



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
ELEANOR SHARPSTON
od 12. srpnja 2018.¹

Predmet C-495/17

**Cartrans Spedition Srl
protiv**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești - Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Prahova**

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunalul Prahova (Okružni sud u Prahovi, Rumunjska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 146. stavak 1. točka (e) i članak 153. – Izuzeća – Usluge prijevoza u vezi s izvozom robe – Dokaz izvoza robe izvan područja Unije – Sustav uspostavljen Carinskom konvencijom o međunarodnom prijevozu robe – Karneti TIR”

1. Ovim zahtjevom za prethodnu odluku Tribunalul Prahova (Okružni sud u Prahovi, Rumunjska) traži pojašnjenje o tumačenju Direktive Vijeća 2006/112/EZ². Sud koji je uputio zahtjev pita jesu li nacionalni propisi – kojima se od poreznog obveznika traži da podnese posebne dokumente kako bi imao pravo na izuzeće od PDV-a na isporuku usluga (uključujući prijevoz) kad su te usluge izravno povezane s izvozom robe izvan područja Europske unije – spojivi s Direktivom o PDV-u. U slučajevima u kojima se takva roba prevozi uz primjenu karneta međunarodnog prijevoza robe u skladu sa sustavom uvedenim Carinskom konvencijom o međunarodnom prijevozu robe uz primjenu karneta TIR, sud koji je uputio zahtjev pita čine li ti dokumenti dokaz kojim se potvrđuje da je predmetna roba stvarno izvezena.

Pravni okvir Unije

Direktiva o PDV-u

2. Članak 131. nalazi se u glavi IX. pod naslovom „Izuzeća” i u njemu se navodi da se „izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju [...] bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe”.

¹ Izvorni jezik: engleski

² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). Budući da su se relevantne transakcije obavljale između ožujka 2012. i travnja 2014., referirat ću se na to razdoblje kao na „predmetno razdoblje”. Vidjeti točku 15. ovog mišljenja.

3. Članak 146. nalazi se u glavi IX. poglavlju 6. („Izuzeća po izvozu”). Članak 146. stavak 1. točka (e) među tim izuzećima navodi „isporuku usluga, uključujući prijevoz i sporedne transakcije ali isključujući isporuku usluga izuzetih u skladu s člancima 132. i 135., kada su one izravno povezane s izvozom ili uvozom robe”.

4. U skladu s člankom 153., „države članice dužne su izuzeti isporuku usluga koje obavljaju posrednici koji djeluju u ime i za račun druge osobe, kada sudjeluju u transakcijama iz poglavlja 6., 7. i 8. ili transakcija koje se provode izvan [Europske unije]”.

Carinski zakonik

5. Carinskim zakonikom uvedenim Uredbom Vijeća (EEZ) br. 2913/92³ uspostavljen je pravni okvir za carinske propise i postupke na carinskom području Unije. U članku 4. stavku 16. točkama (b) i (h) bilo je navedeno da pojam „carinski postupak” obuhvaća provoz i izvoz. U skladu s člankom 4. stavkom 17., „carinska deklaracija” značila je radnju kojom osoba u propisanome obliku i na propisan način zahtijeva stavljanje robe u neki carinski postupak. U skladu s člankom 59., za svu robu koja se stavlja u carinski postupak podnosila se deklaracija za taj carinski postupak. Roba Zajednice deklarirana za izvoz, postupak vanjske proizvodnje, proвозni postupak ili postupak carinskog skladištenja podlijezala je carinskom nadzoru od trenutka prihvaćanja carinske deklaracije „do trenutka napuštanja carinskog područja Zajednice, ili uništenja, ili poništenja carinske deklaracije”.

6. Članak 91. stavak 1. u točkama (a) i (b) navodio je da *postupak vanjskog provoza* dopušta kretanje robe od jednog do drugog mjesta unutar carinskog područja Zajednice za robu koja nije roba Zajednice i za onu koja jest. Gdje se roba kretala uz primjenu karneta TIR kao što je opisano u članku 91. stavku 1., radilo se o dopuštenom kretanju za svrhe članka 91. stavka 2. točke (b) pod uvjetom da to kretanje: (i) započinje ili će se završiti izvan Zajednice; (ii) odnosi se na pošiljke robe koje se moraju istovariti u carinskom području Zajednice i koje su dovezene s robom koja se treba istovariti u trećoj zemlji; ili (iii) odvija se između dvije točke u Zajednici preko državnog područja neke treće zemlje.

7. Članak 161. bio je naslovljen „Izvoz”. Članak 161. stavak 1. propisivao je da se u postupku izvoza odobrava iznošenje robe Zajednice iz carinskog područja Zajednice. Članak 161. stavak 2. navodio je da se izuzev robe stavljene u postupak vanjske proizvodnje ili u postupak provoza, sva roba Zajednice namijenjena izvozu stavlja u postupak izvoza.

8. U skladu s člankom 163. stavkom 1., *postupak unutarnjeg provoza* omogućavao je kretanje robe Zajednice od jednog mjesta do drugog unutar carinskog područja Zajednice prijelazom preko državnog područja treće zemlje bez ikakve promjene njezinog carinskog statusa. Kretanje takvog tipa moglo se, među ostalim, odvijati pod pokrićem karneta TIR (članak 163. stavak 2.)

9. U skladu s člankom 182.a stavkom 1., za robu koja napušta carinsko područje Zajednice morala je biti podnesena carinska deklaracija ili, u slučajevima u kojima se ta deklaracija nije tražila, skraćena deklaracija⁴. U skladu s člankom 182.b stavkom 1., u slučajevima u kojima je roba stavljena u gospodarski carinski postupak za koji se traži podnošenje carinske deklaracije, svaka je takva deklaracija morala biti podnesena izvoznj carinarnici, prije nego što je predmetna roba napustila carinsko područje. Članak 183. propisivao je da roba koja napušta carinsko područje podliježe carinskom nadzoru.

3 Uredba Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 1992., L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.; u daljnjem tekstu: Carinski zakonik). Ta je uredba izmijenjena nekoliko puta: u predmetnom razdoblju na snazi je bila verzija izmijenjena Uredbom Vijeća (EZ) br. 1791/2006 od 20. studenoga 2006. (SL 2006., L 363, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 1., str. 187.). Trenutačna verzija sadržana je u Uredbi (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL 2013., L 269, str. 1.).

4 Iznimke od tog pravila nisu relevantne za svrhe ovog mišljenja.

TIR Konvencija

10. Pod pokroviteljstvom Gospodarske komisije Ujedinjenih naroda za Europu (UNECE), tranzitni sustav TIR razvio se nakon Drugog svjetskog rata s ciljem pomaganja pri revitalizaciji gospodarstava u poslijeratnoj Europi. Carinska konvencija o međunarodnom prijevozu robe uz primjenu karneta TIR (Konvencija TIR) sklopljena u Ženevi 14. studenoga 1975. odobrena je u ime tadašnje Europske ekonomske zajednice na temelju Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2112/78 i stoga ima neposrednu primjenu⁵. Konvencija TIR stupila je na snagu u današnjoj Europskoj uniji 20. lipnja 1983.⁶ Sve države članice Europske unije i sama Europska unija ugovorne su stranke. Konsolidirana verzija teksta te konvencije objavljena je u Prilogu Odluci Vijeća 2009/477/EZ⁷.

11. Članak 1. Konvencije TIR definira pojam „prijevoz TIR” kao prijevoz robe od polazne carinarnice do odredišne carinarnice u postupku koji se naziva „postupak TIR”. „Nositelj” karneta TIR je osoba kojoj je karnet TIR izdan u skladu s odgovarajućim odredbama Konvencije i u čiju je korist sastavljena carinska deklaracija u obliku karneta TIR kojim se izražava namjera stavljanja robe u postupak TIR u polaznoj carinarnici⁸. Članak 2. navodi da se ta konvencija primjenjuje na prijevoz robe bez međupretovara u cestovnim vozilima, skupovima vozila ili kontejnerima preko jedne ili više državnih granica između polazne carinarnice jedne ugovorne strane i odredišne carinarnice neke druge ili iste ugovorne strane, pod uvjetom da se jedan dio vožnje između početka i kraja prijevoza TIR odvija cestom.

12. U skladu s člankom 3. stavkom (b) prijevoz moraju jamčiti udruge koje su ovlaštene u skladu s odredbama članka 6.⁹ te se mora obavljati uz primjenu karneta TIR. Članak 4. propisuje da roba koja se prevozi u postupku TIR ne podliježe plaćanju pologa uvoznih ili izvoznih carina i poreza u usputnim carinarnicama.

Priručnik o provožu TIR

13. Komisijin priručnik o provožu¹⁰ navodi da je „karnet TIR carinska deklaracija za prijevoz robe. Njime se dokazuje postojanje jamstva. Karnete TIR izdaje međunarodna organizacija (trenutno Međunarodna unija cestovnih prijevoznika) nacionalnim jamstvenim udrugama. Carinska deklaracija u obliku karneta TIR vrijedi samo za jedan prijevoz TIR. Primjenjuje se u zemlji polazišta i omogućuje carinsku kontrolu u ugovornim strankama polazišta, provoza i odredišta” (vidjeti treći podstavak stavka 1.2 u Dijelu IX. – Postupak TIR).

5 Uredba Vijeća od 25. srpnja 1978. o sklapanju Carinske konvencije o međunarodnom prijevozu robe uz primjenu karneta TIR (Konvencija TIR) od 14. studenoga 1975. godine iz Ženeve (SL 1978., L 252, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 5., str. 22.)

6 Konvencija TIR stupila je na snagu kad su ispunjene sve potrebne formalnosti (vidjeti članak 2. Uredbe br. 2112/1978 i članke 52. i 53. Konvencije TIR). Datum stupanja na snagu te Konvencije u odnosu na Europsku uniju zabilježen je u Službenom listu pod nazivom „Stupanje na snagu Carinske konvencije o međunarodnom prijevozu robe uz primjenu karneta TIR (Konvencija TIR)” (SL 1983., L 31, str. 13.).

7 Odluka Vijeća od 28. svibnja 2009. kojom se u pročišćenom obliku objavljuje tekst Carinske konvencije o međunarodnom prijevozu robe uz primjenu karneta TIR (Konvencija TIR) od 14. studenoga 1975. kako je od tada izmijenjena (SL 2009., L 165, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 166.).

8 Članak 1. stavci (a) i (o)

9 Člankom 6. propisano je da, pridržavajući se uvjeta iz Dijela I. Priloga 9. Konvenciji, svaka ugovorna strana može ovlastiti udruge da karnete TIR izdaju izravno ili putem odgovarajućih udruga, te da budu jamci. Ti su uvjeti sljedeći: dokaz da je osnovana udruga najmanje jednu godinu predstavljala interese prijevoznoga sektora, dokaz o zdravom financijskom položaju i postojanju logističkih sredstava za ispunjavanje obveza u okviru Konvencije i dokaz da je zaposleno osoblje osposobljeno za ispravnu primjenu Konvencije. Daljnjim uvjetima traži se nepostojanje teških ili ponavljajućih kršenja carinskoga ili poreznoga zakonodavstva; traži se postojanje pisanoga sporazuma ili bilo kojega drugog pravnog instrumenta između udruge i nadležnih tijela ugovorne stranke na čijem je području osnovana; i izjava kojom ta udruga, među ostalim, potvrđuje da će ispunjavati obveze navedene u Konvenciji.

10 Priručnik o provožu (Postupak TIR) od 1. srpnja 2009. TAXUD/1873/2007 – EN Final koji je objavio Odbor za carinski zakonik Europske komisije – Odbor za provoz (TIR). Europska komisija trenutačno provodi postupak ažuriranja Priručnika o provožu. Stoga je trenutačna verzija od 27. travnja 2016. (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN) opisana kao „radni dokument”.

Nacionalno pravo

14. Sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku navodi da su, u skladu s nacionalnim pravom, usluge prijevoza koje su izravno povezane s izvozom robe izuzete od plaćanja PDV-a. Taj sud navodi da su, u skladu s propisima koji su bili na snazi u predmetnom razdoblju, usluge prijevoza bile izuzete od PDV-a samo ako je predmetni porezni obveznik mogao dokazati da je prevezena roba stvarno izvezena, podnošenjem sljedećih dokumenata u prilog zahtjevu za izuzeće: računa koji je izdao prijevoznik, ugovora o prijevozu sklopljenog s korisnikom usluge, određenih prijevoznih isprava i dokumenata kojima se dokazuje da je prevezena roba izvezena.

Činjenično stanje, postupak i prethodna pitanja

15. Društvo Cartrans Spedition SRL (u daljnjem tekstu: Cartrans), posrednik u uslugama cestovnog prijevoza robe, čije se sjedište nalazi u Rumunjskoj, triput je isporučilo uslugu prijevoza robe u Turskoj u razdoblju od ožujka do svibnja 2012., dvaput u Gruziji u kolovozu 2012., jednom u Iraku u veljači 2013. i jednom u Ukrajini u travnju 2014. Rumunjska nadležna tijela su 13. kolovoza 2014. izdala izvješće o poreznom nadzoru i porezno rješenje kojim su od društva Cartrans tražila plaćanje 16 203 leua (približno 3650 eura).

16. Nadležna tijela smatrala su da društvo Cartrans nije uspjelo dokazati da je prevezena roba stvarno izvezena s obzirom na to da nije podnijelo nijedan od sljedećih dokumenata: ugovor o prijevozu sklopljen s korisnikom usluge, određene prijevozne isprave i dokumente kojima se dokazuje da je prevezena roba izvezena u skladu s nacionalnim propisima. Prema njihovu mišljenju, društvo Cartrans dokazalo je samo to da je isporučivalo određene prijevozne usluge izvoznicima u inozemstvo.

17. Društvo Cartrans osporavalo je tu ocjenu. U prilog svojem zahtjevu za izuzeće od PDV-a podnijelo je karnete TIR i teretne listove CMR koje su ovjerali carinski službenici u državama u kojima je prevozilo predmetnu robu namijenjenu izvozu za svaki od sedam računa koji podliježu plaćanju PDV-a¹¹. Društvo Cartrans tvrdilo je da karneti TIR upućuju i na prevezenu robu i na potvrde carinskih vlasti u vezi s izvozom robe u odgovarajuće države te da karnet TIR stoga očito ima dokaznu vrijednost, s obzirom na to da je to dokument kojim se potvrđuje carinski provoz od polazne do odredišne carinarnice.

18. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je potrebno tumačenje odredbi Direktive o PDV-u o izuzimanju izvoza i isporuke usluga posredstvom posrednika kako bi se donijela odluka u glavnom postupku. Slijedom toga Sudu je uputio sljedeća prethodna pitanja:

- „(1) U svrhu izuzeća od PDV-a za prijevozne aktivnosti i usluge u vezi s izvozom robe, u skladu s Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, je li karnet TIR koji je ovjerala carinarnica zemlje odredišta dokument kojim se dokazuje da je prevezena roba stvarno izvezena, s obzirom na postupak propisan za takav carinski provozni dokument u Priručniku o provozu (Postupak TIR) br. TAXUD/1873/2007 koji je objavio Odbor za carinski zakonik – Odbor za provoz Glavne uprave za oporezivanje i carinsku uniju Europske komisije?
- (2) Treba li članak 153. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da mu se protivi porezna praksa kojom se poreznom obvezniku nalaže obveza dokazivanja izvoza prevezene robe isključivo na temelju

¹¹ Smatram da je teretni list CMR dokument kojim se dokazuje postojanje ugovora o prijevozu robe cestovnim putem na temelju Konvencije o ugovoru o međunarodnom prijevozu robe cestom potpisane u Ženevi 19. svibnja 1956. Budući da ti dokumenti nisu dio osnove prethodnih pitanja koja postavlja sud koji je uputio zahtjev, neću ih dalje razmatrati.

izvozne carinske deklaracije, što dovodi do toga da će se u slučaju nepostojanja takve deklaracije odbiti pravo na odbitak PDV-a za usluge prijevoza u odnosu na izvezenu robu, čak i ako postoji karnet TIR koji su ovjerila carinska tijela u zemlji odredišta?”

19. Društvo Cartrans, rumunjska vlada i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja. Rasprava nije zatražena niti je održana.

Ocjena

Uvodne napomene

20. Pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev temelje se na premisi da društvo Cartrans traži izuzeće od PDV-a na osnovi isporuke usluge u svojstvu posrednika koji djeluje u ime druge osobe za svrhe članka 153. Direktive o PDV-u¹². U zahtjevu za prethodnu odluku društvo Cartrans opisano je kao „posrednik u uslugama cestovnog prijevoza robe”. Međutim, sud koji je uputio zahtjev ne navodi temelji li se zahtjev za izuzeće od PDV-a društva Cartrans na tome da je ono samo isporučivalo usluge prijevoza i sporedne usluge u skladu s člankom 146. stavkom 1. točkom (e) ili na tome da je ono djelovalo samo kao posrednik kao što je navedeno u članku 153. te direktive.

21. Riječ „posrednik” nije definirana člankom 153. Direktive o PDV-u. U okviru tumačenja u skladu sa svrhom Direktive o PDV-u, uobičajeno značenje tog pojma jest da je riječ o osobi koja intervenira među strankama¹³. U kontekstu usluga cestovnog prijevoza, taj pojam može značiti pružanje logističke podrške za koordinaciju kretanja prodavateljeve robe prema kupcu kao i, ali ne nužno, pružanje usluga kojima se osigurava fizički prijevoz robe od polazne točke do odredišta. Isporuka usluga prijevoza posredstvom posrednika uživa posebno izuzeće od poreza kada je predmetna osoba prevozila robu u odredište izvan Europske unije posredstvom ili u ime druge osobe u skladu s člankom 153. Direktive o PDV-u. Zbog nepostojanja bilo kakve informacije o točnoj ulozi društva Cartrans u zahtjevu za prethodnu odluku, sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti djeluje li društvo Cartrans kao posrednik u ime druge osobe ili je sâm prevezio predmetnu robu u kontekstu iz glavnog postupka.

22. U svakom slučaju, članak 153. primjenjuje se kada predmetni porezni obveznik sudjeluje u transakcijama na koje se, među ostalim, odnosi poglavlje 6. Direktive o PDV-u. Mjerodavna odredba u poglavlju 6. je članak 146. stavak 1. točka (e). Stoga ću postavljena pitanja razmatrati s obzirom na tu odredbu.

Prvo i drugo pitanje

23. Sud koji je uputio zahtjev želi znati mogu li države članice, u okolnostima u kojima porezni obveznik traži povlasticu izuzeća od PDV-a na osnovi isporuke usluge povezane s prijevozom robe izvezene iz Europske unije, propisati uvjete kojima se od poreznog obveznika traži da podnese određene dokumente kako bi dokazao da je predmetna roba stvarno izvezena i dokazuje li se to karnetima TIR. Budući da su predmetna pitanja dva naličja istog problema, razmatrat ću ih zajedno.

24. Rumunjska vlada smatra da Direktiva o PDV-u državama članicama dopušta da odbiju zahtjeve za izuzeće od poreza u skladu s člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u u okolnostima poput onih u glavnom postupku. Društvo Cartrans i Komisija pobijaju to stajalište.

¹² Smatram da se drugo prethodno pitanje, koje upućuje na pravo na „odbitak” PDV-a za pružanje usluga prijevoza, odnosi na „pravo na izuzeće od PDV-a” zbog dva razloga. Kao prvo, predmetne odredbe nisu dio posebnog režima PDV-a koji se odnosi na odbitke. Kao drugo, zahtjev za prethodnu odluku očito se odnosi na pravila kojima se uređuje izuzetak od poreza: nigdje se ne spominju pravila kojima se uređuju odbitci.

¹³ Presuda od 2. travnja 1998., EMU Tabac i dr., C-296/95, EU:C:1998:152, t. 30.

25. Ni ja se ne slažem s rumunjskom vladom.

26. Postoje dvije točke oko kojih se obje stranke slažu. Kao prvo, s obzirom na to da je jasno da se članak 146. stavak 1. točka (e) Direktive o PDV-u odnosi na izuzeće od poreza za izvoze iz Europske unije, u skladu je s općim načelom međunarodnog poreznog prava da se potrošnja robe i usluga mora oporezivati u mjestu odredišta. Stoga su sve transakcije koje se odnose na izvoze općenito izuzete od poreza. Kao drugo, s obzirom na to da ta odredba omogućuje izuzeće od poreza, treba je tumačiti usko¹⁴.

27. Izuzeća propisana u poglavlju 6. Direktive o PDV-u („Izuzeća po izvozu”) kogentne su naravi. Stoga, ako porezni obveznik može dokazati isporuku prijevoza i sporednih usluga u skladu sa značenjem članka 146. stavka 1. točke (e), propisano izuzeće mora se odobriti. U nedostatku izričite odredbe, države članice ne mogu uvesti dodatne materijalnopravne pretpostavke.

28. Iz sudske prakse Suda jasno proizlazi da mora postojati izravna veza između prijevoza robe u odredište izvan Europske unije i relevantnih usluga da bi se moglo primijeniti izuzeće iz članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u. Drugim riječima, usluge se moraju isporučivati izravno (ovisno o slučaju) izvozniku, uvozniku ili primatelju robe obuhvaćene navedenom odredbom¹⁵. To su pitanja koja sud koji je uputio zahtjev treba ocijeniti prilikom svojeg ispitivanja činjenica i okolnosti u predmetnom slučaju.

29. U zahtjevu za prethodnu odluku jasno se navodi da je, u skladu s nacionalnim propisima, prijevoz u vezi s izvozom robe usluga koja je izuzeta od PDV-a samo ako predmetni porezni obveznik može podnijeti sljedeće dokumente kao dokaze: račun koji je izdao prijevoznik, ugovor o prijevozu sklopljen s korisnikom usluge, određene prijevozne isprave i dokumente kojima se dokazuje da je prevezena roba izvezena (u daljnjem tekstu: traženi dokumenti).

30. Čini mi se da nacionalna praksa kojom se od poreznog obveznika traži dokazivanje toga da je prevezena roba stvarno izvezena nije spojiva s pravom Unije. Članak 146. stavak 1. točka (e) Direktive o PDV-u ne sadržava takav zahtjev. Tom se odredbom više određuje uvjet da isporuka usluga koje uključuju prijevoz mora biti izravno povezana s izvozom robe.

31. Štoviše, slažem se s Komisijom da u Direktivi o PDV-u ne postoji odredba kojom bi se propisivao uvjet da porezni obveznik mora podnijeti poseban dokaz kako bi imao pravo izuzeća iz članka 146. stavka 1. točke (e).

32. Iz opisa nacionalnog sustava suda koji je uputio zahtjev proizlazi da se predmetnim nacionalnim propisima uvode samo formalni zahtjevi. Međutim, takvi zahtjevi u pogledu forme kojom porezni obveznik dokazuje da ispunjava uvjete za izuzeće ne mogu dovesti u pitanje pravo na izuzeće od PDV-a u skladu s pravom Unije kad su ispunjene materijalnopravne pretpostavke za primjenu članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u¹⁶.

33. U skladu s člankom 131. Direktive o PDV-u, izuzeća koja su, među ostalim, propisana člankom 146. stavkom 1. točkom (e) primjenjuju se bez iznimke na druge odredbe prava Unije u skladu s pretpostavkama koje propisuju države članice za pravilnu i jednostavnu primjenu tih odredbi i za sprečavanje bilo kakve moguće utaje, izbjegavanja ili zlorabe. Pri izvršavanju svojih ovlasti države članice moraju poštovati osnovna načela prava Unije, posebno načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti¹⁷.

14 Presuda od 29. lipnja 2017., L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, t. 18. i 22.

15 Presuda od 29. lipnja 2017., L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, t. 23.

16 Presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 32.

17 Presuda od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 27.

34. Načelo pravne sigurnosti zahtijeva da učinak pravne odredbe mora biti jasan i predvidljiv osobama na koje se primjenjuje¹⁸. U skladu sa stalnom sudskom praksom Suda, to se načelo strogo primjenjuje u slučajevima u kojima predmetno zakonodavstvo uvodi porezne terete¹⁹. U tom je kontekstu Sud presudio da obveza poreznog obveznika u pogledu dokaza mora biti uređena izričitim uvjetima u skladu s nacionalnim pravom i pravilima koja su propisana za slične transakcije²⁰.

35. Sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku navodi da rumunjsko pravo ne sadržava nikakvu pravnu osnovu kojom se izričito propisuje koje vrste dokumen(a)ta čine dokaz o tome da je prevezena roba izvezena. Iz opisa tog suda čini se da predmetni nacionalni propisi proizlaze iz kombinacije zakonodavnih odredbi i upravne prakse. Taj sud mora ocijeniti jesu li ti propisi dovoljno jasni i precizni da se njima poštuje opće načelo pravne sigurnosti.

36. Što se tiče načela proporcionalnosti, Sud je presudio da su države članice obvezne primjenjivati sredstva kojima se u najmanjoj mogućoj mjeri povređuju ciljevi i načela određena predmetnim zakonodavstvom Unije i istodobno omogućuje stvarno postizanje ciljeva koji se nastoje ostvariti nacionalnim zakonima²¹. Stoga se nacionalnim propisima ne smije prekoračiti ono što je nužno za očuvanje ili osiguranje javnih financija²². U kontekstu u kojem je porezno tijelo odbilo dopustiti izuzeće za isporuku unutar Unije zbog toga što relevantna računovodstvena evidencija nije pravodobno podnesena i u njoj se nije uzela u obzir činjenica da su ispunjene materijalnopravne pretpostavke, Sud je presudio da je nacionalnim propisima prekoračena granica onoga što je nužno za osiguranje pravilnog ubiranja poreza²³. Prema mojem mišljenju, to obrazloženje valja primijeniti na okolnosti u ovom slučaju. Stoga, ako porezni obveznik ispunjava materijalnopravne pretpostavke iz članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u, te se pretpostavke ne mogu zamijeniti formalnim zahtjevima koji su propisani nacionalnim pravom.

37. Ti se nacionalni zahtjevi stoga ne mogu primjenjivati na takav način da dovode u pitanje poreznu neutralnost PDV-a, koja je temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uvedenog mjerodavnim zakonodavstvom Unije²⁴.

38. Načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se izuzeće od PDV-a odobri ako su ispunjene materijalnopravne pretpostavke, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim zahtjevima²⁵. Postoje samo dva slučaja u kojima nepoštovanje formalnog zahtjeva može dovesti do gubitka prava na izuzeće od PDV-a²⁶. Jedan je u slučaju prijave²⁷. Drugi je kada se izuzeće odbija zbog toga što se povredom predmetnih propisa sprečava da nadležna tijela dođu u posjed dokaza o ispunjenju određenih materijalnopravnih pretpostavki²⁸.

39. U glavnom postupku nije sporno to da je društvo Cartrans isporučivalo usluge u smislu Direktive o PDV-u te da su se te usluge isporučivale izvan Europske unije. U tom kontekstu, nacionalna praksa u skladu s kojom nadležna tijela ne ispituju dokaze o tome da je predmetna roba dostavljena kupcu (ili primatelju) smještenom u trećoj državi čini presumpciju prema kojoj se izuzeće ne može odobriti.

18 Presuda od 29. travnja 2004., Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, t. 34.

19 Presuda od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 48.

20 Presuda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 38.

21 Presuda od 18. studenoga 2010., X, C-84/09, EU:C:2010:693, t. 20.

22 Presuda od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, t. 20.

23 Presuda od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 29.

24 Presuda od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, t. 26.

25 Presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 36.

26 Presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 38.

27 Presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 39.

28 Presuda od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 42.

40. Čini mi se da se predmetnim nacionalnim propisima prekoračuje ono što je nužno da bi se osiguralo pravilno ubiranje poreza zbog sljedećih razloga. Kao prvo, sud koji je uputio zahtjev navodi da će se zahtjev za izuzeće odbiti ako porezni obveznik nije u mogućnosti podnijeti tražene dokumente njemu u prilog. Takav zaključak nije spojiv s načelom porezne neutralnosti, s obzirom na to da se PDV neće naplatiti u odredištu robe, nego u točki provoza²⁹. Kao drugo, predmetni nacionalni propisi primjenjuju se na način koji podrazumijeva da nadležna tijela čak ni ne ispituju *jesu li ispunjene* materijalnopravne pretpostavke na temelju članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u ako formalni zahtjevi nisu. Kao treće, ništa u zahtjevu za prethodnu odluku ne upućuje na to da neispunjenje formalnih zahtjeva nužno dovodi do prijevare ili da povreda predmetnih propisa dovodi do toga da se nadležna tijela sprečavaju u utvrđivanju toga jesu li ispunjene materijalnopravne pretpostavke.

41. Iz toga slijedi da tijela država članica načelno ne mogu odbiti odobrenje izuzeća od PDV-a a da pritom ne ispituju jesu li ispunjene materijalnopravne pretpostavke propisane odredbama prava Unije koje se primjenjuju, samo na osnovi toga da predmetni porezni obveznik nije podnio određene posebne dokumente kojima se dokazuje da je predmetna roba stvarno izvezena.

42. Treba li smatrati da je karnet TIR formalni dokaz izvoza predmetne robe?

43. Sve tri stranke slažu se oko toga da se, u skladu s Carinskim zakonikom, sustavi izvoza i provoza razlikuju.

44. Društvo Cartrans smatra da se od poreznog obveznika koji isporučuje usluge prijevoza ne bi trebalo tražiti podnošenje dokaza da je predmetna roba izvezena. To je zbog toga što, u skladu sa sustavom TIR, osoba koja isporučuje usluge prijevoza ima pristup samo dokazu provoza. Rumunjska vlada tvrdi da činjenica da je carinarnica ovjerila karnet TIR sama po sebi ne dokazuje da je predmetna roba prevezena i isporučena izvan Europske unije. Komisija navodi da sustav TIR potvrđuje da je roba prevezena u njezino odredište. Zbog te činjenice karnet TIR ne može zamijeniti izvoznu carinsku deklaraciju kojom se dokazuje da je predmetna roba stavljena u sustav izvoza.

45. Čini mi se da su stranke u pravu kada smatraju da iz Carinskog zakonika proizlazi da se sustavi provoza i izvoza razlikuju³⁰.

46. U svojem mišljenju u predmetu BGL nezavisni odvjetnik Léger³¹ dao je koristan pregled Konvencije TIR koja je dio pravnog poretka Unije na temelju Odluke Vijeća 2009/477. Kao što je on to objasnio, Konvencija olakšava međunarodni prijevoz robe cestovnim vozilima: pojednostavljuje i ujednačava upravne carinske formalnosti koje treba ispuniti na granicama. Pošiljke robe predmet su samo jedne inspekcije koju provodi polazna carinarnica, uz isključenje svake druge inspekcije usputne ili odredišne carinarnice (ako postoji sumnja u nepravilnost). Bitna karakteristika je da ta roba ne podliježe plaćanju pologa uvoznih ili izvoznih carina i poreza. Robi, tijekom njezina prijevoza, treba priložiti jedinstvenu otpremnicu, karnet TIR koji izdaje polazna carinarnica i koji će služiti kao referentno sredstvo za provjeru regularnosti transakcije. Plaćanje carina i poreza koje carinske službe mogu tražiti od prijevoznika mora djelomično jamčiti nacionalna udruga koju u tu svrhu ovlaste tijela ugovornih stranaka. To osiguranje samo po sebi pokriva IRU i skupina osiguravajućih društava sa sjedištem u Švicarskoj³².

²⁹ Vidjeti točku 37. ovog mišljenja.

³⁰ Vidjeti točke 6. do 8. ovog mišljenja.

³¹ C-78/01, EU:C:2003:14, t. 4. do 7.

³² Vidjeti točke 11. i 13. ovog mišljenja.

47. Karnete TIR izdaje IRU, a jamstvene udruge ih dijele prijevoznicima koji ondje bilježe niz informacija, osobito u vezi s prevezenom robom. Svaki se karnet TIR sastoji od niza dupliciranih listova (kuponi br. 1 i 2). Na početku prijevozne aktivnosti polazna carinarnica pregledava teret i osobito provjerava odgovara li robi prijavljenoj u karnetu TIR i zapečaćuje ga. Carinarnica tada ispunjava prvi list karneta TIR koji podnosi korisnik, uklanja kupon br. 1, potpisuje odgovarajući talon i karnet vraća korisniku. U trenutku kada pošiljka napusti područje kojim prelazi, usputna carinarnica provjerava stanje plombi, uklanja kupon br. 2, potpisuje odgovarajući talon i karnet vraća korisniku. Nakon toga šalje kupon br. 2 polaznoj carinarnici, koja provjerava odgovara li kuponu br. 1. Ako kupon br. 2 ne dovodi u pitanje regularnost prijevoza TIR, on se obično zaključuje na prijednom području. S druge strane, ako kupon br. 2 sadržava rezerve ili ako ga ne primi polazna carinarnica, prijevoz TIR smatra se nepravilnim na predmetnom području. Posljedično, carinska tijela na tom području imaju pravo naplatiti carine i poreze koji stoga postaju naplativi. Taj se postupak ponavlja u svakoj državi koja se prelazi, osim između država članica Europske unije, zbog toga što one čine jedinstveno carinsko područje³³.

48. Taj sažetak glavnih karakteristika sustava TIR potvrđuje da svrha ovjerenog karneta TIR nije dokazivanje toga da je predmetna roba stvarno izvezena. Taj sustav više upućuje na to da je „karnet TIR carinska deklaracija za prijevoz robe. Njime se dokazuje postojanje jamstva³⁴”.

49. Budući da se carinski sustav provoza (kojeg je prijevoz TIR dio) i izvoza razlikuju³⁵, karnet TIR ne može se poistovjetiti s carinskom deklaracijom koja se izdaje kada roba napusti carinsko područje Unije kao što je propisano člankom 182.a Carinskog zakonika³⁶.

50. Što se tiče glavnog postupka, kako bi mogao koristiti povlasticu izuzeća iz članka 146. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u, porezni obveznik mora dokazati *isporuku usluga* (uključujući prijevoz) koje su *izravno povezane s izvozom ili uvozom robe*.

51. Prema mojem mišljenju, porezni obveznik kao što je to društvo Cartrans ne mora dokazivati da je isporučena roba stvarno izvezena. Ono što mora dokazati jest to da su isporučene usluge prijevoza *izravno povezane s izvozom robe*. Postupak utvrđivanja te činjenice nije uređen propisima Unije te je u konačnici to pitanje za nacionalna tijela nad kojima nadzor provode nacionalni sudovi. Imajući u vidu tu činjenicu, s obzirom na to da karnet TIR nije nužno ključan dokaz *izvoza*, čini mi se da je on dokument koji je stvarno relevantan u kontekstu ocjene toga jesu li pružene usluge prijevoza povezane s izvozom robe koju izvozi predmetni cestovni prijevoznik. Budući da ne postoje dokazi o tome da roba obuhvaćena karnetom TIR *nije* stvarno isporučena, taj mi se dokument čini čvrstim dokazom u prilog zahtjevu za izuzeće od PDV-a u skladu s člankom 146. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u³⁷.

Zaključak

52. S obzirom na sva prethodno navedena razmatranja, smatram da Sud na pitanje koje je postavio Tribunalul Prahova (Okružni sud u Prahovi, Rumunjska) treba odgovoriti na sljedeći način:

Članak 146. stavak 1. točku (e) i članak 131. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im se protiv primjena nacionalnih propisa kojima se traži podnošenje određenih dokumenata s ciljem dokazivanja da je roba koju prevozi porezni obveznik – isporučitelj usluge cestovnog prijevoza izvan područja Europske unije

³³ Mišljenje nezavisnog odvjetnika Légera u predmetu BGL, C-78/01, EU:C:2003:14, t. 7. i 8.

³⁴ Vidjeti TIR priručnik o provozu, str. 7.

³⁵ Vidjeti točku 45. ovog mišljenja.

³⁶ Vidjeti točku 9. ovog mišljenja.

³⁷ Presuda od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 37., u kojoj je Sud presudio da se klasifikacija isporuka i kupnji unutar Europske unije mora provesti na temelju objektivnih čimbenika kao što je kretanje predmetne robe između država članica. To se obrazloženje može primijeniti ako porezni obveznik može dokazati da je predmetna roba fizički napustila područje Europske unije.

– stvarno izvezena. Nadležna tijela, nad kojima nadzor provode nacionalni sudovi, trebaju ispitati i ocijeniti dokaze u svakom pojedinom slučaju. Taj dokaz može uključivati upućivanje na karnete TIR kao što je opisano u Odluci Vijeća 2009/477/EZ od 28. svibnja 2009. kojom se u pročišćenom obliku objavljuje tekst Carinske konvencije o međunarodnom prijevozu robe uz primjenu karneta TIR (Konvencija TIR) od 14. studenoga 1975., kako je od tada izmijenjena, radi utvrđivanja je li predmetna roba fizički napustila područje Europske unije te jesu li isporučene usluge prijevoza izravno povezane s isporukom robe.