Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 8. novembra 2018 *

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitve – Člen 146(1)(e) in člen 153 – Transakcije cestnega prevoza, ki so neposredno povezane z izvozom blaga – Storitve, ki jih opravijo posredniki, ki sodelujejo pri takih transakcijah – Dokazna pravila, ki se nanašajo na izvoz blaga – Carinska deklaracija – Zvezek TIR“

V zadevi C-495/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunalul Prahova (okrožno sodišče v Prahovi, Romunija) z odločbo z dne 14. februarja 2017, ki je prispela na Sodišče 14. avgusta 2017, v postopku

Cartrans Spedition SRL

proti

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

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

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi A. Prechal (poročevalka), predsednica tretjega senata v funkciji predsednice sedmega senata, C. Toader, sodnica, in A. Rosas, sodnik,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Cartrans Spedition SRL R. Ioniță in R. Popescu, agenta,

– za romunsko vlado sprva R. H. Radu, nato C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu in O.-C. Ichim, agenti,

– za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in L. Radu Bouyon, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 12. julija 2018

* Jezik postopka: romunščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 146(1)(e) in člena 153 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Cartrans Spedition SRL (v nadaljevanju: Cartrans) na eni strani in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (regionalna generalna direkcija za javne finance v Ploieștiju – okrožna uprava za javne finance v Prahovi, Romunija) ter Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (regionalna generalna direkcija za javne finance v Bukarešti – davčna uprava za srednje velike davčne zavezance, Romunija) na drugi strani zaradi zavrnitve davčnih organov, da se več transakcij prevoza, opravljenih za izvoz blaga v tretje države, pri katerih je posredovala družba Cartrans, oprosti davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 Člen 131 Direktive o DDV, ki spada v njeno poglavje 1, naslovljeno „Splošne določbe“, iz njenega naslova IX („Oprostitve“), določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

4 V poglavju 6, naslovljenem „Oprostitve pri izvozu“, iz naslova IX Direktive o DDV, je člen 146(1), ki določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a) dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj [Evropske unije];

[…]

(e) opravljanje storitev, vključno s prevoznimi in pomožnimi posli, razen opravljanja storitev, ki so oproščene v skladu s členoma 132 in 135, če so neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga […]“.

5 V poglavju 9, naslovljenem „Oprostitve za storitve, ki jih opravijo posredniki“, iz naslova IX Direktive o DDV, je člen 153, prvi odstavek, ki določa:

„Države članice oprostijo storitve, ki jih opravijo posredniki, delujoči v imenu in za račun druge osebe, če so sodelovali pri transakcijah iz poglavij 6, 7 in 8 ali pri transakcijah, opravljenih zunaj [Unije].“

Carinski zakonik

6 Člen 4, točki 16 in 17, Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 4, str. 307), kakor je bila spremenjena z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 648/2005 z dne 13. aprila 2005 (UL 2005, L 117, str. 13) (v nadaljevanju: carinski zakonik), določa:

„V tem zakoniku veljajo naslednje opredelitve:

[…]

(16) ‚Carinski postopek' pomeni:

[…]
(b) tranzit;

[…]
(h) izvoz.

(17) ‚Carinska deklaracija' pomeni dejanje, s katerim oseba v predpisani obliki in na predpisan način izrazi voljo dati blago v določen carinski postopek."

7 Člen 59 te uredbe, ki je v oddelku 1 z naslovom „Vnos blaga v carinski postopek", v poglavju 2, naslovljenem „Carinski postopki", pod naslovom IV „Carinsko dovoljene rabe ali uporabe blaga", določa:

„1. Za vsako blago, ki naj bi bilo dano v carinski postopek, je treba vložiti deklaracijo za ta carinski postopek.

2. Skupnostno blago, ki je bilo deklarirano za izvoz, pasivno oplemenitenje, tranzitni postopek ali za postopek carinskega skladiščenja, se nahaja pod carinskim nadzorom od trenutka sprejema carinske deklaracije do iznosa blaga s carinskega območja [Unije], uničenja ali razveljavitve carinske deklaracije."

8 Člen 91 carinskega zakonika, ki je v točki I, naslovljeni „Splošne določbe", točke B „Zunanji tranzit", v oddelku 3 z naslovom „Odložni postopki in carinski postopki z ekonomskim učinkom" v istem poglavju 2, določa:

„1. Zunanji tranzitni postopek omogoča gibanje, od enega do drugega kraja na carinskem območju [Unije]:

[…]

(b) Blago Skupnosti, v primerih in pod pogoji, določenimi v skladu s postopkom odbora, zato da bi preprečili pri proizvodih, za katere se ta postopek uporablja in imajo izvozni ukrepi zanje ugodne posledice, izogibanje tem ukrepom ali neupravičeno uveljavljanje ugodnosti na njihovi podlagi.

2. Gibanje iz odstavka 1 poteka:

[…]

(b) na osnovi zvezka TIR (Konvencija TIR), če se tako gibanje:
(1) začne ali se bo končalo zunaj [Unije];

[…]“.

9 Člen 161(1) in (2) carinskega zakonika, ki je v oddelku 4 z naslovom „Izvoz“ v istem poglavju 2, določa:

„1. Izvozni postopek omogoča, da skupnostno blago zapusti carinsko območje [Unije].

Izvoz zajema uporabo izstopnih formalnosti vključno z ukrepi trgovinske politike, po potrebi pa tudi izvoznih dajatev.

2. Vsako skupnostno blago, ki je namenjeno za izvoz […] se da v izvozni postopek.“

10 Člen 182a(1) tega carinskega zakonika, uvrščen v naslov V „Blago, ki zapušča carinsko območje [Unije]“, določa:

„1. Blago, ki zapušča carinsko območje [Unije], razen blaga na prevoznih sredstvih, ki samo prečkajo ozemeljske vode ali zračni prostor carinskega območja brez postanka na tem območju, je zajeto s carinsko deklaracijo, ali, kjer se carinska deklaracija ne zahteva, s skupno deklaracijo.“

11 Člen 182*b*(1) in (2) carinskega zakonika določa:

„1. Kadar je blagu, ki zapušča carinsko območje [Unije], dodeljena nova carinsko dovoljena raba ali uporaba za namen, za katerega se zahteva carinska deklaracija po carinskih pravilih, se ta carinska deklaracija vloži pri carinskem uradu izvoza, preden blago izstopi iz carinskega območja [Unije].

2. Kadar je carinski urad izvoza drugi, kot je carinski urad izstopa, carinski urad izvoza potrebne navedbe takoj sporoči ali da na voljo v elektronski obliki carinskemu uradu izstopa.“

Konvencija TIR

12 Carinska konvencija o mednarodnem prevozu blaga na podlagi zvezkov TIR, podpisana v Ženevi 14. novembra 1975 in potrjena v imenu Evropske gospodarske skupnosti z Uredbo Sveta (EGS) št. 2112/78 z dne 25. julija 1978 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 1, str. 208), je za Evropsko gospodarsko skupnost začela veljati 20. junija 1983 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 1, str. 208). Vse države članice so tudi pogodbenice navedene konvencije.

13 V spremenjeni in prečiščeni različici, objavljeni s Sklepom Sveta 2009/477/ES z dne 28. maja 2009 (UL 2009, L 165, str. 1) (v nadaljevanju: Konvencija TIR), člen 1 Konvencije TIR določa:

„V tej konvenciji:

(a) izraz ‚prevoz TIR‘ pomeni prevoz blaga od carinskega urada odhoda do namembnega carinskega urada po postopku, imenovanem postopek TIR, ki ga določa ta konvencija;

(b) izraz ‚operacija TIR‘ pomeni del prevoza TIR, ki se opravi v pogodbenici, od carinskega urada odhoda ali vstopa (prehoda) do namembnega carinskega urada ali urada izstopa (prehoda);

[…]

(e) izraz ‚zaključek operacije TIR‘ pomeni priznanje carinskih organov, da je bil prevoz TIR v pogodbenici pravilno končan. Carinski organi to ugotovijo na podlagi primerjave podatkov ali informacij, ki so na voljo pri namembnem carinskem uradu ali uradu izstopa (prehodnem) uradu, in tistih, ki so na voljo pri carinskem uradu odhoda ali vstopa (prehodnem);

[…]

(o) izraz ‚imetnik' zvezka TIR pomeni osebo, ki ji je bil izdan zvezek TIR v skladu z ustreznimi določbami konvencije in za katero je bila narejena carinska deklaracija v obliki zvezka TIR, v katerem je navedena želja, da se blago da v postopek TIR pri carinskem uradu odhoda. Ta oseba je odgovorna za predložitev cestnega vozila, skupine vozil ali zabojnika skupaj s tovorom in ustreznim zvezkom TIR carinskemu uradu odhoda, carinskemu uradu prehoda in namembnemu carinskemu uradu ter upoštevanje drugih ustreznih določb Konvencije;

[…]".

14 Člen 4 Konvencije TIR določa, da za blago, ki se prevaža po postopku TIR, ki ga določa ta konvencija, pri prehodnih carinskih uradih ni treba plačati oziroma položiti uvoznih ali izvoznih dajatev in davkov.

15 Konvencija TIR zlasti določa, kot izhaja iz njenega člena 3(b), da mora za izvedbo teh olajšav blago ves čas njegovega prevoza spremljati enotna listina, in sicer zvezek TIR, ki omogoča nadzor pravilnosti operacije.

16 Zvezek TIR je sestavljen iz več listov, ki vsebujejo kupona št. 1 in št. 2 z ustreznimi taloni, v katerih so vse potrebne informacije, in za vsako prevoženo ozemlje se uporabi par kuponov. Na začetku prevozne operacije se pri carinskem uradu odhoda odloži kupon št. 1. Do zaključka operacije pride takoj, ko se kupon št. 2 vrne iz carinskega urada izstopa, ki je na istem carinskem ozemlju. Ta postopek se ponovi za vsako prevoženo ozemlje, tako da se uporabijo različni pari kuponov iz istega zvezka.

Tranzitni priročnik za postopek TIR

17 Tranzitni priročnik za postopek TIR (dokument TAXUD/1873/2007) je pripravila Evropska komisija v okviru Odbora za carinski zakonik (oddelek za tranzit – TIR). V delu IX tega priročnika člen 1(2) določa:

„[…] zvezek TIR [je] carinska deklaracija za prevoz blaga […] [in j]e dokazilo za obstoj garancije. […] Začne se uporabljati v izvorni državi in omogoča izvedbo carinskega nadzora na ozemlju izvornih, tranzitnih in namembnih držav pogodbenic."

Romunsko pravo

18 Člen 143(1)(c) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku) z dne 22. decembra 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927, z dne 23. decembra 2003) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: davčni zakonik), določa:

„Davka so oproščeni:

[…]

(c) opravljanje storitev, vključno s prevozom in pomožnimi prevoznimi storitvami, ki niso storitve iz člena 141 in so neposredno povezane z izvozom blaga."

19 Člen 144a davčnega zakonika določa:

„Plačila davka so oproščene storitve, ki jih opravijo posredniki, ki delujejo v imenu in za račun drugega, kadar so te storitve opravljene v okviru oproščenih transakcij iz členov 143 in 144 […]".

20 Člen 4(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 (odlok št. 2222/2006 ministra za javne finance o odobritvi navodil za izvedbo oprostitve davka na dodano vrednost za transakcije, določene v členu 143(1), od (a) do (i), členu 143(2) in členu 144a zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku, v nadaljevanju: ministrski odlok št. 2222/2006) določa:

„Oprostitev davka iz člena 143(1)(c) davčnega zakonika za storitve prevoza blaga, ki so neposredno povezane z izvozom blaga, dokaže izvajalec […] Dokumenti, s katerimi se utemeljuje oprostitev davka, so:

(a) račun […] ali, kadar je to primerno, za osebe, ki dejansko izvedejo storitev prevoza, posebna prevozna listina […]

(b) pogodba, sklenjena s prejemnikom;

(c) posebne prevozne listine iz odstavka 4 na podlagi vrste prevoza, ali, kadar je to primerno, izvodi teh listin;

(d) dokumenti, iz katerih izhaja, da je bilo blago, ki se je prevažalo, izvoženo.“

21 Romunska vlada in Komisija v pisnih stališčih navajata, da se člen 4(4) ministrskega odloka št. 2222/2006, na katerega napotuje člen 4(2)(c) tega odloka, sklicuje zlasti na „zvezek TIR“ kot na posebno prevozno listino v primeru cestnega prevoza.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

22 Cartrans, družba s sedežem v Romuniji, je posrednica storitev cestnega prevoza blaga. Po davčnem inšpekcijskem nadzoru ji je bila izdana odločba o odmeri davka z dne 13. avgusta 2014, ki je vsebovala opomin za znesek 16.203 romunskih levov (RON) (približno 3650 EUR) iz naslova DDV v zvezi s sedmimi storitvami cestnega prevoza v zvezi z izvozom blaga v skupnem znesku 67.512 RON (približno 15.160 EUR), od katerih so bile tri storitve izvedene v obdobju med marcem in majem 2012 v Turčijo, dve storitvi sta bili izvedeni avgusta 2012 v Gruzijo, šesta je bila izvedena februarja 2013 v Irak, in zadnja storitev, aprila 2014, v Ukrajino.

23 Družba Cartrans v skladu s poročilom o tem davčnem inšpekcijskem nadzoru in navedeno odločbo o odmeri davka ni bila upravičena do oprostitve DDV glede zadevnih storitev prevoza, ker med tem nadzorom ni mogla predložiti izvoznih carinskih deklaracij, ki potrjujejo, da je bilo zadevno blago dejansko izvoženo.

24 Družba Cartrans je pri Tribunalul Prahova (okrožno sodišče v Prahovi, Romunija) vložila tožbo zoper odločbo o odmeri davka. V utemeljitev svoje tožbe trdi, da dokumenti, s katerimi razpolaga, v tem primeru zvezki TIR in tovorni listi CMR (določeni na podlagi Konvencije o pogodbi za mednarodni cestni prevoz blaga, podpisani v Ženevi 19. maja 1956, kakor je bila spremenjena s protokolom z dne 5. julija 1978), ki so jih potrdili carinski organi tretjih držav, v katere so bili opravljeni izvozi, potrjujejo, da so bili ti izvozi dejansko opravljeni in upravičujejo oprostitev DDV na podlagi člena 4(2)(d) ministrskega odloka št. 2222/2006. Družba Cartrans zlasti navaja, da zvezki TIR vsebujejo tako navedbo zadevnega blaga kot potrdilo o tranzitu od carinskega urada odhoda do namembnega carinskega urada.

25 Davčna uprava v obrambo trdi, da prevozi iz postopka v glavni stvari ne morejo šteti za opravljanje storitev, ki so oproščene DDV, ker čeprav je na podlagi dokumentov, ki jih je predložila družba Cartrans, mogoče ugotoviti, da so bile storitve prevoza v tujino za izvoznike izvedene, ti ne dokazujejo, da je bilo blago dejansko izvoženo. Tak dokaz na podlagi veljavne davčne zakonodaje vključuje predložitev carinske izvozne deklaracije.

26 Vendar v zvezi s tem predložitveno sodišče zlasti ugotavlja, da v nacionalnem pravu ni pravne določbe, ki izrecno določa vrsto dokumenta, s katerim se dokazuje, da je bilo blago, ki se je prevažalo, izvoženo.

27 V teh okoliščinah je Tribunalul Prahova (okrožno sodišče v Prahovi) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je zvezek TIR, ki ga je potrdil carinski organ namembne države, glede na ureditev tega dokumenta za carinski tranzit, določeno s [Priročnikom o tranzitu za postopek TIR] Evropske komisije, v skladu z [Direktivo o DDV] dokazilo za izvoz blaga, ki se je prevažalo, za oprostitev DDV za transakcije in storitve prevoza, ki so povezane z izvozom blaga?

2. Ali je treba člen 153 [Direktive o DDV] razlagati tako, da nasprotuje davčni praksi, ki davčnemu zavezancu nalaga, da izvoz blaga, ki se je prevažalo, dokaže izključno s carinsko izvozno deklaracijo, pri čemer se pravica do odbitka DDV za storitve prevoza blaga, ki je bilo izvoženo brez take deklaracije, ne odobri, čeprav obstaja zvezek TIR, ki ga je potrdil carinski urad namembne države?“

Vprašanji za predhodno odločanje

28 Uvodoma je treba spomniti, da države članice v skladu s členom 153, prvi odstavek, Direktive o DDV oprostijo storitve, ki jih opravijo posredniki, delujoči v imenu in za račun druge osebe, če so sodelovali pri transakcijah, navedenih med drugim v poglavju 6 v okviru naslova IX te direktive.

29 Člen 146(1)(e) Direktive o DDV, ki spada v poglavje 6 v okviru njenega naslova IX, države članice zavezuje, da oprostijo plačila DDV transakcije opravljanja storitev, vključno s prevoznimi in pomožnimi posli, če so neposredno povezane z izvozom blaga zunaj Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 29. junija 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, točka 20).

30 V obravnavanem primeru, čeprav se vprašanji za predhodno odločanje, ki sta postavljeni Sodišču, nanašata na člen 153 Direktive o DDV, v predložitveni odločbi, razen pojasnila, da je družba Cartrans posrednica na področju cestnega prevoza, ni nobene druge konkretne navedbe, na podlagi katere bi bilo mogoče ugotoviti, katere storitve naj bi ta družba kot posrednica v imenu in za račun druge osebe v obravnavani zadevi opravila. Poleg tega se zdi, da iz besedila te iste odločbe izhaja, da se odločba o odmeri davka iz postopka v glavni stvari nanaša na DDV, ki ga je treba plačati neposredno na prevozne storitve za namene izvoza blaga.

31 V teh okoliščinah in ker ni dovolj informacij, s katerimi razpolaga Sodišče, je predložitveno sodišče tisto, ki mora na podlagi dejstev, ki so značilna za položaj iz postopka v glavni stvari, preveriti, ali se člen 153 Direktive o DDV v povezavi s členom 146(1)(e) te direktive dejansko uporablja za navedeni položaj, oziroma ali se zanj uporablja le zadnjenavedena določba.

32 Poleg tega, čeprav se drugo vprašanje nanaša na primer, ko je pravica do odbitka DDV zavrnjena, je iz obrazložitve predložitvene odločbe razvidno, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 20 sklepnih predlogov, da se vprašanji predložitvenega sodišča v bistvu nanašata na pogoje za upravičenost do oprostitve DDV.

33 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da želi predložitveno sodišče s tema vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu izvedeti, ali člen 146(1)(e) Direktive o DDV, in, če je to primerno, ta določba v povezavi s členom 153 te direktive, nasprotuje davčni praksi države članice, na podlagi katere se zavrne upravičenost do oprostitve DDV za prevozne storitve, ki so neposredno povezane z izvozom blaga, in za storitve, ki jih opravijo posredniki, ki posredujejo pri teh storitvah prevoza, kadar oseba, ki je dolžna plačati davek, ne more dokazati izvoza zadevnega blaga specifično in ekskluzivno na podlagi carinske izvozne deklaracije. Če je odgovor pritrdilen, se navedeno sodišče sprašuje, ali je te iste določbe treba razlagati tako, da je z zvezkom TIR, ki so ga potrdili carinski organi tretje države v kraju, v katerega je bilo blago prepeljano, in ki ga je predložila oseba, ki je dolžna plačati davek, kot takim in v vseh okoliščinah mogoče dokazati resničnost izvoza blaga.

34 Prvič, glede oprostitve iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV je treba uvodoma opozoriti, da ta oprostitev dopolnjuje tisto iz člena 146(1)(a) te direktive in da je njen namen, tako kot namen zadnjenavedene oprostitve, zagotoviti obdavčitev zadevnih storitev v njihovem namembnem kraju, torej kraju, kjer bodo izvoženi proizvodi porabljeni (sodba z dne 29. junija 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, točka 19).

35 Sodišče je – ob sklicevanju v zvezi s tem na svojo ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero je treba oprostitve DDV razlagati ozko, ker pomenijo izjemo od splošnega načela, na podlagi katerega se ta davek plačuje za vsako dobavo blaga in vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo – presodilo, da iz besedila in namena člena 146(1)(e) Direktive o DDV, v skladu s katerim so plačila DDV oproščene transakcije opravljanja storitev, vključno s prevoznimi in pomožnimi posli, če so neposredno povezane z izvozom blaga, izhaja, da je treba navedeno določbo razlagati tako, da obstoj neposredne zveze ne pomeni samo, da opravljanje zadevnih storitev v skladu z njihovim namenom prispeva k dejanski izvedbi transakcije izvoza, temveč tudi, da se te storitve opravljajo neposredno za – odvisno od primera – izvoznika ali naslovnika blaga iz navedene določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 29. junija 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, točki 22 in 23).

36 Drugič, če predložitveno sodišče ugotovi, da je neposredna zveza, ki se zahteva v skladu s sodno prakso, navedeno v prejšnji točki te sodbe, podana v okviru postopka v glavni stvari, se postavlja vprašanje, ali davčni organi lahko zavrnejo pravico do zadevne oprostitve, ker prevoznik ali posrednik ne more specifično in ekskluzivno na podlagi carinske izvozne deklaracije dokazati, da je bilo zadevno blago izvoženo zunaj Unije.

37 V zvezi s tem je treba spomniti, da ker v Direktivi o DDV ni določbe glede dokazov, ki jih morajo davčni zavezanci predložiti, da bi bili upravičeni do oprostitve DDV, je v skladu s členom 131 te direktive naloga držav članic, da zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab določijo pogoje, pod katerimi oprostijo izvozne transakcije. Vendar morajo države članice ob izvrševanju svojih pristojnosti spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi sta zlasti načelo pravne varnosti in načelo sorazmernosti (glej v tem smislu sodbo z dne 9. oktobra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 27 in navedena sodna praksa).

38 Glede načela sorazmernosti, nacionalni ukrep presega tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilnega pobiranja davka, če pravico do oprostitve DDV v bistvenem pogojuje s spoštovanjem formalnih zahtev, ne da bi se upoštevali vsebinski pogoji in ne da bi se bilo treba vprašati, ali so bile ti izpolnjeni. Transakcije je treba namreč obdavčiti ob upoštevanju njihovih objektivnih značilnosti (sodba z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 34 in navedena sodna praksa).

39 Kadar so ti vsebinski pogoji izpolnjeni, načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se oprostitev plačila DDV prizna, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (glej v tem smislu sodbo z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 35 in navedena sodna praksa).

40 V skladu s sodno prakso Sodišča obstajata samo dva primera, v katerih lahko nespoštovanje formalne zahteve povzroči izgubo pravice do oprostitve plačila DDV (sodba z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 38 in navedena sodna praksa).

41 Na eni strani, na načelo davčne nevtralnosti se za oprostitev plačila DDV ne more sklicevati davčni zavezanec, ki je naklepno sodeloval pri davčni utaji, s katero je bilo ogroženo delovanje skupnega sistema DDV (sodba z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 39 in navedena sodna praksa). V skladu s sodno prakso Sodišča ni v nasprotju s pravom Unije, da se od subjekta zahteva, da ravna v dobri veri in sprejme vse ukrepe, ki jih je mogoče razumno zahtevati, da se prepriča, da zaradi transakcije, ki jo opravi, ne bo sodeloval pri davčni utaji. Če je zadevni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, ki jo je izvedel, del pridobiteljeve davčne utaje, in ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi to utajo preprečil, je temu davčnemu zavezancu treba zavrniti pravico do oprostitve DDV (sodba z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 40 in navedena sodna praksa).

42 Na drugi strani, posledica kršitve formalne zahteve je lahko zavrnitev oprostitve plačila DDV, če zaradi te kršitve ni mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (sodba z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 42 in navedena sodna praksa).

43 Glede, kot v obravnavani zadevi, objektivnih značilnosti prevoznih storitev, kakršne so te iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV, iz te določbe izhaja, da mora biti takšno opravljanje storitve oproščeno DDV, kadar je neposredno povezano z izvozom blaga.

44 Zato ti vsebinski pogoji, in kot je bilo navedeno v točki 35 te sodbe, vključujejo obstoj neposredne zveze med zadevno storitvijo in izvozom blaga, ker se ta razume, kot je razvidno iz člena 146(1)(a) Direktive o DDV, kot dobava blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje zunaj Unije.

45 Res je, da je treba storitev prevoza, ki je oproščena na podlagi člena 146(1)(e) Direktive o DDV, razlikovati od same izvozne transakcije, pri kateri gre za drugo obdavčljivo transakcijo, za katero veljata lastna carinska in davčna ureditev in ki vključuje, odvisno od primera, druge davčne zavezance, katerih oprostitev izhaja iz člena 146(1)(a) te direktive.

46 Vendar ni sporno, kot je bilo navedeno v točkah 34 in 35 te sodbe, da je tako oproščena storitev prevoza oproščena samo zato, ker je pomožna taki izvozni transakciji blaga, ki jo dopolnjuje in h katere dejanski izvedbi prispeva, zato da zagotovi, tako kot oprostitev, ki koristi tej zadnji transakciji, da bodo navedene dobave blaga in storitve obdavčene v njihovem namembnem kraju, torej kraju, kjer bodo izvoženi proizvodi porabljeni.

47 Prav tako je treba poudariti, da so vse oprostitve iz člena 146(1) Direktive o DDV, kot je razvidno iz naslova tega člena, „oprostitve pri izvozu“.

48 V teh okoliščinah, zato da je storitev prevoza lahko oproščena DDV na podlagi člena 146(1)(e) Direktive o DDV, in v primerih, ko to storitev opravi posrednik, ki deluje v imenu in za račun drugih oseb, na podlagi člena 153 navedene direktive, je načeloma nujno, da je zadevno blago dejansko predmet takega izvoza, in sicer dobave blaga zunaj Unije, katere resničnost je treba dokazati v skladu z zahtevami pristojnih davčnih organov. Takšna zahteva, ki se nanaša na vsebinske pogoje, da se oprostitev odobri, se zato ne more šteti za popolnoma formalno obveznost v smislu sodne prakse, navedene v točki 38 te sodbe.

49 Vendar iz tega ne sledi, da za odobritev takšne oprostitve velja nujni pogoj, da zadevni prevoznik ali posrednik predloži izvozno deklaracijo, zato da dokaže resničnost izvoza, in da se na tak način izključi vsak drug dokaz, ki bi omogočal doseganje prepričanja, ki se tako zahteva od pristojnih davčnih organov.

50 Namreč, uvedba takega načina dokazovanja, ki izključuje vse druge, bi pomenila, da se pravica do oprostitve pogoji s spoštovanjem formalnih zahtev v smislu sodne prakse, navedene v točkah 38 in 39 te sodbe, ne da bi se preučilo, ali so vsebinske zahteve, ki jih določa pravo Unije, dejansko izpolnjene. Zgolj okoliščina, da prevoznik ali posrednik, ki je sodeloval v transakciji prevoza, ne more predložiti izvozne deklaracije, ne pomeni, da tak izvoz ni bil dejansko izveden.

51 V zvezi s tem obveznost vložitve takšne izvozne deklaracije, kot izhaja zlasti iz členov 59, 161 in 182a carinskega zakonika, spada v okvir carinskega postopka, ki se uporablja specifično za samo izvozno transakcijo in ne za storitev prevoza na podlagi zvezka TIR, ki spada v okvir tranzitnega postopka. Takšna obveznost tako načeloma ne velja za prevoznika ali posrednika iz člena 153 Direktive o DDV, ki nosita odgovornost za prevoz blaga s prehodom zunanje meje Unije in z odpravo tega blaga v njegov namembni kraj v tretji državi, in za katera se posledično ne pričakuje nujno, da razpolagata s to deklaracijo.

52 Da bi izvedli preverjanja, ki se od njih zahtevajo za preučitev, ali so bili izpolnjeni vsebinski pogoji za oprostitev iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV glede transakcije prevoza, morajo pristojni davčni organi – kot je navedla generalna pravobranilka v točki 39 sklepnih predlogov – preučiti vse elemente, s katerimi lahko razpolagajo, da bi ugotovili, ali je na njihovi podlagi mogoče z dovolj visoko stopnjo verjetnosti sklepati, da je bilo blago, ki je bilo tako prepeljano v tretjo državo, tam dostavljeno. Vendar ti organi zgolj na podlagi okoliščine, da prevoznik ali posrednik ne more predložiti izvozne deklaracije v zvezi s tem blagom, ne morejo sklepati, da se to ni zgodilo.

53 Poleg tega, kot je poudarila tudi generalna pravobranilka v točki 40 sklepnih predlogov, spis, s katerim razpolaga Sodišče, ne vsebuje nobene navedbe o tem, da bi prevoznik ali posrednik v tem primeru naklepno sodeloval pri davčni utaji, s katero je bilo ogroženo delovanje skupnega sistema DDV, ali da, ker tak davčni zavezanec ni izpolnil te formalne zahteve, pristojni organi ne bi mogli ugotoviti, ali so vsebinski pogoji za oprostitev izpolnjeni.

54 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je davčna praksa države članice, ki zavrača odobritev oprostitve DDV za storitve prevoza blaga, ki so neposredno povezane z izvozom blaga zunaj Unije, iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV, ali za storitve posredovanja, ki so povezane s takimi storitvami, iz člena 153 te direktive zgolj zato, ker zadevni prevoznik ali posrednik ne more predložiti carinske izvozne deklaracije za to blago, v nasprotju s sodno prakso, navedeno v točki 38 te sodbe.

55 V zvezi z načelom pravne varnosti je treba spomniti, da to načelo, katerega korelat je načelo varstva legitimnih pričakovanj, ki ga morajo spoštovati države članice, kakor je bilo opozorjeno v točki 37 te sodbe, pri določanju pogojev na področju oprostitev na eni strani zahteva, da so pravna pravila jasna in natančna, na drugi strani pa, da je njihova uporaba za pravne subjekte predvidljiva (sodba z dne 9. oktobra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 28 in navedena sodna praksa).

56 To načelo se uveljavlja s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki lahko vključujejo finančno breme, da bi se zadevnim subjektom omogočilo, da se natančno seznanijo z obveznostmi, ki so jim s temi predpisi naložene. Iz tega sledi, da je nujno, da davčni zavezanci poznajo svoje davčne obveznosti pred izvedbo transakcije (sodba z dne 9. oktobra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 29 in navedena sodna praksa).

57 Poleg tega je Sodišče opozorilo, da je treba obveznosti, ki jih ima davčni zavezanec glede dokazov, določiti glede na pogoje, ki so v zvezi s tem izrecno določeni v nacionalnem pravu, in običajno prakso pri podobnih transakcijah (sodba z dne 9. oktobra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 30 in navedena sodna praksa).

58 V obravnavanem primeru, kot je poudarilo predložitveno sodišče, zahteva za predložitev carinske izvozne deklaracije ne izhaja iz besedila nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari, ki v zvezi s tem določa zgolj predložitev dokumentov, ki niso drugače določeni, ki dokazujejo, da je bilo blago, ki je bilo predmet prevoza, izvoženo.

59 V teh okoliščinah davčna praksa iz postopka v glavni stvari ni skladna z zahtevami, ki izhajajo iz načela pravne varnosti, na katere je bilo opozorjeno v točkah od 55 do 57 te sodbe.

60 Na tretjem mestu, v zvezi z dokazno vrednostjo, ki jo je mogoče pripisati zvezku TIR, da bi se dokazalo, da je bil izpolnjen pogoj v zvezi z izvozom blaga, s katerim mora biti neposredno povezana storitev prevoza, za upravičenost do oprostitve DDV iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV, je treba opozoriti, da se navedeni dokument, ki je enoten, izda v skladu z ustreznimi določbami Konvencije TIR, katere pogodbenice so Unija in njene države članice.

61 Člen 91(1)(b) in (2)(b) carinskega zakonika določa, da se gibanje blaga na carinskem območju Unije, ki se konča zunaj tega območja, v nekaterih primerih, določenih v skladu s postopkom v odboru, uvršča v okvir zunanjega tranzitnega postopka, zlasti kadar to gibanje poteka na podlagi zvezka TIR.

62 Zvezek TIR je treba – kot izhaja iz določb Konvencije TIR, zlasti iz člena 1(e) in (o) – skupaj z vozilom za prevoz zadevnega blaga, predložiti pri carinskih uradih odhoda, prehodnih carinskih uradih in namembnih carinskih uradih, zadnji pa jih morajo potrditi z listi, kuponi in taloni, navedenimi v točki 16 te sodbe, da se omogoči potrditev različnih zadevnih transakcij TIR, potem ko se ugotovi, da so bile zadevne transakcije pravilno dokončane.

63 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je zvezek TIR, ki ga pravilno potrdijo zlasti carinski organi namembne tretje države, uradni dokument, ki načeloma dokazuje, da je bilo zadevno blago s prehodom zunanjih meja Unije fizično premaknjeno iz Unije v navedeno tretjo državo in je zadnjo doseglo.

64 Tak prehod meja in prispetje blaga v namembno tretjo državo, kar tako izkazuje zvezek TIR, je eden od elementov izvozne transakcije, ki jo razlikujejo od transakcije, izvedene v Uniji (glej po analogiji sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 37).

65 Iz tega izhaja, da kadar se takšna storitev prevoza izvede na podlagi zvezka TIR, ima lahko ta, če ni posebnih razlogov za dvom o verodostojnosti ali zanesljivosti tega zvezka in njegovih sestavnih delov, poseben pomen v okviru priznanja pravice do oprostitve v zvezi s to prevozno storitvijo.

66 Davčni organi morajo zato ustrezno upoštevati tak dokument, tako kot – poleg tega, kot je bilo opozorjeno v točki 52 te sodbe – vse druge elemente, s katerimi razpolagajo.

67 V zvezi s tem morajo tako ti organi upoštevati tudi dokumente, izdane v okviru Konvencije CMR, kot so ti, na katere se sklicuje predložitveno sodišče, da bi preučili, ali se lahko s temi dokumenti, kadar je primerno, utemelji verjetnost, da je bilo blago, ki je bilo predmet prevoza, dejansko izvoženo.

68 Glede na navedeno je treba na vprašanji za predhodno odločanje odgovoriti, da je na eni strani člen 146(1)(e) Direktive o DDV in na drugi strani to določbo v povezavi s členom 153 te direktive treba razlagati tako, da nasprotuje davčni praksi države članice, na podlagi katere je oprostitev DDV za prevozne storitve, ki so neposredno povezane z izvozom blaga, in za storitve, ki jih opravijo posredniki, ki posredujejo pri teh storitvah prevoza, pogojena s predložitvijo carinske izvozne deklaracije za zadevno blago s strani osebe, ki je dolžna plačati davek. V zvezi s tem morajo pristojni organi za namene odobritve teh oprostitev preučiti, ali je izpolnitev pogoja v zvezi z izvozom zadevnega blaga mogoče z dovolj visoko stopnjo verjetnosti izpeljati iz celote elementov, s katerimi lahko razpolagajo ti organi. V zvezi s tem je zvezek TIR, ki so ga potrdili carinski organi tretje

namembne države blaga in ki ga je predložila oseba, ki je dolžna plačati davek, dokaz, ki ga navedeni organi načeloma morajo ustrezno upoštevati, razen če imajo konkretne razloge za dvom o verodostojnosti ali zanesljivosti tega dokumenta.

Stroški

69 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 146(1)(e) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, na eni strani, in to določbo v povezavi s členom 153 te direktive, na drugi strani, je treba razlagati tako, da nasprotuje davčni praksi države članice, na podlagi katere je oprostitev davka na dodano vrednost za prevozne storitve, ki so neposredno povezane z izvozom blaga, in za storitve, ki jih opravijo posredniki, ki posredujejo pri teh storitvah prevoza, pogojena s predložitvijo carinske izvozne deklaracije za zadevno blago s strani osebe, ki je dolžna plačati davek. V zvezi s tem morajo pristojni organi za namene odobritve teh oprostitev preučiti, ali je izpolnitev pogoja v zvezi z izvozom zadevnega blaga mogoče z dovolj visoko stopnjo verjetnosti izpeljati iz celote elementov, s katerimi lahko razpolagajo ti organi. V zvezi s tem je zvezek TIR, ki so ga potrdili carinski organi tretje namembne države blaga in ki ga je predložila oseba, ki je dolžna plačati davek, dokaz, ki ga navedeni organi načeloma morajo ustrezno upoštevati, razen če imajo konkretne razloge za dvom o verodostojnosti ali zanesljivosti tega dokumenta.

Podpisi