

62017CC0495

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 12 juli 2018 (1)

Mål C-495/17

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

(begäran om förhandsavgörande från Tribunalul Prahova (Domstolen i Prahova, Rumänien))

”Förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 146.1 e och 153 – Undantag – Transporttjänster med anknytning till export av varor – Bevis för att varorna har exporterats utanför EU:s territorium – System inrättat genom tullkonventionen om internationell transport av gods – TIR-carneter”

1.

Genom denna begäran om förhandsavgörande söker Tribunalul Prahova (Domstolen i Prahova, Rumänien) vägledning om tolkningen av rådets direktiv 2006/112. (2) Den hänskjutande domstolen vill få klarlagt om de nationella regler som kräver att en skattebetalare tillhandahåller specifika handlingar för att undantas från mervärdesskatt vid tillhandahållande av tjänster (inklusive transport), när dessa är direkt förbundna med export av varor utanför Europeiska unionens territorium, är förenliga med mervärdesskattedirektivet. När sådana varor transporteras med en carnet för internationell vägtransport i enlighet med det system som införts genom tullkonventionen om internationell transport av gods upptaget i TIR-carnet, frågar den hänskjutande domstolen om sådana dokument utgör bevis för att de berörda varorna faktiskt exporterades.

Tillämpliga unionsbestämmelser

Mervärdesskattedirektivet

2.

Artikel 131 finns i avdelning IX, ”Undantag”, och anger att ”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”.

3.

Artikel 146 finns i avdelning IX, kapitel 6 ("Undantag för export"). I artikel 146.1 e listas bland dessa undantag "[t]illhandahållande 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 ...".

4.

Enligt artikel 153 ska medlemsstaterna 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 [Europeiska unionen]".

Tullkodexen

5.

Den tullkodex som inrättas genom rådets förordning (EEG) nr 2913/92 (3) fastställer den rättsliga ramen för tullagstiftningen och tullförfarandena i EU:s tullområde. I artikel 4 led 16 b respektive h angavs att termen tullförfarande inbegriper transitering och export. Enligt artikel 4 led 17 avsågs med 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. Enligt artikel 59 skulle varor som hänförts till ett tullförfarande omfattas av en deklaration för det förfarandet. Varor som deklarerats för bland annat export eller transitering skulle vara föremål för tullövervakning från mottagandet av tulldeklarationen "till den tidpunkt då de lämnar [Europeiska unionens] tullområde, förstörs eller tulldeklarationen ogiltigförklaras".

6.

Enligt artikel 91.1 a och b tillät förfarandet för extern transitering förflyttning från en punkt till en annan inom tullområdet av icke-EU-varor och EU-varor. När varor befordrades på det sätt som beskrivs i artikel 91.1, med varorna upptagna i en TIR-carnet, var detta en tillåten befordran enligt artikel 91.2 b, förutsatt att en sådan befordran (i) påbörjades eller skulle avslutas utanför EU, (ii) gällde varusändningar som skulle lossas i tullområdet och som transporterades tillsammans med varor som skulle lossas i tredje land, eller (iii) genomfördes mellan två platser i Europeiska unionen och gick genom ett tredjelands territorium.

7.

Artikel 161 hade rubriken "Export". Enligt artikel 161.1 gjorde exportförfarandet det möjligt för EU-varor att lämna tullområdet. Enligt artikel 161.2 skulle alla EU-varor som var avsedda för export hänföras till exportförfarandet, med undantag för varor som hänförts till förfarandet för passiv förädling eller ett transiteringsförfarande.

8.

Enligt artikel 163.1 medgav förfarandet för intern transitering att EU-varor befordrades från en punkt till en annan inom tullområdet genom ett tredjelands territorium utan att det förändrade deras tullstatus. Befordran av denna typ kunde bland annat äga rum med varorna upptagna i en TIR-carnet (artikel 163.2).

9.

I enlighet med artikel 182a.1 skulle varor som fördes ut från tullområdet omfattas av antingen en tulldeklaration eller, då en tulldeklaration inte krävdes, en summarisk deklaration. (4) Enligt artikel 182b.1, skulle denna tulldeklaration inges vid exporttullkontoret innan varorna fördes ut från gemenskapens tullområde, när varor som fördes ut från tullområdet hade hänförts till en godkänd tullbehandling för vilken en tulldeklaration krävdes enligt tullagstiftningen. Enligt artikel 183 skulle varor som fördes ut från tullområdet underkastas tullövervakning.

TIR-konventionen

10.

TIR-transiteringssystemet utvecklades efter andra världskriget under beskydd av Förenta Nationernas ekonomiska kommission för Europa (UNECE) för att bidra till att vitalisera ekonomierna i efterkrigstidens Europa. Tullkonventionen om internationell transport av gods upptaget i TIR-carneter (nedan kallad TIR-konventionen), vilken ingicks den 14 november 1975 i Genève, godkändes på Europeiska ekonomiska gemenskapens vägnar genom rådets förordning (EEG) nr 2112/78 och är därför direkt tillämplig. (5) TIR-konventionen trädde i kraft i Europeiska unionen den 20 juni 1983. (6) Varje EU-medlemsstat liksom Europeiska unionen själv är en fördragsslutande part. En konsoliderad version av konventionens text offentliggjordes i bilagan till rådets beslut 2009/477/EG. (7)

11.

I artikel 1 i TIR-konventionen definieras termen TIR-transport som godstransport från ett avgångstullkontor till ett bestämmelse-tullkontor enligt TIR-förfarandet. Innehavare av en TIR-carnet är en 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. (8) Artikel 2 anger att konventionen ska tillämpas på godstransport utan omlastning under vägen över en eller flera gränser från ett avgångstullkontor inom en fördragsslutande parts område till ett bestämmelse-tullkontor inom en annan eller samma fördragsslutande parts område, förutsatt att någon del av färden mellan början och slutet av TIR-transporten företas på väg.

12.

Enligt artikel 3 b ska en garanti ställas för transporten av sammanslutningar som godkänts enligt bestämmelserna i artikel 6 (9) och en TIR-carnet ska användas för transporten. I artikel 4 föreskrivs att erläggande eller deposition av tullar och andra avgifter vid import eller export inte ska krävas vid mellanliggande tullkontor för gods som befordras enligt TIR-förfarandet.

Handbok om TIR-transitering

13.

I kommissionens handbok om transitering (10) anges att "TIR-carneten är en tulldeklaration för transport av varor. Den utgör ett bevis för att garanti föreligger. TIR-carneterna utdelas till de nationella garanterande sammanslutningarna av en internationell organisation (för närvarande Internationella vägtransportunionen, IRU). En tulldeklaration i form av en TIR-carnet kan användas för en enda TIR-transport. Den används i avgångslandet och gör det möjligt att utföra tullkontroll i de avtalsslutande avgångs-, transiterings- och destinationsländerna" (se tredje stycket i punkt 1.2 i del IX – TIR-förfarandet).

Nationell rätt

14.

Den hänskjutande domstolen har i sitt beslut om hänskjutande angett att transporttjänster som är direkt förbundna med export av varor är undantagna från mervärdesskatt enligt nationell lagstiftning. Den domstolen har uppgett att transporttjänster i enlighet med de regler som gällde vid den konkreta tidpunkten var undantagna från mervärdesskatt endast om den berörda skattebetalaren kunde visa att de varor som transporterades faktiskt exporterades genom uppvisande av följande handlingar som kunde styrka en begäran om undantag: en faktura utställd av transportföretaget, ett transportavtal som har ingåtts med mottagaren av tjänsten, specifika transporthandlingar och handlingar av vilka det framgår att de transporterade varorna exporterades.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

15.

Cartrans Spedition SRL (nedan kallade Cartrans), förmedlare av godstransporttjänster på väg med huvudkontor i Rumänien, tillhandahöll tjänster med anknytning till transport av varor vid tre tillfällen i Turkiet under perioden från mars till maj 2012, två gånger i Georgien i augusti 2012, en gång i Irak i februari 2013 och en gång i Ukraina i april 2014. Den 13 augusti 2014 utfärdade de behöriga rumänska myndigheterna en revisionspromemoria och ett taxeringsbeslut genom vilket Cartrans ålades att betala 16203 rumänska lei (RON) (ungefär 3650 euro).

16.

De behöriga myndigheterna hävdade att Cartrans inte hade visat att de transporterade varorna faktiskt hade exporterats, eftersom Cartrans inte hade uppvisat följande dokument: ett transportavtal som hade ingåtts med mottagaren av tjänsten, specifika transporthandlingar och handlingar av vilka det framgår att de transporterade varorna exporterades, i enlighet med nationella regler. Cartrans hade endast visat att vissa transporttjänster hade utförts i utlandet för exportörernas räkning.

17.

Cartrans överklagade beslutet. Som stöd för sin begäran om undantag från mervärdesskatt uppvisade Cartrans TIR-carneter och CMR-fraktsedlar attesterade av tulltjänstemän i de länder till vilka Cartrans hade transporterat de berörda varorna för export för var och en av de sju fakturor som var föremål för uttag av mervärdesskatt. (11) Cartrans hävdade att TIR-carneterna innehöll hänvisningar både till de transporterade varorna och till intygen från tullmyndigheterna om exporten av varorna till respektive länder, och att TIR-carneten därför uppenbart hade bevisvärde, eftersom den var den handling som intygade tulltransitering från ett avgångstullkontor till ett bestämmelsetullkontor.

18.

Den hänskjutande domstolen anser att det krävs en tolkning av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet gällande undantag vid export och tillhandahållande av tjänster genom förmedlare för att avgöra målet. Den har därför hänskjutit följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

”1)

Utgör den TIR-carnet som har bestyrkts av tullkontoret i destinationslandet en handling som styrker att de transporterade varorna har exporterats, vilket krävs för att transport samt tjänster med anknytning till transport som är kopplade till export av varor ska vara undantagna från mervärdesskatt i enlighet med rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, om det beaktas att systemet för denna tulltransiteringshandling har fastställts i transiteringshandboken för TIR-systemet nr TAXUD/1873/2007, som har utarbetats av Tullkodexkommitténs transiterings- och TIR-avdelning inom ramen för Europeiska kommissionen – Generaldirektoratet för skatter och tullar?

2)

Utgör artikel 153 i direktiv 2006/112 hinder för en skattepraxis enligt vilken en skattskyldig 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 tillhandahållande av tjänster för transport av exporterade varor om nämnda deklaration saknas, även om det föreligger en TIR-carnet som har bestyrkts av tullkontoret i destinationslandet?”

19.

Cartrans, den rumänska regeringen och Europeiska kommissionen har ingett skriftliga yttranden. Förhandling har inte begärts och en sådan har inte heller hållits.

Bedömning

Inledande anmärkningar

20.

Den hänskjutande domstolens frågor bygger på antagandet att Cartrans söker undantag från mervärdesskatt grundat på att det tillhandahöll tjänster som förmedlare för annans räkning enligt artikel 153 i mervärdesskattedirektivet. (12) I beslutet om hänskjutande beskrivs Cartrans som ”förmedlare av godstransporttjänster på väg”. Den hänskjutande domstolen har dock inte angett huruvida Cartrans begäran om undantag från mervärdesskatt grundar sig på att de själva tillhandahöll transport och tjänster som har samband med transport enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet eller om de enbart fungerade som förmedlare enligt artikel 153 i det

direktivet.

21.

Ordet förmedlare definieras inte i artikel 153 i mervärdesskattedirektivet. Enligt den gängse innebörden i linje med mervärdesskattedirektivets syfte är en förmedlare en person som agerar mellan två parter. (13) När det gäller vägtransporttjänster, kan detta innefatta logistikstöd för att samordna befordran av säljarens varor till köparen, liksom, men inte nödvändigtvis, även att tillhandahålla tjänster för att säkerställa den fysiska transporten av varor från avgångsorten till bestämelseorten. Transporttjänster som utförs av en förmedlare omfattas av ett specifikt undantag från beskattning om den berörda personen för sin egen eller annans räkning transporterade varor till en bestämelseort utanför Europeiska unionen, i enlighet med artikel 153 i mervärdesskattedirektivet. Utan uppgifter i beslutet om hänskjutande om Cartrans exakta roll blir det den hänskjutande domstolens uppgift att i målet verifiera om Cartrans agerade som förmedlare för någon annan eller själv transporterade de berörda varorna.

22.

I vilket fall gäller artikel 153 när den berörda skattebetalaren deltar i transaktioner som det hänvisas till bland annat i kapitel 6 i mervärdesskattedirektivet. Den relevanta bestämmelsen i kapitel 6 är artikel 146.1 e. Jag kommer därför att pröva tolkningsfrågorna mot bakgrund av den bestämmelsen.

Den första och den andra tolkningsfrågan

23.

Den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida medlemsstaterna kan införa villkor som innebär att en skattebetalare som ansöker om undantag från mervärdesskatt på den grunden att han har tillhandahållit tjänster kopplade till transport av varor för export från Europeiska unionen ska lämna in vissa specifika dokument för att bevisa att de berörda varorna faktiskt exporterats eller huruvida TIR-carneter utgör ett sådant bevis. Eftersom de två frågorna är fasetter av samma rättsfråga, kommer jag att pröva dem tillsammans.

24.

Den rumänska regeringen anser att mervärdesskattedirektivet tillåter medlemsstaterna att avvisa begäran om undantag från beskattning enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet under omständigheter som dem i målet. Cartrans och kommissionen har bestritt den uppfattningen.

25.

Jag är inte heller ense med den rumänska regeringen.

26.

Parterna är ense om två saker. För det första, eftersom artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet gäller undantag från beskattning för export från Europeiska unionen, stämmer det överens med den allmänna principen i internationell skatterätt att konsumtion av varor och tjänster ska beskattas på destinationsorten. Detta innebär att alla processer som gäller export vanligen är undantagna från beskattning. För det andra, eftersom bestämmelsen tillåter ett undantag från beskattning bör den tolkas restriktivt. (14)

27.

De undantag som anges i kapitel 6 i mervärdesskattedirektivet ("Undantag för export") är obligatoriska. När en skattebetalare kan visa tillhandahållande av transport och tjänster som har samband med transport enligt artikel 146.1 e ska därför undantaget enligt direktivet beviljas. Utan en uttrycklig bestämmelse har medlemsstaterna inget utrymme för skönsmässig bedömning att införa ytterligare materiella villkor.

28.

Domstolens rättspraxis gör klart att det ska finnas en direkt koppling mellan transporten av varor till en bestämmelseort utanför Europeiska unionen och relevanta tjänster för att undantaget enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet ska gälla. Med andra ord ska tjänsterna tillhandahållas direkt till (allt efter omständigheterna) exportören, importören eller mottagaren av varorna som det hänvisas till i den bestämmelsen. (15) Detta är frågor som den hänskjutande domstolen ska bedöma vid sin prövning av fakta och omständigheter i förevarande mål.

29.

Beslutet om hänskjutande gör klart att transport som avser export av varor enligt nationella regler är en tjänst som är undantagen från mervärdesskatt enbart om den berörda skattebetalaren kan uppvisa följande handlingar som bevis: en faktura utställd av transportföretaget, ett transportavtal som har ingåtts med mottagaren av tjänsten, specifika transporthandlingar och handlingar av vilka det framgår att de transporterade varorna exporterades (nedan kallade begärda dokument).

30.

Mitt intryck är att en nationell praxis som kräver att en skattebetalare bevisar att de transporterade varorna faktiskt exporterades inte är förenlig med EU-lagstiftningen. Artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet innehåller inget sådant krav. I stället fastställs det i artikeln att tillhandahållandet av tjänster, inklusive transport, ska vara direkt förbundet med exporten av varor.

31.

Vidare är jag ense med kommissionen om att det inte finns någon bestämmelse i mervärdesskattedirektivet som kräver att en skattebetalare ska uppvisa specifika bevis för att åtnjuta undantaget enligt artikel 146.1 e.

32.

Det tycks framgå klart av den hänskjutande domstolens beskrivning av det nationella systemet att de omtvistade nationella reglerna inför rent formella krav. Sådana krav avseende den form i vilken en skattebetalare visar att han är berättigad till undantaget kan dock inte undergräva rätten till ett undantag från mervärdesskatt enligt EU-lagstiftningen när de materiella villkoren enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda. (16)

33.

Enligt artikel 131 i mervärdesskattedirektivet gäller att undantagen från skatteplikt i bland annat artikel 146.1 e tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga unionsbestämmelser 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. När medlemsstaterna utövar den möjligheten ska de följa unionsrättens allmänna principer, särskilt

rättssäkerhets- och proportionalitetsprinciperna. (17)

34.

Rättssäkerhetsprincipen kräver att effekten av en rättslig bestämmelse ska vara klar och förutsägbar för de personer som är föremål för den. (18) I enlighet med domstolens fasta rättspraxis tillämpas principen rigoröst i fall där den berörda lagstiftningen inför skattebelastningar. (19) I det sammanhanget har domstolen klargjort att en skattebetalares skyldigheter när det gäller bevis ska regleras av uttryckliga villkor i nationell lag och de regler som fastställts för likartade transaktioner. (20)

35.

Den hänskjutande domstolen har i sitt beslut om hänskjutande angett att det i rumänsk lag inte finns något lagrum i vilket det uttryckligen stadgas vilken typ av handling(ar) som utgör bevis för att transporterade varor har exporterats. Enligt den domstolens beskrivning av de omtvistade nationella reglerna förefaller dessa vara härledda från en kombination av lagbestämmelser och administrativ praxis. Det blir den domstolens sak att bedöma om dessa regler är tillräckligt tydliga och exakta för att uppfylla kraven enligt rättssäkerhetsprincipen.

36.

När det gäller proportionaliteten har domstolen klargjort att medlemsstaterna ska använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå den målsättning som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter den aktuella unionslagstiftningens målsättningar och principer. (21) Detta innebär att nationella regler inte bör gå utöver vad som är nödvändigt för att bevara eller skydda statskassan. (22) I ett sammanhang där en skattemyndighet vägrade tillåta undantag för en EU-intern leverans på grund av att det relevanta beviset ur bokföringen företeddes sent och inte tog hänsyn till att de materiella villkoren var uppfyllda har domstolen klargjort att de nationella reglerna gick längre än vad som krävdes för att se till att uppbörden av skatten blir korrekt. (23) Enligt min mening bör det resonemanget tillämpas på omständigheterna i förevarande fall. Om en skattebetalare sålunda uppfyller de materiella villkor som fastställs i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet kan dessa villkor inte åsidosättas genom enbart formkrav i nationell rätt.

37.

Dessa nationella krav får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar principen om mervärdesskattens neutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom den relevanta EU-lagstiftningen. (24)

38.

Principen om skatteneutralitet kräver att undantag från mervärdesskatt beviljas om de materiella villkoren är uppfyllda, även om skattebetalaren inte har uppfyllt vissa formkrav. (25) Det finns bara två tillfällen då underlåtenhet att uppfylla formkrav har lett till att rätten till undantag från skatteplikt avseende mervärdesskatt förlorats. (26) Det ena är vid fall av bedrägeri. (27) Det andra är där rätten till undantaget nekas om det omtvistade regelbrottet innebär att det inte har kommit till behöriga myndigheters kännedom att vissa materiella villkor har uppfyllts. (28)

39.

Det ifrågasätts inte i det nationella målet att Cartrans tillhandahöll tjänster i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet och att dessa tjänster utfördes utanför Europeiska unionens territorium.

En nationell praxis som innebär att behöriga myndigheter inte prövar bevis för att varorna levererades till en köpare (eller mottagare) i ett tredjeland fungerar därför på ett sätt som är besläktat med ett antagande om att undantaget inte kan beviljas.

40.

Mitt intryck är att de omtvistade nationella reglerna går utöver vad som nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten, av följande skäl. För det första har den hänskjutande domstolen uppgett att begäran avslås när en skattebetalare inte kan uppvisa begärda dokument som stöd för en begäran om undantag. Det utfallet är oförenligt med principen om skatteneutralitet, eftersom mervärdesskatt inte tas ut på varornas bestämningsort utan i stället på en punkt när de är under transitering. (29) För det andra tillämpas de omtvistade nationella reglerna på ett sätt som innebär att de behöriga myndigheterna inte ens överväger om de materiella villkoren för undantag enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet faktiskt är uppfyllda om formkraven inte uppfylls. För det tredje finns det inget i beslutet om hänskjutande som tyder på att åsidosättande av formkraven nödvändigtvis leder till bedrägeri eller att brott mot de omtvistade reglerna hindrar de behöriga myndigheterna från att fastställa om de materiella villkoren var uppfyllda.

41.

Därav följer att en medlemsstat i princip inte kan vägra ett undantag från mervärdesskatt utan att pröva huruvida de materiella villkor som fastställs i tillämpliga bestämmelser i EU-lagstiftningen har uppfyllts, enbart därför att skattebetalaren inte har framlagt vissa specifika handlingar för att bevisa att varorna faktiskt exporterades.

42.

Bör TIR-carneten betraktas som ett slutligt bevis på att varorna exporterades?

43.

Här är parterna till viss del ense, genom att alla tre anser att tullkodexens export- och transiteringssystem är två skilda saker.

44.

Cartrans har hävdat att en skattebetalare som tillhandahåller transporttjänster inte bör vara skyldig att uppvisa en tulldeklaration för export som bevis för att varorna exporterades. Den person som utför transporttjänsterna har nämligen endast tillgång till bevis för transitering genom TIR-systemet. Den rumänska regeringen hänvisar till att den omständigheten att ett tullkontor har attesterat en TIR-carnet inte i sig bevisar att varorna transporterades och exporterades utanför Europeiska unionen. Kommissionen har hävdat att TIR-systemet bekräftar att varorna har transporterats till sin bestämmelseort. Mot den bakgrunden kan TIR-carneten inte ersätta den tulldeklaration om export som visar att varorna hänfördes till förfarandet för export.

45.

Det förefaller som om parterna har rätt i att det följer av tullkodexen att transiterings- och exportsystemen är två skilda saker. (30)

46.

I sitt förslag till avgörande i målet BGL gjorde generaladvokaten Léger (31) en användbar översikt över TIR-konventionen, som är en del av unionens rättsordning genom beslut 2009/477.

Som han förklarade underlättar konventionen internationell transport av gods med vägfordon: den förenklar och harmoniserar de administrativa tullformaliteter som ska tillämpas vid gränserna. Varusändningar är föremål för en enda inspektion vid avgångstullkontoret som utesluter annan undersökning under färd eller på bestämmelseorten (förutom vid misstanke om oegentlighet). En viktig faktor är att sådana varor inte är föremål för erläggande eller deposition av tullar och andra avgifter vid import och export. Under hela transporten ska varorna åtföljas av ett enhetligt transportdokument, TIR-carnet, som har utfärdats av avgångstullkontoret och som fungerar som referensdokument för att kontrollera att transporten har genomförts enligt föreskrifterna. Betalning av tullar och andra avgifter som tullmyndigheterna kan kräva av en transportör ska delvis vara garanterad av en nationell sammanslutning som har bemyndigats till detta av avtalsparternas myndigheter. Denna garanti ska i sin tur täckas av IRU och av en försäkringskoncern med säte i Schweiz. (32)

47.

TIR-carneterna trycks av IRU och utdelas av de garanterande sammanslutningarna till transportörerna, vilka använder dem för att registrera en mängd uppgifter som huvudsakligen rör de varor som befordras. Varje TIR-carnet består av en uppsättning blankettblad i två exemplar (nr 1 och 2). I början av transporten kontrollerar tullkontoret lastningen – bland annat att den stämmer överens med de varor som har deklarerats i TIR-carneten – och förseglar den därefter. Tullkontoret gör sedan en anteckning på det första bladet i TIR-carneten, som det har fått av användaren, river av exemplar nr 1, attesterar motsvarande talong och återlämnar carneten till användaren. När det genomresta territoriet lämnas kontrollerar det mellanliggande tullkontoret förseglarna, river av exemplar nr 2, attesterar motsvarande talong och återlämnar TIR-carneten till användaren. Tullkontoret översänder sedan exemplar nr 2 till avgångstullkontoret, som kontrollerar att det överensstämmer med exemplar nr 1. Om exemplar nr 2 inte har något förbehåll om TIR-operationens rättsenlighet, avslutas den enligt föreskrifterna på det genomresta territoriet. Om däremot exemplar nr 2 innehåller förbehåll eller om avgångstullkontoret inte har mottagit det, anses TIR-operationen inte ha genomförts enligt föreskrifterna på territoriet i fråga. Tullmyndigheterna på detta territorium har följaktligen rätt att kräva betalning av de tullar och andra avgifter som på grund av detta ska erläggas. Detta förfarande upprepas i varje land som passeras, utom mellan unionens medlemsstater, eftersom de utgör ett enda tullområde. (33)

48.

Denna skiss över TIR-systemets huvudfunktioner bekräftar att syftet med en attesterad TIR-carnet inte är att bevisa att varorna faktiskt exporterades. Systemet visar snarare att "TIR-carneten är en tulldeklaration för transport av varor. Den utgör ett bevis för att garanti föreligger". (34)

49.

Eftersom tullsystemet för transitering (varav TIR-transiteringar utgör en del) och tullsystemet för export är åtskilda (35) kan TIR-carneten inte liknas vid en tulldeklaration som utfärdas när varor lämnar EU-tullområdet enligt artikel 182a i tullkodexen. (36)

50.

När det gäller målet ska en skattebetalare för att åtnjuta undantaget enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet visa tillhandahållande av tjänster (inklusive transport) som är direkt förbundna med export eller import av varor.

51.

Enligt min uppfattning behöver en skattebetalare som Cartrans därför inte gå så långt som till att bevisa att varorna faktiskt exporterades. Vad skattebetalaren behöver visa är att de tillhandahållna transporttjänsterna var direkt förbundna med exporten av varor. Förfarandet för att fastställa detta faktum styrs inte av EU-regler, och det är i slutänden en fråga för de nationella myndigheterna under överinseende av nationella domstolar. Men även om TIR-carneten inte nödvändigtvis är ett avgörande bevis för export förefaller det vara en handling som faktiskt är relevant för att avgöra om transporttjänster är direkt förbundna med en export av varor som utförs av vägtransportföretaget. I frånvaro av bevis för att de varor som omfattas av TIR-carneten faktiskt inte exporterades är det mitt intryck att TIR-carneten är ett övertygande bevis som stödjer en begäran om undantag från mervärdesskatt enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet. (37)

Förslag till avgörande

52.

Mot bakgrund av ovan anförda överväganden föreslår jag att domstolen besvarar den tolkningsfråga som har ställts av Tribunalul Prahova (Rumänien) på följande sätt:

Artiklarna 146.1 e och 131 i rådets direktiv 2006/112 av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella regler som kräver uppvisande av specifika dokument för att bevisa att varor som transporterats av en skattebetalare som tillhandahåller vägtransporttjänster till en bestämmelseort utanför Europeiska unionens territorium faktiskt exporterades. Det är behöriga myndigheters ansvar att under överinseende av de nationella domstolarna pröva och bedöma bevisen i varje särskilt fall. Dessa bevis kan innefatta hänvisning till TIR-carneterna enligt beskrivningen i konventionen om internationell transport av gods upptaget i TIR-carneter, som är bifogad rådets beslut 2009/477/EG av den 28 maj 2009 och i konsoliderad form offentliggör texten till tullkonventionen om internationell transport av gods upptaget i TIR-carnet (TIR-konventionen) av den 14 november 1975, Genève, med senare ändringar, för att fastställa om de berörda varorna fysiskt lämnade Europeiska unionens territorium och om de tillhandahållna transporttjänsterna därmed var direkt förbundna med exporten av varor.

(1) Originalspråk: engelska.

(2) Direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). De relevanta transaktionerna ägde rum mellan mars 2012 och april 2014. Jag kommer därför att hänvisa till denna period som den konkreta tidpunkten. Se vidare punkt 15 nedan.

(3) Förordning 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). Förordningen ändrades flera gånger: det var lydelsen enligt rådets förordning (EG) nr 1791/2006 av den 20 november 2006 (EUT L 363, 2006, s. 1) som var i kraft vid den konkreta tidpunkten. Den aktuella versionen ingår i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen (EUT L 269, 2013, s. 1).

(4) Undantagen från den regeln är inte relevanta för detta förslag till avgörande.

(5) Förordning av den 25 juli 1978 om slutandet av tullkonventionen om internationell transport av gods upptaget i TIR-carneter (TIR-konventionen) av den 14 november 1975, Genève (EGT L 252, s. 1; svensk specialutgåva, område 7, volym, 2, s. 36).

(6) TIR-konventionen trädde i kraft när alla nödvändiga formaliteter hade uppfyllts (se artikel 2 i

förordning nr 2112/1978 och artiklarna 52 och 53 i TIR-konventionen). När det gäller Europeiska unionen är datum för denna konventions ikraftträdande registrerat i Europeiska gemenskapernas officiella tidning under titeln "Ikraftträdande av tullkonventionen av den 14 november 1975 om internationell transport av gods upptaget i TIR-carnet (TIR-konventionen)" (EGT L 31, 1983, s. 13).

(7) Beslut av den 28 maj 2009 om offentliggörande i konsoliderad form av texten till tullkonventionen om internationell transport av gods upptaget i TIR-carnet (TIR-konventionen) av den 14 november 1975, med senare ändringar (EUT L 165, 2009, s. 1).

(8) Artikel 1 a respektive o.

(9) I artikel 6 föreskrivs att varje fördragsslutande part får ge sammanslutningar tillstånd att antingen själva eller genom motsvarande sammanslutningar utfärda TIR-carneter och att uppträda såsom garanter, förutsatt att villkoren i del I i bilaga 9 är uppfyllda. Dessa innefattar: påvisad existens i minst ett år såsom etablerad sammanslutning som företräder transportsektorns intressen, påvisad god ekonomisk ställning samt organisatorisk förmåga som möjliggör för sammanslutningen att fullgöra sina åligganden enligt konventionen och påvisad kunskap hos sammanslutningens anställda om hur konventionen ska tillämpas på rätt sätt. Enligt ytterligare villkor får det inte förekomma några allvarliga eller upprepade brott mot tull- och skattelagstiftningen, ett avtal eller någon annan handling med rättslig verkan ska upprättas mellan sammanslutningen och behöriga myndigheter i den fördragsslutande part där sammanslutningen bedriver sin verksamhet och ett åtagande ska göras som bland annat bekräftar att sammanslutningen ska fullgöra de åligganden som anges i konventionen.

(10) Handbok om transitering (TIR-förfarandet) av den 1 juli 2009 TAXUD/1873/2007 – EN Slutlig offentliggjord av Europeiska kommissionens tullkodexkommitté – sektionen för transitering (TIR). Europeiska kommissionen håller på med en uppdatering av handboken om transitering. Den aktuella versionen av den 27 april 2016 (TAXUD/A2/TRA/003/2016-SV) beskrivs som ett "arbetsdokument".

(11) Jag tolkar det som att CMR-fraktsedeln är en handling som utgör ett bevis för ett avtal om varutransport på väg som upprättats på grundval av konventionen om fraktavtal vid internationell godsbefordran på väg, undertecknad i Genève den 19 maj 1956. Eftersom dessa handlingar inte utgör en del av underlaget för den hänskjutande domstolens frågor, tar jag inte upp dem vidare.

(12) Den andra tolkningsfrågan gäller rätten att "dra av" mervärdesskatt för tillhandahållande av transporttjänster, och jag tolkar detta som en hänvisning till "rätten till undantag från beskattning" av två skäl. För det första är de omtvistade bestämmelserna inte en del av det specifika mervärdesskattesystem som rör avdrag. För det andra gäller beslutet om hänskjutande uppenbart de regler som styr undantag från beskattning; reglerna för avdrag nämns inte.

(13) Dom av den 2 april 1998, EMU Tabac m.fl., C-296/95, EU:C:1998:152, punkt 30.

(14) Dom av den 29 juni 2017, L.?, C-288/16, EU:C:2017:502, punkterna 18 och 22.

(15) Dom av den 29 juni 2017, L.?, C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 23.

(16) Dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 32.

(17) Dom av den 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267), punkt 27.

(18) Dom av den 29 april 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punkt 34.

- (19) Dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 48.
- (20) Dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 38.
- (21) Dom av den 18 november 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 20.
- (22) Dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 20.
- (23) Dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29.
- (24) Dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 26.
- (25) Dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 36.
- (26) Dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 38.
- (27) Dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 39.
- (28) Dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 42.
- (29) Se punkt 37 ovan.
- (30) Se punkterna 6 och 8 ovan.
- (31) Mål C-78/01, EU:C:2003:14, punkterna 4–7.
- (32) Se punkterna 11 och 13 ovan.
- (33) Generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet BGL, C-78/01, EU:C:2003:14, punkterna 7 och 8.
- (34) Se Handbok om TIR-transitering, s. 7.
- (35) Se punkt 45 ovan.
- (36) Se punkt 9 ovan.
- (37) Dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 37, där domstolen klargjorde att klassificeringen av EU-interna leveranser och förvärv ska ske på objektiva grunder såsom att de berörda varorna har förflyttats fysiskt mellan medlemsstaterna. Det resonemanget kan tillämpas här om det anses att skattebetalaren kan visa att de berörda varorna fysiskt har lämnat Europeiska unionens territorium.