Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 8 november 2018*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag från skatteplikt – Artikel 146.1 e och artikel 153 – Vägtransporter som är direkt förbundna med export av varor – Tjänster utförda av förmedlare som deltar i sådana transaktioner – Bestämmelser om bevisning för att varorna exporterats – Tulldeklaration – TIR-carnet”

I mål C-495/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunalul Prahova (Förstainstansdomstolen i Prahova, Rumänien) genom beslut av den 14 februari 2017, som inkom till domstolen den 14 augusti 2017, i målet

Cartrans Spedition SRL

mot

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

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

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen A. Prechal (referent), tillika tillförordnad ordförande på sjunde avdelningen, samt domarna C. Toader och A. Rosas,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Cartrans Spedition SRL, genom R. Ioniță och R. Popescu, båda i egenskap av ombud,

– Rumäniens regering, inledningsvis genom R. H. Radu, därefter C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu och O.-C. Ichim, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: rumänska.

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och L. Radu Bouyon, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 juli 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 146.1 e och artikel 153 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Cartrans Spedition SRL (nedan kallat Cartrans) och å andra sidan Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Ploiești – distriktskontoret för offentliga finanser i Prahova, Rumänien) och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest – skattekontoret för beskattningsbara personer med medelstor verksamhet, Rumänien), angående skattemyndigheternas beslut att inte medge undantag från mervärdesskatt för transporttransaktioner som utförts i syfte att exportera varor till tredjeland och som Cartrans deltagit i.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 Avdelning IX i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Undantag från skatteplikt”. Kapitel 1 i denna avdelning har rubriken ”Allmänna bestämmelser”. Artikel 131 i detta kapitel har följande lydelse:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

4 I avdelning IX i mervärdesskattedirektivet ingår även kapitel 6, som har rubriken ”Undantag för export”. Artikel 146.1 i detta kapitel har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur [Europeiska unionen].

…

e) Tillhandahållande av tjänster, inbegripet transporter och transaktioner som har samband med dessa, med undantag av sådana tillhandahållanden av tjänster som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132 och 135, om tillhandahållandet av tjänster är direkt förbundet med export eller import av varor …”

5 Kapitel 9, med rubriken ”Undantag för tillhandahållande av tjänster som utförs av förmedlare”, i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet, innehåller artikel 153 första stycket som har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster av förmedlare som agerar i annans namn och för annans räkning, när tjänsterna utgör en del av sådana transaktioner som avses i kapitlen 6, 7 och 8 eller av transaktioner som utförs utanför [unionen].”

Tullkodexen

6 Artikel 4 leden 16 och 17 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4), i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 648/2005 av den 13 april 2005 (EUT L 117, 2005, s. 13) (nedan kallad tullkodexen), har följande lydelse:

”I denna kodex används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

…

16) *tullförfarande:*

…
b) transitering,

…
h) export.

17) *tulldeklaration*: den åtgärd genom vilken en person i föreskriven form och på föreskrivet sätt anger ett önskemål om att hänföra varor till ett visst tullförfarande.”

7 Avdelning IV i tullkodexen har rubriken ”Godkänd tullbehandling” och kapitel 2 i denna avdelning har rubriken ”Tullförfaranden”. I avsnitt 1, med rubriken ”Hänförande av varor till ett tullförfarande”, i detta kapitel finns artikel 59, vilken har följande lydelse:

”1. Alla varor som skall hänföras till ett tullförfarande skall omfattas av en deklaration för förfarandet i fråga.

2. Gemenskapsvaror som har deklarerats för ett förfarande för export, passiv förädling, transitering eller lagring i tullager skall vara föremål för tullövervakning från mottagandet av tulldeklarationen till den tidpunkt då de lämnar [unionens] tullområde, förstörs eller tulldeklarationen ogiltigförklaras.”

8 I samma kapitel 2 ingår avsnitt 3, med rubriken ”Suspensiva arrangemang och tullförfaranden med ekonomisk verkan”. I punkt I, med rubriken ”Allmänna bestämmelser”, under punkt B, med rubriken ”Extern transitering”, i detta avsnitt finns artikel 91 i tullkodexen, vilken har följande lydelse:

”1. Förfarandet för extern transitering skall medge befordran från en plats till en annan inom [unionens] tullområde av

…

b) gemenskapsvaror, i de fall och på de villkor som fastställs enligt kommittéförfarandet, för att förhindra att varor som omfattas av eller gynnas av exportåtgärder undandras från dessa eller ges otillbörliga fördelar genom dem.

2. Befordran enligt punkt 1 ska äga rum på något av följande sätt:

…

b) Med varorna upptagna i en TIR-carnet (TIR-konventionen) under förutsättning att befordran
1) påbörjas eller skall avslutas utanför [unionen], eller

…”

9 Artikel 161 i tullkodexen ingår i avsnitt 4, med rubriken ”Export”, i samma kapitel 2. Artikel 161.1 och 161.2 har följande lydelse:

”1. Exportförfarandet gör det möjligt för gemenskapsvaror att lämna [unionens] tullområde.

Export skall medföra tillämpning av utförselformaliteter, inklusive handelspolitiska åtgärder och i förekommande fall exporttullar.

2. … alla gemenskapsvaror som är avsedda för export [ska] hänföras till exportförfarandet.”

10 Av artikel 182a.1 i tullkodexen, vilken ingår i avdelning V med rubriken ”Varor som förs ut från [unionens] tullområde”, framgår följande:

”Varor som förs ut från [unionens] tullområde, med undantag för varor som befordras med transportmedel som endast passerar genom gemenskapens territorialvatten eller luftrum utan att göra uppehåll, skall omfattas av antingen en tulldeklaration eller, då en tulldeklaration inte krävs, en summarisk deklaration.”

11 I artikel 182b.1 och 182b.2 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. När varor som förs ut från [unionens] tullområde har hänförts till en godkänd tullbehandling för vilken en tulldeklaration krävs enligt tullagstiftningen, skall denna tulldeklaration inges vid exporttullkontoret innan varorna förs ut från [unionens] tullområde.

2. Om exporttullkontoret och utfartstullkontoret inte är detsamma skall de uppgifter som utfartstullkontoret kräver på elektronisk väg omedelbart överföras till eller göras tillgängliga för utfartstullkontoret.”

TIR-konventionen

12 Tullkonventionen om internationell transport av gods upptaget i TIR-carnet (TIR-konventionen), som undertecknades i Genève den 14 november 1975 och godkändes på Europeiska ekonomiska gemenskapens vägnar genom rådets förordning (EEG) nr 2112/78 av den 25 juli 1978 (EGT L 252, 1978, s. 1; svensk specialutgåva, område 7, volym 2, s. 36), trädde i kraft för Europeiska ekonomiska gemenskapen den 20 juni 1983 (EGT L 31, 1983, s. 13). Även alla medlemsstater är parter i konventionen.

13 TIR-konventionen har ändrats och konsoliderats genom rådets beslut 2009/477/EG av den 28 maj 2009 (EUT L 165, 2009, s. 1) (nedan kallad TIR-konventionen). Artikel 1 i denna ändrade och konsoliderade lydelse av TIR-konventionen har följande lydelse:

”I denna konvention gäller följande definitioner:

a) *TIR-transport*: godstransport från ett avgångstullkontor till ett bestämmelsetullkontor enligt det förfarande, kallat TIR-förfarandet, som fastställs i denna konvention.

b) *TIR-transitering*: del av TIR-transport som genomförs från ett avgångstullkontor eller infartstullkontor (mellanliggande tullkontor) till ett bestämmelsetullkontor eller utfartstullkontor (mellanliggande tullkontor) inom en fördragsslutande parts område.

…

e) *TIR-transiterings avslutande*: att tullmyndigheterna fastställer att TIR-transiteringen slutförts på ett korrekt sätt inom en fördragsslutande parts område. Detta fastställs av tullmyndigheterna på grundval av en jämförelse mellan de uppgifter eller den information som bestämmelsetullkontoret eller utfartstullkontoret (mellanliggande tullkontor) och avgångstullkontoret eller infartstullkontoret (mellanliggande tullkontor) har tillgång till.

…

o) *innehavare av en TIR-carnet*: person till vilken en TIR-carnet har utfärdats enligt tillämpliga bestämmelser i konventionen och på vilkens vägnar en tulldeklaration har lämnats i form av en TIR-carnet som visar en önskan om att hänföra gods till TIR-förfarandet vid ett avgångstullkontor. Innehavaren är ansvarig för att fordonet, fordonskombinationen eller containern tillsammans med lasten och den TIR-carnet i vilken lasten upptas visas upp för avgångstullkontoret, mellanliggande tullkontor och bestämmelsetullkontoret och för att övriga tillämpliga bestämmelser i konventionen därvid iakttas.

…”

14 I artikel 4 i TIR-konventionen föreskrivs att det vid import eller export inte ska krävas att tullar och andra avgifter erläggs eller deponeras vid mellanliggande tullkontor för gods som befordras enligt det TIR-förfarande som inrättas genom konventionen.

15 För att genomföra detta system krävs enligt TIR-konventionen bland annat, såsom framgår av artikel 3 b i konventionen, att varorna under hela transportsträckan åtföljs av en enhetlig handling, nämligen TIR-carneten, vilken används för att kontrollera att transporten har genomförts enligt föreskrifterna.

16 En TIR-carnet består av ett antal blanketter innehållande en kupong nr 1 och en kupong nr 2, med motsvarande avskiljbara talonger, vilka innehåller alla nödvändiga uppgifter. Ett kupongpar används för varje land som passeras. I början av en transport inges kupong nr 1 till avgångstullkontoret. Transporten är avslutad så snart kupong nr 2 återlämnas från utfartstullkontoret, belägen inom samma tullterritorium. Detta förfarande upprepas för varje land som passeras, genom att respektive kupongpar i carneten används.

Transiteringshandboken för TIR-systemet

17 Transiteringshandboken för TIR-systemet (TAXUD/1873/2007) har utarbetats av Europeiska kommissionen inom ramen för Tullkodexkommittén (transiterings- och TIR-avdelningen). Punkt 1.2 i del IX i denna handbok har följande lydelse:

”… TIR-carneten är en tulldeklaration för transport av varor. Den utgör ett bevis för att garanti föreligger. … TIR-carneten tas i användning i avgångslandet och gör det möjligt att utföra tullkontroll i de avtalsslutande avgångs-, transiterings- och destinationsländerna.”

Rumänsk rätt

18 I artikel 143.1 c i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter och avgifter) av den 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003), i den lydelse som var gällande vid tiden för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad skattelagen), föreskrivs följande:

”Följande undantas från skatteplikt:

…

c) tillhandahållande av tjänster, vilket innefattar transport samt tjänster med anknytning till transport, som inte avses i artikel 141 och är direkt kopplade till export av varor.”

19 I artikel 144bis i skattelagen föreskrivs följande:

”Tjänster som tillhandahålls av förmedlare som agerar i annans namn och för annans räkning är undantagna från skatteplikt, när dessa tjänster tillhandahålls i samband med transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artiklarna 143 och 144 …”

20 Artikel 4.2 i Ordinul nr. 2222/2006 al ministerului 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 (förordning nr 2222/2006 från ministeriet för offentliga finanser angående godkännande av riktlinjer för tillämpning av undantag från mervärdesskatt för de transaktioner som avses i artiklarna 143.1 a–i, 143.2 och 144bis i lag nr 571/2003 om skatter och avgifter) (nedan kallad förordning nr 2222/2006) har följande lydelse:

”Undantag från mervärdesskatt enligt artikel 143.1 c i skattelagen för godstransporttjänster som är direkt kopplade till export av varor ska bevisas av tillhandahållaren … Handlingar som kan styrka att det föreligger ett undantag från mervärdesskatt är följande:

a) fakturan … eller, i förekommande fall, för de personer som faktiskt tillhandahåller transporttjänsten, den specifika transporthandlingen …

b) det avtal som har ingåtts med mottagaren av tjänsten,

c) de specifika transporthandlingar som anges i punkt 4, beroende på transportens art eller eventuellt kopior på dessa handlingar, och

d) handlingar av vilka det framgår att de transporterade varorna har exporterats.”

21 I sina skriftliga yttranden har såväl den rumänska regeringen som kommissionen angett att bland annat TIR-carneten nämns i artikel 4.4 i förordning nr 2222/2006, till vilken artikel 4.2 c i förordningen hänvisar, som den specifika transporthandlingen vid vägtransporter.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

22 Cartrans, ett bolag med säte i Rumänien, är en förmedlare av godstransporter på väg. Till följd av en skatterevision delgavs bolaget ett beskattningsbeslut daterat den 13 augusti 2014, genom vilket det ålades att betala 16 203 rumänska lei (RON) (cirka 3 650 euro) i mervärdesskatt avseende sju transporter på väg kopplade till export av varor, till ett totalt värde på 67 512 RON (cirka 15 160 euro). Tre av transporterna gick till Turkiet mellan mars och maj 2012, två till Georgien i augusti 2012, den sjätte till Irak i februari 2013 och den sista till Ukraina i april 2014.

23 Enligt det protokoll som upprättades efter skatterevisionen och enligt beskattningsbeslutet kunde Cartrans inte medges undantag från mervärdesskatteplikt med avseende på de berörda transporterna, eftersom bolaget inte vid revisionen kunnat förete de tulldeklarationer för export som skulle kunna visa att de berörda varorna faktiskt exporterats.

24 Cartrans överklagade beskattningsbeslutet till Tribunalul Prahova (Förstainstansdomstolen i Prahova, Rumänien). Bolaget gjorde till stöd för sin talan gällande att de dokument bolaget förfogar över, i detta fall TIR-carneterna och CMR-tranporthandlingarna (upprättade på grundval av konventionen om fraktavtalet vid internationell godsbefordran på väg, som undertecknades i Genève den 19 maj 1956, i dess lydelse enligt protokollet av den 5 juli 1978), vilka viserats av tullmyndigheterna i de tredjeländer till vilka exporterna gjorts, styrker att dessa exporter genomförts och innebär att dessa exporter enligt artikel 4.2 d i förordning nr 2222/2006 är undantagna från mervärdesskatt. Cartrans har särskilt uppgett att TIR-carneterna innehåller såväl uppgifter om de berörda varorna som intyg om tulltransitering från ett avgångstullkontor till ett bestämmelsetullkontor.

25 Skattemyndigheten gjorde i sitt svaromål gällande att de transporter som är aktuella i det nationella målet inte kan utgöra tjänster som är undantagna från mervärdesskatt. De dokument som Cartrans lagt fram innebär visserligen att det kan slås fast att det utförts en transport i utlandet för exportörernas räkning, men de utgör inget bevis för att varorna faktiskt har exporterats. Detta kan, enligt gällande nationell lagstiftning, endast bevisas genom att tulldeklarationen för export företes.

26 Den hänskjutande domstolen har emellertid i detta hänseende bland annat angett att det i nationell rätt inte finns någon rättslig bestämmelse i vilken det uttryckligen anges vilken typ av dokument som kan användas som bevis för att de transporterade varorna har exporterats.

27 Mot denna bakgrund beslutade Tribunalul Prahova (Förstainstansdomstolen i Prahova) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen.

”1) Utgör den TIR-carnet som har viserats av tullkontoret i destinationslandet en handling som styrker att de transporterade varorna har exporterats, vilket krävs för att transporten samt tjänster med anknytning till transporten som är kopplade till export av varor ska vara undantagna från mervärdesskatt i enlighet med [mervärdesskattedirektivet], om det beaktas att systemet för denna … handling har fastställts i [transiteringshandboken för TIR-systemet] … som har utarbetats av … Europeiska kommissionen …?

2) Utgör artikel 153 i [mervärdesskattedirektivet] hinder för en skatterättslig praxis enligt vilken en beskattningsbar person endast kan bevisa att transporterade varor har exporterats genom att förete en tulldeklaration för export och nekas rätt att göra avdrag för mervärdesskatt för transport av exporterade varor om nämnda deklaration saknas, även om det föreligger en TIR-carnet som har viserats av tullkontoret i destinationslandet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

28 EU-domstolen erinrar inledningsvis om att medlemsstaterna, enligt artikel 153 första stycket i mervärdesskattedirektivet, ska tillämpa undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster av förmedlare som agerar i annans namn och för annans räkning, när tjänsterna utgör en del av sådana transaktioner som avses i bland annat kapitel 6 i avdelning IX i direktivet.

29 Genom artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet, som återfinns i kapitel 6 i avdelning IX i direktivet, åläggs medlemsstaterna att från mervärdesskatt undanta tillhandahållande av tjänster, inbegripet transporter och transaktioner som har samband med dessa, om tjänsterna är direkt förbundna med export av varor ut ur unionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 20).

30 Även om artikel 153 i mervärdesskattedirektivet nämns i de tolkningsfrågor som ställts till EU-domstolen, innehåller beslutet om hänskjutande – med undantag för preciseringen att Cartrans är en förmedlare av vägtransporter – inte någon annan konkret uppgift om vilka tjänster som, i förevarande fall, utförts av detta bolag som, i en sådan egenskap av förmedlare, agerat i annans namn och för annans räkning. Dessutom förefaller det följa av ordalydelsen i detta beslut att det beskattningsbeslut som är aktuellt i det nationella målet avser den mervärdesskatt som ska betalas direkt för tillhandahållanden av transporttjänster för export av varor.

31 Under dessa omständigheter, och med beaktande av den bristfälliga information EU-domstolen förfogar över, ankommer det på den hänskjutande domstolen att med beaktande av omständigheterna i det nationella målet avgöra om artikel 153 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 146.1 e i samma direktiv, faktiskt är tillämplig i nämnda situation eller om endast den sistnämnda bestämmelsen ska tillämpas.

32 Dessutom framgår det av skälen i beslutet om hänskjutande, trots att den andra frågan har ställts för det fall avdrag för mervärdesskatt inte medges, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 20 i sitt förslag till avgörande, att den hänskjutande domstolens frågor i huvudsak avser de villkor som ska vara uppfyllda för att undantag från mervärdesskatteplikt kan medges.

33 EU-domstolen anser mot denna bakgrund att den hänskjutande domstolen har ställt de två frågorna, vilka bör behandlas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet och, i förekommande fall, den bestämmelsen jämförd med artikel 153 i samma direktiv, utgör hinder för en skatterättslig praxis i en medlemsstat, enligt vilken det inte medges undantag för mervärdesskatt för tillhandahållande av transporttjänster som är direkt förbundna med export av varor eller för tillhandahållande av transporttjänster som utförs av förmedlare, om den beskattningsbara personen inte kan styrka att de berörda varorna har exporterats, vilket endast kan ske på det särskilda och enda sättet att en tulldeklaration för export företes. Om så är fallet vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida dessa bestämmelser ska tolkas så, att en TIR-carnet som viserats av tullmyndigheterna i det tredjeland till vilket varorna har transporterats och som företes av den beskattningsbara personen i sig och under alla omständigheter kan styrka att dessa varor faktiskt har exporterats.

34 EU-domstolen erinrar, för det första, om att undantaget i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet kompletterar det undantag som föreskrivs i artikel 146.1 a i samma direktiv, och att det, precis som detta sistnämnda undantag, syftar till att säkerställa att tillhandahållandet av de berörda tjänsterna beskattas på varornas bestämmelseort, det vill säga på den ort där de exporterade varorna ska konsumeras (dom av den 29 juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 19).

35 Enligt domstolens fasta praxis ska undantagen från mervärdesskatteplikt tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för alla varor och tjänster som en beskattningsbar person tillhandahåller mot vederlag. Domstolen har med hänvisning

till denna fasta praxis slagit fast att det av lydelsen av och syftet med artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet – enligt vilken tillhandahållande av tjänster, inbegripet transporter och transaktioner som har samband med dessa är undantaget från skatteplikt, om tillhandahållandet av tjänsten är direkt förbundet med export av varor – följer att denna bestämmelse ska tolkas på så sätt att en direkt förbindelse inte bara förutsätter att tillhandahållandet av de berörda tjänsterna, med hänsyn till vad de avser, bidrar till det faktiska genomförandet av en exporttransaktion, utan också att dessa tjänster tillhandahålls direkt till exportören eller mottagaren av de varor som avses i nämnda bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punkterna 22 och 23).

36 Om den hänskjutande domstolen finner att det är styrkt i det nationella målet att det finns en sådan direkt förbindelse som krävs enligt den rättspraxis som nämnts i föregående punkt, uppkommer, för det andra, frågan huruvida skattemyndigheterna kan neka att medge de berörda undantagen med motiveringen att transportören eller förmedlaren inte på det särskilda och enda sättet att förete en tulldeklaration för export kan styrka att de berörda varorna faktiskt har exporterats ut ur unionen.

37 Då det inte finns någon bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som reglerar vilken bevisning de beskattningsbara personerna ska lägga fram för att kunna omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt, ankommer det på medlemsstaterna att, i enlighet med artikel 131 i detta direktiv, fastställa vilka villkor som ska vara uppfyllda för att transporttransaktioner ska undantas från skatteplikt, i syfte att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och i syfte att förhindra skatteundandragande, skatteflykt och missbruk. Medlemsstaterna ska emellertid, vid utövandet av sina befogenheter, iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, bland annat rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

38 När det gäller proportionalitetsprincipen går en nationell bestämmelse, genom vilken rätten till undantag från mervärdesskatteplikt i väsentlig utsträckning villkoras av att vissa formkrav är uppfyllda utan att hänsyn tas till de materiella villkoren och, i synnerhet utan kontroll av huruvida dessa har uppfyllts, utöver vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten. Transaktionerna ska nämligen beskattas med beaktande av deras objektiva kännetecken (dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

39 När de materiella kraven är uppfyllda ska undantag från mervärdesskatteplikt, enligt principen om skatteneutralitet, beviljas även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formkrav (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

40 Enligt domstolens praxis finns det endast två typfall då åsidosättande av ett formkrav kan medföra att rätten till undantag från mervärdesskatteplikt går förlorad (dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

41 Det första typfallet innebär att principen om skatteneutralitet inte kan åberopas, till stöd för ett undantag från mervärdesskatteplikt, av en beskattningsbar person som uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion (dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 39 och där angiven rättspraxis). Enligt domstolens praxis strider det inte mot unionsrätten att kräva att en aktör agerar i god tro och vidtar de åtgärder som rimligen kan krävas för att säkerställa att den transaktion som denne utför inte leder till att vederbörande blir inblandad i ett skatteundandragande. För det fall den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den transaktion som denne utförde ingick i ett skatteundandragande från förvärvarens sida och den beskattningsbara personen inte vidtog alla

åtgärder som rimligen kunde krävas av denne för att undvika att bli inblandad i detta skatteundandragande, ska den beskattningsbara personen nekas undantag från skatteplikt (dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

42 Enligt det andra typfallet kan åsidosättandet av ett formkrav leda till att undantag från mervärdesskatteplikt nekas, om detta åsidosättande skulle förhindra att säker bevisning för att de materiella villkoren har uppfyllts läggs fram (dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

43 När det, som i förevarande fall, gäller de objektiva kännetecknen för en sådan transporttjänst som avses i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet, följer det av denna bestämmelse att en sådan tjänst ska undantas från mervärdesskatteplikt när tillhandahållandet av tjänsten är direkt förbundet med export av varor.

44 Bland nämnda materiella villkor ingår, följaktligen och såsom har angetts i punkt 35 i denna dom, att det finns en direkt förbindelse mellan den berörda tjänsten och en export av varor, varvid denna export av varor, såsom anges i artikel 146.1 a i mervärdesskattedirektivet, bland annat avser en leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur unionen.

45 Den transporttjänst som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet ska skiljas från själva exporttransaktionen. Denna sistnämnda transaktion utgör en annan skattepliktig transaktion som regleras enligt egna tull- och skattebestämmelser och i vilken, i förekommande fall, andra beskattningsbara personer kan delta, vilken för sin del kan vara undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 146.1 a i direktivet.

46 Det är emellertid utrett att den transporttjänst som således är undantagen från skatteplikt, såsom har konstaterats i punkterna 34 och 35 i denna dom, är undantagen enbart på grund av att den har samband med en sådan export av varor – och den kompletterar denna exporttransaktion och bidrar till att den faktiskt kan genomföras – i och med att den, liksom det undantag som denna sistnämnda transaktion medges, syftar till att säkerställa att dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster beskattas på bestämmelseorten, det vill säga på den ort där de exporterade varorna ska konsumeras.

47 Det ska även påpekas att alla de undantag som föreskrivs i artikel 146.1 i mervärdesskattedirektivet, såsom framgår av artikelns rubrik, utgör ”undantag för export”.

48 Under dessa omständigheter krävs det, för att en transporttjänst ska vara undantagen från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet, eller, när en sådan tjänst utförs av en förmedlare som agerar i annans namn och för annans räkning, med stöd av artikel 153 i direktivet, i princip att de berörda varorna faktiskt har varit föremål för en sådan export, nämligen en leverans av varor ut ur unionen. Att detta skett måste styrkas till de behöriga skattemyndigheternas belåtenhet. Ett sådant krav som är beroende av de materiella villkor som ska vara uppfyllda för att ett undantag ska medges kan följaktligen inte betraktas som ett rent formkrav i den mening som avses i den rättspraxis EU-domstolen redogjort för i punkt 38 ovan.

49 Av detta följer emellertid inte att ett sådant undantag från skatteplikt kan underställas det tvingande villkoret att den aktuella transportören eller förmedlaren måste förete en exportdeklaration för att styrka att exporten faktiskt har ägt rum, med uteslutande av alla andra bevis som kan övertyga den behöriga skattemyndigheten.

50 Att kräva ett sådant bevismedel och utesluta alla andra är likvärdigt med att endast medge undantag om formkraven är uppfyllda, i den mening som avses i den rättspraxis som domstolen redogjort för i punkterna 38 och 39 ovan, utan att pröva huruvida de materiella krav som uppställs i unionsrätten

faktiskt har uppfyllts. Enbart det förhållandet att en transportör eller en förmedlare som deltar i en transporttransaktion inte kan förete en exportdeklaration innebär inte att en sådan export inte faktiskt ägt rum.

51 Skyldigheten att inge en sådan exportdeklaration regleras, som framgår bland annat av artiklarna 59, 161 och 182a i tullkodexen, enligt det tullförfarande som gäller specifikt för själva exporttransaktionen och inte för tillhandahållandet av en transport som genomförs med varorna upptagna i TIR-carnet, vilket i sin tur regleras enligt ett förfarande för transitering. En sådan skyldighet åligger således i princip inte en transportör eller en sådan förmedlare som avses i artikel 153 i mervärdesskattedirektivet. Dessa övertar för sin del ansvaret för att transportera varorna över unionens yttre gräns och fram till deras bestämmelseort i tredjelandet och de förutsätts därför inte nödvändigtvis förfoga över en sådan deklaration.

52 För att de behöriga skattemyndigheterna ska kunna utföra de kontroller som krävs för att avgöra om de materiella villkoren för att medge undantag enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet för en transporttransaktion är uppfyllda måste de, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 39 i sitt förslag till avgörande, undersöka alla de handlingar de har tillgång till, för att avgöra om det med stöd av dem är möjligt att med tillräckligt hög sannolikhet fastställa att de varor som transporterats till ett tredjeland har levererats i detta land. Dessa myndigheter kan däremot inte dra slutsatsen att detta inte skett enbart på grund av att transportören eller förmedlaren inte kunnat förete en exportdeklaration avseende nämnda varor.

53 Dessutom, och såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 40 i sitt förslag till avgörande, innehåller handlingarna i målet inga uppgifter som tyder på att transportören eller förmedlaren i detta fall medvetet har deltagit i ett skatteundandragande som äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion eller på att de behöriga myndigheterna, för det fall en sådan beskattningsbar person har underlåtit att rätta sig efter nämnda formkrav, är förhindrade att avgöra huruvida de materiella villkoren för undantaget från skatteplikt är uppfyllda.

54 Av ovan anförda överväganden följer att en skatterättslig praxis i en medlemsstat, som innebär att undantag från mervärdesskatteplikt inte medges för sådana transporter av varor som är direkt förbundna med export av varor ut ur unionen enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet eller för sådana förmedlingstjänster i samband med sådana tjänster enligt artikel 153 i direktivet, enbart på grund av att den berörda transportören eller förmedlaren inte kan förete en tulldeklaration för export avseende dessa varor strider mot den rättspraxis som domstolen har redogjort för i punkt 38 i denna dom.

55 När det gäller rättssäkerhetsprincipen kan det påpekas att denna princip och den därmed sammanhängande principen om skydd för berättigade förväntningar, som medlemsstaterna, såsom domstolen har erinrat om i punkt 37 i denna dom, ska iaktta när de bestämmer villkoren för att medge undantag från skatteplikt, kräver dels att den rättsliga regleringen är klar och tydlig, dels att den enskilde kan förutse hur den kommer att tillämpas (dom av den 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

56 Det är särskilt viktigt att denna princip iakttas när det är fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om vilka skyldigheter de har enligt denna lagstiftning. Av detta följer att de beskattningsbara personerna måste kunna få veta vilka skattemässiga skyldigheter de har innan de avtalar om en transaktion (dom av den 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

57 EU-domstolen har vidare preciserat att de bevisskyldigheter som åligger en beskattningsbar person måste bestämmas på grundval av de villkor som uttryckligen fastställts i detta avseende i nationell rätt och normal praxis för liknande transaktioner (dom av den 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

58 I förevarande fall går det, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, inte att ur lydelsen av den nationella förordning som är aktuell i det nationella målet utläsa ett krav på att förete en tulldeklaration för export. I denna förordning föreskrivs i detta hänseende endast ett krav på att förete handlingar som styrker att de transporterade varorna har exporterats, utan att det specificeras vilka handlingar som avses.

59 Under dessa omständigheter är den skatterättsliga praxis som är aktuell i det nationella målet inte förenlig med de krav som följer av rättssäkerhetsprincipen och som domstolen har erinrat om i punkterna 55–57 i denna dom.

60 Det kan, för det tredje, med avseende på vilket bevisvärde som ska tillmätas TIR-carneten när det gäller att styrka att det villkor som avser den export av varor som en transport ska vara direkt förbunden med för att kunna undantas från mervärdesskatteplikt enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet är uppfyllt, påpekas att detta dokument är enhetligt utformat och utfärdas i enlighet med de relevanta bestämmelserna i TIR-konventionen som såväl unionen som dess medlemsstater är parter i.

61 I artikel 91.1 b och 91.2 b i tullkodexen preciseras att en befordran av varor inom unionens tullområde, som ska avslutas utanför unionen, i de fall som fastställs enligt kommittéförfarandet, omfattas av förfarandet för extern transitering, bland annat när denna befordran utförs med varorna upptagna i TIR-carnet.

62 TIR-carneten ska, såsom följer av bestämmelserna i TIR-konventionen, bland annat av artikel 1 e och o i konventionen, tillsammans med det fordon som används för att transportera de berörda varorna, visas upp på avgångstullkontoret, mellanliggande tullkontor och bestämmelsetullkontoret och viseras av dessa med användning av de blanketter, kuponger och talonger som domstolen redogjort för i punkt 16 i denna dom, så att de olika berörda TIR-transaktionerna kan avslutas när det väl visats att de fullförts i vederbörlig ordning.

63 Av detta följer att en TIR-carnet som är vederbörligen viserad, bland annat av tullmyndigheterna i det tredjeland som är bestämmelseland, utgör en officiell handling som i princip kan användas för att intyga att de berörda varorna, genom att passera unionens yttre gränser, har förflyttats fysiskt till nämnda tredjeland och att de anlänt i detta land.

64 Ett sådant överskridande av gränser och varornas ankomst till det tredjeland som är bestämmelseland i enlighet med vad som således anges i TIR-carneten utgör ett av de inslag i en exporttransaktion som skiljer den från en transaktion som sker inom unionen (se, analogt, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 37).

65 Detta medför att när en sådan transporttjänst utförs med varorna upptagna i en TIR-carnet, kan denna TIR-carnet, om det inte finns några särskilda skäl att betvivla dess eller dess olika delars äkthet eller tillförlitlighet, vara av särskild relevans i samband med godkännandet av en rätt till undantag från skatteplikt avseende denna transporttjänst.

66 Skattemyndigheterna måste därför ta vederbörlig hänsyn till en sådan handling, såsom för övrigt – vilket även har angetts i punkt 52 i denna dom – alla andra handlingar som de har tillgång till.

67 Nämnda myndigheter ska i detta sammanhang även beakta de handlingar som utfärdas i samband med CMR-konventionen, såsom de handlingar som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, och pröva om dessa handlingar eventuellt kan utgöra stöd för att det är sannolikt att de transporterade varorna faktiskt exporterats.

68 Sammantaget finner EU-domstolen att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande. Artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet, å ena sidan, och den bestämmelsen jämförd med artikel 153 i samma direktiv, å andra sidan, ska tolkas så, att de utgör hinder för en skatterättslig praxis i en medlemsstat, enligt vilken det för att undantag från mervärdesskatteplikt ska medges med avseende på transporttjänster som är direkt förbundna med export av varor respektive tjänster som utförs av förmedlare som fullgör dessa transporttjänster krävs att den beskattningsbara personen företer en tulldeklaration för export som avser de berörda varorna. Det ankommer i detta sammanhang på de behöriga myndigheterna att, i syfte att kunna bevilja undantag, pröva samtliga de handlingar de har till sitt förfogande för att utröna om det med tillräckligt hög grad av sannolikhet kan anses visat att villkoret att de berörda varorna ska ha exporterats är uppfyllt. I detta sammanhang utgör en TIR-carnet, som är viserad av tullmyndigheterna i det tredjeland som är varornas bestämmelseland och som företes av den beskattningsbara personen, en handling som nämnda myndigheter i princip ska beakta i vederbörlig ordning, om dessa inte har särskilda skäl att betvivla att detta dokument är äkta och tillförlitligt.

Rättegångskostnader

69 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 146.1 e i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, å ena sidan, och den bestämmelsen jämförd med artikel 153 i samma direktiv, å andra sidan, ska tolkas så, att de utgör hinder för en skatterättslig praxis i en medlemsstat, enligt vilken det för att undantag från mervärdesskatteplikt ska medges med avseende på transporttjänster som är direkt förbundna med export av varor respektive tjänster som utförs av förmedlare som fullgör dessa transporttjänster krävs att den beskattningsbara personen företer en tulldeklaration för export som avser de berörda varorna. Det ankommer i detta sammanhang på de behöriga myndigheterna att, i syfte att kunna bevilja undantag, pröva samtliga de handlingar de har till sitt förfogande för att utröna om det med tillräckligt hög grad av sannolikhet kan anses visat att villkoret att de berörda varorna ska ha exporterats är uppfyllt. I detta sammanhang utgör en TIR-carnet, som är viserad av tullmyndigheterna i det tredjeland som är varornas bestämmelseland och som företes av den beskattningsbara personen, en handling som nämnda myndigheter i princip ska beakta i vederbörlig ordning, om dessa inte har särskilda skäl att betvivla att detta dokument är äkta och tillförlitligt.

Underskrifter