



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
E. SHARPSTON
van 12 juli 2018¹

Zaak C-495/17

**Cartrans Spedition Srl
tegen**

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

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

[verzoek van de Tribunal Prahova (rechter in eerste aanleg Prahova, Roemenië) om een prejudiciële
beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 146, lid 1, onder e), en artikel 153 –
Vrijstellingen – Vervoersdiensten die verband houden met de uitvoer van goederen – Bewijs van het
feit dat de goederen werden uitgevoerd buiten het grondgebied van de Europese Unie –
Regeling vastgesteld bij de Douaneovereenkomst inzake het internationaal vervoer van goederen –
TIR-carnets”

1. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing wenst de Tribunal Prahova (rechtbank in eerste
aanleg Prahova, Roemenië) te vernemen hoe richtlijn 2006/112/EG van de Raad² moet worden
uitgelegd. De verwijzende rechter wil weten of een nationale regeling die de btw-vrijstelling voor
diensten (waaronder vervoer) die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen buiten
het grondgebied van de Europese Unie, onderwerpt aan de voorwaarde dat de belastingplichtige
specifieke documenten overlegt, verenigbaar is met de btw-richtlijn. Hij wenst eveneens te vernemen
of, ingeval dergelijke goederen werden vervoerd onder geleide van een carnet voor internationaal
wegvervoer overeenkomstig de regeling die is vastgesteld bij de Douaneovereenkomst inzake het
internationaal vervoer van goederen onder dekking van carnets TIR, dergelijke documenten aantonen
dat de betrokken goederen daadwerkelijk werden uitgevoerd.

Toepasselijke Unierechtelijke bepalingen

Btw-richtlijn

2. Artikel 131 staat in titel IX („Vrijstellingen”) en bepaalt dat de „in de hoofdstukken 2 tot en met 9
geregelde vrijstellingen [...] van toepassing [zijn] onverminderd andere communautaire bepalingen en
onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze
vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen”.

¹ Oorspronkelijke taal: Engels.

² Richtlijn van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1;
hierna: „btw-richtlijn”). De relevante transacties vonden plaats tussen maart 2012 en april 2014 en ik zal naar die periode verwijzen met de
uitdrukking „ten tijde van de feiten”. Zie verder punt 15 infra.

3. Artikel 146 is te vinden in titel IX, hoofdstuk 6 („Vrijstellingen bij uitvoer”). Onder die vrijstellingen vallen volgens artikel 146, lid 1, onder e), „diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen en met uitzondering van de overeenkomstig de artikelen 132 en 135 vrijgestelde diensten, wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van goederen [...]”.

4. Overeenkomstig artikel 153 moeten de lidstaten „vrijstelling [verlenen] voor de diensten van tussenpersonen die handelen in naam en voor rekening van derden, wanneer hun diensten betrekking hebben op de in de hoofdstukken 6, 7 en 8 bedoelde handelingen of op buiten de [Europese Unie] verrichte handelingen”.

Douanewetboek

5. Het douanewetboek, dat is vastgesteld bij verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad³, vormt het rechtskader voor de douanewetgeving en douaneregelingen in het douanegebied van de Europese Unie. Op grond van artikel 4, punt 16, onder b) en h), vielen respectievelijk douanevervoer en uitvoer onder het begrip „douaneregeling”. Overeenkomstig artikel 4, punt 17, zag het begrip „douaneaangifte” op de handeling waarbij een persoon, in de voorgeschreven vorm en op de voorgeschreven wijze, het voornemen kenbaar maakte goederen onder een bepaalde douaneregeling te plaatsen. Overeenkomstig artikel 59 werd voor goederen die onder een douaneregeling werden geplaatst, een aangifte tot plaatsing onder die douaneregeling gedaan. De goederen die met name voor de regeling uitvoer en de regeling douanevervoer werden aangegeven, bevonden zich onder douanetoezicht vanaf het ogenblik waarop de douaneaangifte werd aanvaard en „tot op het ogenblik waarop zij het douanegebied van [de Europese Unie] verlaten of worden vernietigd of tot op het ogenblik waarop de douaneaangifte ongeldig wordt verklaard”.

6. Artikel 91, lid 1, bepaalde onder a) en b) dat de *regeling extern douanevervoer* het vervoer mogelijk maakte van een plaats in het douanegebied naar een andere plaats in het douanegebied van respectievelijk niet-Uniegoederen en Uniegoederen. Het in artikel 91, lid 1, beschreven vervoer van goederen mocht overeenkomstig artikel 91, lid 2, onder b), onder geleide van een carnet TIR plaatsvinden op voorwaarde dat dergelijk vervoer i) buiten de Unie was begonnen of zou eindigen, dan wel ii) betrekking had op zendingen van goederen die in het douanegebied moesten worden gelost en die werden vervoerd samen met in een derde land te lossen goederen, dan wel iii) geschiedde van één plaats in de Europese Unie naar een andere plaats in de Europese Unie over het grondgebied van een derde land.

7. Artikel 161 had als opschrift „Uitvoer”. Artikel 161, lid 1, bepaalde dat de regeling uitvoer het mogelijk maakte dat Uniegoederen het douanegebied verlieten. In artikel 161, lid 2, stond te lezen dat alle voor uitvoer bestemde Uniegoederen, met uitzondering van de goederen die onder de regeling passieve veredeling of de regeling voor douanevervoer waren geplaatst, onder de regeling uitvoer dienden te worden geplaatst.

8. Overeenkomstig artikel 163, lid 1, maakte de *regeling intern douanevervoer* het vervoer mogelijk van Uniegoederen van één plaats in het douanegebied naar een andere plaats in het douanegebied via het grondgebied van een derde land, zonder wijziging van hun douanestatus. Dergelijk vervoer kon onder meer plaatsvinden onder geleide van een carnet TIR (artikel 163, lid 2).

³ Verordening van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1992, L 302, blz. 1; hierna: „douanewetboek”). Die verordening werd verschillende malen gewijzigd: het was de versie zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1791/2006 van de Raad van 20 november 2006 (PB 2006, L 363, blz. 1) die van toepassing was ten tijde van de feiten. De huidige versie is vervat in verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (PB 2013, L 269, blz. 1).

9. Overeenkomstig artikel 182 bis, lid 1, werd van goederen die het douanegebied verlieten een douaneaangifte gedaan of, wanneer geen douaneaangifte vereist was, een summiere aangifte.⁴ Overeenkomstig artikel 182 ter, lid 1, werd in het geval dat dergelijke goederen een douanebestemming werd gegeven waarvoor krachtens de douanewetgeving een douaneaangifte was vereist, deze aangifte bij het douanekantoor van uitvoer ingediend voordat de betrokken goederen buiten het douanegebied werden gebracht. Volgens artikel 183 waren goederen die het douanegebied verlieten, onderworpen aan douanetoezicht.

TIR-overeenkomst

10. De TIR-vervoerregeling werd na de Tweede Wereldoorlog uitgewerkt onder auspiciën van de Economische Commissie voor Europa van de Verenigde Naties (VN/ECE), teneinde bij te dragen tot de heropleving van de economieën van het naoorlogse Europa. De Douaneovereenkomst inzake het internationaal vervoer van goederen onder dekking van carnets TIR (hierna: „TIR-overeenkomst”), die werd gesloten te Genève op 14 november 1975, werd namens de toenmalige Europese Economische Gemeenschap goedgekeurd krachtens verordening (EEG) nr. 2112/78 van de Raad en is derhalve rechtstreeks van toepassing.⁵ Wat betreft de huidige Europese Unie, trad de TIR-overeenkomst in werking op 20 juni 1983.⁶ Elke lidstaat van de Europese Unie en de Unie zelf vormen een overeenkomstsluitende partij bij deze overeenkomst. Een geconsolideerde versie van de tekst van deze overeenkomst werd bekendgemaakt in de bijlage bij besluit 2009/477/EG van de Raad.⁷

11. Artikel 1 van de TIR-overeenkomst omschrijft het begrip „TIR-vervoer” als het vervoer van goederen van een douanekantoor van vertrek naar een douanekantoor van bestemming overeenkomstig de TIR-regeling. De „houder” van een TIR-carnet is de persoon aan wie, overeenkomstig de desbetreffende bepalingen van de overeenkomst, een TIR-carnet is afgegeven en voor wiens rekening een douaneaangifte in de vorm van een TIR-carnet is gedaan waarmee het voornemen, de goederen bij het douanekantoor van vertrek onder de TIR-regeling te plaatsen, kenbaar is gemaakt.⁸ Artikel 2 bepaalt dat de overeenkomst van toepassing is op het vervoer van goederen over een of meer grenzen dat, zonder tussentijdse in- en uitlading van die goederen, plaatsvindt tussen een douanekantoor van vertrek van een overeenkomstsluitende partij en een douanekantoor van bestemming van een andere of dezelfde overeenkomstsluitende partij, mits een deel van het traject tussen het begin en het einde van het TIR-vervoer over de weg wordt afgelegd.

⁴ De uitzonderingen op die regel zijn niet van belang voor onderhavige conclusie.

⁵ Verordening van 25 juli 1978 houdende sluiting van de Douaneovereenkomst inzake het internationaal vervoer van goederen onder dekking van carnets TIR (TIR-overeenkomst) gedateerd te Genève, op 14 november 1975 (PB 1978, L 252, blz. 1).

⁶ De TIR-overeenkomst trad in werking op het moment dat alle noodzakelijke formaliteiten waren geregeld (zie artikel 2 van verordening nr. 2112/78 en de artikelen 52 en 53 van de TIR-overeenkomst). De datum van inwerkingtreding van die overeenkomst voor de Europese Unie is opgenomen in het Publicatieblad onder het kopje „Inwerkingtreding van de Douaneovereenkomst inzake het internationaal vervoer van goederen onder dekking van carnets TIR (TIR-overeenkomst)” (PB 1983, L 31, blz. 13).

⁷ Besluit van 28 mei 2009 tot bekendmaking in geconsolideerde vorm van de tekst van de Douaneovereenkomst inzake het internationaal vervoer van goederen onder dekking van carnets TIR (TIR-overeenkomst) gedateerd op 14 november 1975, zoals sedertdien gewijzigd (PB 2009, L 165, blz. 1).

⁸ Artikel 1, onder a) en o) respectievelijk.

12. Overeenkomstig artikel 3, onder b), moet het vervoer plaatsvinden onder de garantie van de organisaties die daartoe zijn erkend overeenkomstig de bepalingen van artikel 6⁹ en onder dekking van een TIR-carnet. Overeenkomstig artikel 4 worden onder de TIR-regeling vervoerde goederen op de douanekantoren van doorgang niet onderworpen aan betaling of consignatie van rechten en heffingen bij in- of uitvoer.

Handboek TIR-regeling

13. Het handboek TIR-regeling¹⁰ van de Commissie bepaalt dat het TIR-carnet een douaneaangifte is voor het vervoer van goederen. Het is het bewijs dat er zekerheid is gesteld. TIR-carnets worden tegenwoordig door de Internationale Wegvervoerorganisatie (of IRU - International Road Transport Union) ter beschikking gesteld van de nationale aansprakelijke organisaties. Een TIR-carnet is slechts geldig voor een enkel TIR-vervoer. Het wordt in het land van vertrek in gebruik genomen en zorgt ervoor dat douanecontroles mogelijk zijn in de overeenkomstsluitende partijen van vertrek, doorgang en bestemming (zie het derde punt van paragraaf 1.2 in deel IX – de TIR-regeling).

Nationaal recht

14. De verwijzende rechter verklaart in zijn verwijzingsbeslissing dat vervoersdiensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen van btw-heffing zijn vrijgesteld op grond van het nationale recht. Deze rechter wijst erop dat vervoersdiensten op grond van de regeling die ten tijde van de feiten van kracht was, slechts van btw waren vrijgesteld indien de betrokken belastingplichtige ter onderbouwing van zijn vrijstellingsverzoek aan de hand van de volgende documenten kon aantonen dat de vervoerde goederen daadwerkelijk waren uitgevoerd: een door de vervoerder uitgereikte factuur, de vervoersovereenkomst die was afgesloten met de dienstontvanger, specifieke vervoersdocumenten en de documenten waaruit bleek dat de vervoerde goederen waren uitgevoerd.

Feiten, procedure en prejudiciële vragen

15. Cartrans Spedition SRL (hierna: „Cartrans”), die handelt als tussenpersoon bij vervoer over de weg en haar zetel in Roemenië heeft, verrichtte drie keer een vrachtovervoerdienst in Turkije in de periode maart-mei 2012, twee keer in Georgië in augustus 2012, een keer in Irak in februari 2013 en een keer in Oekraïne in april 2014. Op 13 augustus 2014 hebben de bevoegde instanties in Roemenië een belastingcontroleverslag en een naheffingsaanslag opgesteld ten gevolge waarvan Cartrans een bedrag van 16 203 Roemeense lei (RON) (ongeveer 3 650 EUR) moest betalen.

9 Artikel 6 bepaalt dat iedere overeenkomstsluitende partij aan organisaties machtiging kan verlenen om TIR-carnets af te geven en zich garant te stellen, zolang voldaan is aan de minimumvoorwaarden die zijn opgenomen in bijlage 9, deel I, bij de overeenkomst. Deze voorwaarden behelzen onder meer dat die organisaties moeten aantonen dat zij reeds ten minste één jaar officieel optreden als organisatie die de belangen van de vervoerssector behartigt, dat zij financieel gezond zijn en over de logistieke middelen beschikken om de taken die de overeenkomst hun oplegt uit te voeren, en dat hun personeel voldoende kennis heeft om de overeenkomst correct toe te passen. Op grond van nog andere voorwaarden mogen zij geen ernstige of herhaalde overtredingen van de douane- of belastingwetgeving hebben begaan, moeten zij met de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende partij, op het grondgebied waarvan zij zijn gevestigd, een schriftelijke overeenkomst hebben gesloten of een ander rechtsinstrument hebben opgesteld en moeten zij zich ertoe hebben verbonden om met name de in deze overeenkomst opgenomen verplichtingen na te leven.

10 Handboek TIR-regeling (TAXUD/1873/2007) van 1 juli 2009 – gepubliceerd door de Europese Commissie – Comité douanewetboek – afdeling Douanevervoer (TIR). De Europese Commissie is momenteel bezig met een actualisering van het handboek TIR-regeling. De huidige versie van 27 april 2016 (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN) wordt derhalve omschreven als een „werkdocument”.

16. De bevoegde instanties stelden dat Cartrans niet had aangetoond dat de vervoerde goederen daadwerkelijk waren uitgevoerd, aangezien zij geen enkele van de volgende, door de nationale regels vereiste documenten had overgelegd: de vervoersovereenkomst die was afgesloten met de dienstontvanger, specifieke vervoersdocumenten en de documenten waaruit bleek dat de vervoerde goederen waren uitgevoerd. Cartrans had volgens hen enkel aangetoond dat zij bepaalde vervoersdiensten had verricht naar het buitenland ten gunste van de uitvoerders.

17. Cartrans betwist die naheffing. Ter ondersteuning van haar verzoek om btw-vrijstelling had zij voor elk van de zeven facturen waarvoor btw was geheven, de TIR-carnets en de CMR-vrachtbrieven overlegd die waren afgestempeld door de douaneautoriteiten van de landen waarnaar Cartrans de voor uitvoer bestemde goederen had vervoerd.¹¹ Cartrans stelt dat de TIR-carnets zowel vermeldingen van de vervoerde goederen als verklaringen van de douaneautoriteiten inzake de uitvoer van de goederen naar de respectieve landen bevatten en dat een TIR-carnet dus kennelijk bewijskrachtig is, want het gaat om het document waaruit de douanetransit van het douanekantoor van vertrek naar het douanekantoor van aankomst blijkt.

18. De verwijzende rechter is van oordeel dat ter afdoening van het hoofdgeding de bepalingen van de btw-richtlijn betreffende vrijstellingen bij uitvoer en voor diensten die worden verricht door tussenpersonen, moeten worden uitgelegd. Hij heeft derhalve het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Vormt, met het oog op de btw-vrijstelling voor handelingen en diensten van vervoer met betrekking tot de uitvoer van goederen, overeenkomstig richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, het TIR-carnet dat is afgestempeld door het douanekantoor van het land van bestemming, een document tot bewijs van de uitvoer van de vervoerde goederen, rekening houdend met de regeling die voor dergelijke douanetransitdocumenten in het Handboek TIR-regeling nr. TAX/UD/1873/2007 is opgesteld door het Comité Douanewetboek – afdeling Douanevervoer in het kader van het directoraat-generaal Belastingen en douane-unie van de Europese Commissie?
- 2) Verzet artikel 153 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde zich tegen een belastingpraktijk volgens welke de belastingplichtige verplicht is, uitsluitend aan de hand van een douaneaangifte ten uitvoer aan te tonen dat de vervoerde goederen zijn uitgevoerd, en bij gebreke van een dergelijke aangifte het recht op aftrek van de btw over de diensten betreffende het vervoer van de uitgevoerde goederen wordt geweigerd, ook al bestaat er een TIR-carnet dat is afgestempeld door het douanekantoor van het land van bestemming?”

19. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Cartrans, de Roemeense regering en de Europese Commissie. Aangezien niet is verzocht om een terechtzitting, is er geen gehouden.

¹¹ Naar mijn begrip is de CMR-vrachtbrief op basis van het Verdrag betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van goederen over de weg, ondertekend te Genève op 19 mei 1956, een document waaruit het bestaan blijkt van een overeenkomst voor het vervoer van goederen over de weg. Aangezien de vragen van de verwijzende rechter niet op die documenten steunen, zal ik voor het overige hierover niets meer zeggen.

Beoordeling

Voorafgaande opmerkingen

20. Het uitgangspunt voor de vragen van de verwijzende rechter is dat Cartrans verzoekt om een btw-vrijstelling op grond van het feit dat zij als tussenpersoon diensten heeft verricht voor rekening van een derde in de zin van artikel 153 van de btw-richtlijn.¹² De verwijzingsbeslissing omschrijft Cartrans als „een tussenpersoon bij goederenvervoer over de weg”. De verwijzende rechter geeft evenwel niet aan of het verzoek van Cartrans om btw-vrijstelling berust op het feit dat zij zelf vervoersdiensten en daarmee samenhangende diensten overeenkomstig artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn heeft verricht of dat zij eenvoudigweg heeft gehandeld als tussenpersoon, zoals is bedoeld in artikel 153 van de btw-richtlijn.

21. Het begrip „tussenpersoon” wordt niet omschreven in artikel 153 van de btw-richtlijn. Op grond van de normale betekenis conform het doel van de btw-richtlijn is een tussenpersoon een persoon die optreedt tussen partijen.¹³ In de context van vervoersdiensten over de weg kan dat slaan op logistieke ondersteuning bij het coördineren van het vervoer van de goederen van de verkoper naar de koper en eveneens, maar niet noodzakelijk, op diensten ter verzekering van het fysieke vervoer van goederen van de plaats van vertrek naar de plaats van bestemming. Een tussenpersoon die goederen vervoert namens en voor rekening van een derde naar een bestemming buiten de Europese Unie geniet overeenkomstig artikel 153 van de btw-richtlijn een specifieke belastingvrijstelling. Bij gebreke van informatie in de verwijzingsbeslissing over de precieze rol van Cartrans, zal de verwijzende rechter moeten nagaan of, in de context van het hoofdgeding, Cartrans heeft gehandeld als een tussenpersoon voor rekening van een derde dan wel zelf de betrokken goederen heeft vervoerd.

22. Artikel 153 is in ieder geval van toepassing ingeval de betrokken belastingplichtige deelneemt aan handelingen zoals met name bedoeld in hoofdstuk 6 van de btw-richtlijn. In onderhavige zaak is artikel 146, lid 1, onder e), de relevante bepaling van hoofdstuk 6. Dientengevolge zal ik de prejudiciële vragen onderzoeken in het licht van die bepaling.

Eerste en tweede vraag

23. De verwijzende rechter wenst te vernemen of de lidstaten, ingeval een belastingplichtige verzoekt om btw-vrijstelling op grond van het feit dat hij diensten heeft verricht die verband houden met het vervoer van goederen voor uitvoer uit de Europese Unie, aan die belastingplichtige de voorwaarde kunnen opleggen dat hij tot bewijs van het feit dat de goederen daadwerkelijk werden uitgevoerd bepaalde specifieke documenten overlegt, dan wel of de TIR-carnets dergelijk bewijs vormen. Aangezien de twee vragen facetten zijn van een en dezelfde kwestie, zal ik ze samen onderzoeken.

24. De Roemeense regering neemt het standpunt in dat de btw-richtlijn de lidstaten toestaat om in omstandigheden als die van het hoofdgeding, verzoeken om belastingvrijstelling als bedoeld in artikel 146, lid 1, onder e), ervan af te wijzen. Cartrans en de Commissie betwisten dat standpunt.

25. Ook ik deel het standpunt van de Roemeense regering niet.

¹² De tweede prejudiciële vraag is geformuleerd in termen van het recht op „aftrek” van de btw over vervoersdiensten. Om twee redenen is volgens mij hier „het recht op vrijstelling van belasting” bedoeld. In de eerste plaats maken de bepalingen in kwestie geen deel uit van de specifieke regeling voor btw-aftrek. In de tweede plaats gaat de verwijzingsbeslissing duidelijk over de regels voor belastingvrijstelling: er is geen sprake van de aftrekregels.

¹³ Arrest van 2 april 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, EU:C:1998:152, punt 30).

26. Over twee zaken zijn partijen het eens. Ten eerste is artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn in overeenstemming met het algemeen beginsel van internationaal belastingrecht volgens hetwelk belasting moet worden geheven over het verbruik van goederen en diensten op de plaats van bestemming, aangezien die bepaling ontegensprekelijk een belastingvrijstelling betreft voor uitvoer uit de Europese Unie. Alle verrichtingen met betrekking tot uitvoer zijn dus over het algemeen vrijgesteld van belasting. Ten tweede moet die bepaling ten gevolge van het feit dat zij een vrijstelling inhoudt, strikt worden uitgelegd.¹⁴

27. De vrijstellingen waarin hoofdstuk 6 („Vrijstellingen bij uitvoer”) van de btw-richtlijn voorziet, hebben een dwingend karakter. Wanneer een belastingplichtige kan aantonen dat vervoersdiensten en daarmee samenhangende diensten in de zin van artikel 146, lid 1, onder e), zijn verricht, moet de desbetreffende vrijstelling bijgevolg worden verleend. De lidstaten hebben bij gebreke van uitdrukkelijke bepalingen geen ruimte om verdere materiële voorwaarden op te leggen.

28. Uit de rechtspraak van het Hof komt duidelijk naar voren dat de vrijstelling bedoeld in artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn een rechtstreeks verband vereist tussen het vervoer van goederen naar een bestemming buiten de Europese Unie en de diensten in kwestie. De diensten moeten met andere woorden rechtstreeks (naargelang van de omstandigheden) voor de uitvoerder, de invoerder of de ontvanger van de in die bepaling bedoelde goederen worden verricht.¹⁵ Het staat aan de verwijzende rechter om deze elementen te beoordelen bij zijn onderzoek van de feiten en de omstandigheden van de onderhavige zaak.

29. In de verwijzingsbeslissing wordt duidelijk uiteengezet dat vervoer met betrekking tot de uitvoer van goederen op grond van de nationale regels een dienst is die slechts van btw is vrijgesteld indien de betrokken belastingplichtige als bewijs de volgende documenten kan overleggen: een door de vervoerder uitgereikte factuur, de vervoersovereenkomst die is afgesloten met de dienstontvanger, specifieke vervoersdocumenten en de documenten waaruit blijkt dat de vervoerde goederen werden uitgevoerd (hierna: „vereiste documenten”).

30. Een nationale praktijk waarbij een belastingplichtige moet aantonen dat de vervoerde goederen daadwerkelijk werden uitgevoerd, is naar mijn mening niet verenigbaar met het Unierecht. Artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn bevat geen dergelijk vereiste. Die bepaling stelt wel de voorwaarde dat de dienstverrichtingen, waaronder vervoer, rechtstreeks *verband houden* met de uitvoer van goederen.

31. Ik deel bovendien het standpunt van de Commissie dat de btw-richtlijn geen bepaling bevat die de in artikel 146, lid 1, onder e), bedoelde vrijstelling afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de belastingplichtige een specifiek bewijs levert.

32. Op grond van de beschrijving van de nationale regeling die de verwijzende rechter heeft gegeven, lijkt het duidelijk dat de nationale regels in kwestie zuiver formele voorwaarden opleggen. Dergelijke voorwaarden betreffende de vorm waarin een belastingplichtige zijn recht op vrijstelling aantoont, kunnen evenwel niet afdoen aan het recht op btw-vrijstelling overeenkomstig het Unierecht voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor toepassing van artikel 146, lid 1, onder e).¹⁶

¹⁴ Arrest van 29 juni 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, punten 18 en 22).

¹⁵ Arrest van 29 juni 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, punt 23).

¹⁶ Arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 32).

33. Overeenkomstig artikel 131 van de btw-richtlijn zijn de vrijstellingen die onder meer zijn geregeld in artikel 146, lid 1, onder e), van toepassing onverminderd andere Unierechtelijke bepalingen en onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Bij de uitoefening van die beoordelingsbevoegdheid moeten de lidstaten de algemene beginselen van het Unierecht eerbiedigen, waaronder in het bijzonder het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.¹⁷

34. Het rechtszekerheidsbeginsel vereist dat het gevolg van een wetsbepaling voor de justitiabelen kenbaar en voorzienbaar is.¹⁸ Op basis van vaste rechtspraak van het Hof moet dat beginsel strikt worden toegepast in gevallen waarin de betrokken wetgeving fiscale verplichtingen invoert.¹⁹ In dat verband heeft het Hof geoordeeld dat de op een belastingplichtige rustende bewijslast moet worden geregeld op basis van in het nationaal recht uitdrukkelijk gestelde voorwaarden en de regels die zijn vastgelegd voor gelijksoortige transacties.²⁰

35. De verwijzende rechter vermeldt in zijn verwijzingsbeslissing dat er naar Roemeens recht geen rechtsgrondslag bestaat die uitdrukkelijk bepaalt welk soort document(en) het bewijs levert dat de vervoerde goederen werden uitgevoerd. Blijkens de door hem gegeven beschrijving zijn de nationale regels in kwestie het resultaat van een combinatie van wetgevende bepalingen en een administratieve praktijk. Het staat aan de verwijzende rechter om te beoordelen of die regels voldoende kenbaar en nauwkeurig zijn om te voldoen aan het algemene rechtszekerheidsbeginsel.

36. Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, heeft het Hof geoordeeld dat de lidstaten middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de doelstellingen en beginselen van de betrokken wettelijke regeling van de Unie zo min mogelijk aantasten.²¹ Nationale regels mogen derhalve niet verder gaan dan noodzakelijk is om de rechten van de schatkist te beschermen of te waarborgen.²² In een context waarin een belastingdienst weigerde een intra-EU-levering vrij te stellen van de btw omdat het boekhoudkundige bewijs van deze levering niet tijdig was geleverd, zonder rekening te houden met het feit dat was voldaan aan de materiële vereisten, heeft het Hof geoordeeld dat de nationale regels verder gingen dan noodzakelijk was ter waarborging van de juiste heffing van de belasting.²³ Die redenering gaat naar mijn mening ook op met betrekking tot de omstandigheden van onderhavige zaak. De in artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn gestelde materiële voorwaarden, waaraan een belastingplichtige voldoet, kunnen derhalve niet worden opzijgeschoven door de zuiver formele vereisten van het nationale recht.

37. Die nationale vereisten mogen dus niet op zodanige wijze worden aangewend, dat zij afbreuk doen aan de neutraliteit van de btw, die een basisbeginsel is van het bij de desbetreffende Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel.²⁴

17 Arrest van 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 27).

18 Arrest van 29 april 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, punt 34).

19 Arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 48).

20 Arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 38).

21 Arrest van 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punt 36).

22 Arrest van 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 20).

23 Arrest van 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 29).

24 Arrest van 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 26).

38. Het beginsel van fiscale neutraliteit vereist dat wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, de btw-vrijstelling wordt verleend, zelfs wanneer de belastingplichtige niet heeft voldaan aan bepaalde formele vereisten.²⁵ Er bestaan slechts twee gevallen waarin niet-eerbiediging van een formeel vereiste heeft geleid tot het verlies van het recht op btw-vrijstelling.²⁶ Het eerste geval betreft situaties van fraude.²⁷ Het tweede geval betreft situaties waarin btw-vrijstelling wordt geweigerd omdat de niet-naleving van de regels in kwestie verhindert dat het bewijs dat bepaalde materiële voorwaarden zijn vervuld, ter kennis wordt gebracht van de bevoegde instanties.²⁸

39. Het staat niet ter discussie in het hoofdgeding dat Cartrans diensten heeft verricht in de zin van de btw-richtlijn en dat die diensten zijn verricht buiten het grondgebied van de Europese Unie. In dat verband komt een nationale praktijk die inhoudt dat de bevoegde autoriteiten niet overgaan tot onderzoek van het bewijsmateriaal dat aantoont dat de goederen in kwestie werden geleverd aan een in een derde land gevestigde koper (of ontvanger), op hetzelfde neer als een vermoeden dat de vrijstelling niet kan worden toegestaan.

40. Om de volgende redenen gaan de nationale regels in kwestie mijns inziens kennelijk verder dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting. Ten eerste vermeldt de verwijzende rechter dat vrijstelling zal worden geweigerd aan een belastingplichtige die ter ondersteuning van zijn verzoek in die zin niet de vereiste documenten kan overleggen. Dat is in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit, aangezien de btw niet zal worden geheven op de plaats van bestemming van de goederen maar op een plaats van doorgang.²⁹ Ten tweede worden de betrokken nationale regels toegepast op een zodanige manier dat de bevoegde autoriteiten in de situatie dat niet aan de formele vereisten is voldaan, zelfs niet nagaan of de materiële voorwaarden voor een vrijstelling op grond van artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn *feitelijk zijn vervuld*. Ten derde wijst in de verwijzingsbeslissing niets erop dat bij niet-naleving van de formele vereisten er noodzakelijkerwijs sprake is van fraude of dat een inbreuk op de betrokken regels de bevoegde autoriteiten belet na te gaan of aan de materiële voorwaarden is voldaan.

41. Dientengevolge kunnen de autoriteiten van een lidstaat de btw-vrijstelling in beginsel niet weigeren louter op grond van het feit dat de betrokken belastingplichtige bepaalde specifieke documenten tot bewijs van het feit dat de goederen in kwestie daadwerkelijk werden uitgevoerd, niet heeft overhandigd, zonder dat zij nagaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden van de toepasselijke Unierechtelijke bepalingen.

42. Moeten de TIR-carnets worden beschouwd als doorslaggevend bewijs van het feit dat de betrokken goederen werden uitgevoerd?

43. Alle drie de partijen vinden elkaar op het punt dat de regeling uitvoer en de regeling voor douanevervoer volgens het douanewetboek onderscheiden regelingen zijn.

44. Cartrans betoogt dat een belastingplichtige die vervoersdiensten verricht, niet kan worden verplicht een aangifte ten uitvoer over te leggen tot bewijs van het feit dat de betrokken goederen werden uitgevoerd. Zij gaat er daarbij van uit dat de persoon die vervoersdiensten verricht, het vervoer slechts op grond van de TIR-regeling zal kunnen bewijzen. De Roemeense regering voert aan dat het door het douanekantoor afgestempelde TIR-carnet op zich niet aantoont dat de betrokken goederen werden

25 Arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 36).

26 Arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 38).

27 Arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 39).

28 Arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 42).

29 Zie punt 37 supra.

vervoerd en uitgevoerd buiten de Europese Unie. De Commissie stelt dat de TIR-regeling zorgt voor het bewijs van het feit dat goederen werden vervoerd naar hun bestemming. In die context komt het TIR-carnet niet in de plaats van de douaneaangifte ten uitvoer, die aantoonde dat de betrokken goederen onder de regeling uitvoer werden geplaatst.

45. Partijen stellen volgens mij terecht dat blijkens het douanewetboek de regeling douanevervoer en de regeling uitvoer onderscheiden regelingen zijn.³⁰

46. In zijn conclusie in de zaak BGL³¹ geeft advocaat-generaal Léger een nuttig overzicht van de TIR-overeenkomst, die deel uitmaakt van de rechtsorde van de Unie krachtens besluit 2009/477. Zoals hij daarin uiteenzet, vergemakkelijkt de overeenkomst het internationaal goederenvervoer over de weg: zij zorgt voor vereenvoudiging en harmonisatie van de administratieve douaneformaliteiten die bij het oversteken van grenzen moeten worden vervuld. Vervoerde goederen worden onderworpen aan een enkele inspectie door het douanekantoor van vertrek, met uitsluiting van elke andere inspectie door douanekantoren van doorvoer of bestemming (tenzij onregelmatigheden worden vermoed). Belangrijk is dat zij zich kenmerkt door het feit dat dergelijke goederen niet zijn onderworpen aan betaling of consignatie van rechten of heffingen ter zake van de in- of uitvoer. De vervoerde goederen moeten gedurende het gehele vervoer worden vergezeld van een uniform verzendingsdocument, het TIR-carnet, dat is afgegeven door het douanekantoor van vertrek en zal dienen als referentiestuk om de regelmatigheid van het vervoer te controleren. De betaling van de rechten en de heffingen die door de douanediens tenen van een vervoerder kan worden gevorderd, moet gedeeltelijk worden gegarandeerd door een nationale organisatie die daartoe is erkend door de autoriteiten van de overeenkomstsluitende partijen. Deze garantie wordt zelf gedekt door de IRU en door een groep van in Zwitserland gevestigde verzekeringsmaatschappijen.³²

47. De TIR-carnets worden gedrukt door de IRU en aan de vervoerders verstrekt door de garant staande organisaties. De vervoerders vullen in die carnets een aantal gegevens in, met name over de vervoerde goederen. Elk TIR-carnet bestaat uit een serie bladen die bestaan uit twee stroken (nr. 1 en nr. 2). Bij de aanvang van het vervoer controleert het douanekantoor van vertrek de lading – met name of die overeenstemt met de goederen die in het TIR-carnet zijn opgegeven – waarna het deze verzegelt. Het douanekantoor maakt vervolgens een aantekening op het eerste blad van het TIR-carnet dat de vervoerder hem heeft gegeven, verwijdert strook nr. 1, tekent de stam van deze strook en geeft het carnet terug. Wanneer de goederen het grondgebied waarover doorvoer heeft plaatsgevonden verlaten, controleert het douanekantoor van doorgang de toestand van de zegels, verwijdert het strook nr. 2, tekent het de overeenstemmende stam en geeft het het TIR-carnet terug aan de gebruiker. Vervolgens zendt het strook nr. 2 naar het douanekantoor van vertrek, dat controleert of die overeenstemt met strook nr. 1. Wanneer strook nr. 2 geen enkel voorbehoud bevat met betrekking tot de regelmatigheid van het TIR-vervoer, worden de goederen geacht regelmatig over het betrokken grondgebied te zijn vervoerd. Wanneer strook nr. 2 daarentegen een voorbehoud bevat of niet is ontvangen door het douanekantoor van vertrek, wordt het TIR-vervoer over het betrokken grondgebied geacht onregelmatig te zijn. Dan hebben de douaneautoriteiten van dat grondgebied het recht de betaling te vorderen van de rechten en heffingen die daardoor opeisbaar zijn geworden. Deze procedure wordt herhaald op het grondgebied van elk land van doorvoer, behalve tussen de lidstaten van de Europese Unie, want die vormen een enkel douanegebied.³³

³⁰ Zie de punten 6-8 supra.

³¹ C-78/01, EU:C:2003:14, punten 4-7.

³² Zie punten 11 en 13 supra.

³³ Conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak BGL (C-78/01, EU:C:2003:14, punten 7 en 8).

48. Deze schets van de belangrijkste kenmerken van de TIR-regeling bevestigt dat een afgestempeld TIR-carnet niet tot doel heeft te bewijzen dat de betrokken goederen daadwerkelijk werden uitgevoerd. Uit die regeling blijkt veeleer dat het TIR-carnet een douaneaangifte is voor het vervoer van goederen. Het is het bewijs dat er zekerheid is gesteld.³⁴

49. Aangezien de regeling douanevervoer (waartoe TIR-vervoer behoort) en de regeling uitvoer onderscheiden regelingen zijn³⁵, kan het TIR-carnet niet worden gelijkgesteld met een douaneaangifte die overeenkomstig artikel 182 bis van het douanewetboek wordt gedaan van de goederen die het douanegebied van de Europese Unie verlaten.³⁶

50. Wat betreft het hoofdgeding, moet de belastingplichtige ter verkrijging van de vrijstelling overeenkomstig artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn het bestaan aantonen van *diensten* (met inbegrip van vervoer) die *rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van goederen*.

51. Van een belastingplichtige als Caltrans kan naar mijn mening niet worden verlangd dat hij aantoont dat de betrokken goederen daadwerkelijk werden uitgevoerd. Wat hij moet bewijzen, is dat zijn vervoersdiensten *rechtstreeks verband hielden* met de uitvoer van goederen. De manier waarop dat moet worden vastgesteld, wordt niet door het Unierecht geregeld en is uiteindelijk een zaak van de nationale autoriteiten, die onderworpen zijn aan het toezicht van de nationale rechtbanken. Dat gezegd zijnde, ook al vormt het TIR-carnet niet noodzakelijkerwijs het doorslaggevend bewijs van uitvoer, het is mijns inziens een document dat daadwerkelijk zijn belang heeft bij de beoordeling of de geleverde vervoersdiensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer van de goederen die werden vervoerd door de betrokken expediteur. Bij gebreke van bewijs dat de door het TIR-carnet gedekte goederen *niet* effectief werden uitgevoerd, levert het naar mijn mening een krachtig bewijs ter ondersteuning van een verzoek om btw-vrijstelling op grond van artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn.³⁷

Conclusie

52. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de vragen van de Tribunal Prahova als volgt te beantwoorden:

„Artikel 146, lid 1, onder e), en artikel 131 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen nationale regels die vereisen dat specifieke documenten worden overgelegd tot bewijs van het feit dat goederen die door een belastingplichtige leverancier van vervoersdiensten over de weg werden vervoerd naar een bestemming buiten het grondgebied van de Europese Unie, daadwerkelijk werden uitgevoerd. Het staat aan de bevoegde autoriteiten om onder toezicht van de nationale rechter het bewijs in elk concreet geval te onderzoeken en te beoordelen. Als bewijs van het feit dat de betrokken goederen het grondgebied van de Europese Unie concreet hebben verlaten en dat de geleverde vervoersdiensten dus rechtstreeks verband hielden met de uitvoer van de goederen, kan mede worden verwezen naar de TIR-carnets, zoals beschreven in de overeenkomst inzake het internationaal vervoer van goederen onder geleide van een TIR-carnet die als bijlage is opgenomen bij besluit 2009/477/EG van de Raad van 28 mei 2009 tot bekendmaking in geconsolideerde vorm van de tekst van de Douaneovereenkomst inzake het internationale vervoer van goederen onder dekking van carnets TIR (TIR-overeenkomst) gedateerd op 14 november 1975, zoals sedertdien gewijzigd.”

³⁴ Zie het handboek TIR-regeling, blz. 7.

³⁵ Zie punt 45 supra.

³⁶ Zie punt 9 supra.

³⁷ Arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 37), waarin het Hof heeft geoordeeld dat intra-EU-leveringen en -verwervingen moeten worden gekwalificeerd op basis van objectieve gegevens, zoals de fysieke verplaatsing van de betrokken goederen tussen lidstaten. Die redenering kan hier worden toegepast voor zover de belastingplichtige kan aantonen dat de betrokken goederen fysiek het grondgebied van de Europese Unie hebben verlaten.