących sytuację w postępowaniu głównym, czy art. 153 dyrektywy VAT w związku z jej art. 146 ust. 1 lit. e) rzeczywiście powinien stosować się do tej sytuacji, czy też tylko ten ostatni przepis ma do niej zastosowanie.

32 Ponadto, chociaż pytanie drugie odnosi się do przypadku odmowy prawa do odliczenia VAT, z uzasadnienia postanowienia odsyłającego wynika, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 20 opinii, że pytania sądu odsyłającego zasadniczo dotyczą przesłanek pozwalających na skorzystanie ze zwolnienia z VAT.

33 Biorąc powyższe pod uwagę, należy uznać, że poprzez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, ewentualnie ten przepis w związku z art. 153 tej samej dyrektywy, sprzeciwiają się praktyce podatkowej państwa członkowskiego, na mocy której odmawia się zwolnienia z VAT, odpowiednio, dla usług transportu bezpośrednio związanych z wywozem towarów i dla usług świadczonych przez pośredników pośredniczących w tych usługach transportu, w wypadku gdy osoba zobowiązana do zapłaty podatku nie jest w stanie wykazać wywozu danych towarów szczególnie i wyłącznie za pomocą zgłoszenia celnego wywozowego. Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej sąd ten zastanawia się, czy te same przepisy należy interpretować w ten sposób, że karnet TIR, poświadczony przez urząd celny państwa trzeciego, do którego towary te zostały przewiezione i przedstawiony przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku, sam w sobie i w każdych okolicznościach może potwierdzić rzeczywisty charakter ich wywozu.

34 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do zwolnienia przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT należy najpierw przypomnieć, że uzupełnia ono zwolnienie przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy i ma na celu, podobnie jak to drugie zwolnienie, zapewnienie opodatkowania danych świadczeń usług w miejscu ich przeznaczenia, czyli w miejscu konsumpcji wywożonych produktów (wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, pkt 19).

35 Odwołując się w tym względzie do utrwalonego orzecznictwa, zgodnie z którym zwolnienia z VAT powinny być interpretowane w sposób ścisły, gdyż stanowią one odstępstwo od zasady ogólnej, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej odpłatnej dostawy towarów i każdego świadczenia usług dokonywanych przez podatnika, Trybunał orzekł, że z brzmienia i celu art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, zgodnie z którym zwolnione z VAT są świadczenia usług, łącznie z usługami transportu i transakcjami pomocniczymi, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z wywozem towarów, wynika, że przepis ten należy interpretować w ten sposób, iż istnienie bezpośredniego związku oznacza nie tylko, że dane świadczenia usług, z uwagi na ich przedmiot, przyczyniają się do rzeczywistego przeprowadzenia transakcji wywozu, ale także, że usługi te są świadczone bezpośrednio na rzecz, odpowiednio, eksportera lub odbiorcy towarów określonych w tym samym przepisie (zob. podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, pkt 22, 23).

36 W drugiej kolejności, o ile sąd odsyłający dojdzie do wniosku, że bezpośredni związek wymagany na podstawie orzecznictwa przywołanego w poprzednim punkcie niniejszego wyroku zostanie zweryfikowany w kontekście sprawy w postępowaniu głównym, powstaje pytanie, czy organy podatkowe mogą odmówić korzystania z danych zwolnień na tej podstawie, że przewoźnik lub pośrednik nie jest w stanie wykazać, szczególnie i wyłącznie za pomocą zgłoszenia celnego wywozowego, że dane towary zostały wywiezione poza terytorium Unii.

37 W tym względzie należy przypomnieć, że w braku w dyrektywie VAT przepisu dotyczącego dowodów, jakie podatnicy są zobowiązani dostarczyć w celu skorzystania ze zwolnienia z VAT, to do państw członkowskich należy określenie, zgodnie z art. 131 owej dyrektywy, przesłanek warunkujących zwolnienie przez te państwa operacji wywozu w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tychże zwolnień oraz w celu zapobiegania ewentualnym oszustwom, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom. Przy wykonywaniu swoich kompetencji państwa członkowskie powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa, które stanowią część unijnego porządku prawnego, do których należą w szczególności zasady pewności prawa i proporcjonalności (zob. podobnie wyrok z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Co się tyczy zasady proporcjonalności, przepis krajowy wykracza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku, jeśli w istocie uzależnia on 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 z uwzględnieniem ich obiektywnych cech (wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 34 i przywołane tam orzecznictwo).

39 Jeżeli te przesłanki materialnoprawne zostaną spełnione, zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie z VAT zostało przyznane, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału istnieją jedynie dwie sytuacje, w jakich nieprzestrzeganie wymogu formalnego może skutkować utratą prawa do zwolnienia z VAT (wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Po pierwsze, do celów zwolnienia z VAT na zasadę neutralności podatkowej nie może powoływać się podatnik, który umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym i naraził na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT (wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16,

EU:C:2017:106, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo). 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 przezeń czynność stanowiła część składową oszustwa popełnianego przez kupującego, i nie podjął wszelkich racjonalnych środków znajdujących się w jego mocy w celu uniknięcia tego oszustwa, wówczas należałoby odmówić podatnikowi możliwości skorzystania ze zwolnienia (wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Po drugie, naruszenie wymogu formalnego może prowadzić do odmowy zwolnienia z VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonywającego dowodu spełnienia wymogów materialnych (wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W odniesieniu, jak w niniejszej sprawie, do obiektywnych cech świadczenia usług transportu, takich jak przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, z przepisu tego wynika, że takie świadczenie powinno być zwolnione z VAT, jeżeli jest bezpośrednio związane z wywozem towarów.

44 Wśród tych przesłanek materialnoprawnych znajdują się zatem, jak przypomniano w pkt 35 niniejszego wyroku, istnienie bezpośredniego związku między danym świadczeniem i wywozem towarów, przy czym ten ostatni należy rozumieć, w szczególności, jak wynika z art. 146 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, jako dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium Unii.

45 Wprawdzie należy odróżnić usługę transportu zwolnioną na mocy art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT od czynności wywozu sensu stricte, która stanowi inną transakcję opodatkowaną podlegającą własnemu systemowi ceł i podatków oraz, w stosownych przypadkach, z udziałem innych podmiotów zobowiązanych do zapłaty podatku, której zwolnienie z kolei podpada pod art. 146 ust. 1 lit. a) tej samej dyrektywy.

46 Jest jednak bezsporne, jak przypomniano w pkt 34 i 35 niniejszego wyroku, że usługa transportu jest zwolniona tylko dlatego, że stanowi usługę pomocniczą do operacji wywozu towarów, którą uzupełnia i do której faktycznej realizacji się przyczynia, mając na celu – tak jak zwolnienie obejmujące tę ostatnią operację – zagwarantowanie opodatkowania tych dostaw towarów i świadczenia usług w miejscu ich przeznaczenia, czyli w miejscu konsumpcji wywożonych produktów

47 Należy również podkreślić, że wszystkie zwolnienia ustanowione w art. 146 ust. 1 dyrektywy VAT stanowią, jak wynika z tytułu tego artykułu, „zwolnienia w eksporcie”.

48 W tych okolicznościach, aby usługa transportu mogła zostać zwolniona z VAT na podstawie art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, a także, w wypadku gdy usługa ta została wyświadczona przez pośrednika działającego w imieniu i na rzecz innej osoby, na podstawie art. 153 tej dyrektywy, co do zasady jest niezbędne, aby dane towary faktycznie były przedmiotem takiego wywozu, czyli dostawy towarów poza terytorium Unii, której rzeczywisty charakter należy 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 38 niniejszego wyroku.

49 Jednakże nie wynika z tego, że skorzystanie z takiego zwolnienia można uzależnić od bezwzględnej przesłanki, że dany przewoźnik lub pośrednik przedstawia, w celu wykazania rzeczywistego charakteru wywozu, zgłoszenie wywozowe, wykluczając w ten sposób wszelkie inne dowody umożliwiające zajęcie stanowiska wymaganego przez właściwy organ podatkowy.

50 Wymaganie takiego środka dowodowego wyłączającego wszelkie inne oznaczałoby uzależnienie prawa do odliczenia od spełnienia obowiązków formalnych, w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 38 i 39 niniejszego wyroku, bez zbadania, czy ustanowione przez prawo Unii przesłanki materialnoprawne zostały rzeczywiście spełnione. Sama okoliczność, że przewoźnik lub pośrednik uczestniczący w transporcie nie był w stanie przedłożyć zgłoszenia wywozowego, nie oznacza, że taki wywóz nie miał miejsca w rzeczywistości.

51 W tym względzie obowiązek złożenia takiego zgłoszenia wywozowego należy, jak wynika zwłaszcza z art. 59, 161 i 182a kodeksu celnego, do procedury celnej, mającej szczególne zastosowanie do samej operacji wywozu, a nie do usługi przewozu z zastosowaniem karnetu TIR, która z kolei należy do procedury tranzytu. Obowiązek taki nie spoczywa więc co do zasady na przewoźniku lub pośredniku, o których mowa w art. 153 dyrektywy VAT, którzy z kolei przejmują odpowiedzialność za przewóz towarów przy przekraczaniu granicy zewnętrznej Unii i transport do miejsca przeznaczenia w państwie trzecim, i w związku z tym nie muszą koniecznie posiadać rzeczonego zgłoszenia.

52 Do celów przeprowadzania weryfikacji, które obowiązują je, aby sprawdzić, czy spełnione zostały przesłanki materialnoprawne, od których jest uzależnione zwolnienie przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT w odniesieniu do operacji transportu, właściwe organy podatkowe powinny, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 39 opinii, zbadać wszystkie dowody, jakimi mogą dysponować w celu stwierdzenia, czy można z nich wywnioskować, z wystarczająco wysokim stopniem prawdopodobieństwa, że towary przewożone do państwa trzeciego zostały tam dostarczone. Natomiast organy te nie mogą wywnioskować, że nie miało to miejsca z samej tylko okoliczności, że przewoźnik lub pośrednik nie jest w stanie przedstawić zgłoszenia wywozowego dotyczącego tych towarów.

53 Ponadto, jak zresztą również zauważyła rzecznik generalna w pkt 40 opinii, akta sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, nie zawierają żadnej wskazówki pozwalającej przypuszczać, że przewoźnik lub pośrednik miałby w tym przypadku umyślnie uczestniczyć w oszustwie podatkowym, które naraziło na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT, lub że w braku spełnienia przez takiego podatnika wspomnianego wymogu formalnego właściwe organy nie mogą ustalić, czy przesłanki materialnoprawne zwolnienia są spełnione.

54 Z powyższego wynika, że praktyka podatkowa państwa członkowskiego odmawiająca skorzystania ze zwolnienia z VAT dla usług transportu bezpośrednio związanych z wywozem towarów poza terytorium Unii, przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, lub dla usług pośredników związanych z takimi usługami, o których mowa w art. 153 tej dyrektywy, tylko na tej podstawie, że dany przewoźnik lub pośrednik nie jest w stanie przedstawić zgłoszenia celnego wywozowego tych towarów, jest niezgodna z orzecznictwem przywołanym w pkt 38 niniejszego wyroku.

55 W odniesieniu do zasady pewności prawa należy przypomnieć, że owa zasada, której konsekwencją jest zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, i której poszanowanie jest, jak przypomniano w pkt 37 niniejszego wyroku, wymagane od państw członkowskich, gdy określają one przesłanki zwolnień, wymaga, po pierwsze, aby przepisy prawne były jasne i precyzyjne, oraz po drugie, aby ich stosowanie było przewidywalne dla wszystkich podmiotów prawa (wyrok z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

56 Zasada ta jest szczególnie rygorystyczna, jeżeli chodzi o uregulowanie, które może wiązać się ze zmianami finansowymi w celu umożliwienia zainteresowanym dokładnego poznania nakładanych przez to uregulowanie obowiązków. Z powyższego wynika, że konieczne jest, aby podatnicy znali swoje obowiązki podatkowe przed zawarciem transakcji (wyrok z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Ponadto Trybunał wyjaśnił, że obowiązki, jakie ciążą na podatniku w dziedzinie dowodów, powinny być określone w zależności od warunków ustalonych wyraźnie w tym względzie przez prawo krajowe oraz przez zwyczajową praktykę przyjętą dla podobnych transakcji (wyrok z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 W niniejszej sprawie, jak podkreśla sąd odsyłający, wymóg dotyczący przedstawienia zgłoszenia celnego wywozowego nie wynika z treści przepisów krajowych spornych w postępowaniu głównym, które w tym względzie przewidują jedynie przedstawienie nieokreślonych w inny sposób dokumentów pozwalających stwierdzić, że przewożone towary zostały wywiezione.

59 W tych okolicznościach praktyka podatkowa sporna w postępowaniu głównym nie jest zgodna z wymogami wynikającymi z zasady pewności prawa przywołanymi w pkt 55–57 niniejszego wyroku.

60 W trzeciej kolejności, w odniesieniu do wartości dowodowej, jaka może się wiązać z karnetem TIR, aby ustalić, czy warunek dotyczący wywozu towarów, z którym usługa przewozu musi być bezpośrednio powiązana w celu skorzystania ze zwolnienia z VAT przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT jest spełniony, należy przypomnieć, że wspomniany dokument, który ma jednakowy charakter, jest wydawany zgodnie z odpowiednimi postanowieniami konwencji TIR, której zarówno Unia, jak i jej państwa członkowskie są stronami.

61 Artykuł 91 ust. 1 lit. b) i art. 91 ust. 2 lit. b) kodeksu celnego stanowią, że przemieszczanie towarów na obszarze celnym Unii, które ma się zakończyć poza nią, w pewnych przypadkach określonych według procedury komitetu jest objęte procedurą tranzytu zewnętrznego, w szczególności gdy to przemieszczanie odbywa się z zastosowaniem takiego karnetu TIR.

62 Karnet TIR powinien, jak wynika z postanowień konwencji TIR, a w szczególności z jej art. 1 lit. e) i o), zostać przedstawiony, razem z pojazdem służącym do przewozu danych towarów, w wyjściowym urzędzie celnym, przejściowym urzędzie celnym i urzędzie celnym przeznaczenia oraz poświadczony za pomocą kartek, odcinków i grzbietów wymienionych w pkt 16 niniejszego wyroku, w celu umożliwienia zwolnienia różnych danych operacji TIR po stwierdzeniu ich prawidłowego zakończenia.

63 Z powyższego wynika, że karnet TIR, należycie poświadczony w szczególności przez organy celne państwa trzeciego przeznaczenia, stanowi dokument oficjalny pozwalający zasadniczo potwierdzić, że rozpatrywane towary przy przekraczaniu granic zewnętrznych Unii podlegały fizycznemu przemieszczeniu do tego państwa trzeciego i że do niego dotarły.

64 Takie przekroczenie granic i dotarcie towarów do państwa trzeciego przeznaczenia, które poświadcza karnet TIR, stanowią jeden z elementów operacji wywozu, które odróżniają ją od operacji, jaka nastąpiła wewnątrz Unii (zob. analogicznie wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 37).

65 Wynika z tego, że jeśli taka usługa transportu została wyświadczona z zastosowaniem karnetu TIR, w braku konkretnych przyczyn pozwalających powątpiewać w autentyczność lub wiarygodność tego karnetu oraz jego elementów może on nabrać szczególnego znaczenia w kontekście przyznania prawa do zwolnienia dotyczącego rzeczonej usługi transportu.

66 Organy podatkowe powinny zatem należycie uwzględnić taki dokument, podobnie zresztą, jak przypomniano w pkt 52 niniejszego wyroku, wszystkie pozostałe dokumenty znajdujące się w ich posiadaniu.

67 W tym względzie do wskazanych organów należy wzięcie pod uwagę także dokumentów wydanych w ramach konwencji CMR, takich jak te, na które powołuje się sąd odsyłający, do celów zbadania, czy dokumenty te mogą, w stosownych przypadkach, wykazać prawdopodobieństwo istnienia faktycznego wywozu przewożonych towarów.

68 W świetle powyższych rozważań na pytania prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, po pierwsze, oraz ten przepis w związku z art. 153 tej samej dyrektywy, po drugie, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce podatkowej państwa członkowskiego, na mocy której zwolnienie z VAT, odpowiednio, dla usług transportu bezpośrednio związanych z wywozem towarów i dla usług świadczonych przez pośredników pośredniczących w tych usługach transportu jest uzależnione od przedstawienia przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku zgłoszenia celnego wywozowego danych towarów. W tym względzie do właściwych organów należy, do celu przyznania rzeczonych zwolnień, zbadanie, czy spełnienie warunku dotyczącego wywozu danych towarów można wywnioskować z dostatecznie wysokim stopniem prawdopodobieństwa ze wszystkich informacji, którymi dysponują te organy. W tym kontekście karnet TIR, poświadczony przez organy celne państwa trzeciego przeznaczenia towarów i przedstawiony przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku, stanowi element, który co do zasady rzeczone organy powinny wziąć należycie pod uwagę, chyba że mają one konkretne podstawy, aby powątpiewać w autentyczność lub wiarygodność tego dokumentu.

W przedmiocie kosztów

69 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, po pierwsze, oraz ten przepis w związku z art. 153 tej samej dyrektywy, po drugie, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce podatkowej państwa członkowskiego, na mocy której zwolnienie z podatku od wartości dodanej, odpowiednio, dla usług transportu bezpośrednio związanych z wywozem towarów i dla usług świadczonych przez pośredników pośredniczących w tych usługach transportu jest uzależnione od przedstawienia przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku zgłoszenia celnego wywozowego danych towarów. W tym względzie do właściwych organów należy, do celu przyznania rzeczonych zwolnień, zbadanie, czy spełnienie warunku dotyczącego wywozu danych towarów można wywnioskować z dostatecznie wysokim stopniem prawdopodobieństwa ze wszystkich informacji, którymi dysponują te organy. W tym kontekście karnet TIR, poświadczony przez organy celne państwa trzeciego przeznaczenia towarów i przedstawiony przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku, stanowi element, który co do zasady rzeczone organy powinny wziąć należycie pod uwagę, chyba że mają one konkretne podstawy, aby powątpiewać w autentyczność lub wiarygodność tego dokumentu.

Podpisy