Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

8. november 2018 *

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – fritagelser – artikel 146, stk. 1, litra e), og artikel 153 – vejtransport, der er direkte knyttet til udførsel af varer – ydelser udført af formidlere, der medvirker ved sådanne transporttransaktioner – bevisregler i forbindelse med udførsel af varer – toldangivelse – TIR-carnet«

I sag C-495/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova, Rumænien) ved afgørelse af 14. februar 2017, indgået til Domstolen den 14. august 2017, i sagen

**Cartrans Spedition SRL**

mod

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

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

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af formanden for Tredje Afdeling, A. Prechal (refererende dommer), som fungerende formand for Syvende Afdeling, og dommerne C. Toader og A. Rosas,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Cartrans Spedition SRL ved R. Ioniță og R. Popescu, som befuldmægtigede,

– den rumænske regering først ved R.H. Radu, dernæst ved C.-R. Canțăr, C.-M. Florescu og O.-C. Ichim, som befuldmægtigede,

* Processprog: rumænsk.

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og L. Radu Bouyon, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. juli 2018,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 146, stk. 1, litra e), og artikel 153 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem på den ene side Cartrans Spedition SRL (herefter »Cartrans«) og på den anden side Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Ploiești – myndigheden for offentlige finanser i Prahova, Rumænien) og Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – skattemyndigheden for mellemstore skatteydere, Rumænien) vedrørende skattemyndighedernes afslag på at indrømme fritagelse for merværdiafgift (moms) af flere transporttransaktioner, der blev udført med henblik på udførsel af varer til tredjelande, og hvorved Cartrans havde medvirket.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

*Momsdirektivet*

3 Momsdirektivets artikel 131, som er indeholdt i kapitel 1 med overskriften »Almindelige bestemmelser« i afsnit IX, der har overskriften »Afgiftsfritagelser«, bestemmer:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

4 I kapitel 6 med overskriften »Fritagelse ved udførsel« i momsdirektivets afsnit IX bestemmer artikel 146, stk. 1, følgende:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af varer, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for [Den Europæiske Union]

[…]

e) levering af ydelser, herunder transport og hertil knyttede transaktioner, bortset fra ydelser, der er fritaget i henhold til artikel 132 og 135, når de er direkte knyttet til udførsel eller til indførsel af varer […]«

5 I kapitel 9 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med ydelser, der udføres af formidlere« i momsdirektivets afsnit IX bestemmer artikel 153, stk. 1, følgende:

»Medlemsstaterne fritager ydelser, der udføres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, når de medvirker ved de i kapitel 6, 7 og 8 omhandlede transaktioner eller ved transaktioner, som gennemføres uden for [EU].«

*Toldkodeksen*

6 Artikel 4, nr. 16) og 17), i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1), som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 648/2005 af 13. april 2005 (EUT 2005, L 117, s. 1, herefter »toldkodeksen«), bestemmer:

»I denne kodeks forstås ved:

[…]

16) toldprocedure:

[…]
b) forsendelse

[…]
h) udførsel

17) toldangivelse: den handling, ved hvilken en person i behørig form og efter de foreskrevne regler tilkendegiver at ville angive en vare til en bestemt toldprocedure.«

7 Toldkodeksens artikel 59, som er indeholdt i afdeling 1 med overskriften »Henførsel af varer under en toldprocedure« i kapitel 2 med overskriften »Toldprocedurer« i afsnit IV, der har overskriften »Toldmæssig bestemmelse eller anvendelse«, bestemmer:

»1. For alle varer, som skal henføres under en toldprocedure, skal der indgives en angivelse til den pågældende toldprocedure.

2. Fællesskabsvarer, som angives til udførsel, passiv forædling, forsendelse eller oplæggelse på toldoplag, er undergivet toldtilsyn fra antagelsen af toldangivelsen og indtil det tidspunkt, hvor de forlader [Unionens] toldområde eller tilintetgøres, eller indtil toldangivelsen erklæres ugyldig.«

8 Følgende fremgår af toldkodeksens artikel 91, der er indeholdt i nr. I med overskriften »Almindelige bestemmelser« i punkt B med overskriften »Ekstern forsendelse« i afdeling 3, der har overskriften »Suspensionsprocedurer og toldprocedurer af økonomisk betydning«, i samme kapitel 2:

»1. Ved proceduren for ekstern forsendelse gives der mulighed for forsendelse fra et sted til et andet inden for [Unionens] toldområde:

[…]

b) af fællesskabsvarer, i de tilfælde og på de betingelser der fastsættes efter udvalgsproceduren, for at undgå, at varer, der er omfattet af eller nyder godt af eksportforanstaltninger, henholdsvis kan omgå eller uretmæssigt nyde godt af sådanne foranstaltninger.

2. Den i stk. 1 nævnte forsendelse gennemføres:

[…]

b) på grundlag af TIR-carneter (TIR-konventionen), når:
1) forsendelsen er påbegyndt eller skal afsluttes uden for [EU]

[…]«

9 Toldkodeksens artikel 161, stk. 1 og 2, der er indeholdt i afdeling 4 med overskriften »Udførsel« i samme kapitel 2, bestemmer:

»1. Proceduren for udførsel giver mulighed for, at en fællesskabsvare føres ud af [Unionens] toldområde.

Udførsel indebærer anvendelse af de formaliteter, der er fastsat med henblik på den pågældende udførsel, herunder handelspolitiske foranstaltninger og eventuelt eksportafgifter.

2. […] alle fællesskabsvarer, som er bestemt til udførsel, [skal] henføres under proceduren for udførsel.«

10 Toldkodeksens artikel 182a, stk. 1, der er indeholdt i afsnit V med overskriften »Varer, der forlader [Unionens] toldområde«, bestemmer:

»Varer, der forlader [Unionens] toldområde, med undtagelse af varer, der transporteres på transportmidler, der kun passerer gennem toldområdets territoriale farvand eller luftrum, men uden ophold i dette territorium, skal være omfattet enten af en toldangivelse eller, når der ikke kræves en toldangivelse, af en summarisk angivelse.«

11 Toldkodeksens artikel 182b, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Er varer, der forlader [Unionens] toldområde, angivet til en toldmæssig bestemmelse eller anvendelse, for hvilken der i henhold til toldbestemmelserne kræves en toldangivelse, skal denne toldangivelse indgives til udførselstoldstedet, før de føres ud af [Unionens] toldområde.

2. Er udførselstoldstedet ikke det samme som udgangstoldstedet, skal udførselstoldstedet straks meddele de oplysninger, som er nødvendige for udgangstoldstedet, til dette eller gøre dem tilgængelige for det i elektronisk form.«

*TIR-konventionen*

12 Toldkonventionen om international godstransport på grundlag af TIR-carneter, undertegnet i Genève den 14. november 1975 og godkendt på vegne af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab ved Rådets forordning (EØF) nr. 2112/78 af 25. juli 1978 (EFT 1978, L 252, s. 1), trådte i kraft for Det Europæiske Økonomiske Fællesskab den 20. juni 1983 (EFT 1983, L 31, s. 13). Samtlige medlemsstater har ligeledes tiltrådt denne konvention.

13 I den ændrede og konsoliderede affattelse, der er offentliggjort ved Rådets afgørelse 2009/477/EF af 28. maj 2009 (EUT 2009, L 165, s. 1) (herefter »TIR-konventionen«), fremgår følgende af TIR-konventionens artikel 1:

»I denne konvention forstås ved:

a) »TIR-transport«: transport af gods fra et afgangstoldsted til et bestemmelsestoldsted efter den procedure, benævnt TIR-proceduren, som er fastlagt i denne konvention

b) »TIR-forsendelse«: den del af en TIR-transport, som foregår i en kontraherende part fra et afgangstoldsted eller indpassagetoldsted (gennemkørselstoldsted) til et bestemmelsestoldsted eller udpassagetoldsted (gennemkørselstoldsted)

[…]

e) »afslutning af en TIR-forsendelse«: toldmyndighedernes attestering af, at en TIR-forsendelse er fuldført forskriftsmæssigt i en kontraherende part. Toldmyndighederne konstaterer dette på grundlag af en sammenligning af data eller oplysninger, som bestemmelsestoldstedet eller udpassagetoldstedet (gennemkørselstoldstedet) råder over, med data eller oplysninger, som afgangstoldstedet eller indpassagetoldstedet (gennemkørselstoldstedet) råder over

[…]

o) »indehaver« af et TIR-carnet: en person, til hvem der er udstedt et TIR-carnet i overensstemmelse med konventionens relevante bestemmelser, og på hvis vegne der er foretaget toldangivelse i form af et TIR-carnet med henblik på henførsel af varerne under TIR-proceduren ved afgangstoldstedet. Indehaveren er ansvarlig for at frembyde vejkøretøjet, kombinationen af vejkøretøjer eller containeren med dertil hørende ladning og TIR-carnet for afgangstoldstedet, gennemkørselstoldstedet og bestemmelsestoldstedet under behørig overholdelse af konventionens relevante bestemmelser

[…]«

14 TIR-konventionens artikel 4 fastsætter, at varer, som transporteres i henhold til den TIR-procedure, som konventionen indfører, ikke skal belægges med ind- eller udførselstold eller afgifter eller depositum herfor ved gennemkørselstoldstederne.

15 Med henblik på gennemførelsen af disse forenklinger kræves det i TIR-konventionen, som det bl.a. fremgår af dennes artikel 3, litra b), at varerne under hele transporten ledsages af et standarddokument, dvs. et TIR-carnet, der anvendes med henblik på at kontrollere, om transporten gennemføres forskriftsmæssigt.

16 TIR-carnetet består af en række ark, der omfatter et blad nr. 1 og et blad nr. 2, med tilsvarende taloner, hvoraf alle de nødvendige oplysninger fremgår, idet der anvendes et sæt blade for hvert område, der passeres. Ved transportens start afrives talon nr. 1 ved afgangstoldstedet. Afslutningen sker efter returnering af talon nr. 2 fra udgangstoldstedet, der befinder sig på samme toldområde. Denne procedure gentages, hver gang et område passeres, idet der anvendes de forskellige sæt blade, der findes i samme carnet.

*Forsendelseshåndbogen for TIR-ordningen*

17 Forsendelseshåndbogen for TIR-ordningen (dok. TAXUD/1873/2007) er udarbejdet af Europa-Kommissionens toldkodeksudvalg (transit- og TIR-gruppen). Følgende fremgår af forsendelseshåndbogens del IX, artikel 1, stk. 2:

»[…] TIR-carnetet er en toldangivelse for godstransport [og] beviser, at der er stillet en sikkerhed. […] [TIR-carnetet] tages i brug i afgangslandet og benyttes ved toldkontrol i afgangslande, transitlande og bestemmelseslande, der er kontraherende parter.«

***Rumænsk ret***

18 Artikel 143, stk. 1, litra c), i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) af 22. december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 23.12.2003) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »skatte- og afgiftsloven«), fastsætter:

»Følgende er momsfritaget:

[…]

c) tjenesteydelser, herunder transport og dertil knyttede tjenesteydelser, andre end de i artikel 141 omhandlede, som er direkte knyttet til udførsel af varer.«

19 Skatte- og afgiftslovens artikel 144a har følgende ordlyd:

»Ydelser, der leveres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, er momsfritaget, såfremt disse ydelser leveres i forbindelse med de momsfritagne transaktioner, der er omhandlet i artikel 143 og 144 […]«

20 I henhold til artikel 4, stk. 2, i 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 $144^{1}$ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [dekret nr. 2222/2006 fra ministeriet for offentlige finanser om godkendelse af retningslinjer for anvendelse af fritagelsen for merværdiafgift på transaktioner i artikel 143, stk. 1, litra a)-i), artikel 143, stk. 2, og artikel 144a i lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, herefter »ministerielt dekret nr. 2222/2006«]:

»Afgiftsfritagelse i medfør af skatte- og afgiftslovens artikel 143, stk. 1, litra c), med hensyn til transport af varer, som er direkte knyttet til udførsel af varer, bevises af leverandøren […] De dokumenter, som udgør grundlaget for afgiftsfritagelsen, er:

a) fakturaen […] eller i givet fald med hensyn til de personer, som reelt udfører transportydelsen, det specifikke transportdokument […]

b) kontrakten indgået med modtageren

c) de i stk. 4 nævnte specifikke transportdokumenter på baggrund af transportens art eller i givet fald en kopi heraf

d) de dokumenter, hvoraf fremgår, at de transporterede varer er blevet udført.«

21 I deres skriftlige indlæg har såvel den rumænske regering som Kommissionen anført, at artikel 4, stk. 4, i ministerielt dekret nr. 2222/2006, som nævnte dekrets artikel 4, stk. 2, henviser til, bl.a. anfører et »TIR-carnet« som et specifikt transportdokument i forbindelse med vejtransport.

## Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

22 Cartrans, der er et rumænsk selskab, er formidler af ydelser inden for vejtransport af varer. Efter en skattekontrol modtog selskabet en afgiftsansættelse, der var vedtaget den 13. august 2014, med krav om betaling af moms på 16 203 rumænske lei (RON) (ca. 3 650 EUR) af syv leveringer af vejtransportydelser knyttet til udførsel af varer for et samlet beløb på 67 512 RON (ca. 15 160 EUR), der for så vidt angik tre af transporterne var udført mellem marts og maj 2012 til Tyrkiet, for to transporters vedkommende i august 2012 til Georgien, for den sjette transports vedkommende i februar 2013 til Irak og for den sidste transports vedkommende i april 2014 til Ukraine.

23 Ifølge den rapport, der blev udarbejdet efter skattekontrollen, og nævnte afgiftsansættelse kunne Cartrans ikke indrømmes momsfritagelse for de omhandlede transportydelser, eftersom Cartrans ikke under nævnte kontrol havde været i stand til at fremlægge udførselstoldangivelser, der godtgjorde, at de pågældende varer reelt var blevet udført.

24 Cartrans har anlagt sag ved Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova) til prøvelse af afgiftsansættelsen. Til støtte for sit søgsmål har selskabet gjort gældende, at de dokumenter, som det råder over, hvilket i det foreliggende tilfælde er TIR-carneter og CMR-fragtbreve (udfærdiget på grundlag af konventionen om fragtaftaler ved international godsbefordring ad landevej, undertegnet i Genève den 19.5.1956, som ændret ved protokol af 5.7.1978), som er påtegnet af toldmyndighederne i de tredjelande, hvortil udførslerne foregik, godtgør, at disse udførsler reelt fandt sted, og begrunder i medfør af artikel 4, stk. 2, litra d), i ministerielt dekret nr. 2222/2006, at udførslerne er momsfritaget. Cartrans har navnlig præciseret, at TIR-carneterne både indeholder en angivelse af de omhandlede varer og attesteringen af, at der er gennemført en toldforsendelse fra afgangstoldstedet til bestemmelsestoldstedet.

25 Skattemyndigheden har som svar herpå gjort gældende, at de i hovedsagen omhandlede transporter ikke kan udgøre momsfritagne tjenesteydelser, eftersom de dokumenter, som Cartrans har fremlagt, ikke udgør et bevis for, at varerne faktisk er blevet udført, selv om de gør det muligt at fastslå, at der er leveret transportydelser i udlandet på vegne af eksportører. For at føre et sådant bevis kræves det i medfør af den gældende skattelovgivning, at der fremlægges en udførselstoldangivelse.

26 I denne henseende har den forelæggende ret imidlertid anført, at der ikke i national ret findes et retsgrundlag, som udtrykkeligt fastsætter, hvilken type dokument der udgør bevis for, at de transporterede varer er blevet udført.

27 På denne baggrund har Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udgør det af toldstedet i bestemmelseslandet stemplede TIR-carnet et dokument, som kan bevise udførsel af transporterede varer med henblik på momsfritagelse for transport og dertil knyttede tjenesteydelser, som er forbundet med udførsel af varer, i overensstemmelse med [momsdirektivet], henset til ordningen for dette toldforsendelsesdokument, der er fastsat i Forsendelseshåndbogen for TIR-ordningen […]?

2) Er [momsdirektivets] artikel 153 […] til hinder for en afgiftspraksis, hvorefter en afgiftspligtig kun kan bevise udførsel af transporterede varer ved fremsættelse af angivelse til udførselstoldstedet, idet retten til at fradrage moms af transport af de udførte varer nægtes i tilfælde af manglende toldangivelse, selv om der foreligger et TIR-carnet stemplet af toldstedet i bestemmelseslandet?«

**Om de præjudicielle spørgsmål**

28 Indledningsvis bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 153, stk. 1, skal fritage ydelser, der udføres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, når de medvirker ved de transaktioner, der bl.a. er omhandlet i direktivets kapitel 6 i afsnit IX.

29 Ifølge momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), som er indeholdt i direktivets kapitel 6 i afsnit IX, skal medlemsstaterne momsfritage levering af ydelser, herunder transport og hertil knyttede transaktioner, når de er direkte knyttet til udførsel af varer ud af Unionen (jf. i denne retning dom af 29.6.2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, præmis 20).

30 Selv om de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt for Domstolen i det foreliggende tilfælde, nævner momsdirektivets artikel 153, indeholder forelæggelsesafgørelsen – ud over præciseringen af, at Cartrans er en formidler af vejtransport – ingen yderligere konkrete oplysninger, som gør det muligt at fastlægge, hvilke tjenesteydelser dette selskab i det foreliggende tilfælde har udført som formidler, der handler i andres navn og for andres regning. Det synes desuden at følge af forelæggelsesafgørelsens ordlyd, at den i hovedsagen omhandlede afgiftsansættelse vedrører moms, der skal betales direkte af levering af transportydelser med henblik på udførsel af varer.

31 På denne baggrund, og henset til, at de oplysninger, som Domstolen råder over, er ufuldstændige, tilkommer det den forelæggende ret på grundlag af de faktiske omstændigheder, der kendetegner den i hovedsagen omhandlede situation, at efterprøve, om momsdirektivets artikel 153, sammenholdt med direktivets artikel 146, stk. 1, litra e), faktisk kan finde anvendelse på nævnte situation, eller om det alene er sidstnævnte bestemmelse, der finder anvendelse herpå.

32 Selv om det andet spørgsmål endvidere henviser til en situation, hvor der nægtes ret til momsfradrag, fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, således som generaladvokaten har anført i punkt 20 i forslaget til afgørelse, at den forelæggende rets spørgsmål nærmere bestemt vedrører betingelserne for at opnå en momsfritagelse.

33 Henset til det ovenstående må det lægges til grund, at den forelæggende ret med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), i givet fald sammenholdt med direktivets artikel 153, er til hinder for en afgiftspraksis i en medlemsstat, hvorefter der nægtes momsfritagelse for henholdsvis levering af transportydelser, der er direkte knyttet til udførsel af varer, og levering af ydelser, som er udført af formidlere, der medvirker ved disse transportydelser, såfremt den afgiftspligtige person ikke er i stand til at godtgøre, at de omhandlede varer er blevet udført, specifikt og udelukkende på grundlag af en udførselstoldangivelse. Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret oplyst, om disse samme bestemmelser skal fortolkes således, at det på grundlag af et TIR-carnet, der er påtegnet af toldmyndighederne i det tredjeland, hvortil varerne er blevet transporteret, og som den afgiftspligtige person har fremlagt, i sig selv og under alle omstændigheder kan fastslås, at udførslen af de pågældende varer reelt har fundet sted.

34 Hvad for det første angår fritagelsen i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), bemærkes indledningsvis, at denne fritagelse supplerer den fritagelse, der er omhandlet i direktivets artikel 146, stk. 1, litra a), og tilsigter ligesom sidstnævnte fritagelse at sikre, at de pågældende leveringer af tjenesteydelser beskattes på bestemmelsesstedet, dvs. det sted, hvor de udførte varer vil blive forbrugt (dom af 29.6.2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, præmis 19).

35 Under henvisning til sin faste praksis, hvorefter momsfritagelser skal fortolkes indskrænkende, da de fraviger det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af varer og af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, har Domstolen i denne henseende fastslået, at det af ordlyden af og formålet med momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e) – hvorefter der skal ske momsfritagelse af levering af ydelser, herunder transport og hertil knyttede transaktioner,

når de er direkte knyttet til udførsel af varer – fremgår, at denne bestemmelse skal fortolkes således, at kravet om direkte tilknytning ikke alene indebærer, at leveringerne af tjenesteydelser med deres formål bidrager til den faktiske gennemførelse af en udførsel, men også, at disse tjenesteydelser leveres direkte til henholdsvis eksportøren eller modtageren af de af bestemmelsen omhandlede varer (jf. i denne retning dom af 29.6.2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, præmis 22 og 23).

36 Såfremt den forelæggende ret måtte nå frem til den konklusion, at den direkte tilknytning, der således kræves i medfør af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms foregående præmis, er til stede i forbindelse med hovedsagen, opstår for det andet det spørgsmål, om det er muligt for skattemyndighederne at nægte at indrømme de omhandlede fritagelser med den begrundelse, at transportøren eller formidleren ikke specifikt og udelukkende på grundlag af en udførselstoldangivelse er i stand til at godtgøre, at de omhandlede varer reelt er blevet udført af Unionen.

37 I denne henseende bemærkes, at det i mangel af en konkret bestemmelse i momsdirektivet hvad angår de beviser, som de afgiftspligtige skal fremlægge for at opnå momsfritagelse, tilkommer medlemsstaterne i overensstemmelse med direktivets artikel 131 at fastsætte de betingelser, hvorunder de afgiftsfritager udførselstransaktioner med henblik på at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug. Medlemsstaterne skal imidlertid ved udøvelsen af deres beføjelser overholde de generelle retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, som bl.a. omfatter retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

38 Hvad angår proportionalitetsprincippet går en national foranstaltning ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en nøjagtig afgiftsopkrævning, hvis den i det væsentlige gør momsfritagelsen afhængig af, at visse formelle betingelser er opfyldt, uden at der tages hensyn til de materielle betingelser, og navnlig uden at det undersøges, om disse materielle betingelser er opfyldt. Afgiftspåligningen af transaktioner skal således foretages på grundlag af disses objektive kendetegn (dom af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

39 Såfremt de materielle betingelser er opfyldt, kræver princippet om afgiftsmæssig neutralitet, at der skal indrømmes momsfritagelse, selv hvis de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (jf. i denne retning dom af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

40 Ifølge Domstolens praksis anerkendes der kun to tilfælde, hvor den manglende overholdelse af et formelt krav kan medføre, at retten til momsfritagelse fortabes (dom af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

41 For det første kan princippet om afgiftsmæssig neutralitet ikke påberåbes med henblik på at opnå momsfritagelse af en afgiftspligtig person, som forsætligt har medvirket til afgiftssvig, der har bragt det fælles momssystems virkemåde i fare (dom af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis). Ifølge Domstolens praksis er det ikke i strid med EU-retten at kræve af en erhvervsdrivende, at denne handler i god tro og træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves, for at sikre sig, at den pågældendes transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig. Såfremt den berørte afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, som den pågældende gennemførte, var led i svig fra erhververens side, og den afgiftspligtige person ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå denne svig, bør den afgiftspligtige person nægtes indrømmelse af fritagelsen (dom af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

42 For det andet kan tilsidesættelsen af et formelt krav føre til, at der gives afslag på at indrømme momsfritagelsen, såfremt denne tilsidesættelse har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (dom af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

43 Hvad angår de objektive kendetegn for levering af en transportydelse som den i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), omhandlede følger det af denne bestemmelse, at en sådan ydelse skal momsfritages, når den er direkte knyttet til udførsel af varer.

44 Blandt de nævnte materielle betingelser findes således, som det er anført i nærværende doms præmis 35, den betingelse, at der skal være en direkte tilknytning mellem den omhandlede ydelse og en udførsel af varer, idet sidstnævnte i medfør af momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra a), navnlig skal forstås som en levering af varer, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Unionen.

45 Der skal ganske vist sondres mellem leveringen af den transportydelse, der er fritaget i medfør af momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), og selve udførselstransaktionen, som udgør en anden afgiftspligtig transaktion, der er undergivet sin egen told- og afgiftsprocedure, og som i givet fald involverer flere afgiftspligtige personer, hvis fritagelse henhører under direktivets artikel 146, stk. 1, litra a).

46 Som det er anført i nærværende doms præmis 34 og 35, er det imidlertid ubestridt, at den således fritagede transportydelse alene er fritaget, fordi den er accessorisk til den udførsel af varer, som den fuldender, og til hvis effektive gennemførelse den medvirker, idet den ligesom den fritagelse, som den sidstnævnte ydelse er omfattet af, tilsigter at sikre, at de pågældende leveringer af varer og tjenesteydelser beskattes på bestemmelsesstedet, dvs. det sted, hvor de udførte varer vil blive forbrugt.

47 Det skal endvidere bemærkes, at samtlige de fritagelser, der er opregnet i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, udgør »fritagelse[r] ved udførsel«, således som det fremgår af nævnte artikels overskrift.

48 For at en transportydelse på denne baggrund kan være momsfritaget i medfør af momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), eller for så vidt angår et tilfælde, hvor ydelsen udføres af en formidler, som handler i andres navn og for andres regning, i medfør af nævnte direktivs artikel 153, kræves det i princippet, at de omhandlede varer har været genstand for en sådan udførsel, dvs. en levering af varer til et sted uden for Unionen, hvis reelle gennemførelse skal være godtgjort på tilfredsstillende vis for de kompetente skattemyndigheder. Et sådant krav, der således vedrører en materiel betingelse, som skal være opfyldt, for at fritagelsen indrømmes, kan derfor ikke anses for at være et rent formelt krav som omhandlet i den i nærværende doms præmis 38 omhandlede retspraksis.

49 Det følger imidlertid ikke heraf, at indrømmelsen af en sådan fritagelse kan undergives en ufravigelig betingelse om, at den pågældende transportør eller formidler med henblik på at godtgøre, at udførslen reelt har fundet sted, skal fremlægge en udførselsangivelse, hvorved alle øvrige beviselementer, som kunne gøre det muligt for den kompetente skattemyndighed at opnå den således påkrævede vished, udelukkes.

50 Såfremt der blev indført en sådan bevisregel, som udelukker ethvert andet bevis, ville det nemlig svare til at undergive retten til fritagelse overholdelsen af formelle krav som omhandlet i den i nærværende doms præmis 38 og 39 anførte retspraksis, uden at det undersøges, om de materielle betingelser, som EU-retten opstiller, er opfyldt. Den blotte omstændighed, at en transportør eller formidler, som medvirker ved en transporttransaktion, ikke er i stand til at fremlægge en udførselsangivelse, indebærer ikke, at en sådan udførsel ikke faktisk har fundet sted.

51 I denne henseende henhører forpligtelsen til at fremlægge en sådan udførselsangivelse, således som det bl.a. fremgår af toldkodeksens artikel 59, 161 og 182a, under den toldprocedure, som specifikt finder anvendelse på selve udførselstransaktionen, og ikke på transportydelsen på grundlag af et TIR-carnet, som henhører under en forsendelsesprocedure. En sådan forpligtelse påhviler således principielt ikke den transportør eller formidler, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 153, som for sit vedkommende har ansvaret for varernes transport ved passage af Unionens ydre grænser og for varernes befordring til deres bestemmelsessted i tredjelande, og som følgelig ikke nødvendigvis må formodes at være i besiddelse af denne angivelse.

52 Med henblik på at foretage den undersøgelse, der er nødvendig for at efterprøve, om de materielle betingelser, som den i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), omhandlede fritagelse er undergivet for så vidt angår en transporttransaktion, er opfyldt, skal de kompetente skattemyndigheder, således som generaladvokaten har anført i punkt 39 i forslaget til afgørelse, undersøge alle de elementer, som de råder over, med henblik på at fastslå, om det af disse elementer med en tilstrækkeligt høj grad af sandsynlighed kan udledes, at de således transporterede varer med bestemmelsessted i et tredjeland er blevet leveret i dette tredjeland. Disse myndigheder kan derimod ikke udlede, at dette ikke er tilfældet, af den omstændighed alene, at transportøren eller formidleren ikke er i stand til at fremlægge en udførselsangivelse for disse varer.

53 Som generaladvokaten ligeledes har anført i punkt 40 i forslaget til afgørelse, indeholder de sagsakter, som Domstolen råder over, i øvrigt ingen oplysninger om, at transportøren eller formidleren i det foreliggende tilfælde forsætligt skulle have medvirket til afgiftssvig, der har bragt det fælles momssystems virkemåde i fare, eller at myndighederne, såfremt en sådan afgiftspligtig ikke kan opfylde nævnte formelle krav, er forhindret i at fastslå, om de materielle betingelser for fritagelsen er opfyldt.

54 Det følger af det ovenstående, at en afgiftspraksis i en medlemsstat, hvorefter der nægtes indrømmelse af den momsfritagelse for levering af transportydelser, der er direkte knyttet til udførsel af varer til et sted uden for Unionen, som er fastsat i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), eller af den momsfritagelse for levering af ydelser, som er udført af formidlere i tilknytning til sådanne ydelser, der er omhandlet i direktivets artikel 153, alene af den grund, at den omhandlede transportør eller formidler ikke er i stand til at fremlægge en udførselstoldangivelse for disse varer, er i strid med den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 38.

55 Hvad angår retssikkerhedsprincippet bemærkes, at dette princip, der hænger sammen med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, og hvis overholdelse som anført i nærværende doms præmis 37 påhviler medlemsstaterne, når de fastsætter betingelserne for fritagelser, dels kræver, at retsreglerne er klare og præcise, dels, at deres anvendelse er forudsigelig for borgerne (dom af 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

56 Dette princip gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem. Det følger heraf, at det er påkrævet, at de afgiftspligtige personer får kendskab til deres afgiftsmæssige forpligtelser, inden de indgår en transaktion (dom af 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

57 Domstolen har endvidere anført, at de forpligtelser, der påhviler en afgiftspligtig person for så vidt angår beviser, skal fastlægges på grundlag af de betingelser, der i denne forbindelse er udtrykkeligt fastsat i national ret, og den sædvanlige praksis for lignende transaktioner (dom af 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

58 Som den forelæggende ret har fremhævet, følger kravet om i det foreliggende tilfælde at fremlægge en udførselstoldangivelse ikke af ordlyden af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, som i denne henseende udelukkende bestemmer, at der skal fremlægges dokumenter, der ikke yderligere specificeres, som gør det muligt at fastslå, at de transporterede varer er blevet udført.

59 Under disse omstændigheder er den i hovedsagen omhandlede afgiftspraksis ikke i overensstemmelse med de krav, der følger af retssikkerhedsprincippet, som er nævnt i nærværende doms præmis 55-57.

60 Hvad for det tredje angår den bevisværdi, der kan tillægges et TIR-carnet med henblik på at fastslå, at betingelsen om, at en levering af en transportydelse skal være direkte knyttet til udførsel af varer for at kunne opnå den momsfritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), er opfyldt, bemærkes, at nævnte dokument, som har karakter af standarddokument, udstedes i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i TIR-konventionen, som både Unionen og dens medlemsstater er parter i.

61 Toldkodeksens artikel 91, stk. 1, litra b), og stk. 2, litra b), præciserer, at forsendelsen af varer inden for Unionens toldområde, som skal afsluttes uden for nævnte toldområde, i visse tilfælde, der fastsættes efter udvalgsproceduren, henhører under proceduren for ekstern forsendelse, herunder når forsendelsen gennemføres på grundlag af et sådant TIR-carnet.

62 TIR-carnetet skal, således som det fremgår af TIR-konventionens bestemmelser, bl.a. konventionens artikel 1, litra e) og o), frembydes sammen med det køretøj, der er anvendt til transporten af de omhandlede varer, for afgangstoldstedet, gennemkørselstoldstedet og bestemmelsestoldstedet og skal påtegnes af disse ved hjælp af de i nærværende doms præmis 16 nævnte ark, blade og taloner med henblik på, at de forskellige omhandlede TIR-transaktioner kan afsluttes, når det er fastslået, at de er fuldført forskriftsmæssigt.

63 Det følger af det ovenstående, at et TIR-carnet, der er behørigt påtegnet, bl.a. af toldmyndighederne i bestemmelsestredjelandet, udgør et officielt dokument, som i princippet gør det muligt at attestere, at de omhandlede varer ved passage af Unionens ydre grænser har været genstand for en fysisk transport af varerne til nævnte tredjeland, og at de er ankommet dertil.

64 En sådan grænsepassage og varernes ankomst til bestemmelsestredjelandet, der således attesteres ved TIR-carnetet, udgør således et af de elementer i en udførselstransaktion, der adskiller den fra en transaktion, der finder sted inden for Unionen (jf. analogt dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 37).

65 Heraf følger, at når en sådan transportydelse udføres på grundlag af et TIR-carnet, kan dette TIR-carnet, såfremt der ikke foreligger præcise grunde til, at ægtheden eller pålideligheden af TIR-carnetet og oplysningerne deri kan betvivles, være af ganske særlig relevans i forbindelse med anerkendelsen af en fritagelse, der vedrører nævnte transportydelse.

66 Skattemyndighederne skal derfor tage behørigt hensyn til et sådant dokument, ligesom det er tilfældet for så vidt angår alle de øvrige elementer, som de råder over, som anført i nærværende doms præmis 52.

67 I denne henseende påhviler det således nævnte myndigheder ligeledes at tage hensyn til de dokumenter, der er udstedt inden for rammerne af CMR-konventionen, såsom dem, den forelæggende ret har nævnt, med henblik på at undersøge, om disse dokumenter i givet fald kan underbygge sandsynligheden af, at der faktisk er sket en udførsel af de transporterede varer.

68 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), henholdsvis nævnte bestemmelse, sammenholdt med direktivets artikel 153, skal fortolkes således, at de er til hinder for en afgiftspraksis i en medlemsstat,

hvorefter momsfritagelse for henholdsvis levering af transportydelser, der er direkte knyttet til udførsel af varer, og levering af ydelser, som er udført af formidlere, der medvirker ved disse transportydelser, er undergivet en betingelse om, at den afgiftspligtige person fremlægger en udførselstoldangivelse for de omhandlede varer. I denne henseende påhviler det de kompetente myndigheder i forbindelse med indrømmelsen af disse fritagelser at undersøge, om det på grundlag af samtlige de elementer, som disse myndigheder råder over, med en tilstrækkeligt høj grad af sandsynlighed kan udledes, at betingelsen vedrørende de omhandlede varers udførsel er opfyldt. I denne sammenhæng udgør et TIR-carnet, der er påtegnet af toldmyndighederne i varernes bestemmelsestredjeland, som fremlægges af den afgiftspligtige person, et element, som nævnte myndigheder i princippet skal tage behørigt hensyn til, medmindre der er præcise grunde til at betvivle dette dokuments ægthed eller pålidelighed.

## Sagsomkostninger

69 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

**Artikel 146, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, henholdsvis nævnte bestemmelse, sammenholdt med direktivets artikel 153, skal fortolkes således, at de er til hinder for en afgiftspraksis i en medlemsstat, hvorefter fritagelse for merværdiafgift for henholdsvis levering af transportydelser, der er direkte knyttet til udførsel af varer, og levering af ydelser, som er udført af formidlere, der medvirker ved disse transportydelser, er undergivet en betingelse om, at den afgiftspligtige person fremlægger en udførselstoldangivelse for de omhandlede varer. I denne henseende påhviler det de kompetente myndigheder i forbindelse med indrømmelsen af disse fritagelser at undersøge, om det på grundlag af samtlige de elementer, som disse myndigheder råder over, med en tilstrækkeligt høj grad af sandsynlighed kan udledes, at betingelsen vedrørende de omhandlede varers udførsel er opfyldt. I denne sammenhæng udgør et TIR-carnet, der er påtegnet af toldmyndighederne i varernes bestemmelsestredjeland, som fremlægges af den afgiftspligtige person, et element, som nævnte myndigheder i princippet skal tage behørigt hensyn til, medmindre der er præcise grunde til at betvivle dette dokuments ægthed eller pålidelighed.**

Underskrifter