Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

8. studenoga 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Izuzeća – Članak 146. stavak 1. točka (e) i članak 153. – Transakcije cestovnog prijevoza izravno povezane s izvozom robe – Isporuke koje obavljaju posrednici koji sudjeluju u takvim transakcijama – Dokazni postupak u vezi s izvozom robe – Carinska deklaracija – Karnet TIR”

U predmetu C-495/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunalul Prahova (Okružni sud u Prahovi, Rumunjska), odlukom od 14. veljače 2017., koju je Sud zaprimio 14. kolovoza 2017., u postupku

Cartrans Spedition SRL

protiv

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

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

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: A. Prechal (izvjestiteljica), predsjednica trećeg vijeća, u svojstvu predsjednice sedmog vijeća, C. Toader i A. Rosas, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Cartrans Spedition SRL, R. Ioniță i R. Popescu, u svojstvu agenata,

– za rumunjsku vladu, u početku R. H. Radu, zatim C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu i O.-C. Ichim, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i L. Radu Bouyon, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: rumunjski

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 12. srpnja 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 146. stavka 1. točke (e) i članka 153. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između društva Cartrans Spedition SRL (u daljnjem tekstu: Cartrans), s jedne strane, i Direcţie Generală Regională a Finanţelor Publice Ploieşti – Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Prahova (glavna regionalna uprava za javne financije u Ploieştiju – okružna uprava za javne financije u Prahovi, Rumunjska) te Direcţie Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti – Administraţia Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu – porezna uprava za porezne obveznike srednje veličine, Rumunjska), s druge strane, o odbijanju poreznih tijela da od poreza na dodanu vrijednost (PDV) izuzmu više transakcija prijevoza provedenih u svrhu izvoza robe u treće zemlje koje je obavilo društvo Cartrans.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 Članak 131. Direktive o PDV-u koji se nalazi u poglavlju 1., naslovljenom „Opće odredbe”, glave IX., naslovljene „Izuzeća”, navodi:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.”

4 Članak 146. stavak 1. Direktive o PDV-u sadržan u poglavlju 6. glave IX. naslovljenom „Izuzeća po izvozu” predviđa:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) isporuku robe koju na odredište izvan [Europske unije] otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime;

[…]

(e) isporuku usluga, uključujući prijevoz i sporedne transakcije, ali isključujući isporuku usluga izuzetih u skladu s člancima 132. i 135., kada su one izravno povezane s izvozom ili uvozom robe […]”

5 Članak 153. prvi stavak Direktive o PDV-u koji se nalazi u poglavlju 9. glave IX. naslovljenom „Izuzeća isporuka usluga koje obavljaju posrednici” navodi:

„Države članice dužne su izuzeti isporuku usluga koje obavljaju posrednici koji djeluju u ime i za račun druge osobe, kada sudjeluju u transakcijama iz poglavlja 6., 7. i 8. ili transakcija koje se provode izvan [Unije].”

Carinski zakonik

6 U skladu s člankom 4. točkama 16. i 17. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 1992., L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.), kako je izmijenjena Uredbom (EZ) br. 648/2005 Europskog parlamenta i Vijeća od 13. travnja 2005. (SL 2005., L 117, str. 13.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 137.; u daljnjem tekstu: Carinski zakonik):

„Za potrebe ovog Zakonika, primjenjuju se sljedeće definicije:

[…]

16) ‚Carinski postupak’ znači:

[…]
(b) provoz;

[…]
(h) izvoz;

(17) ‚Carinska deklaracija’ znači radnja kojom osoba u propisanome obliku i na propisan način zahtijeva stavljanje robe u neki carinski postupak.”

7 Članak 59. Carinskog zakonika sadržan u odjeljku 1., naslovljenom „Stavljanje robe u carinski postupak”, poglavlja 2., naslovljenog „Carinski postupci”, glave IV., naslovljene „Carinski dopušteno postupanje ili uporaba robe”, predviđa:

„1. Za svu robu koja se stavlja u carinski postupak podnosi se deklaracija za taj carinski postupak.

2. Roba Zajednice deklarirana za izvoz, postupak vanjske proizvodnje, provozni postupak ili postupak carinskog skladištenja, podliježe carinskom nadzoru od trenutka prihvaćanja carinske deklaracije do trenutka napuštanja carinskog područja [Unije], ili uništenja, ili poništenja carinske deklaracije.”

8 Članak 91. Carinskog zakonika sadržan u točki I., naslovljenoj „Opće odredbe”, smještenoj pod točkom B, naslovljenom „Vanjski provoz”, odjeljka 3., naslovljenog „Suspenzivni postupci i carinski postupci s gospodarskim učinkom”, istog poglavlja 2. navodi:

„1. Postupak vanjskog provoza dopušta kretanje robe od jednog do drugog mjesta unutar carinskog područja [Unije], i to:

[…]

(b) robe Zajednice, u slučajevima i pod uvjetima koji su određeni u skladu s postupkom Odbora, kako bi se onemogućilo da proizvodi koji podliježu ili se koriste izvoznim mjerama, ovisno o okolnostima slučaja, izbjegnu primjenu tih mjera ili se njima neosnovano koriste. [neslužbeni prijevod]

2. Kretanje iz stavka 1. ovog članka odvija se:

[…]

(b) pod pokrićem karneta TIR (Konvencija TIR), pod uvjetom da to kretanje:
(1) započinje ili će se završiti izvan [Unije]

[…]”

9 Članak 161. stavci 1. i 2. Carinskog zakonika u odjeljku 4., naslovljenom „Izvoz”, tog istog poglavlja 2. određuju:

„1. U postupku izvoza odobrava se iznošenje robe Zajednice iz carinskog područja [Unije].

Izvoz ima za posljedicu primjenu izvoznih formalnosti uključujući mjere trgovinske politike i, ako je to primjereno, izvozne carine.

2. […] sva roba Zajednice namijenjena izvozu stavlja se u postupak izvoza.”

10 Članak 182.a stavak 1. Carinskog zakonika iz glave V., naslovljene „Roba koja napušta carinsko područje [Unije]”, propisuje:

„Roba koja napušta carinsko područje [Unije], izuzev robe koja se nalazi na prijevoznim sredstvima koja samo prolaze teritorijalnim vodama ili zračnim prostorom carinskog područja bez zaustavljanja na tom području, obuhvaćena je carinskom deklaracijom ili, u slučaju da se carinska deklaracija ne zahtijeva, skraćenom deklaracijom.”

11 U skladu s člankom 182.b stavcima 1. i 2. Carinskog zakonika:

„1. U slučaju kada se robi koja napušta carinsko područje dodijeli carinski dopušteno postupanje ili uporaba za koju se zahtijeva carinska deklaracija sukladno carinskim propisima, ta se carinska deklaracija podnosi izvoznoj carinarnici prije iznošenja robe iz carinskog područja [Unije].

2. U slučaju kada je izvozna carinarnica različita od izlazne carinarnice, izvozna carinarnica odmah obavješćuje ili stavlja na raspolaganje elektroničkim putem sve potrebne podatke izlaznoj carinarnici.”

Konvencija TIR

12 Carinska konvencija o međunarodnom prijevozu robe uz primjenu karneta TIR, potpisana u Ženevi 14. studenoga 1975. i odobrena u ime Europske ekonomske zajednice Uredbom Vijeća (EEZ) br. 2112/78 od 25. srpnja 1978. (SL 1978., L 252, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 5., str. 21.), u Europskoj ekonomskoj zajednici stupila je na snagu 20. lipnja 1983. (SL 1983., L 31, str. 13.). Sve države članice također su stranke navedene konvencije.

13 U svojem izmijenjenom i pročišćenom obliku koji je objavljen u Odluci Vijeća 2009/477/EZ od 28. svibnja 2009. (SL 2009., L 165, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 166.; u daljnjem tekstu: Konvencija TIR) u svojem članku 1. navodi:

„Za potrebe ove Konvencije:

(a) pojam ‚prijevoz TIR’ znači prijevoz robe od polazne carinarnice do odredišne carinarnice, u postupku koji se naziva postupak TIR utvrđen ovom Konvencijom;

(b) pojam ‚postupak TIR' znači dio prijevoza TIR koji se na području ugovorne strane obavlja od polazne ili ulazne (usputne) carinarnice do odredišne ili izlazne (usputne) carinarnice;

[…]

(e) pojam ‚okončanje postupka TIR' znači potvrda carinskih tijela da je postupak TIR ispravno završen na području ugovorne strane. Carinska tijela to utvrđuju na temelju usporedbe podataka ili informacija dostupnih u odredišnoj ili izlaznoj (usputnoj) carinarnici i onih koje su dostupne u otpremnoj ili ulaznoj (usputnoj) carinarnici;

[…]

(o) ‚nositelj' karneta TIR je osoba kojoj je karnet TIR izdan u skladu s odgovarajućim odredbama Konvencije i u čiju je korist sastavljena carinska deklaracija u obliku karneta TIR kojim se izražava namjera stavljanja robe u postupak TIR u otpremnoj carinarnici. Ta je osoba odgovorna za podnošenje cestovnoga vozila, skupine vozila ili kontejnera zajedno s teretom i odgovarajućim karnetom TIR polaznoj carinarnici, usputnoj carinarnici i odredišnoj carinarnici, kao i za pravovremeno ispunjavanje ostalih odgovarajućih odredbi Konvencije;

[…]"

14 Članak 4. Konvencije TIR predviđa da roba koja se prevozi uz primjenu postupka TIR koji je njome uspostavljen ne podliježe plaćanju ili depozitu uvoznih ili izvoznih carina i drugih davanja na usputnim carinarnicama.

15 Kao što to proizlazi iz njezina članka 3. točke (b), radi provedbe tih pogodnosti Konvencija TIR među ostalim nalaže da robi tijekom njezina prijevoza bude priložen standardizirani dokument, odnosno karnet TIR, koji služi za nadzor regularnosti postupka.

16 Karnet TIR sastoji se od niza listova koji sadržavaju kupon br. 1 i kupon br. 2 s odgovarajućim talonima, na kojima se nalaze svi potrebni podaci, pri čemu se jedan par kupona koristi za svako područje kroz koje se prolazi. Na početku postupka prijevoza talon br. 1 podnosi se polaznoj carinarnici. Postupak se okončava nakon vraćanja talona br. 2 od izlazne carinarnice smještene na istom carinskom području. Taj se postupak ponavlja za svako područje kroz koje se prolazi, upotrebom različitih parova kupona koji se nalaze u istom karnetu.

Priručnik o provozu (za postupak TIR)

17 Priručnik o provozu za postupak TIR (dokument TAXUD/1873/2007) razradila je Europska komisija u okviru Odbora za carinski zakonik (odsjek za provoz – TIR). Članak 1., koji se nalazi u dijelu IX. tog priručnika, u svojem stavku 2. predviđa da:

„[…] Karnet TIR […] predstavlja carinsku deklaraciju za prijevoz robe i […] služi kao dokaz postojanja jamstva. […] Karnet TIR stavlja se u uporabu u zemlji otpreme i omogućuje carinsku provjeru u ugovornim stranama otpreme, provoza i odredišta."

Rumunjsko pravo

18 Članak 143. stavak 1. točka (c) Legee nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) od 22. prosinca 2003. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), u verziji koja je bila na snazi na dan nastanka činjenica u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), propisuje:

„Od plaćanja poreza izuzeti su:

[…]

(c) isporuka usluga, uključujući prijevoz i sporedne usluge različite od onih iz članka 141., koje su izravno povezane s izvozom robe."

19 U skladu s člankom 144.a Poreznog zakonika:

„Usluge koje pružaju posrednici koji djeluju u ime i za račun drugoga izuzete su od poreza ako se pružaju u okviru izuzetih transakcija iz članaka 143. i 144. […]"

20 Članak 4. stavak 2. Ordinula 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 (Odluka br. 2222/2006 ministra javnih financija o donošenju uputa za primjenu izuzeća od poreza na dodanu vrijednost za transakcije predviđene člankom 143. stavkom 1. točkama (a) do (i), člankom 143., stavkom 2. i člankom 144.a Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku; u daljnjem tekstu: Ministarska odluka br. 2222/2006):

„Izuzeće od poreza iz članka 143. stavka 1. točke (c) Poreznog zakonika za usluge prijevoza robe izravno povezane s izvozom robe opravdava njihov pružatelj […]. Isprave na temelju kojih se opravdava izuzeće od poreza su:

(a) račun […] ili, po potrebi, za osobe koje stvarno pružaju uslugu prijevoza, posebna prijevozna isprava […];

(b) ugovor sklopljen s korisnikom;

(c) određene prijevozne isprave iz stavka 4. ovisno o vrsti prijevoza, ili, po potrebi, preslike tih isprava;

(d) isprave iz kojih proizlazi da je prevezena roba izvezena."

21 U svojim pisanim očitovanjima i rumunjska vlada i Komisija navode da članak 4. stavak 4. Ministarske odluke br. 2222/2006 na koji upućuje njezin članak 4. stavak 2. točka (c) navodi, među ostalim, da je „karnet TIR" posebna prijevozna isprava u slučaju cestovnog prijevoza.

Glavni postupak i prethodna pitanja

22 Cartrans, društvo sa sjedištem u Rumunjskoj, posrednik je u uslugama cestovnog prijevoza robe. Nakon poreznog nadzora, dostavljeno mu je porezno rješenje izdano 13. kolovoza 2014. koje je sadržavalo opomenu za plaćanje u iznosu od 16 203 rumunjskih leua (oko 3650 eura) na ime PDV-a za sedam isporuka usluga cestovnog prijevoza povezanih s izvozom robe u ukupnom iznosu od 67 512 leua (oko 15 160 eura) od kojih su tri izvršene između ožujka i svibnja 2012. u Turskoj, dvije u kolovozu 2012. u Gruziji, šesta u veljači 2013. u Iraku i posljednja, u travnju 2014., u Ukrajini.

23 U skladu s izvješćem donesenim nakon tog poreznog nadzora i navedenog poreznog rješenja, društvo Cartrans nije imalo pravo na izuzeće od PDV-a kad je riječ o predmetnim uslugama prijevoza, s obzirom na to da tijekom predmetnog nadzora nije moglo podnijeti izvozne carinske deklaracije kojima se potvrđuje da je predmetna roba doista izvezena.

24 Društvo Cartrans podnijelo je tužbu protiv poreznog rješenja pred Tribunalul Prahova (Okružni sud u Prahovi, Rumunjska). U prilog svojoj tužbi, ono ističe da se ispravama koje posjeduje, u ovom slučaju karnetima TIR i prijevoznim ispravama CMR (izdanima na temelju Konvencije o ugovoru o međunarodnom prijevozu robe cestom potpisanom u Ženevi 19. svibnja 1956., kako je izmijenjena Protokolom od 5. srpnja 1978.) koje su ovjerile carinske službe u trećim zemljama u koje je roba izvezena, dokazuje da je stvarno došlo do navedenih izvoza i opravdava se njihovo izuzimanje od PDV-a primjenom članka 4. stavka 2. točke (d) Ministarske odluke br. 2222/2006. Društvo Cartrans osobito navodi da karneti TIR navode predmetnu robu i sadržavaju potvrdu o carinskom provozu od polazne do odredišne carinarnice.

25 U odgovoru na tužbu, porezna uprava ističe da prijevozi o kojima je riječ u glavnom postupku ne mogu činiti isporuke usluga izuzete od PDV-a, s obzirom na to da, iako isprave koje je podnijelo društvo Cartrans omogućuju dokazivanje isporuke usluga prijevoza u inozemstvo u korist izvoznika, one ne sadržavaju dokaz da je roba stvarno izvezena. Za takav se dokaz, na temelju poreznog zakonodavstva koje je na snazi, traži podnošenje izvozne carinske deklaracije.

26 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev ipak među ostalim ističe da u nacionalnom pravu ne postoji zakonska odredba kojom se izričito propisuje kojom se vrstom isprave dokazuje izvoz prevezene robe.

27 U tim je okolnostima Tribunalul Prahova (Okružni sud u Prahovi) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. U svrhu izuzeća od PDV-a za transakcije i usluge prijevoza povezane s izvozom robe, u skladu s [Direktivom o PDV-u], je li karnet TIR koji su ovjerila carinska tijela u zemlji odredišta robe dokument kojim se dokazuje da je prevezena roba izvezena, s obzirom na postupak propisan za taj dokument u [Priručniku o provozu za postupak TIR] Europske komisije?

2. Treba li članak 153. [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da mu se protivi porezna praksa kojom se poreznim obveznicima nalaže dokazivanje izvoza prevezene robe isključivo na temelju izvozne carinske deklaracije te se odbija pravo na odbitak PDV-a za usluge prijevoza izvezene robe zbog nepostojanja takve deklaracije, unatoč postojanju karneta TIR koji su ovjerila carinska tijela u zemlji odredišta navedene robe?”

O prethodnim pitanjima

28 Uvodno valja podsjetiti da su, u skladu s člankom 153. prvim stavkom Direktive o PDV-u, države članice obvezne izuzeti isporuku usluga koje obavljaju posrednici koji djeluju u ime i za račun druge osobe, kada sudjeluju u transakcijama navedenima, među ostalim, u poglavlju 6. glave IX. te direktive.

29 Članak 146. stavak 1. točka (e) Direktive o PDV-u koji se nalazi u njezinu poglavlju 6. glave IX. obvezuje države članice da isporuku usluga, uključujući prijevoz i sporedne transakcije, izuzmu od PDV-a ako su one izravno povezane s izvozom robe izvan Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 29. lipnja 2017., L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, t. 20.).

30 U ovom slučaju, iako se u prethodnim pitanjima upućenima Sudu navodi članak 153. Direktive o PDV-u, odluka kojom se upućuje zahtjev, osim pojašnjenja u skladu s kojim je društvo Cartrans posrednik u području cestovnog prijevoza, ne sadržava nijednu drugu konkretnu naznaku pomoću koje se može utvrditi koje je usluge u ovom slučaju isporučilo to društvo koje djeluje u ime i za račun

drugoga u takvom svojstvu posrednika. Usto, čini se da iz teksta te iste odluke proizlazi da se porezno rješenje o kojem je riječ u glavnom postupku odnosi na PDV koji se duguje izravno za isporuku usluga prijevoza u svrhu izvoza robe.

31 Pod tim uvjetima i s obzirom na nedostatnost podataka kojima Sud raspolaže, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri, s obzirom na činjenice koje obilježavaju situaciju o kojoj je riječ u glavnom postupku, je li doista svrha članka 153. Direktive o PDV-u u vezi s njezinim člankom 146. stavkom 1. točkom (e), da se primjenjuje na navedenu situaciju ili je na nju primjenjiva samo potonja odredba.

32 Osim toga, iako se drugo pitanje odnosi na pretpostavku da je odbijeno pravo na odbitak PDV-a, iz obrazloženja odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, kao i iz točke 20. mišljenja nezavisne odvjetnice proizlazi da se pitanja suda koji je uputio zahtjev u bitnome odnose na pretpostavke pod kojima se omogućuje izuzeće od PDV-a.

33 S obzirom na prethodno navedeno, valja smatrati da svojim dvama pitanjima koja valja razmatrati zajedno sud koji je uputio zahtjev u bitnome želi znati protivi li se članku 146. stavku 1. točki (e) Direktive o PDV-u i po potrebi, navedenoj odredbi u vezi s člankom 153. iste direktive, porezna praksa države članice na temelju koje se izuzeće od PDV-a za isporuku usluga prijevoza izravno povezanu s izvozom robe i za isporuku usluga koju obavljaju posrednici koji sudjeluju u isporuci usluga prijevoza odbija kada porezni obveznik ne može na određen i isključiv način na temelju izvozne carinske deklaracije dokazati da je predmetna roba izvezena. U slučaju potvrdnog odgovora, navedeni sud pita treba li te iste odredbe tumačiti na način da je karnet TIR koji su ovjerile carine u trećim zemljama u koje je roba prevezena i koji podnosi porezni obveznik takav da može, sam po sebi i u svim okolnostima, dokazati da je roba stvarno izvezena.

34 Kao prvo, kad je riječ o izuzeću predviđenom člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u, najprije valja podsjetiti da ono dopunjuje izuzeće predviđeno u članku 146. stavku 1. točki (a) te direktive te mu je namjena, kao i potonjem, osigurati oporezivanje isporuke predmetnih usluga u mjestu njihova odredišta, odnosno u mjestu potrošnje izvezenih proizvoda (presuda od 29. lipnja 2017., L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, t. 19.).

35 Pozivajući se u tom pogledu na svoju ustaljenu sudsku praksu u skladu s kojom izuzeća od PDV-a treba usko tumačiti jer se radi o iznimkama od općeg načela prema kojem se taj porez ubire na svaku isporuku robe i na svako pružanje usluga koje uz naknadu izvršava porezni obveznik, Sud je presudio da iz teksta i cilja članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u – u skladu s kojim je isporuka usluga, uključujući prijevoz i sporedne transakcije ako su izravno povezane s izvozom robe, izuzeta od PDV-a – proizlazi da tu odredbu valja tumačiti na način da postojanje izravne povezanosti podrazumijeva ne samo to da isporuka predmetnih usluga svojom namjenom doprinosi stvarnom provođenju transakcije izvoza ili uvoza, već i to da su te usluge pružene izravno, ovisno o slučaju, izvozniku, uvozniku ili primatelju robe obuhvaćene navedenom odredbom (vidjeti u tom smislu presudu od 29. lipnja 2017., L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, t. 22. i 23.).

36 Kao drugo i pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev dođe do zaključka da se u kontekstu glavnog predmeta može provjeriti izravna povezanost koju se traži na temelju sudske prakse navedene u prethodnoj točki ove presude, postavlja se pitanje mogu li porezna tijela odbiti pravo na predmetna izuzeća jer prijevoznik ili posrednik ne može na određen i isključiv način na temelju izvozne carinske deklaracije dokazati da je predmetna roba doista izvezena izvan Unije.

37 U tom pogledu, valja podsjetiti da u nedostatku konkretne odredbe u Direktivi o PDV-u o dokazima koje porezni obveznici moraju priložiti kako bi ostvarili pravo na izuzeće od PDV-a države članice trebaju odrediti, sukladno članku 131. te direktive, uvjete pod kojima izuzimaju izvozne transakcije kako bi se osigurala pravilna i jednostavna primjena tih izuzeća i spriječila svaka eventualna utaja, izbjegavanje i zlouporaba. Međutim, pri izvršavanju svojih ovlasti države članice moraju poštovati

osnovna pravna načela koja čine dio pravnog poretka Unije, a među njima posebno načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti (vidjeti u tom smislu presude od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

38 Kad je riječ o načelu proporcionalnosti, nacionalna mjera prekoračuje ono što je nužno kako bi se osiguralo točno ubiranje poreza ako pravo na izuzeće od PDV-a u bitnome uvjetuje poštovanjem formalnih obveza, bez uzimanja u obzir materijalnopravnih zahtjeva i, osobito, bez postavljanja pitanja o tome jesu li oni ispunjeni. Naime, transakcije se moraju oporezivati uzimajući u obzir njihova objektivna svojstva (presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 34. i navedena sudska praksa).

39 Načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se izuzeće od PDV-a odobri ako su ispunjene materijalnopravne pretpostavke, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim zahtjevima (vidjeti u tom smislu presudu od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

40 U sudskoj praksi Suda postoje samo dva slučaja u kojima nepoštovanje formalnog zahtjeva može dovesti do gubitka prava na izuzeće od PDV-a (presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 38. i navedena sudska praksa).

41 S jedne strane, porezni obveznik koji je namjerno sudjelovao u utaji poreza koja je dovela u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a ne može se pozivati na načelo porezne neutralnosti radi izuzeća od PDV-a (presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 39. i navedena sudska praksa). Prema sudskoj praksi Suda, nije protivno pravu Unije zahtijevati da subjekt postupa u dobroj vjeri i da poduzima sve mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerio da ga transakcija koju obavlja neće navesti na sudjelovanje u utaji poreza. Ako je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija koju je obavio bila dio stjecateljeve utaje poreza i da nije poduzeo sve razumne mjere koje je mogao poduzeti kako bi je izbjegao, može mu se odbiti pravo na izuzeće od PDV-a (presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 40. i navedena sudska praksa).

42 S druge strane, povreda formalnih zahtjeva može dovesti do uskraćivanja izuzeća od PDV-a ako ima za učinak sprečavanje iznošenja određenog dokaza o tome da su materijalnopravne pretpostavke bile ispunjene (presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 42. i navedena sudska praksa).

43 Kad je kao u ovome slučaju riječ o objektivnim svojstvima isporuke usluge prijevoza poput one iz članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u, iz te odredbe proizlazi da takva isporuka mora biti izuzeta od PDV-a ako je izravno povezana s izvozom robe.

44 Među navedenim je materijalnopravnim pretpostavkama stoga, kao što je i navedeno u točki 35. ove presude, postojanje izravne povezanosti između predmetne isporuke i izvoza robe, s obzirom na to da se izvoz, kao što proizlazi iz članka 146. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, među ostalim može shvatiti kao isporuka robe koju otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi za njegov račun, izvan Unije.

45 Doduše, isporuku usluge prijevoza koja je izuzeta na temelju članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u treba razlikovati od same transakcije izvoza, koja je različita oporeziva transakcija podvrgnuta vlastitom carinskom i poreznom postupku i koja po potrebi uključuje druge porezne obveznike, čije izuzeće proizlazi iz članka 146. stavka 1. točke (a) iste direktive.

46 Međutim, kao što je navedeno u točkama 34. i 35. ove presude, nesporno je da je isporuka usluge prijevoza tako izuzeta samo zato što je sporedna takvoj transakciji izvoza robe koju dopunjuje i čijoj stvarnoj provedbi doprinosi time što je svrha njezina izuzeća, jednako kao i izuzeća potonje transakcije, jamčiti oporezivanje navedenih isporuka robe i usluga u njihovu odredištu, odnosno tamo gdje će se izvezeni proizvodi konzumirati.

47 Također valja istaknuti da su sva izuzeća navedena u članku 146. stavku 1. Direktive o PDV-u, kao što i proizlazi iz naslova navedenog članka, „izuzeća po izvozu”.

48 U tim okolnostima, da bi se isporuka usluge prijevoza mogla izuzeti od PDV-a na osnovi članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u, kao i, u slučaju da tu isporuku obavlja posrednik koji djeluje u ime i za račun drugoga, na osnovi članka 153. navedene direktive, načelno je potrebno da je predmetna roba stvarno bila predmet takvog izvoza, odnosno isporuke robe izvan Unije, što moraju utvrditi nadležna porezna tijela. Takav zahtjev, koji se na taj način odnosi na materijalnopravne pretpostavke za odobrenje izuzeća, stoga se ne može smatrati samo formalnom obvezom u smislu sudske prakse navedene u točki 38. ove presude.

49 Međutim, iz toga ne proizlazi da se pravo na takvo izuzeće može podvrgnuti obvezujućem uvjetu da predmetni prijevoznik ili posrednik, kako bi dokazao da je roba stvarno izvezena, podnese izvoznu deklaraciju uz isključenje na taj način svakog drugog dokaza koji omogućuje potvrdu koju traže nadležna porezna tijela.

50 Naime, propisivanje takvog načina dokazivanja koji isključuje sve druge dokaze, bilo bi jednako uvjetovanju prava na izuzeće poštovanjem formalnih obveza u smislu sudske prakse navedene u točkama 38. i 39. ove presude, bez razmatranja jesu li materijalnopravni zahtjevi propisani pravom Unije stvarno ispunjeni. Sama okolnost da prijevoznik ili posrednik koji obavlja transakciju prijevoza ne može podnijeti izvoznu deklaraciju ne znači da do takvog izvoza stvarno nije došlo.

51 U tom pogledu, obveza podnošenja takve izvozne deklaracije proizlazi, kao što je među ostalim navedeno u člancima 59., 161. i 182.a Carinskog zakonika, iz carinskog postupka koji se posebno primjenjuje na samu transakciju izvoza, a ne na isporuku usluge prijevoza pod pokrićem karneta TIR koja proizlazi iz postupka prijevoza. Takva obveza dakle načelno nije na prijevozniku ili posredniku iz članka 153. Direktive o PDV-u koji preuzimaju odgovornost prijevoza robe koja prelazi vanjsku granicu Unije i prenose je u njezino odredište u trećoj zemlji i koji ne moraju nužno posjedovati navedenu deklaraciju.

52 Kako bi nadležna porezna tijela obavila provjere koje su dužna obaviti s ciljem ispitivanja jesu li ispunjene materijalnopravne pretpostavke kojima je uvjetovano izuzeće propisano člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u što se tiče prijevozne transakcije, ona moraju, kao što je to u točki 39. svojeg mišljenja navela državna odvjetnica, ispitati sve dokaze kojima raspolažu kako bi utvrdila može li se iz njih, s dovoljno visokim stupnjem vjerojatnosti utvrditi da je roba prevezena u treću zemlju u njoj isporučena. Nasuprot tomu, navedena tijela ne mogu zaključiti da to nije slučaj samo na temelju okolnosti da prijevoznik ili posrednik ne može podnijeti izvoznu deklaraciju koja se odnosi na navedenu robu.

53 Osim toga, kao što je to nezavisna odvjetnica također navela u točki 40. svojeg mišljenja, spis kojim Sud raspolaže ne sadržava nikakvu naznaku o tome je li prijevoznik ili posrednik u ovom slučaju namjerno sudjelovao u utaji poreza koja je dovela u opasnost funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a ili o tome da nadležna tijela ne mogu odrediti jesu li materijalnopravne pretpostavke za izuzeće zadovoljene jer taj porezni obveznik nije ispunio navedeni formalni zahtjev.

54 Iz prethodno navedenoga proizlazi da je porezna praksa države članice kojom ona odbija pravo na izuzeće od PDV-a za usluge prijevoza robe koje su izravno povezane s izvozom robe izvan Unije predviđeno člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u ili za usluge posrednika koje su

povezane s takvim uslugama iz članka 153. te direktive samo zato što predmetni prijevoznik ili posrednik ne može podnijeti carinsku deklaraciju o izvozu navedene robe, protivna sudskoj praksi navedenoj u točki 38. ove presude.

55 Kad je riječ o načelu pravne sigurnosti, valja podsjetiti da to načelo, čija je posljedica načelo zaštite legitimnih očekivanja i čije je poštovanje propisano državama članicama kada određuju pretpostavke u području traženih izuzeća, kao što je navedeno u točki 37. ove presude, s jedne strane zahtijeva da su pravna pravila jasna i precizna i s druge strane da je njihova primjena predvidljiva za one na koje se primjenjuju (presuda od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 28. i navedena sudska praksa).

56 To načelo valja poštovati u posebnoj mjeri kada se radi o propisu koji može uključivati financijske troškove, kako bi se zainteresiranim osobama omogućilo da točno znaju obveze koje im on nameće. Proizlazi da je nužno da porezni obveznici znaju koje su njihove porezne obveze prije sklapanja transakcije (presuda od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 29. i navedena sudska praksa).

57 Osim toga, Sud je precizirao da se obveze poreznog obveznika u vezi s dokazima moraju odrediti u odnosu na uvjete koji su u tom smislu izričito propisani nacionalnim pravom i uobičajenu praksu ustanovljenu za slične transakcije (presuda od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 30. i navedena sudska praksa).

58 U ovom slučaju, kao što je to istaknuo sud koji je uputio zahtjev, zahtjev za podnošenje izvozne carinske deklaracije ne proizlazi iz teksta nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, koji u tom pogledu samo predviđa podnošenje isprava koje nisu drukčije određene i koje omogućuju dokazivanje izvoza prevezene robe.

59 U tim okolnostima, predmetna porezna praksa nije u skladu sa zahtjevima koji proizlaze iz načela pravne sigurnosti navedenima u točkama 55. do 57. ove presude.

60 Kao treće, kad je riječ o dokaznoj vrijednosti koja se može pripisati karnetu TIR kako bi se dokazalo stvarno ispunjenje uvjeta izvoza robe s kojim usluga prijevoza mora biti izravno povezana u svrhu ostvarenja prava na izuzeće od PDV-a predviđeno člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u, valja podsjetiti da se navedeni dokument koji ima jedinstven karakter izdaje u skladu s relevantnim odredbama Konvencije TIR čije su stranke i Unija i njezine države članice.

61 U članku 91. stavku 1. točki (b) i članku 91. stavku 2. točki (b) Carinskog zakonika navodi se da je kretanje robe unutar carinskog područja Unije koje se mora okončati izvan njega, u nekim slučajevima koje se određuje u skladu s postupkom Odbora, obuhvaćeno postupkom vanjskog provoza, osobito ako se to kretanje obavlja pod pokrićem takvog karneta TIR.

62 Karnet TIR mora, kao što i proizlazi iz odredbi Konvencije TIR, osobito iz njezina članka 1. točaka (e) i (o), biti podnesen zajedno s vozilom koje služi prijevozu predmetne robe u polaznoj, usputnoj i odredišnoj carinarnici te ga one moraju ovjeriti listovima, kuponima i talonima navedenima u točki 16. ove presude, kako bi se omogućilo okončanje različitih predmetnih transakcija TIR jednom kad se utvrdi da su provedene prema tim pravilima.

63 Iz prethodno navedenoga slijedi da je karnet TIR, koji su uredno ovjerila carinska tijela u trećoj zemlji odredišta službeni dokument kojim se načelno omogućuje dokazivanje toga da je predmetna roba, koja je prešla vanjsku granicu Unije, predmet fizičkog kretanja u treće zemlje te da je u njih dospjela.

64 Takav prelazak granica i dolazak robe u treću zemlju odredišta, o čemu na taj način svjedoči karnet TIR, jedan je od dokaza izvozne transakcije koji ga razlikuju od transakcije koja je provedena unutar Unije (vidjeti po analogiji presudu od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 37.).

65 Iz toga slijedi da karnet TIR – kada se pod njegovim pokrićem obavlja takva isporuka usluge prijevoza – može biti posebno relevantan u kontekstu priznavanja prava na izuzeće navedene usluge prijevoza, ako ne postoje određeni razlozi koji dovode u sumnju autentičnost ili vjerodostojnost tog karneta i njegovih elemenata.

66 Porezna tijela stoga moraju na odgovarajući način voditi računa o toj ispravi također s obzirom na, kao što je navedeno u točki 52. ove presude, sve druge dokaze koji su u njihovu posjedu.

67 U tom pogledu, navedena tijela dakle trebaju voditi računa o ispravama podnesenima u okviru CMR konvencije, kao što su one koje navodi sud koji je uputio zahtjev, kako bi se ispitalo mogu li one po potrebi potkrijepiti vjerojatnost da je prevezena roba stvarno isporučena.

68 S obzirom na sve navedeno, na prethodna pitanja valja odgovoriti tako da članak 146. stavak 1. točku (e) Direktive o PDV-u, s jedne strane, i navedenu odredbu u vezi s člankom 153. iste direktive, s druge strane, treba tumačiti na način da im se protivi porezna praksa države članice na temelju koje je izuzeće od PDV-a za isporuku usluga prijevoza izravno povezanu s izvozom robe i za isporuku usluga koju obavljaju posrednici koji sudjeluju u toj isporuci usluga prijevoza uvjetovano time da porezni obveznik podnese carinsku deklaraciju o izvozu predmetne robe. U tom pogledu, obveza je nadležnih tijela da, u svrhu odobrenja navedenih izuzeća, ispitaju može li se iz svih dokaza kojima ta tijela raspolažu s dovoljnim stupnjem vjerojatnosti izvesti zaključak o ispunjenju uvjeta izvoza predmetne robe. U tom kontekstu, karnet TIR koji su ovjerile carine trećih zemalja odredišta robe, a koji podnosi porezni obveznik, dokaz je o kojemu navedena tijela načelno moraju voditi računa, osim ako nemaju određene razloge za sumnju u autentičnost ili vjerodostojnost tog dokumenta.

Troškovi

69 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 146. stavak 1. točku (e) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, s jedne strane, i navedenu odredbu u vezi s člankom 153. iste direktive, s druge strane, treba tumačiti na način da im se protivi porezna praksa države članice na temelju koje je izuzeće od poreza na dodanu vrijednost za isporuku usluga prijevoza izravno povezanu s izvozom robe i za isporuku usluga koju obavljaju posrednici koji sudjeluju u toj isporuci usluga prijevoza uvjetovano time da porezni obveznik podnese carinsku deklaraciju o izvozu predmetne robe. U tom pogledu, obveza je nadležnih tijela da, u svrhu odobrenja navedenih izuzeća, ispitaju može li se iz svih dokaza kojima ta tijela raspolažu s dovoljnim stupnjem vjerojatnosti izvesti zaključak o ispunjenju uvjeta izvoza predmetne robe. U tom kontekstu, karnet TIR koji su ovjerile carine trećih zemalja odredišta robe, a koji podnosi porezni obveznik, dokaz je o kojemu navedena tijela načelno moraju voditi računa, osim ako nemaju određene razloge za sumnju u autentičnost ili vjerodostojnost tog dokumenta.

Potpisi