ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

8 november 2018 *

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Vrijstellingen – Artikel 146, lid 1, onder e), en artikel 153 – Wegvervoersactiviteiten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen – Door tussenpersonen verrichte diensten die betrekking hebben op die activiteiten – Bewijsregeling inzake de uitvoer van goederen – Douaneaangifte – TIR-carnet”

In zaak C-495/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal Prahova (rechter in eerste aanleg Prahova, Roemenië) bij beslissing van 14 februari 2017, ingekomen bij het Hof op 14 augustus 2017, in de procedure

Cartrans Spedition SRL

tegen

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

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

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: A. Prechal (rapporteur), president van de Derde kamer, waarnemend voor de president van de Zevende kamer, C. Toader en A. Rosas, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Cartrans Spedition SRL, vertegenwoordigd door R. Ioniță en R. Popescu als gemachtigden,

– de Roemeense regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door R. H. Radu, vervolgens door C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu en O.-C. Ichim als gemachtigden,

* Procestaal: Roemeens.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en L. Radu Bouyon als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 juli 2018,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 146, lid 1, onder e), en artikel 153 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geschil tussen Cartrans Spedition SRL (hierna: „Cartrans") enerzijds en de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (regionaal directoraat-generaal overheidsfinanciën Ploiești – bestuur overheidsfinanciën van het district Prahova, Roemenië) en de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (regionaal directoraat-generaal overheidsfinanciën Boekarest – belastingdienst voor middelgrote belastingplichtigen, Roemenië) anderzijds betreffende de weigering van de belastingautoriteiten om verschillende vervoershandelingen die zijn verricht om goederen naar derde landen uit te voeren, waarbij Cartrans is opgetreden, vrij te stellen van belasting over de toegevoegde waarde.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

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

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

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

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

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

[…]

e) diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen en met uitzondering van de overeenkomstig de artikelen 132 en 135 vrijgestelde diensten, wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van goederen […]."

5 Artikel 153, eerste alinea, van de btw-richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk 9, „Vrijstellingen voor door tussenpersonen verrichte diensten", van titel IX van deze richtlijn, bepaalt het volgende:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de diensten van tussenpersonen die handelen in naam en voor rekening van derden, wanneer hun diensten betrekking hebben op de in de hoofdstukken 6, 7 en 8 bedoelde handelingen of op buiten de [Unie] verrichte handelingen."

Douanewetboek

6 Artikel 4, punten 16 en 17, van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1992, L 302, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005 (PB 2005, L 117, blz. 13; hierna: „douanewetboek"), luidt:

„In de zin van dit wetboek wordt verstaan onder:

[…]

16. douaneregeling:

    […]
    b) douanevervoer;

[…]
    h) uitvoer;

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

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

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

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

8 Artikel 91 van het douanewetboek, dat is opgenomen in punt I, „Algemene bepalingen", van punt B, „Extern douanevervoer", van afdeling 3, „De schorsingsregelingen en de economische douaneregelingen", van dat hoofdstuk 2, luidt:

„1. De regeling extern douanevervoer maakt het vervoer mogelijk van een plaats in het douanegebied van de [Unie] naar een andere plaats in het douanegebied van de [Unie]:

[…]

b) van communautaire goederen, in de gevallen en onder de voorwaarden die volgens de procedure van het comité worden vastgesteld, om te voorkomen dat de producten waarvoor maatregelen bij uitvoer gelden of die voor maatregelen bij uitvoer in aanmerking komen, naar gelang van het geval, aan de werking van die maatregelen worden onttrokken of er ten onrechte aanspraak op maken.

2. Het in lid 1 bedoelde vervoer geschiedt:

[…]

b) hetzij onder geleide van een carnet TIR (TIR-Overeenkomst), op voorwaarde dat
1. dit vervoer buiten de [Unie] is begonnen of zal eindigen, dan wel dat

[…]".

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

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

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

2. […] dienen alle voor uitvoer bestemde communautaire goederen onder de regeling uitvoer te worden geplaatst."

10 In artikel 182 bis, lid 1, van het douanewetboek, dat deel uitmaakt van titel V, „Goederen die het douanegebied van de [Unie] verlaten", is bepaald:

„Van goederen die het douanegebied van de [Unie] verlaten, wordt een douaneaangifte of, wanneer geen douaneaangifte vereist is, een summiere aangifte gedaan, behalve wanneer de goederen uitsluitend door de territoriale wateren of het luchtruim van het douanegebied worden vervoerd zonder dat er een tussenstop wordt gemaakt in dit gebied."

11 Artikel 182 ter, leden 1 en 2, van het douanewetboek luidt:

„1. In het geval dat aan goederen die het douanegebied van de [Unie] verlaten een douanebestemming wordt gegeven waarvoor krachtens de douanewetgeving een douaneaangifte is vereist, wordt deze douaneaangifte bij het douanekantoor van uitvoer ingediend voordat de goederen buiten het douanegebied van de [Unie] worden gebracht.

2. Indien het douanekantoor van uitvoer niet tevens het douanekantoor van uitgang is, dient het douanekantoor van uitvoer de benodigde gegevens onmiddellijk elektronisch aan het douanekantoor van uitgang door te sturen of ter beschikking te stellen."

TIR-Overeenkomst

12 De Douaneovereenkomst inzake het internationale vervoer van goederen onder dekking van carnets TIR, ondertekend te Genève op 14 november 1975 en namens de Europese Economische Gemeenschap goedgekeurd bij verordening (EEG) nr. 2112/78 van de Raad van 25 juli 1978 (PB 1978, L 252, blz. 1), is op 20 juni 1983 voor de Europese Economische Gemeenschap in werking getreden (PB 1983, L 31, blz. 13). Alle lidstaten zijn tevens partij bij deze overeenkomst.

13 De TIR-Overeenkomst, zoals gewijzigd en bekendgemaakt in geconsolideerde vorm bij besluit 2009/477/EG van de Raad van 28 mei 2009 (PB 2009, L 165, blz. 1; hierna: „TIR-Overeenkomst"), bepaalt in artikel 1:

„In deze Overeenkomst wordt verstaan onder:

a) ‚TIR-vervoer': het vervoer van goederen van een douanekantoor van vertrek naar een douanekantoor van bestemming, overeenkomstig de zogenaamde TIR-regeling die is vastgesteld bij deze Overeenkomst;

b) ‚TIR-operatie': het gedeelte van een TIR-vervoer dat in een Overeenkomstsluitende Partij wordt verricht, vanaf een douanekantoor van vertrek of van binnenkomst (van doorgang) naar een douanekantoor van bestemming of uitgang (van doorgang);

[…]

e) ‚zuivering van een TIR-operatie': de bevestiging door de douaneautoriteiten dat een TIR-operatie in een Overeenkomstsluitende Partij op correcte wijze is beëindigd. Dit wordt door de douaneautoriteiten vastgesteld door vergelijking van de gegevens waarover het douanekantoor van bestemming of van uitgang (van doorgang) beschikt met de gegevens waarover het douanekantoor van vertrek of van binnenkomst (van doorgang) beschikt;

[…]

o) ‚houder' van een TIR-carnet, de persoon aan wie, overeenkomstig de desbetreffende bepalingen van de Overeenkomst, een TIR-carnet is afgegeven en voor wiens rekening een douaneaangifte in de vorm van een TIR-carnet is gedaan waarmee het voornemen, de goederen bij het douanekantoor van vertrek onder de TIR-regeling te plaatsen, kenbaar is gemaakt. De houder is verantwoordelijk voor het aanbieden van het wegvoertuig, de vervoerscombinatie of de container, met bijbehorende lading en TIR-carnet, bij het douanekantoor van vertrek, het douanekantoor van doorgang en het douanekantoor van bestemming, en voor de inachtneming van de overige bepalingen van de Overeenkomst;

[…]"

14 Artikel 4 van de TIR-Overeenkomst bepaalt dat goederen die worden vervoerd onder de bij deze overeenkomst ingestelde TIR-regeling bij de douanekantoren van doorgang niet worden onderworpen aan betaling of consignatie van rechten en heffingen bij in- of uitvoer.

15 Voor de toepassing van deze faciliteiten moeten de goederen op grond van artikel 3, onder b), van de TIR-Overeenkomst met name gedurende het gehele vervoer vergezeld gaan van een uniform document, te weten het TIR-carnet, dat dient om de regelmatigheid van de handeling te controleren.

16 Het TIR-carnet bestaat uit een reeks bladen die een strook nr. 1 en een strook nr. 2, alsmede de stam van deze stroken bevatten, waarop alle nodige gegevens zijn vermeld. Voor elk grondgebied waarover doorvoer plaatsvindt, wordt één paar bladen gebruikt. Bij het begin van het vervoer wordt stam nr. 1

ingediend bij het douanekantoor van vertrek. Zuivering vindt plaats na ontvangst van stam nr. 2 die afkomstig is van het in hetzelfde douanegebied gelegen douanekantoor van uitgang. Deze procedure wordt herhaald voor elk grondgebied waarover doorvoer plaatsvindt, waarbij de verschillende paren bladen uit hetzelfde carnet worden gebruikt.

Handboek Douanevervoer voor de TIR-regeling

17 Het handboek Douanevervoer voor de TIR-regeling (document TAXUD/1873/2007) is door de Europese Commissie opgesteld in het kader van het Comité Douanewetboek (afdeling Douanevervoer – TIR). Artikel 1, lid 2, van dit handboek, welk artikel in deel IX ervan staat, bepaalt:

„[…] het TIR-carnet is een douaneaangifte voor het vervoer van goederen. Het is het bewijs dat er zekerheid is gesteld. […] Het wordt in het land van vertrek in gebruik genomen en zorgt ervoor dat douanecontroles mogelijk zijn in de overeenkomstsluitende partijen van vertrek, doorgang en bestemming."

Roemeens recht

18 Artikel 143, lid 1, onder c), van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende invoering van het belastingwetboek) van 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „belastingwetboek"), bepaalt:

„Zijn vrijgesteld van de belasting:

[…]

c) diensten, met inbegrip van vervoer en de met vervoer samenhangende diensten, andere dan die bedoeld in artikel 141, die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen".

19 Artikel 144 bis van het belastingwetboek luidt:

„De diensten van tussenpersonen die handelen in naam en voor rekening van derden zijn vrijgesteld van de belasting wanneer deze diensten zijn verricht in het kader van de in de artikelen 143 en 144 genoemde vrijgestelde handelingen […]".

20 Artikel 4, lid 2, van 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 [decreet nr. 2222/2006 van de minister van Overheidsfinanciën houdende goedkeuring van de bepalingen ter uitvoering van de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de handelingen bedoeld in artikel 143, lid 1, onder a) tot en met i), artikel 143, lid 2, en artikel 144 bis van wet nr. 571/2003 houdende invoering van het belastingwetboek; hierna: „ministerieel besluit nr. 2222/2006"] luidt als volgt:

„De dienstverrichter moet aantonen dat hij in aanmerking komt voor de in artikel 143, lid 1, onder c), van het belastingwetboek bedoelde belastingvrijstelling voor diensten inzake het vervoer van goederen die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen […]. De vrijstelling van belasting kan worden aangetoond aan de hand van de volgende documenten:

a) de factuur […] of, in voorkomend geval, voor de personen die de vervoersdienst daadwerkelijk verrichten, het specifieke vervoersdocument […];

b) het met de dienstontvanger gesloten contract;

c) de specifieke vervoersdocumenten bedoeld in lid 4, afhankelijk van het soort vervoer of, in voorkomend geval, kopieën van deze documenten;

d) documenten waaruit blijkt dat de vervoerde goederen zijn uitgevoerd."

21 Zowel de Roemeense regering als de Commissie verklaren in hun schriftelijke opmerkingen dat artikel 4, lid 4, van ministerieel besluit nr. 2222/2006, waarnaar artikel 4, lid 2, onder c), ervan verwijst, met name het „TIR-carnet" vermeldt als het specifieke vervoersdocument in geval van vervoer over de weg.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

22 Cartrans, een in Roemenië gevestigde vennootschap, is een tussenpersoon in diensten inzake goederenvervoer over de weg. Naar aanleiding van een belastingcontrole is zij in kennis gesteld van een op 13 augustus 2014 vastgestelde belastingaanslag, bestaande in een naheffing van 16 203 Roemeense lei (RON) (ongeveer 3 650 EUR) aan btw betreffende zeven wegvervoersdiensten in verband met de uitvoer van goederen voor een totaalbedrag van 67 512 RON (ongeveer 15 160 EUR), waarvan drie wegvervoersdiensten in de periode maart-mei 2012 zijn verricht met bestemming Turkije, twee in augustus 2012 met bestemming Georgië, de zesde in februari 2013 met bestemming Irak en de laatste in april 2014 met bestemming Oekraïne.

23 Volgens het na deze belastingcontrole opgestelde verslag en die belastingaanslag kwam Cartrans niet in aanmerking voor de btw-vrijstelling met betrekking tot de betrokken vervoersdiensten daar zij tijdens die controle de douaneaangiftes ten uitvoer niet kon overleggen die aantoonden dat de betrokken goederen wel degelijk waren uitgevoerd.

24 Cartrans heeft tegen de belastingaanslag beroep ingesteld bij de Tribunal Prahova (rechter in eerste aanleg Prahova, Roemenië). Ter ondersteuning van haar beroep voert zij aan dat de documenten waarover zij beschikt, in casu de TIR-carnets en de CMR-vrachtbrieven (opgesteld op basis van het Verdrag betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van goederen over de weg, ondertekend te Genève op 19 mei 1956, zoals gewijzigd bij het protocol van 5 juli 1978) die werden gewaarmerkt door de douanediensten van de derde landen waarnaar de goederen zijn uitgevoerd, aantonen dat de uitvoerverrichtingen daadwerkelijk hebben plaatsgevonden en rechtvaardigen dat zij uit hoofde van artikel 4, lid 2, onder d), van het ministerieel besluit nr. 2222/2006 worden vrijgesteld van btw. Cartrans preciseert in het bijzonder dat de TIR-carnets zowel gegevens bevatten met betrekking tot de goederen in kwestie als de certificering van een douanevervoer van een douanekantoor van vertrek naar een douanekantoor van bestemming.

25 Als verweer stelt de belastingadministratie dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transporten geen van btw vrijgestelde diensten kunnen vormen aangezien de door Cartrans overgelegde documenten weliswaar aantonen dat ten behoeve van de uitvoerders vervoersdiensten over een traject in het buitenland zijn verricht, maar niet het bewijs leveren dat de goederen daadwerkelijk zijn uitgevoerd. Overeenkomstig de geldende belastingwetgeving kan dat alleen worden bewezen door overlegging van de douaneaangifte ten uitvoer.

26 In dit verband merkt de verwijzende rechter echter met name op dat het nationaal recht geen wettelijke bepaling kent die uitdrukkelijk voorschrijft welk soort document het bewijs levert dat de vervoerde goederen zijn uitgevoerd.

27 In die omstandigheden heeft de Tribunal Prahova de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Vormt, met het oog op de btw-vrijstelling voor handelingen en diensten van vervoer met betrekking tot de uitvoer van goederen, overeenkomstig de [btw-richtlijn], het TIR-carnet dat werd gewaarmerkt door het douanekantoor van het land van bestemming, een document tot bewijs van de uitvoer van de vervoerde goederen, rekening houdend met de regeling die voor dergelijke douanetransitdocumenten in het [Handboek TIR-regeling] is opgesteld door de Europese Commissie?

2) Verzet artikel 153 van de [btw-richtlijn] zich tegen een belastingpraktijk volgens welke de belastingplichtige verplicht is, uitsluitend aan de hand van een douaneaangifte ten uitvoer aan te tonen dat de vervoerde goederen zijn uitgevoerd, en bij gebreke van een dergelijke aangifte het recht op aftrek van de btw over de diensten betreffende het vervoer van de uitgevoerde goederen wordt geweigerd, ook al bestaat er een TIR-carnet dat door het douanekantoor van het land van bestemming werd gewaarmerkt?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

28 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat volgens artikel 153, eerste alinea, van de btw-richtlijn de lidstaten vrijstelling dienen te verlenen voor de diensten van tussenpersonen die handelen in naam en voor rekening van derden, wanneer hun diensten betrekking hebben op de onder meer in hoofdstuk 6 van titel IX van deze richtlijn bedoelde handelingen.

29 Uit hoofde van artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk 6 van titel IX ervan, dienen de lidstaten diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen, vrij te stellen van btw wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen naar een plaats buiten de Unie (zie in die zin arrest van 29 juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punt 20).

30 Hoewel de aan het Hof overgelegde prejudiciële vragen gewag maken van artikel 153 van de btw-richtlijn, bevat de verwijzingsbeslissing in casu, behalve de precisering dat Cartrans een tussenpersoon in het wegvervoer is, geen enkele andere concrete aanwijzing op basis waarvan kan worden bepaald welke diensten in casu door deze vennootschap in die hoedanigheid van tussenpersoon in naam en voor rekening van derden zouden zijn verricht. Bovendien lijkt uit de bewoordingen van deze beslissing naar voren te komen dat de in geding zijnde belastingaanslag betrekking heeft op de btw die rechtstreeks verschuldigd is over vervoersdiensten ten behoeve van de uitvoer van goederen.

31 Gelet hierop en rekening houdend met het feit dat het Hof niet over voldoende informatie beschikt, staat het aan de verwijzende rechter om, in het licht van de feiten die de situatie aan de orde in het hoofdgeding kenmerken, na te gaan of artikel 153 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 146, lid 1, onder e), van deze richtlijn, werkelijk op die situatie van toepassing is dan wel of alleen laatstgenoemde bepaling daarop van toepassing is.

32 Hoewel de tweede vraag verwijst naar het geval van ontzegging van het recht op btw-aftrek, blijkt daarenboven uit de motivering van de verwijzingsbeslissing dat de vragen van de verwijzende rechter in wezen zien op de voorwaarden om in aanmerking te komen voor btw-vrijstelling, zoals de advocaat-generaal in punt 20 van haar conclusie heeft opgemerkt.

33 Gelet op het voorgaande moet worden geoordeeld dat de verwijzende rechter met zijn twee vragen, die tezamen moeten worden behandeld, in wezen wenst te vernemen of artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn en, in voorkomend geval, deze bepaling juncto artikel 153 van deze richtlijn in de weg

staan aan een belastingpraktijk van een lidstaat waarbij de btw-vrijstelling voor vervoersdiensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen buiten de Unie respectievelijk voor diensten van tussenpersonen die bij deze vervoersdiensten optreden, wordt ontzegd ingeval de belastingplichtige niet erin slaagt om uitsluitend aan de hand van het specifieke document van de douaneaangifte ten uitvoer aan te tonen dat de goederen zijn uitgevoerd. Indien het antwoord deze vraag bevestigend luidt, vraagt de verwijzende rechter zich af of dezelfde bepalingen aldus moeten worden uitgelegd dat een door de belastingplichtige overgelegd TIR-carnet dat werd gewaarmerkt door de douaneautoriteiten van het derde land van bestemming waarnaar de goederen zijn vervoerd, op zichzelf en in alle omstandigheden kan aantonen dat de goederen daadwerkelijk zijn uitgevoerd.

34 Wat in de eerste plaats de in artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn geregelde vrijstelling betreft, moet meteen al eraan worden herinnerd dat zij de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder a), van deze richtlijn aanvult en net als deze laatste vrijstelling ertoe strekt te waarborgen dat de betrokken dienstverrichtingen op de plaats van hun bestemming worden belast, namelijk de plaats waar de uitgevoerde producten zullen worden verbruikt (arrest van 29 juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punt 19).

35 Onder verwijzing, dienaangaande, naar zijn vaste rechtspraak dat btw-vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd aangezien zij een uitzondering vormen op het algemene beginsel dat deze belasting wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, heeft het Hof geoordeeld dat uit de bewoording en de doelstelling van artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn – volgens welke diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen, van btw zijn vrijgesteld wanneer zij rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen – volgt dat die bepaling aldus moet worden uitgelegd dat het bestaan van een rechtstreekse band niet alleen inhoudt dat de betrokken dienstverrichtingen door hun voorwerp tot de daadwerkelijke realisatie van een uitvoer- of invoerhandeling bijdragen, maar ook dat die diensten naar omstandigheid rechtstreeks ten behoeve van de uitvoerder, de invoerder of de ontvanger van de in die bepaling bedoelde goederen worden verricht (zie in die zin arrest van 29 juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punten 22 en 23).

36 Voor zover de verwijzende rechter tot de conclusie komt dat de rechtstreekse band die aldus uit hoofde van de in het vorige punt van dit arrest vermelde rechtspraak is vereist, in de context van het hoofdgeding aanwezig is, rijst in de tweede plaats de vraag of de belastingautoriteiten de betrokken vrijstellingen kunnen ontzeggen op grond dat de vervoerder of tussenpersoon niet uitsluitend aan de hand van het specifieke document van een douaneaangifte ten uitvoer kan aantonen dat de betrokken goederen inderdaad naar een plaats buiten de Unie zijn uitgevoerd.

37 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat, daar de btw-richtlijn geen bepaling bevat over de bewijzen die de belastingplichtigen moeten leveren om in aanmerking te komen voor de btw-vrijstelling, het aan de lidstaten staat om overeenkomstig artikel 131 van deze richtlijn de voorwaarden vast te stellen waaronder zij uitvoerhandelingen vrijstellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Bij de uitoefening van hun bevoegdheden moeten de lidstaten evenwel de algemene rechtsbeginselen eerbiedigen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder met name het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel (zie in die zin arrest van 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, gaat een nationale maatregel verder dan noodzakelijk is om de juiste heffing van de belasting te waarborgen indien het recht op btw-vrijstelling in wezen afhankelijk wordt gesteld van de naleving van formele verplichtingen, zonder dat rekening wordt gehouden met de materiële voorwaarden, en met name zonder dat hoeft te worden nagegaan of daaraan is voldaan. De handelingen moeten namelijk worden belast met inachtneming van hun objectieve karakter (arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Wanneer aan die materiële voorwaarden is voldaan, vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat de btw-vrijstelling wordt verleend, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet hebben voldaan aan bepaalde formele vereisten (zie in die zin arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Volgens de rechtspraak van het Hof bestaan slechts twee gevallen waarin niet-eerbiediging van een formeel vereiste tot het verlies van het recht op de btw-vrijstelling kan leiden (arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Ten eerste kan een belastingplichtige die opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht, zich niet op het beginsel van fiscale neutraliteit beroepen om de btw-vrijstelling te verkrijgen (arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Volgens de rechtspraak van het Hof is het niet in strijd met het Unierecht, te eisen dat een marktdeelnemer te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht niet betrokken geraakt bij belastingfraude. Ingeval de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om deze fraude te voorkomen, moet hem het recht op de btw-vrijstelling worden geweigerd (arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Ten tweede kan niet-naleving van een formeel vereiste tot de weigering van de btw-vrijstelling leiden wanneer deze niet-naleving het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, heeft verhinderd (arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Wanneer het, zoals in casu, gaat om de objectieve kenmerken van een vervoersdienst als bedoeld in artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn, volgt uit deze bepaling dat die dienstverrichting moet worden vrijgesteld van btw wanneer zij rechtstreeks verband houdt met uitvoer van goederen

44 Eén van die materiële voorwaarden is dus, zoals in punt 35 van het onderhavige arrest is vermeld, het bestaan van een rechtstreekse band tussen de betrokken dienstverrichting en uitvoer van goederen, waarbij deze laatste met name wordt opgevat als een levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Unie, zoals uit artikel 146, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn blijkt.

45 Het is juist dat de uit hoofde van artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn vrijgestelde vervoersdienst moet worden onderscheiden van de eigenlijke uitvoerhandeling, die een andere belastbare handeling vormt welke aan een eigen douane- en belastingregeling is onderworpen, waarbij in voorkomend geval andere belastingplichtigen zijn betrokken en waarvan de vrijstelling wordt geregeld in artikel 146, lid 1, onder a), van deze richtlijn.

46 Het staat evenwel vast, zoals in de punten 34 en 35 van dit arrest in herinnering is gebracht, dat die vervoersdienst alleen aldus is vrijgesteld omdat zij samenhangt met die handeling van uitvoer van goederen die zij aanvult en helpt daadwerkelijk te verwezenlijken door, net zoals de vrijstelling voor deze laatste handeling, te waarborgen dat die goederenleveringen en dienstverrichtingen worden belast op de plaats van hun bestemming, namelijk daar waar de uitgevoerde producten zullen worden verbruikt.

47 Tevens moet worden benadrukt dat alle in artikel 146, lid 1, van de btw-richtlijn geregelde vrijstellingen „vrijstellingen bij uitvoer” zijn, zoals uit het opschrift van dat artikel blijkt.

48 Dientengevolge kan een vervoersdienst in beginsel slechts van btw worden vrijgesteld op grond van artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn en, wanneer deze wordt verricht door een tussenpersoon die in naam en voor rekening van derden handelt, op grond van artikel 153 van de btw-richtlijn, mits de betrokken goederen daadwerkelijk het voorwerp hebben uitgemaakt van een dergelijke uitvoer, namelijk een levering van goederen op een plaats buiten de Unie, waarvan ten genoegen van de bevoegde belastingautoriteiten moet worden aangetoond dat hij werkelijk heeft plaatsgevonden. Een dergelijk vereiste dat dus betrekking heeft op de materiële voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om de vrijstelling te kunnen verlenen, kan derhalve niet worden aangemerkt als een zuiver formele verplichting in de zin van de in punt 38 van het onderhavige arrest vermelde rechtspraak.

49 Daaruit volgt echter niet dat voor de verlening van die vrijstelling als dwingende voorwaarde mag worden gesteld dat de betrokken vervoerder of tussenpersoon, om aan te tonen dat de uitvoer daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, een uitvoeraangifte overlegt, waarbij dus alle andere bewijsmiddelen om de bevoegde belastingautoriteit daarvan te kunnen overtuigen uitgesloten zijn.

50 Een dergelijke bewijslevering opleggen, waarbij alle andere bewijsmiddelen worden uitgesloten, zou immers erop neerkomen dat het recht op vrijstelling afhankelijk wordt gesteld van de naleving van formele verplichtingen, in de zin van de in de punten 38 en 39 van dit arrest vermelde rechtspraak, zonder dat wordt onderzocht of al dan niet daadwerkelijk is voldaan aan de door het Unierecht gestelde materiële vereisten. De enkele omstandigheid dat een vervoerder of tussenpersoon die bij een vervoershandeling optreedt geen uitvoeraangifte kan overleggen, betekent niet dat die uitvoer niet daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.

51 In dit verband valt de verplichting om die uitvoeraangifte in te dienen, zoals met name uit de artikelen 59, 161 en 182 bis van het douanewetboek blijkt, onder de douaneregeling die specifiek van toepassing is op de uitvoerhandeling als zodanig en niet op de vervoersdienst onder geleide van een TIR-carnet, welke op zijn beurt onder een regeling voor douanevervoer valt. Die verplichting rust dus in beginsel niet op de in artikel 153 van de btw-richtlijn bedoelde vervoerder of tussenpersoon, die ervoor verantwoordelijk zijn dat de goederen over de buitengrens van de Unie en naar hun plaats van bestemming in het derde land worden vervoerd, en bijgevolg niet noodzakelijkerwijs worden geacht over die aangifte te beschikken.

52 Bij de controles die de bevoegde belastingautoriteiten dienen uit te voeren om na te gaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor de in artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn geregelde vrijstelling van een vervoershandeling, moeten zij, zoals de advocaat-generaal in punt 39 van haar conclusie heeft opgemerkt, alle gegevens waarover zij kunnen beschikken onderzoeken om vast te stellen of daaruit met een voldoende graad van waarschijnlijkheid kan worden afgeleid dat de aldus voor een derde land bestemde goederen in dat land zijn geleverd. Die autoriteiten kunnen louter uit de omstandigheid dat de vervoerder of tussenpersoon geen uitvoeraangifte betreffende die goederen kan overleggen, echter niet afleiden dat dat niet het geval is.

53 Zoals de advocaat-generaal in punt 40 van haar conclusie tevens heeft opgemerkt, bevat het dossier waarover het Hof beschikt daarenboven geen aanwijzingen dat de vervoerder of tussenpersoon in casu opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht, of dat de bevoegde autoriteiten, doordat die belastingplichtige niet aan die formele vereiste heeft voldaan, niet konden vaststellen of aan de materiële voorwaarden voor de vrijstelling was voldaan.

54 Uit het voorgaande volgt dat een belastingpraktijk van een lidstaat waarbij de btw-vrijstelling voor diensten inzake het vervoer van goederen, die rechtstreeks verband houden met de in artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn geregelde uitvoer van goederen naar een plaats buiten de Unie, of voor de met die diensten samenhangende diensten van een tussenpersoon als bedoeld in artikel 153

van deze richtlijn, wordt ontzegd op de enkele grond dat de betrokken vervoerder of tussenpersoon geen douaneaangifte ten uitvoer van die goederen kan overleggen, in strijd is met de in punt 38 van het onderhavige arrest vermelde rechtspraak.

55 Aangaande het rechtszekerheidsbeginsel moet eraan worden herinnerd dat dit beginsel – waarvan het vertrouwensbeginsel het rechtstreekse uitvloeisel is en welk beginsel door de lidstaten in acht moet worden genomen wanneer zij de vrijstellingsvoorwaarden vastleggen, zoals in punt 37 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht – vereist dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en dat de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar is (arrest van 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

56 Dit beginsel klemt bijzonder in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen. Bijgevolg dienen de belastingplichtigen hun fiscale verplichtingen te kennen alvorens een transactie aan te gaan (arrest van 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 Bovendien heeft het Hof gepreciseerd dat de op een belastingplichtige rustende bewijsplicht moet worden vastgesteld op basis van de dienaangaande in het nationale recht uitdrukkelijk gestelde voorwaarden en de gebruikelijke praktijk voor gelijksoortige transacties (arrest van 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

58 Zoals de verwijzende rechter benadrukt, vloeit in casu het vereiste van overlegging van een douaneaangifte van uitvoer niet voort uit de tekst van de nationale wettelijke regeling aan de orde in het hoofdgeding, die dienaangaande enkel voorziet in de overlegging van niet nader gespecificeerde documenten die aantonen dat de vervoerde goederen zijn uitgevoerd.

59 Derhalve strookt de belastingpraktijk aan de orde in het hoofdgeding niet met de uit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeiende vereisten waarop in de punten 55 tot en met 57 van dit arrest is gewezen.

60 Aangaande, in de derde plaats, de bewijswaarde die kan worden gehecht aan het TIR-carnet bij het bewijs dat inderdaad is voldaan aan de voorwaarde betreffende de uitvoer van goederen waarmee een vervoersdienst rechtstreeks verband moet houden om in aanmerking te kunnen komen voor de in artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn geregelde btw-vrijstelling, moet eraan worden herinnerd dat dat uniforme document wordt afgegeven overeenkomstig de desbetreffende bepalingen van de TIR-Overeenkomst waarbij zowel de Unie als de lidstaten partij zijn.

61 Artikel 91, lid 1, onder b), en lid 2, onder b), van het douanewetboek bepaalt dat het vervoer van goederen dat binnen het douanegebied van de Unie begint en buiten dit gebied eindigt, in bepaalde, volgens de procedure van het Comité vastgestelde gevallen onder de regeling extern douanevervoer valt, met name wanneer dit vervoer onder dekking van een dergelijk TIR-carnet plaatsvindt.

62 Blijkens de bepalingen van de TIR-Overeenkomst, inzonderheid artikel 1, onder e) en o) ervan, moet het TIR-carnet samen met het wegvoertuig waarmee de betrokken goederen zullen worden vervoerd, aangeboden worden bij het douanekantoor van vertrek, het douanekantoor van doorgang en het douanekantoor van bestemming, en door deze douanekantoren worden gewaarmerkt op de in punt 16 van dit arrest vermelde bladen, stroken en stammen, teneinde de verschillende TIR-operaties te kunnen zuiveren zodra vaststaat dat zij op correcte wijze zijn beëindigd.

63 Uit het voorgaande volgt dat een naar behoren gewaarmerkt TIR-carnet, met name door de douaneautoriteiten van het derde land van bestemming, een officieel document is dat in beginsel bevestigt dat de betrokken goederen, door overschrijding van de buitengrenzen van de Unie, het voorwerp hebben uitgemaakt van een fysieke verplaatsing van de Unie naar dat derde land en dat zij daar zijn aangekomen.

64 Die overschrijding van grenzen en de aankomst van de goederen in het derde land van bestemming, die dus door het TIR-carnet worden bevestigd, vormt een van de aspecten van een uitvoerhandeling die haar onderscheiden van een handeling die binnen de Unie plaatsvindt (zie naar analogie arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punt 37).

65 Hieruit volgt dat wanneer een dergelijke vervoersdienst wordt verricht onder geleide van een TIR-carnet en er geen precieze redenen zijn om te twijfelen aan de authenticiteit of de betrouwbaarheid van dit carnet en de onderdelen daarvan, het TIR-carnet bijzonder relevant kan zijn in de specifieke context van de erkenning van recht op vrijstelling betreffende die vervoersdienst.

66 De belastingautoriteiten moeten dus naar behoren rekening houden met dat document, hetgeen zij overigens ook moeten doen met alle andere elementen in hun bezit, zoals in punt 52 van het onderhavige arrest is vermeld.

67 In dit opzicht dienen die autoriteiten dus tevens rekening te houden met de in het kader van het CMR-Verdrag uitgereikte documenten, zoals die waarnaar de verwijzende rechter verwijst, bij het onderzoek of deze documenten in voorkomend geval kunnen staven dat de vervoerde goederen waarschijnlijk daadwerkelijk zijn uitgevoerd.

68 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn enerzijds en deze bepaling juncto artikel 153 van deze richtlijn anderzijds aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een belastingpraktijk van een lidstaat op grond waarvan als voorwaarde voor de btw-vrijstelling voor vervoersdiensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen respectievelijk voor diensten van tussenpersonen die bij die diensten optreden, geldt dat de belastingplichtige de douaneaangifte ten uitvoer van de betrokken goederen overlegt. In dit verband dienen de bevoegde autoriteiten met het oog op de verlening van die vrijstellingen te onderzoeken of uit alle elementen waarover zij kunnen beschikken, met een voldoende graad van waarschijnlijkheid kan worden afgeleid dat is voldaan aan de voorwaarde van uitvoer van de betrokken goederen. In deze context vormt een door de belastingplichtige overgelegd TIR-carnet dat door de douanediensten van het derde land van bestemming van de goederen werd gewaarmerkt, een aspect waarmee die autoriteiten in beginsel naar behoren rekening moeten houden, tenzij zij concrete redenen hebben om te twijfelen aan de authenticiteit of de betrouwbaarheid van dit document.

Kosten

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

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 146, lid 1, onder e), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, enerzijds, en deze bepaling juncto artikel 153 van deze richtlijn, anderzijds, moeten aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een belastingpraktijk van een lidstaat op grond waarvan als

voorwaarde voor de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde voor vervoersdiensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen respectievelijk voor diensten van tussenpersonen die bij die vervoersdiensten optreden, geldt dat de belastingplichtige de douaneaangifte ten uitvoer van de betrokken goederen overlegt. In dit verband dienen de bevoegde autoriteiten met het oog op de verlening van die vrijstellingen te onderzoeken of uit alle elementen waarover zij kunnen beschikken, met een voldoende graad van waarschijnlijkheid kan worden afgeleid dat is voldaan aan de voorwaarde van uitvoer van de betrokken goederen. In deze context vormt een door de belastingplichtige overgelegd TIR-carnet dat door de douanediensten van het derde land van bestemming van de goederen werd gewaarmerkt, een aspect waarmee die autoriteiten in beginsel naar behoren rekening moeten houden, tenzij zij concrete redenen hebben om te twijfelen aan de authenticiteit of de betrouwbaarheid van dit document.

ondertekeningen