Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. SHARPSTON
fremsat den 12. juli 2018 [1]

Sag C-495/17

Cartrans Spedition Srl
mod
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploieşti - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova
Direcția Regională a Finanțelor Publice București - Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii

(anmodning om præjudiciel afgørelse fremsat af Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova, Rumænien))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 146, stk. 1, litra e), og artikel 153 – fritagelser – transportydelser knyttet til udførsel af varer – bevis for, at varerne er blevet udført fra EU's område – ordning indført ved toldkonventionen om international godstransport – TIR-carneter«

1. Med denne anmodning om en præjudiciel afgørelse ønsker Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova, Rumænien) vejledning om fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF [2]. Den forelæggende ret ønsker klarlagt, om nationale regler, som pålægger en afgiftspligtig at fremlægge bestemte dokumenter med henblik på at opnå momsfritagelse for levering af tjenesteydelser (herunder transport), når disse er direkte knyttet til udførsel af varer uden for Den Europæiske Unions område, er forenelige med momsdirektivet. Når sådanne varer befordres på grundlag af et carnet for international vejtransport i overensstemmelse med den med toldkonventionen om international godstransport indførte ordning på grundlag af TIR-carneter, ønsker den forelæggende ret oplyst, om sådanne dokumenter udgør bevis for, at de pågældende varer faktisk er blevet udført.

EU-retten

Momsdirektivet

2. Artikel 131 i afsnit IX med overskriften »Afgiftsfritagelser« bestemmer, at »[d]e 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«.

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«). De relevante transaktioner fandt sted mellem marts 2012 og april 2014, og jeg vil derfor henvise til dette tidsrum som »det relevante tidspunkt«. Jf. videre punkt 15 nedenfor.

3. Artikel 146 findes i afsnit IX, kapitel 6 (»Fritagelse ved udførsel«). Artikel 146, stk. 1, litra e), opregner blandt fritagelserne »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 […]«.

4. I medfør af artikel 153 skal medlemsstaterne »[fritage] 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 [Den Europæiske Union]«.

Toldkodeksen

5. Den ved Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92[3] indførte toldkodeks opstillede lovgivningsrammen for toldregler og -procedurer inden for EU-toldområdet. Artikel 4, nr. 16), litra b) og h), anførte henholdsvis, at ordet »toldprocedure« dækkede forsendelse og udførsel. Artikel 4, nr. 17), bestemte, at »toldangivelse« betød den handling, ved hvilken en person i behørig form og efter de foreskrevne regler tilkendegav at ville angive en vare til en bestemt toldprocedure. I overensstemmelse med artikel 59 skulle der for alle varer, som skulle henføres under en toldprocedure, indgives en angivelse til den pågældende toldprocedure. Varer, som blev angivet til bl.a. udførsel eller forsendelse, var undergivet toldtilsyn fra antagelsen af toldangivelsen og »indtil det tidspunkt, hvor de forlader [Den Europæiske Unions] toldområde eller tilintetgøres, eller indtil toldangivelsen erklæres ugyldig«.

6. Artikel 91, stk. 1, litra a) og b), bestemte henholdsvis, at der ved *proceduren for ekstern forsendelse* blev givet mulighed for forsendelse fra et sted til et andet inden for toldområdet af ikke-EU-varer og EU-varer. Når varer blev forsendt som beskrevet i artikel 91, stk. 1, på grundlag af et TIR-carnet, var det en tilladt forsendelse hvad angår artikel 91, stk. 2, litra b), forudsat at en sådan forsendelse: i) var påbegyndt eller skulle afsluttes uden for EU, ii) vedrørte forsendelse af varer, som skulle losses inden for toldområdet og transporteres sammen med varer, der skulle losses i et tredjeland, eller iii) blev foretaget fra et sted til et andet i EU gennem et tredjelands område.

7. Artikel 161 havde overskriften »Udførsel«. Artikel 161, stk. 1, bestemte, at proceduren for udførsel gav mulighed for, at en EU-vare blev ført ud af toldområdet. Artikel 161, stk. 2, bestemte, at med undtagelse af varer henført under proceduren for passiv forædling eller en forsendelsesprocedure skulle alle EU-varer, som var bestemt til udførsel, henføres under proceduren for udførsel.

8. I overensstemmelse med artikel 163, stk. 1, gav *proceduren for intern forsendelse* mulighed for, at EU-varer kunne forsendes fra et sted til et andet inden for toldområdet gennem et tredjelands område uden ændring af deres toldmæssige status. Denne form for forsendelse kunne bl.a. gennemføres på grundlag af et TIR-carnet (artikel 163, stk. 2).

9. I overensstemmelse med artikel 182a, stk. 1, skulle varer, der forlod toldområdet, være omfattet af enten en toldangivelse eller, når en sådan ikke krævedes, en summarisk angivelse[4]. I medfør af artikel 182b, stk. 1, skulle toldangivelsen, når sådanne varer blev angivet til en toldmæssig bestemmelse eller anvendelse, for hvilken der krævedes en toldangivelse, indgives til udførselstoldstedet, inden varerne blev ført ud af toldområdet. Artikel 183 bestemte, at varer, der forlod toldområdet, var underkastet toldtilsyn.

3 – Forordning af 12.10.1992 om indførsel af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1) (herefter »toldkodeksen«). Forordningen er ændret flere gange: Det var udgaven som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20.11.2006 (EUT 2006, L 363, s. 1), der var gældende på det relevante tidspunkt. Den nuværende udgave findes i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9.10.2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2013, L 269, s. 1).

4 – Undtagelserne til denne regel er ikke relevante for dette forslag til afgørelse.

TIR-konventionen

10. I regi af De Forenede Nationers Økonomiske Kommission for Europa (UNECE) blev TIR-forsendelsesordningen udviklet efter Anden Verdenskrig for at hjælpe med at revitalisere Europas økonomi efter krigen. Toldkonventionen om international godstransport på grundlag af TIR-carneter (TIR-konventionen), vedtaget i Genève den 14. november 1975, blev godkendt på vegne af det daværende Europæiske Økonomiske Fællesskab i medfør af Rådets forordning (EØF) nr. 2112/78 og finder derfor direkte anvendelse[5]. TIR-konventionen trådte i kraft for så vidt angår Den Europæiske Union den 20. juni 1983[6]. Hver EU-medlemsstat og selve Den Europæiske Union er kontraherende parter. En konsolideret udgave af konventionen blev offentliggjort i bilaget til Rådets afgørelse 2009/477/EF[7].

11. TIR-konventionens artikel 1 definerer udtrykket »TIR-transport« som transport af gods fra et afgangstoldsted til et bestemmelsestoldsted efter TIR-proceduren. »[I]ndehaver« af et TIR-carnet er 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 afgangstoldsstedet[8]. Artikel 2 bestemmer, at konventionen finder anvendelse på godstransporter, der foretages uden omladning over én eller flere grænser mellem et afgangstoldsted hos en kontraherende part og et bestemmelsestoldsted hos en anden eller den samme kontraherende part på den betingelse, at en del af rejsen mellem TIR-transportens begyndelse og ophør finder sted på landevej.

12. I medfør af artikel 3, litra b), skal transporterne være garanteret af en organisation, som er anerkendt efter bestemmelserne i artikel 6[9], og skal foretages på grundlag af et TIR-carnet. Artikel 4 bestemmer, at varer, som transporteres i henhold til TIR-proceduren, ikke belægges med ind- eller udførselstold eller -afgifter eller depositum ved gennemkørselstoldstederne.

Forsendelseshåndbogen for TIR-ordningen

13. Kommissionens forsendelseshåndbog[10] anfører, at »the TIR carnet is a customs declaration for transport of goods. It provides proof of the existence of the guarantee. TIR carnets are distributed by the International Organisation (currently the International Road Transport Union (IRU)) to national guaranteeing associations. A TIR carnet customs declaration is valid for one TIR transport only. It is taken into use in the country of departure and enables customs control in the Contracting Parties of departure, transit and destination« (jf. punkt 1.2, tredje afsnit, i del IX – TIR-proceduren).

5 – Forordning af 25.7.1978 om tiltrædelse af toldkonventionen om international godstransport på grundlag af TIR-carneter (TIR-Convention) af 14.11.1975, Genève (EFT 1978, L 252, s. 1).

6 – TIR-konventionen trådte i kraft, da alle nødvendige formaliteter var gennemført (jf. artikel 2 i forordning nr. 2112/1978 og TIR-konventionens artikel 52 og 53). Konventionens ikrafttrædelsesdato for så vidt angår Den Europæiske Union er noteret i Tidende under overskriften »Ikrafttrædelse af toldkonventionen om international godstransport på grundlag af TIR-carneter (TIR-konventionen)« (EFT 1983, L 31, s. 13).

7 – Afgørelse af 28.5.2009 om offentliggørelse i konsolideret form af teksten til toldkonventionen om international godstransport på grundlag af TIR-carneter (TIR-konventionen) af 14.11.1975, Genève, som ændret siden da (EUT 2009, L 165, s. 1).

8 – Henholdsvis artikel 1, litra a) og o).

9 – Artikel 6 bestemmer, at hver kontraherende part kan autorisere organisationer til at udstede TIR-carneter og til at optræde som kautionist, hvis betingelserne i bilag 9, første del, til konventionen er opfyldt. De omfatter: dokumentation for funktion som repræsentativ organisation for transportsektorens interesser i mindst et år, dokumentation for en forsvarlig økonomisk stilling og rådighed over midler til at indfri forpligtelserne i henhold til konventionen og dokumentation for, at dens personale har den fornødne viden til at anvende konventionen korrekt. Yderligere betingelser anfører, at der ikke må være nogen alvorlige eller gentagne overtrædelser af told- og afgiftslovgivningen, at der er indgået en skriftlig aftale eller ethvert andet retligt instrument med de kompetente myndigheder hos den kontraherende part, på hvis territorium den er etableret, og at der er givet et tilsagn, som bl.a. bekræfter, at organisationen vil overholde forpligtelserne i konventionen.

10 – Forsendelseshåndbog (TIR-proceduren) af 1.7.2009, TAXUD/1873/2007 – EN final, offentliggjort af Europa-Kommissionens toldkodeksudvalgs transit- og TIR-gruppe. Europa-Kommissionen er ved at opdatere forsendelseshåndbogen. Den nuværende udgave af 27.4.2016 (TAXUD/A2/TRA/003/2016-DA) beskrives derfor som et »arbejdsdokument«.

National ret

14. Den forelæggende ret har i forelæggelsesafgørelsen anført, at i henhold til national ret er transportydelser, som er direkte forbundet med udførsel af varer, momsfritaget. Retten har angivet, at i overensstemmelse med de gældende regler på det relevante tidspunkt var transportydelser kun momsfritaget, hvis den afgiftspligtige kunne bevise, at de transporterede varer faktisk var blevet udført, ved at fremlægge følgende dokumenter til støtte for anmodningen om fritagelse: en faktura udstedt af transportøren, en kontrakt om transport indgået med modtageren af ydelsen, specifikke transportdokumenter og dokumenter, som angiver, at de transporterede varer var blevet udført.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

15. Cartrans Spedition SRL (herefter »Cartrans«), som er en formidler af godstransport på vej med hovedkontor i Rumænien, leverede tjenesteydelser i forbindelse med godstransport tre gange i Tyrkiet i tidsrummet fra marts til maj 2012, to gange i Georgien i august 2012, en gang i Irak i februar 2013 og en gang i Ukraine i april 2014. Den 13. august 2014 udstedte de kompetente rumænske myndigheder en rapport om afgiftskontrol og en meddelelse om afgiftsansættelse, hvorefter Cartrans skulle betale 16 203 rumænske lei (RON) (ca. 3 650 EUR).

16. De kompetente myndigheder anførte, at Cartrans ikke havde godtgjort, at de transporterede varer faktisk var blevet udført, idet Cartrans ikke havde fremlagt nogen af de følgende dokumenter: en kontrakt om transport indgået med modtageren af ydelsen, specifikke transportdokumenter og dokumenter, som angiver, at de transporterede varer var blevet udført i overensstemmelse med de nationale regler. Cartrans havde blot godtgjort, at selskabet havde leveret visse transportydelser i udlandet til eksportører.

17. Cartrans anfægtede ansættelsen. Selskabet fremlagde til støtte for anmodningen om momsfritagelse TIR-carneter og CMR-fragtbreve stemplet af toldstederne i de lande, hvortil Cartrans havde transporteret de pågældende varer til udførsel, for hver af de syv fakturaer, der var genstand for momsansættelse[11]. Cartrans anførte, at TIR-carneterne indeholdt henvisninger til både de transporterede varer og attester fra toldmyndighederne vedrørende udførslen af varerne til de respektive lande, og at TIR-carnetet derfor åbenlyst havde bevisværdi, eftersom det udgjorde det dokument, som attesterer gennemførelsen af en toldforsendelse fra et afgangstoldsted til et bestemmelsestoldsted.

18. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det er nødvendigt at fortolke momsdirektivets bestemmelser om fritagelser for udførsel og for formidleres levering af tjenesteydelser for at afgøre hovedsagen. Retten har derfor forelagt 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 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, henset til ordningen for dette toldforsendelsesdokument, der er fastsat i Forsendelseshåndbogen for TIR-ordningen nr. TAXUD/1873/2007 udarbejdet af Toldkodeksudvalgets transit- og TIR-gruppe inden for rammerne af Europa-Kommissionen – Generaldirektoratet for beskatning og toldunion?

11 – Som jeg forstår det, er CMR-fragtbrevet et dokument, som udgør bevis for en kontrakt om godsbefordring ad landevej på grundlag af konventionen om fragtaftaler ved international godsbefordring ad landevej undertegnet i Genève den 19.5.1956. Da disse dokumenter ikke er en del af den forelæggende rets spørgsmål, vil jeg ikke sige yderligere herom.

2) Er artikel 153 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem 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?«

19. Cartrans, den rumænske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Der er ikke afholdt retsmøde, da ingen har anmodet herom.

Bedømmelse

Indledende bemærkninger

20. Den forelæggende rets spørgsmål er fremsat under den forudsætning, at Cartrans har anmodet om momsfritagelse på det grundlag, at selskabet som formidler leverede tjenesteydelser på vegne af en anden person i henhold til momsdirektivets artikel 153[12]. Forelæggelsesafgørelsen beskriver Cartrans som »formidler af godstransport på vej«. Den forelæggende ret har dog ikke anført, om Cartrans' anmodning om momsfritagelse bygger på, at selskabet selv leverede transport og hertil knyttede transaktioner i henhold til momsdirektiverts artikel 146, stk. 1, litra e), eller om det blot handlede som formidler i henhold til direktivets artikel 153.

21. Ordet »formidler« er ikke defineret i momsdirektivets artikel 153. Den almindelige betydning fortolket i overensstemmelse med momsdirektivets formål antyder, at en formidler er en person, som handler mellem parter[13]. I sammenhæng med vejtransportydelser kan ordet omfatte ydelse af logistikbistand for at koordinere forsendelsen af sælgerens varer til køberen og, men ikke nødvendigvis også, ydelse af tjenesteydelser for at sikre den fysiske transport af varer fra afgangsstedet til bestemmelsesstedet. En formidlers levering af transportydelser drager fordel af en specifik momsfritagelse, når den pågældende person transporterede varer til et bestemmelsessted uden for Den Europæiske Union ved eller på vegne af en anden i henhold til momsdirektivets artikel 153. Når forelæggelsesafgørelsen ikke indeholder nogen oplysninger om Cartrans' nøjagtige rolle, påhviler det den forelæggende ret i hovedsagen at efterprøve, om Cartrans handlede som formidler på vegne af en anden person, eller om selskabet selv transporterede de pågældende varer.

22. Under alle omstændigheder finder artikel 153 anvendelse, når den pågældende afgiftspligtige deltager i de transaktioner, der er henvist til i bl.a. momsdirektivets kapitel 6. Her er den relevante bestemmelse i kapitel 6 artikel 146, stk. 1, litra e). Jeg vil derfor behandle de præjudicielle spørgsmål i lyset af denne bestemmelse.

Det første og det andet spørgsmål

23. Den forelæggende ret ønsker afklaret, om medlemsstaterne, under omstændigheder, hvor en afgiftspligtig ønsker at drage fordel af en momsfritagelse på grundlag af, at den pågældende har leveret tjenesteydelser knyttet til transport af varer til udførsel fra Den Europæiske Union, kan indføre betingelser, hvorefter den afgiftspligtige skal fremlægge visse specifikke dokumenter for at bevise, at de pågældende varer faktisk er blevet udført, eller om TIR-carneterne udgør et sådant bevis. Da de to præjudicielle spørgsmål er facetter af samme problemstilling, vil jeg behandle dem samlet.

12 – Det andet præjudicielle spørgsmål er formuleret som omhandlende retten »til at fradrage« moms af transportydelser, og som jeg forstår det, henviser det til »retten til momsfritagelse« af to grunde. For det første er de omtvistede bestemmelser ikke en del af den specifikke momsordning for fradrag. For det andet vedrører forelæggelsesafgørelsen åbenlyst de regler, der regulerer momsfritagelse: reglerne om fradrag nævnes ikke.

13 – Dom af 2.4.1998, EMU Tabac m.fl. (C-296/95, EU:C:1998:152, præmis 30).

24. Den rumænske regering er af den opfattelse, at momsdirektivet giver medlemsstaterne mulighed for at nægte at indrømme momsfritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede. Cartrans og Kommissionen har bestridt dette synspunkt.

25. Jeg er også uenig med den rumænske regering.

26. Parterne er enige om to punkter. For det første og for så vidt som det er åbenlyst, at momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), vedrører momsfritagelse for udførsler fra Den Europæiske Union, er det i overensstemmelse med det almene princip i den internationale afgiftsret, at afgift skal pålægges forbrug af varer og tjenesteydelser på bestemmelsesstedet. Alle transaktioner vedrørende udførsel er dermed generelt momsfritaget. For det andet giver bestemmelsen mulighed for momsfritagelse, hvorfor den skal fortolkes indskrænkende [14].

27. Fritagelserne i momsdirektivets artikel 6 (»Fritagelse ved udførsel«) er obligatoriske. Når en afgiftspligtig kan godtgøre leveringen af transport og hertil knyttede transaktioner i den i artikel 146, stk. 1, litra e), omhandlede forstand, skal fritagelsen dermed indrømmes. Når der ikke er en udtrykkelig bestemmelse herom, har medlemsstaterne ikke en skønsmæssig beføjelse til at indføre yderligere materielle betingelser.

28. Det fremgår af Domstolens praksis, at der skal være en direkte tilknytning mellem transporten af varerne til et bestemmelsessted uden for Den Europæiske Union og de relevante tjenesteydelser for, at fritagelsen i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), finder anvendelse. Med andre ord skal tjenesteydelserne leveres direkte til (alt efter den konkrete sag) eksportøren, importøren eller modtageren af de af bestemmelsen omhandlede varer [15]. Det påhviler den forelæggende ret at foretage en bedømmelse af den verserende sags kendsgerninger og faktiske omstændigheder.

29. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at i henhold til nationale regler udgør transport i forbindelse med udførsel af varer en tjenesteydelse, der kun er momsfritaget, hvis den pågældende afgiftspligtige kan fremlægge de følgende dokumenter som bevis: en faktura udstedt af transportøren, en kontrakt om transport indgået med modtageren af ydelsen, specifikke transportdokumenter og dokumenter, som angiver, at de transporterede varer er blevet udført (herefter »de krævede dokumenter«).

30. Det forekommer mig, at en national praksis, som pålægger den afgiftspligtige at bevise, at de transporterede varer faktisk er blevet udført, ikke er forenelig med EU-retten. Momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), indeholder ikke et sådant krav. Bestemmelsen opstiller snarere den betingelse, at leveringen af tjenesteydelser, herunder transport, skal være *knyttet* direkte til udførslen af varer.

31. Endvidere er jeg enig med Kommissionen i, at der ikke er nogen bestemmelse i momsdirektivet, som opstiller en betingelse om, at en afgiftspligtig skal fremlægge særlige beviser for at drage fordel af fritagelsen i artikel 146, stk. 1, litra e).

32. Det synes klart at fremgå af den forelæggende rets beskrivelse af den nationale ordning, at de omtvistede nationale regler indfører rent formelle krav. Sådanne krav til den måde, hvorpå en afgiftspligtig godtgør berettigelse til fritagelsen, kan imidlertid ikke underminere en ret til momsfritagelse i henhold til EU-retten, når de materielle betingelser for anvendelse af momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), er opfyldt [16].

14 – Dom af 29.6.2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, præmis 18 og 22).

15 – Dom af 29.6.2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, præmis 23).

16 – Dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 32).

33. I medfør af momsdirektivets artikel 131 finder fritagelserne i bl.a. artikel 146, stk. 1, litra e), anvendelse med forbehold af andre EU-retlige bestemmelser 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. Medlemsstaterne skal ved udøvelsen af denne skønsbeføjelse overholde de generelle retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, navnlig retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet [17].

34. Retssikkerhedsprincippet kræver, at en bestemmelses retsvirkninger skal være klare og forudsigelige for de personer, der er underlagt den [18]. I overensstemmelse med Domstolens faste praksis gælder princippet med særlig styrke i tilfælde, hvor den pågældende lovgivning indfører afgiftsbyrder [19]. I denne sammenhæng har Domstolen udtalt, at de forpligtelser, der påhviler en afgiftspligtig person for så vidt angår beviser, skal fastlægges på grundlag af de betingelser, der er udtrykkeligt fastsat i national ret, og den sædvanlige praksis for lignende transaktioner [20].

35. Den forelæggende ret har i forelæggelsesafgørelsen anført, at rumænsk ret ikke indeholder noget retsgrundlag, som udtrykkeligt fastsætter de former for dokumenter, der udgør bevis for, at de transporterede varer er blevet udført. Ud fra rettens beskrivelse forekommer de omtvistede nationale regler at være afledt af en kombination af bestemmelser i lovgivningen og administrativ praksis. Det påhviler retten at bedømme, om disse regler er tilstrækkeligt klare og præcise til at opfylde det almene retssikkerhedsprincip.

36. Hvad angår proportionaliteten har Domstolen fundet, at medlemsstaterne skal anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – indebærer det mindste indgreb i de i den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper [21]. De nationale regler bør dermed ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt af hensyn til at beskytte og sikre de offentlige midler [22]. I en sammenhæng, hvor en afgiftsmyndighed afviste at indrømme momsfritagelse for en intra-EU levering, fordi det relevante regnskabsmæssige bevis blev fremlagt for sent, og ikke tog hensyn til, at de materielle betingelser var opfyldt, har Domstolen udtalt, at de nationale regler gik ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt ansættelse og opkrævning af afgiften [23]. Efter min opfattelse bør denne begrundelse finde anvendelse på omstændighederne i denne sag. Hvis en afgiftspligtig opfylder de materielle betingelser i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), kan disse betingelser dermed ikke erstattes af rent formelle krav i national ret.

37. Disse nationale krav kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved den pågældende EU-lovgivning [24].

17 – Dom af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 27).

18 – Dom af 29.4.2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, præmis 34).

19 – Dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 48).

20 – Dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 38).

21 – Dom af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 36).

22 – Dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 20).

23 – Dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 29).

24 – Dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 26).

38. Princippet om afgiftsmæssig neutralitet kræver, at der skal indrømmes momsfritagelse, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om den afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser [25]. Der er kun to tilfælde, hvor den manglende overholdelse af formelle krav kan medføre, at retten til momsfritagelse fortabes [26]. Den ene er svig [27]. Den anden er, når fritagelsen nægtes, hvis en overtrædelse af de omtvistede regler har gjort det udelukket at fremlægge bevis for, at visse materielle betingelser er opfyldt, for den kompetente myndighed [28].

39. Det er ubestridt i hovedsagen, at Cartrans leverede tjenesteydelser i den i momsdirektivet omhandlede forstand, og at disse tjenesteydelser blev levereret uden for Den Europæiske Unions område. Under sådanne omstændigheder fungerer en national praksis, som indebærer, at de kompetente myndigheder ikke vil undersøge beviser, som angiver, at de omhandlede varer blev leveret til en køber (eller modtager) i et tredjeland, på en måde, der svarer til en formodning om, at fritagelsen ikke kan indrømmes.

40. Det forekommer mig, at de omtvistede nationale regler går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre den korrekte opkrævning af moms af de følgende grunde. For det første har den forelæggende ret anført, at når en afgiftspligtig ikke kan fremlægge de krævede dokumenter til støtte for et krav om fritagelse, bliver kravet afvist. Dette udfald er uforeneligt med princippet om afgiftsmæssig neutralitet, for så vidt som der ikke bliver pålagt moms på varernes bestemmelsessted, men i stedet på et tidspunkt, hvor de er under forsendelse [29]. For det andet anvendes de omtvistede nationale regler på en måde, som indebærer, at de kompetente myndigheder end ikke overvejer, om de materielle betingelser for fritagelse på grundlag af momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), *faktisk er opfyldt*, hvis de formelle krav ikke er opfyldt. For det tredje er der intet i forelæggelsesafgørelsen, som tyder på, at en manglende opfyldelse af de formelle krav nødvendigvis indebærer svig, eller at en overtrædelse af de omtvistede regler medfører, at de kompetente myndigheder ikke kan fastslå, om de materielle betingelser er opfyldt.

41. Det følger heraf, at en medlemsstats myndigheder ikke af princip kan afvise at indrømme en momsfritagelse uden at undersøge, om de materielle betingelser i de gældende EU-retlige bestemmelser er blevet opfyldt, blot fordi den pågældende afgiftspligtige ikke har fremlagt visse specifikke dokumenter som bevis for, at de omtvistede varer faktisk er blevet udført.

42. Bør TIR-carnetet anses for et afgørende bevis for, at de pågældende varer er blevet udført?

43. Der er her en vis enighed mellem procesdeltagerne, idet de alle tre er af den opfattelse, at udførsels- og forsendelsesordningerne er særskilte ordninger i henhold til toldkodeksen.

44. Cartrans har argumenteret for, at en afgiftspligtig, som leverer transportydelser, ikke bør pålægges at fremlægge en udførselsangivelse som bevis for, at de pågældende varer er blevet udført. Dette skyldes, at den person, der leverer transportydelser, kun vil have adgang til bevis for forsendelsen i medfør af TIR-ordningen. Den rumænske regering har gjort gældende, at det forhold, at et toldsted har attesteret et TIR-carnet, ikke i sig selv beviser, at de pågældende varer er blevet transporteret og udført fra Den Europæiske Union. Kommissionen har anført, at TIR-ordningen bekræfter, at varerne er blevet transporteret til deres bestemmelsessted. På denne baggrund kan TIR-carnetet ikke erstatte toldudførselsangivelsen, som viser, at de pågældende varer er blevet henført under udførselsordningen.

25 – Dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 36).
26 – Dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 38).
27 – Dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 39).
28 – Dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 42).
29 – Jf. punkt 37 ovenfor.

45. Det forekommer mig, at procesdeltagerne gør ret i at bemærke, at det følger af toldkodeksen, at forsendelses- og udførelsesordningen er særskilte ordninger [30].

46. Generaladvokat Léger opstillede i sit forslag til afgørelse i BGL-sagen [31] et nyttigt overblik over TIR-konventionen, som er en del af EU's retsorden i medfør af afgørelse 2009/477. Som han forklarede, letter konventionen den internationale godstransport med lastvogne: Den forenkler og harmoniserer de administrative toldformaliteter, der skal foretages ved grænseovergang. Vareforsendelser skal alene underkastes en undersøgelse på afgangstoldstedet og ikke på gennemkørselstoldsteder eller bestemmelsestoldstedet (medmindre der er mistanke om uregelmæssigheder). Et væsentligt kendetegn er, at varerne ikke skal belægges med ind- eller udførselstold eller -afgifter eller depositum herfor. De transporterede varer skal under hele transporten være ledsaget af et standardforsendelsesdokument, TIR-carnetet, der er udstedt af afgangstoldstedet, og som tjener som reference ved kontrollen med transportens forskriftsmæssighed. Betalingen af told og afgifter, som toldmyndighederne kan kræve af transportvirksomheden, skal være delvist garanteret af en national organisation, der er godkendt hertil af de kontraherende parters myndigheder. Denne garanti er i sig selv dækket af den internationale vejtransportorganisation (IRU) og en pool af schweiziske forsikringsselskaber [32].

47. TIR-carneterne trykkes af IRU og distribueres af de garanterende organisationer til transportvirksomhederne, der heri skal angive en række oplysninger, navnlig vedrørende de transporterede varer. Hvert TIR-carnet består af et sæt blade i to eksemplarer (nr. 1 og 2). Ved transportens begyndelse undersøger afgangstoldstedet lasten – navnlig dens overensstemmelse med de varer, der er afgivet erklæring om i TIR-carnetet – hvorefter lasten forsegles. Herefter forsynes det første blad i det TIR-carnet, som brugeren har overgivet til toldstedet, med noter, idet toldstedet fjerner eksemplar nr. 1, påtegner det tilsvarende stamblad og tilbagegiver carnetet til brugeren. Når transporten forlader det krydsede territorium, undersøger gennemkørselstoldstedet forseglingens stand, fjerner eksemplar nr. 2, påtegner det tilsvarende stamblad og tilbagegiver TIR-carnetet til brugeren. Toldstedet videresender derefter eksemplar nr. 2 til afgangstoldstedet, der undersøger dets overensstemmelse med eksemplar nr. 1. Såfremt eksemplar nr. 2 ikke indeholder noget forbehold vedrørende TIR-transportens forskriftsmæssighed, er transporten forskriftsmæssigt afsluttet for så vidt angår det krydsede territorium. Hvis eksemplar nr. 2 derimod indeholder forbehold, eller hvis det ikke er modtaget hos afgangstoldstedet, anses TIR-transporten for uretmæssig for så vidt angår det pågældende territorium. Toldmyndighederne på dette territorium er i så fald berettiget til at kræve betaling af told og afgifter, der således er forfaldne. Denne proces gentager sig på hvert af de krydsede landes territorium, dog ikke mellem Den Europæiske Unions medlemsstater, idet de udgør ét enhedstoldområde [33].

48. Denne opregning af TIR-ordningens væsentligste kendetegn bekræfter, at formålet med et attesteret TIR-carnet ikke er at bevise, at de pågældende varer faktisk er blevet udført. Ordningen godtgør snarere, at »TIR-carnetet er en toldangivelse for transport af varer. Det beviser, at der er stillet en sikkerhed« [34].

49. Da toldordningen for forsendelse (hvoraf TIR-transporter udgør en del) og udførsel er særskilte ordninger [35], kan TIR-carnetet ikke sidestilles med en toldangivelse, der udstedes, når varer forlader EU-toldområdet, således som fastsat i toldkodeksens artikel 182a [36].

30 – Jf. punkt 6-8 ovenfor.

31 – C-78/01, EU:C:2003:14, punkt 4-7.

32 – Jf. punkt 11 og 13 ovenfor.

33 – Generaladvokat Légers forslag til afgørelse BGL (C-78/01, EU:C:2003:14, punkt 7 og 8).

34 – Jf. TIR-forsendelseshåndbogen, s. 7.

35 – Jf. punkt 45 ovenfor.

36 – Jf. punkt 9 ovenfor.

50. Hvad angår hovedsagen skal en afgiftspligtig for at drage fordel af den fritagelse, der indrømmes i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), godtgøre *leveringen af tjenesteydelser* (herunder transport), som *er direkte knyttet til udførslen eller indførslen af varer*.

51. Efter min opfattelse skal en afgiftspligtig, såsom Cartrans, derfor ikke gå så vidt som til at bevise, at de pågældende varer faktisk er blevet udført. Selskabet skal godtgøre, at de leverede transportydelser er *direkte knyttet* til udførslen af varer. Proceduren for fastslåelse af denne kendsgerning reguleres ikke af EU-retlige regler og er i sidste ende en sag for de nationale myndigheder under de nationale retters tilsyn. Når dette er sagt, forekommer det mig, at selv om TIR-carnetet ikke nødvendigvis er et afgørende bevis for udførsel, så er det et dokument, som faktisk er relevant ved bedømmelsen af, om de leverede transportydelser er direkte knyttet til udførslen af varer transporteret af den pågældende vognmand. Hvis der ikke er beviser, som antyder, at de af TIR-carnetet omfattede varer faktisk *ikke* er blevet udført, forekommer det mig at udgøre et solidt bevis til støtte for et krav om momsfritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e) [37].

Forslag til afgørelse

52. På baggrund af ovenstående betragtninger er jeg af den opfattelse, at Domstolen bør besvare de af Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova, Rumænien) forelagte spørgsmål således:

»Artikel 146, stk. 1, litra e), og artikel 131 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de er til hinder for nationale regler, som kræver fremlæggelse af specifikke dokumenter for at bevise, at varer, som en afgiftspligtig, der leverer vejtransporttjenester, har transporteret til et bestemmelsessted uden for Den Europæiske Unions område, faktisk er blevet udført. Det påhviler de kompetente myndigheder under de nationale retters tilsyn at undersøge og bedømme beviserne i enhver konkret sag. Beviserne kan omfatte henvisning til TIR-carneterne som beskrevet i konventionen om international godstransport på grundlag af TIR-carneter, der er bilagt Rådets afgørelse 2009/477/EF af 28. maj 2009 om offentliggørelse i konsolideret form af teksten til toldkonventionen om international godstransport på grundlag af TIR-carneter (TIR-konventionen) af 14. november 1975, Genève, som ændret siden da, for at fastslå, om de pågældende varer fysisk forlod Den Europæiske Unions område, og om de leverede transportydelser dermed var direkte knyttet til udførslen af varer.«

37 – Dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 37), hvori Domstolen fandt, at klassifikationen af intra-EU leveringer bør foretages på grundlag af objektive forhold, såsom den fysiske transport af de pågældende varer mellem medlemsstater. Denne begrundelse kan anvendes her, for så vidt som den afgiftspligtige kan godtgøre, at de pågældende varer fysisk forlod Den Europæiske Unions område.