



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 12 lipca 2018 r.¹

Sprawa C-495/17

**Cartrans Spedition Srl
przeciwko**

**Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Prahova**

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunalul Prahova (sąd okręgu Prahova, Rumunia)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 146 ust. 1 lit. e) i art. 153 – Zwolnienia – Usługi transportu związane z eksportem towarów – Dowód wywozu towarów poza obszar Unii – System ustanowiony przez Konwencję celną dotyczącą międzynarodowego przewozu towarów – Karnety TIR

1. Składając niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, Tribunalul Prahova (sąd okręgu Prahova, Rumunia) dąży do uzyskania wytycznych w kwestii wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE². Sąd odsyłający pragnie ustalić, czy krajowe zasady, na mocy których podatnik jest zobowiązany do przedstawienia konkretnych dokumentów w celu skorzystania ze zwolnienia z VAT od świadczenia usług (w tym transportu), są spójne z dyrektywą VAT, w sytuacji gdy usługi te pozostają w bezpośrednim związku z wywozem towarów poza obszar Unii Europejskiej. Sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy gdy towary takie są transportowane z zastosowaniem karnetu międzynarodowego transportu drogowego zgodnie z systemem ustanowionym Konwencją celną dotyczącą międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR, tego rodzaju dokumenty stanowią dowód potwierdzający faktyczny wywóz towarów.

Ramy prawne Unii

Dyrektywa VAT

2. Artykuł 131, znajdujący się w tytule IX, zatytułowanym „Zwolnienia”, stanowi: „Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

¹ Język oryginału: angielski.

² Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą VAT”). Istotne transakcje miały miejsce w okresie od marca 2012 r. do kwietnia 2014 r. Z tego względu okres ten będzie dalej określany jako „okres istotny dla sprawy”. Zobacz pkt 15 poniżej.

3. Artykuł 146 znajduje się w rozdziale 6 („Zwolnienia w eksporcie”) tytułu IX. W art. 146 ust. 1 lit. e) wśród zwolnień wymieniono „świadczenie usług, łącznie z usługami transportu i transakcjami pomocniczymi, ale z wyłączeniem świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 132 i 135, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów [...]”.

4. Zgodnie z art. 153 „[p]aństwa członkowskie zwalniają usługi świadczone przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osoby trzeciej, jeśli pośredniczą oni w transakcjach, o których mowa w rozdziałach 6, 7 i 8, lub w transakcjach dokonanych poza terytorium [Unii]”.

Kodeks celny

5. W kodeksie celnym ustanowionym rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2913/92³ określono ramy prawne zasad i procedur celnych w obszarze celnym Unii. Artykuł 4 pkt 16 lit. b) i h) stanowił, odpowiednio, że pojęcie „procedury celnej” obejmuje tranzyt i wywóz. Zgodnie z art. 4 pkt 17 „zgłoszenie celne” oznacza czynność, poprzez którą osoba wyraża, w wymaganej formie i w określony sposób, zamiar objęcia towaru określoną procedurą celną. Zgodnie z art. 59 towar, który ma zostać objęty procedurą celną, zostaje zgłoszony do tej procedury. Towary zgłoszone między innymi do procedury wywozu lub tranzytu podlegają dozorowi celnemu od chwili przyjęcia zgłoszenia celnego „aż do opuszczenia obszaru celnego [Unii] lub ich zniszczenia bądź do czasu unieważnienia zgłoszenia celnego”.

6. Artykuł 91 ust. 1 lit. a) i b) stanowił, odpowiednio, że „procedura tranzytu zewnętrznego” pozwala na przemieszczanie z jednego do drugiego miejsca znajdującego się na obszarze celnym towarów nieunijnych i unijnych. W sytuacji gdy towary przewożono w sposób opisany w art. 91 ust. 1 z zastosowaniem karnetu TIR, było to przemieszczanie dozwolone dla celów art. 91 ust. 2 lit. b), pod warunkiem że takie przemieszczanie: (i) rozpoczęło się lub miało się zakończyć poza Unią; lub (ii) dotyczyło przesyłek towarów, które miały zostać rozładowane na obszarze celnym i które były przewożone wraz z towarami przeznaczonymi do rozładowania w krajach trzecich; lub (iii) chodziło o przewóz z jednego do drugiego miejsca znajdującego się w Unii przez terytorium państwa trzeciego.

7. Artykuł 161 zatytułowano „Wywóz”. Artykuł 161 ust. 1 stanowił, iż procedura wywozu pozwala na wyprowadzenie towaru unijnego poza obszar celny. Artykuł 161 ust. 2 stanowił, iż z wyjątkiem towarów objętych procedurą uszlachetniania biernego lub procedurą tranzytu każdy towar unijny przeznaczony do wywozu miał zostać objęty procedurą wywozu.

8. Zgodnie z art. 163 ust. 1 „procedura tranzytu wewnętrznego” pozwalała na przemieszczanie z jednego do drugiego miejsca znajdującego się na obszarze celnym, przez terytorium państwa trzeciego, towarów unijnych bez zmiany ich statusu celnego. Przemieszczanie tego rodzaju mogło odbywać się między innymi z zastosowaniem karnetu TIR (art. 163 ust. 2).

9. Zgodnie z art. 182a ust. 1 towary opuszczające obszar celny musiały być uwzględnione w deklaracji celnej lub, jeżeli taka deklaracja nie była wymagana, w deklaracji skróconej⁴. Na podstawie art. 182b ust. 1, w przypadku gdy towarom takim nadawano przeznaczenie celne lub wykorzystywano je do celów, dla których wymagana była deklaracja celna w ramach przepisów celnych, taką deklarację celną składało się w urzędzie celnym wywozu przed wywiezieniem towarów z obszaru celnego. Artykuł 183 stanowił, że towary opuszczające obszar celny podlegają dozorowi celnemu.

3 Rozporządzenie z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 1992, L 302, s. 1) (zwane dalej „kodeksem celnym”). Rozporządzenie to było kilkakrotnie zmieniane: przywołane przepisy pochodzą z wersji zmienionej rozporządzeniem Rady (WE) nr 1791/2006 z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 363, s. 1) obowiązującej w okresie istotnym dla sprawy. Obecna wersja zawarta jest w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającym wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. 2013, L 269, s. 1).

4 Wyjątki od tej zasady nie są istotne dla celów niniejszej opinii.

Konwencja TIR

10. Po II wojnie światowej, pod egidą Europejskiej Komisji Gospodarczej ONZ (UNECE), aby pomóc w ożywieniu gospodarki powojennej Europy, opracowano system tranzytu TIR. Konwencja celna dotycząca międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR (konwencja TIR) z dnia 14 listopada 1975 r. została zatwierdzona w imieniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej na mocy rozporządzenia Rady (EWG) nr 2112/78, wskutek czego obowiązuje bezpośrednio⁵. Konwencja TIR weszła w życie w stosunku do obecnej Unii w dniu 20 czerwca 1983 r.⁶. Każde z państw członkowskich Unii oraz sama Unia są umawiającymi się stronami. Konwencja w wersji skonsolidowanej została opublikowana jako załącznik do decyzji Rady 2009/477/WE⁷.

11. W art. 1 konwencji TIR zdefiniowano określenie „transport TIR” jako przewóz towarów z wyjściowego urzędu celnego do docelowego urzędu celnego zgodnie z procedurą zwaną procedurą TIR. Określenie „posiadacz” karnetu TIR oznacza osobę, której wydano karnet TIR, zgodnie z odpowiednimi postanowieniami konwencji, i w której imieniu zostało złożone zgłoszenie celne w formie karnetu TIR, wskazujące na zamiar objęcia towarów procedurą TIR w wyjściowym urzędzie celnym⁸. W myśl art. 2 konwencję stosuje się do przewozu towarów bez przeładunku przez jedną lub kilka granic, od wyjściowego urzędu celnego jednej umawiającej się strony do docelowego urzędu celnego innej umawiającej się strony lub tej samej umawiającej się strony, jeżeli jakaś część przewozu między rozpoczęciem i zakończeniem transportu TIR wykonywana jest przez transport drogowy.

12. Zgodnie z art. 3 lit. b) przewozy muszą posiadać gwarancję stowarzyszeń uznanych zgodnie z postanowieniami art. 6⁹ i muszą być wykonywane z zastosowaniem karnetu TIR. Artykuł 4 stanowi, że od towarów przewożonych zgodnie z procedurą TIR w przejściowych urzędach celnych nie są uiszczane ani składane do depozytu przywózowe ani wywózowe należności celne i podatkowe.

Podręcznik w zakresie procedur tranzytowych

13. Opublikowany przez Komisję podręcznik w zakresie procedur tranzytowych¹⁰ stanowi, że „karnet TIR jest zgłoszeniem celnym dla transportu towarów. Zaświadcza on istnienie gwarancji. Karnety TIR są wydawane przez organizację międzynarodową [obecnie przez Międzynarodową Unię Transportu Drogowego (IRU)] krajowym stowarzyszeniom poręczającym. Zgłoszenie celne w postaci karnetu TIR jest ważne wyłącznie na jeden transport TIR. Karnet zostaje otwarty w kraju wyjścia i umożliwia kontrolę celną na obszarze umawiających się stron wyjścia, tranzytowej i przeznaczenia” (zob. Część IX – Procedura TIR pkt 1.2 [tiret trzecie]).

5 Rozporządzenie z dnia 25 lipca 1978 r. dotyczące zawarcia Konwencji celnej dotyczącej międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR (konwencji TIR) zawartej w Genewie dnia 14 listopada 1975 r. (Dz.U. 1978, L 252, s. 1).

6 Konwencja TIR weszła w życie, gdy dopełniono wszystkich niezbędnych formalności (zob. art. 2 rozporządzenia nr 2112/1978 oraz art. 52 i 53 konwencji TIR). Data wejścia w życie konwencji w stosunku do Unii odnotowana jest w Dzienniku Urzędowym pod nagłówkiem „Wejście w życie Konwencji celnej dotyczącej międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR (konwencji TIR)” (Dz.U. 1983, L 31, s. 13).

7 Decyzja z dnia 28 maja 2009 r. w sprawie opublikowania w skonsolidowanej formie tekstu Konwencji celnej dotyczącej międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR (konwencji TIR) z dnia 14 listopada 1975 r., ze zmianami wprowadzonymi do konwencji od tej daty (Dz.U. 2009, L 165, s. 1).

8 Odpowiednio, art. 1 lit. a) i o).

9 Artykuł 6 stanowi, że każda umawiająca się strona może upoważnić stowarzyszenia do wydawania karnetów TIR oraz do występowania w charakterze poręczycieli, z zastrzeżeniem spełniania przez nie warunków określonych w części I załącznika 9 do konwencji. Do warunków tych należą: udowodnione funkcjonowanie co najmniej od roku w charakterze stowarzyszenia reprezentującego interesy sektora transportowego, posiadanie udowodnionej stabilnej sytuacji finansowej i możliwości organizacyjnych pozwalających na wypełnianie obowiązków nałożonych przez konwencję oraz posiadanie przez pracowników udowodnionej wiedzy dotyczącej prawidłowego stosowania postanowień konwencji. Kolejne warunki wymagają braku jakichkolwiek poważnych lub powtarzających się naruszeń przepisów celnych lub podatkowych; zawarcia pisemnej umowy lub sporządzenia innego dokumentu prawnego pomiędzy stowarzyszeniem a właściwymi organami umawiającej się strony, w której ma ono swoją siedzibę; zapewnienia między innymi, iż stowarzyszenie będzie wywiązywać się ze zobowiązań określonych w konwencji.

10 Podręcznik w zakresie procedur tranzytowych (Procedura TIR) z dnia 1 lipca 2009 r. TAXUD/1873/2007-PL final wydany przez Komisję Europejską – Komitet Kodeksu Celnego – Sekcję ds. Tranzytu (TIR). Komisja Europejska jest w trakcie aktualizowania Podręcznika w zakresie procedur tranzytowych. Z tego względu obecna wersja z dnia 27 kwietnia 2016 r. (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN) jest opisywana jako „dokument roboczy”.

Prawo krajowe

14. Sąd odsyłający stwierdza w swoim wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, że w prawie krajowym usługi transportu bezpośrednio związane z eksportem towarów są zwolnione z VAT. Sąd odsyłający zauważa, że zgodnie z zasadami obowiązującymi w okresie istotnym dla sprawy usługi transportu były zwolnione z VAT, wyłącznie jeżeli dany podatnik był w stanie wykazać, iż doszło do faktycznego wywozu przewożonych towarów, przedstawiając następujące dokumenty popierające wniosek o zwolnienie: fakturę wystawioną przez przewoźnika, umowę przewozu zawartą z odbiorcą świadczenia, konkretne dokumenty przewozowe oraz dokumenty poświadczające, iż doszło do wywozu przewożonych towarów.

Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

15. Cartrans Spedition SRL (zwany dalej „Cartransem”), pośrednik usług transportu drogowego z siedzibą główną w Rumunii, świadczył usługi związane z transportem towarów trzykrotnie w Turcji w okresie między marcem a majem 2012 r., dwukrotnie w Gruzji w sierpniu 2012 r., raz w Iraku w lutym 2013 r. i raz na Ukrainie w kwietniu 2014 r. W dniu 13 sierpnia 2014 r. właściwe organy Rumunii wydały sprawozdanie z kontroli podatkowej oraz decyzję podatkową zobowiązującą Cartrans do zapłaty kwoty 16 203 lejów rumuńskich (RON) (około 3650 EUR).

16. Właściwe organy utrzymywały, że Cartrans nie wykazał, iż doszło do faktycznego wywozu przewożonych towarów, ponieważ Cartrans nie przedstawił żadnego z następujących dokumentów: umowy przewozu zawartej z odbiorcą świadczenia, konkretnych dokumentów przewozowych oraz dokumentów poświadczających, iż doszło do wywozu przewożonych towarów, stosownie do zasad krajowych. Cartrans wykazał jedynie, że świadczył pewne usługi transportowe za granicą na rzecz eksporterów.

17. Cartrans odwołał się od tej decyzji. Na poparcie wniosku o zwolnienie z VAT przedstawił karnety TIR oraz listy przewozowe CMR poświadczone przez urzędy celne państw, do których Cartrans transportował towary, których dotyczyła sprawa, w celu eksportu w odniesieniu do każdej z siedmiu faktur objętych decyzją w sprawie VAT¹¹. Cartrans twierdził, że karnety TIR zawierają odniesienia zarówno do przewożonych towarów, jak i do poświadczeń przez organy celne dotyczących wywozu towarów do odpowiednich państw, oraz że karnet TIR w sposób oczywisty posiada zatem wartość dowodową, ponieważ jest to dokument poświadczający tranzyt celny z wyjściowego urzędu celnego do docelowego urzędu celnego.

18. Sąd odsyłający uważa, że do wydania rozstrzygnięcia w postępowaniu niezbędna jest wykładnia przepisów dyrektywy VAT co do zwolnień dotyczących eksportu oraz świadczenia usług przez pośredników. Z tego względu przedłożył on Trybunałowi następujące pytania zawarte we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

„1) Czy do celów zwolnienia z VAT w przypadku transakcji i usług transportowych związanych z wywozem towarów zgodnie z dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej poświadczony przez urząd celny kraju przeznaczenia karnet TIR stanowi dokument dowodowy co do wywozu przewożonych towarów, biorąc pod uwagę uregulowanie tego dokumentu tranzytu celnego, jakie Komitet Kodeksu Celnego – wydział ds. tranzytu w ramach Dyrekcji Generalnej Komisji Europejskiej ds. Podatków i Unii Celnej przewidział w Podręczniku dotyczącym procedur tranzytowych TAXUD/1873/2007 w odniesieniu do procedury TIR?

¹¹ Rozumiem, że listy przewozowe CMR są dokumentem stanowiącym dowód zawarcia umowy na drogowy przewóz towarów na podstawie Konwencji o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów podpisanej w Genewie w dniu 19 maja 1956 r. Ponieważ dokumenty te nie stanowią części pytania zadane przez sąd odsyłający, nie stanowią przedmiotu dalszych rozważań.

2) Czy art. 153 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stoi na przeszkodzie praktyce podatkowej, zgodnie z którą podatnik jest zobowiązany do wykazania wywozu przewożonych towarów wyłącznie za pomocą celnego zgłoszenia wywozowego i zgodnie z którą odmawia się mu przyznania prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do usług transportu wywiezionych towarów w braku takiego zgłoszenia, mimo że istnieje karnet TIR poświadczony przez urząd celny kraju przeznaczenia?”.

19. Pisemne uwagi w tej sprawie złożyły: Cartrans, rząd rumuński oraz Komisja Europejska. Do Trybunału nie zwrócono się o przeprowadzenie rozprawy i rozprawa nie odbyła się.

Ocena

Uwagi wstępne

20. Pytania sądu odsyłającego oparte są na założeniu, że Cartrans ubiega się o zwolnienie z VAT na tej podstawie, iż świadczył usługi jako pośrednik działający na rzecz osoby trzeciej dla celów art. 153 dyrektywy VAT¹². W postanowieniu odsyłającym Cartrans określono jako „pośrednika w usługach transportu drogowego towarów”. Tym niemniej sąd odsyłający nie precyzuje, czy wniosek Cartransu o zwolnienie z VAT opiera się na tej podstawie, iż Cartrans świadczył usługi transportu i pomocnicze osobiście w myśl art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, czy też występował w charakterze pośrednika, o czym mowa w art. 153 tej dyrektywy.

21. W art. 153 dyrektywy VAT nie zdefiniowano pojęcia „pośrednika”. Zwykle znaczenie interpretowane zgodnie z celem dyrektywy VAT wskazuje, że pośrednik to osoba działająca pomiędzy stronami¹³. W kontekście usług transportu drogowego może to obejmować zapewnienie wsparcia logistycznego w celu koordynacji przemieszczania towarów sprzedającego do kupującego, ale również, choć niekoniecznie, świadczenie usług zapewniających fizyczny przewóz towarów z miejsca wyjściowego do miejsca przeznaczenia. Na mocy art. 153 dyrektywy VAT świadczenie usług transportu przez pośrednika objęte jest szczególnym zwolnieniem z podatku, w sytuacji gdy dana osoba dokonywała przewozu towarów do miejsca przeznaczenia poza Unią w imieniu lub na rzecz innej osoby. Ponieważ w postanowieniu odsyłającym nie zamieszczono informacji na temat dokładnej roli Cartransu, do sądu odsyłającego będzie należało zweryfikowanie w kontekście postępowania głównego, czy Cartrans działał jako pośrednik na rzecz osoby trzeciej, czy też dokonywał przewozu towarów osobiście.

22. Artykuł 153 ma w każdym razie zastosowanie do sytuacji, w której podatnik uczestniczy w transakcjach, o których mowa między innymi w rozdziale 6 dyrektywy VAT. Istotnym przepisem jest tu art. 146 ust. 1 lit. e) w rozdziale 6. Skierowane pytanie przeanalizuję zatem w świetle tego właśnie przepisu.

¹² Drugie przywołane pytanie zawiera sformułowanie o „odliczeniu” VAT z tytułu świadczenia usług transportu; rozumiem, że stanowi to odwołanie do „prawa do zwolnienia z podatku” z dwóch powodów. Po pierwsze, przepisy, których dotyczy sprawa, nie są częścią szczególnego systemu VAT dotyczącego odliczeń. Po drugie, wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sposób jasny odnosi się do przepisów regulujących zwolnienia z podatku; nie ma tam mowy o przepisach dotyczących odliczeń.

¹³ Wyrok z dnia 2 kwietnia 1998 r., EMU Tabac i in., C-296/95, EU:C:1998:152, pkt 30.

Pytania pierwsze i drugie

23. Sąd odsyłający pragnie ustalić, czy w okolicznościach, w jakich podatnik chce skorzystać ze zwolnienia z VAT na tej podstawie, iż świadczył usługi związane z przewozem towarów w celu ich wywozu z Unii, państwa członkowskie mogą wprowadzać warunki, na mocy których od podatnika wymaga się przedłożenia pewnych określonych dokumentów w celu udowodnienia, że dane towary zostały faktycznie wywiezione, i czy karnety TIR stanowią taki dowód. Ponieważ obydwa pytania stanowią dwa aspekty tego samego zagadnienia, przeanalizuję je łącznie.

24. Rząd Rumunii jest zdania, że dyrektywa VAT dopuszcza możliwość odrzucenia przez państwa członkowskie wniosku o zwolnienie z VAT na podstawie art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT w okolicznościach takich jak występujące w postępowaniu głównym. Cartrans i Komisja nie podzielają tej opinii.

25. Osobiście również nie zgadzam się z rządem Rumunii.

26. Strony zgadzają się co do dwóch kwestii. Po pierwsze, w zakresie, w jakim art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT dotyczy zwolnienia z podatku od wywozów z Unii, jest on zgodny z ogólną zasadą międzynarodowego prawa podatkowego, w myśl której podatek nakłada się od konsumpcji towarów i usług w miejscu przeznaczenia. Z tego względu wszystkie transakcje dotyczące wywozów są zasadniczo zwolnione z podatku. Po drugie, ponieważ przepis ten przewiduje zwolnienie z podatku, powinien być interpretowany w sposób ścisły¹⁴.

27. Zwolnienia przewidziane w rozdziale 6 dyrektywy VAT („Zwolnienia w eksporcie”) są obowiązkowe. Zatem, w sytuacji gdy podatnik może wykazać świadczenie usług transportu i transakcji pomocniczych w rozumieniu art. 146 ust. 1 lit. e), zwolnienie musi przysługiwać. Ze względu na brak wyrażonego wprost przepisu w tym zakresie państwa członkowskie nie mają swobody we wprowadzaniu dodatkowych przesłanek materialnoprawnych.

28. Z orzecznictwa Trybunału wynika jasno, iż aby zwolnienie przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT miało zastosowanie, musi istnieć bezpośredni związek między przewozem towarów do miejsca przeznaczenia poza Unią a danymi usługami. Innymi słowy, usługi muszą być świadczone bezpośrednio (zależnie od sytuacji) na rzecz eksportera, importera lub odbiorcy towarów, o których mowa w tym przepisie¹⁵. Ustalenie tych kwestii w toku badania faktów i okoliczności sprawy należy do sądu odsyłającego.

29. Z postanowienia odsyłającego wynika jasno, że zgodnie z zasadami krajowymi transport związany z wywozem towarów jest usługą zwolnioną z VAT, wyłącznie jeżeli dany podatnik może przedstawić następujące dokumenty dowodowe: fakturę wystawioną przez przewoźnika, umowę przewozu zawartą z odbiorcą świadczenia, konkretne dokumenty przewozowe oraz dokumenty poświadczające, iż doszło do wywozu przewożonych towarów (zwane dalej „wymaganymi dokumentami”).

30. Wydaje mi się, że krajowa praktyka, zgodnie z którą od podatnika wymaga się udowodnienia faktycznego wywozu przewożonych towarów, nie jest spójna z prawem Unii. Artykuł 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT nie zawiera takiego wymogu. Przepis ten ustanawia natomiast warunek, zgodnie z którym świadczenie usług, w tym transportu, ma być bezpośrednio *związane* z eksportem towarów.

31. Ponadto zgadzam się z Komisją, iż w dyrektywie VAT nie ma żadnego przepisu, który nakładałby na podatnika obowiązek przedłożenia konkretnego dowodu w celu skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 146 ust. 1 lit. e).

¹⁴ Wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, pkt 18, 22.

¹⁵ Wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, pkt 23.

32. Z opisu systemu krajowego przedstawionego przez sąd odsyłający wynika jasno, że sporne zasady krajowe przewidują czysto formalne wymogi. Tym niemniej tego rodzaju wymogi dotyczące formy, w której podatnik wykazuje uprawnienie do skorzystania ze zwolnienia, nie mogą podważać uprawnienia do zwolnienia z VAT na mocy prawa Unii, gdy spełnione są przesłanki materialnoprawne zastosowania art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT¹⁶.

33. Zgodnie z art. 131 dyrektywy VAT zwolnienia przewidziane między innymi w art. 146 ust. 1 lit. e) mają zastosowanie bez uszczerbku dla innych przepisów prawa Unii oraz zgodnie z warunkami określonymi przez państwa członkowskie na potrzeby prawidłowego i prostego stosowania zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć. Realizując margines swobody, państwa członkowskie podlegają ogólnym zasadom prawa Unii, w szczególności zasadom pewności prawa i proporcjonalności¹⁷.

34. Zasada pewności prawa wymaga, aby skutek danego przepisu był jasny i przewidywalny dla osób, które temu przepisowi podlegają¹⁸. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada ta jest ściśle stosowana w przypadkach, gdy dane ustawodawstwo wprowadza obciążenia podatkowe¹⁹. W tym kontekście Trybunał orzekł, że obowiązki ciężące na podatniku w zakresie dowodowym powinny być określone w zależności od warunków określonych wyraźnie w tym względzie przez prawo krajowe oraz przez zwyczajową praktykę przyjętą dla podobnych czynności²⁰.

35. Sąd odsyłający stwierdza w postanowieniu odsyłającym, że w prawie krajowym Rumunii nie istnieje podstawa prawna, która przewiduje wyraźnie, jaki rodzaj dokumentów stanowi dowód, że przewożone towary zostały wywiezione. Z opisu przedstawionego przez sąd odsyłający wynika, że sporne zasady krajowe zdają się wywodzić z połączenia przepisów ustawodawczych oraz praktyki administracyjnej. Do sądu odsyłającego będzie należało ustalenie, czy zasady te są wystarczająco jasne i precyzyjne, aby spełniały wymogi ogólnej zasady pewności prawa.

36. W kwestii proporcjonalności Trybunał orzekł już, że państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia realizowanego celu w jak najmniejszym stopniu zagrażać będą celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów prawa Unii²¹. Zasady krajowe nie powinny zatem wykraczać poza to, co niezbędne dla zachowania lub zabezpieczenia praw skarbu państwa²². W kontekście, w którym organ skarbowy odmówił zwolnienia w odniesieniu do wewnątrzunijnej dostawy ze względu na to, iż odpowiednia dokumentacja księgowa została przedłożona z opóźnieniem, i nie uwzględnił faktu, że przesłanki materialnoprawne zostały spełnione, Trybunał orzekł, iż zasady krajowe wykroczyły poza zakres niezbędny dla zapewnienia prawidłowego nakładania i poboru podatku²³. W mojej ocenie ten sam tok rozumowania powinien mieć zastosowanie w okolicznościach niniejszej sprawy. Zatem jeżeli podatnik spełnia materialnoprawne przesłanki określone w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, przesłanki te nie mogą zostać podważone jedynie formalnymi wymogami określonymi w prawie krajowym.

37. Wymogi krajowe nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby zasadę neutralności VAT, będącą podstawową zasadą wspólnego systemu VAT ustanowionego przez właściwe przepisy prawa Unii²⁴.

16 Wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 32.

17 Wyrok z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 27.

18 Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, pkt 34.

19 Wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 48.

20 Wyrok z dnia 6 września 2012 r., Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 38.

21 Wyrok z dnia 18 listopada 2010 r., X, C-84/09, EU:C:2010:693, pkt 20.

22 Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 20.

23 Wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 29.

24 Wyrok z dnia 27 września 2007 r., Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 26.

38. Zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie z VAT przysługiwało, gdy spełnione są przesłanki materialnoprawne, nawet jeżeli podatnik nie dopełnił pewnych formalności²⁵. Istnieją tylko dwie sytuacje, w których niedopełnienie wymogów formalnych doprowadziło do utraty prawa do zwolnienia z VAT²⁶. Jedną z nich jest nadużycie finansowe²⁷. Drugą jest sytuacja, w której odmówiono zwolnienia ze względu na fakt, iż naruszenie spornych zasad skutkowało uniemożliwieniem przedstawienia właściwym organom dowodu spełnienia przesłanek materialnoprawnych²⁸.

39. Kwestią sporną w postępowaniu głównym nie jest to, że Cartrans nie świadczył usług w rozumieniu dyrektywy VAT ani że usługi te były świadczone poza terytorium Unii. W tym kontekście krajowa praktyka, zgodnie z którą właściwe organy nie zbadają dowodu wskazującego, iż sporne towary zostały doręczone kupującemu (lub odbiorcy) usytuowanemu w państwie trzecim, działają w sposób zbliżony do założenia, że zwolnienie nie może przysługiwać.

40. Wydaje się, że sporne zasady krajowe wykraczają poza to, co konieczne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku z przyczyn przedstawionych poniżej. Po pierwsze, sąd odsyłający stwierdza, że w sytuacji gdy podatnik nie jest w stanie przedstawić wymaganych dokumentów na poparcie wniosku o zwolnienie, wniosek ów zostanie odrzucony. Taki rezultat jest niezgodny z zasadą neutralności podatkowej w zakresie, w jakim VAT nie zostanie nałożony w miejscu przeznaczenia towarów, ale – zamiast tego – w miejscu tranzytu²⁹. Po drugie, sporne zasady krajowe są stosowane w sposób, który oznacza, że właściwe organy nie rozważają nawet, czy faktycznie spełnione zostały materialnoprawne przesłanki zwolnienia na podstawie art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, jeżeli nie uczyniono zadość wymogom formalnym. Po trzecie, nic w postanowieniu odsyłającym nie sugeruje, aby niedopełnienie wymogów formalnych powodowało wystąpienie nadużycia finansowego lub aby naruszenie spornych zasad skutkowało uniemożliwieniem właściwym organom ustalenia, czy spełniono przesłanki materialnoprawne.

41. Wynika z tego, że organy państwa członkowskiego nie mogą co do zasady odmawiać zwolnienia z VAT bez zbadania, czy spełniono przesłanki materialnoprawne określone w obowiązujących przepisach prawa Unii, jedynie na tej podstawie, iż dany podatnik nie przedłożył pewnych szczególnych dokumentów w celu udowodnienia, że faktycznie doszło do wywozu spornych towarów.

42. Czy karnet TIR może być uznawany za jednoznaczny dowód, że doszło do wywozu towarów?

43. Występuje tu pewna zgoda między stronami, jako że wszystkie trzy są zdania, iż w świetle kodeksu celnego system wywozu i system tranzytu to dwa odrębne systemy.

44. Cartrans twierdzi, że od podatnika, który świadczy usługi transportu, nie powinno wymagać się przedstawienia zgłoszenia wywozowego jako dowodu, iż doszło do wywozu danych towarów. Wynika to z faktu, że osoba świadcząca usługi transportu będzie miała dostęp do dowodu tranzytu jedynie na mocy systemu TIR. Rząd Rumunii podnosi, że fakt, iż urząd celny poświadczył karnet TIR, nie oznacza sam w sobie, że dane towary były przewożone i dokonano ich wywozu z Unii. Komisja stwierdza, że system TIR potwierdza przewóz towarów do miejsca przeznaczenia. W tym kontekście karnet TIR nie może zastąpić celnego zgłoszenia wywozowego, które potwierdza, że dane towary były objęte systemem wywozu.

45. Wydaje mi się, że strony słusznie zauważają, iż z kodeksu celnego wynika, że systemy tranzytu i wywozu mają charakter odrębny³⁰.

25 Wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 36.

26 Wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 38.

27 Wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 39.

28 Wyrok z dnia 9 lutego 2017 r., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, pkt 42.

29 Zobacz pkt 37 powyżej.

30 Zobacz pkt 6–8 powyżej.

46. W swojej opinii w sprawie BGL rzecznik generalny P. Léger³¹ przedstawił pomocny zarys konwencji TIR, stanowiącej część porządku prawnego Unii na mocy decyzji 2009/477. Jak wyjaśnił, konwencja usprawnia międzynarodowy przewóz towarów transportem drogowym: ułatwia i ujednocza administracyjne formalności celne, których trzeba dopełnić na przejściach granicznych. Przesyłki towarów podlegają jednorazowej kontroli w wyjściowym urzędzie celnym, z wyłączeniem innego badania w trasie lub w miejscu przeznaczenia (z zastrzeżeniem podejrzenia wystąpienia nieprawidłowości). Istotną cechą jest to, iż od takich towarów nie są uiszczane ani składane do depozytu przywózowe ani wywózowe należności celne i podatkowe. Przewożonym towarom na całej trasie musi towarzyszyć jednolity dokument nadania, karnet TIR, wydany przez wyjściowy urząd celny, który to karnet będzie stanowił instrument referencyjny na potrzeby kontroli nieprawidłowości operacji. Zapłata ceł i podatków nakładanych na przewoźnika przez służby celne musi być poręczona częściowo przez krajowe stowarzyszenia wyznaczone w tym celu przez władze umawiających się stron. Poręczenie takie zapewnia IRU oraz grupa zakładów ubezpieczeniowych z siedzibą w Szwajcarii³².

47. Karnety TIR są drukowane przez IRU i dystrybuowane przez stowarzyszenia poręczające wśród przewoźników, którzy używają ich do rejestrowania szeregu informacji, w szczególności dotyczących przewożonych towarów. Każdy karnet TIR składa się z zestawu arkuszy w dwóch egzemplarzach (egzemplarze nr 1 i 2). Na początku operacji transportu wyjściowy urząd celny sprawdza ładunek, weryfikując w szczególności, czy odpowiada on towarom zadeklarowanym w karnecie TIR, oraz dokonuje jego zapieczętowania. Następnie urząd celny wypełnia pierwszy arkusz karnetu TIR okazanego przez użytkownika, zatrzymuje egzemplarz nr 1, podpisuje odpowiedni odcinek i zwraca karnet użytkownikowi. W chwili gdy przesyłka opuszcza terytorium, które przekraczała, przejściowy urząd celny sprawdza stan zapieczętowania, zatrzymuje egzemplarz nr 2, podpisuje odpowiedni odcinek i zwraca karnet użytkownikowi. Następnie przesyła egzemplarz nr 2 wyjściowemu urzędowi celnemu, który sprawdza zgodność z egzemplarzem nr 1. Jeżeli egzemplarz nr 2 nie zawiera żadnych zastrzeżeń w przedmiocie prawidłowości operacji TIR, operacja ta jest prawidłowo zakończona na przekraczonym terytorium. Z drugiej strony, jeżeli egzemplarz nr 2 zawiera zastrzeżenia lub nie wpłynie do wyjściowego urzędu celnego, operację TIR uznaje się za nieprawidłową na danym terytorium. W rezultacie organy celne takiego terytorium mają prawo do nałożenia ceł i podatków, które stają się w takiej sytuacji należne. Proces ten powtarza się w każdym państwie, którego terytorium zostaje przekroczone, przy czym nie dochodzi do niego między państwami członkowskimi Unii, ponieważ stanowią one jeden obszar celny³³.

48. Ten zarys głównych cech systemu TIR potwierdza, że celem poświadczonego karnetu TIR nie jest udowodnienie, że dane towary zostały faktycznie wywiezione. System ten wykazuje raczej, że „karnet TIR jest zgłoszeniem celnym dla transportu towarów. Zaświadcza on istnienie gwarancji”³⁴.

49. Ponieważ systemy celne dla tranzytu (którego częścią są operacje TIR) i dla wywozu są odrębne³⁵, karnet TIR nie może być utożsamiany ze zgłoszeniem celnym wydawanym, gdy towary opuszczają obszar celny Unii, o czym mowa w art. 182a kodeksu celnego³⁶.

50. W kwestii postępowania głównego, aby uzyskać korzyść w postaci zwolnienia przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, podatnik musi wykazać „świadczanie usług” (w tym transportu), które są „bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów”.

31 C-78/01, EU:C:2003:14, pkt 4–7.

32 Zobacz pkt 11, 13 powyżej.

33 Opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie BGL, C-78/01, EU:C:2003:14, pkt 7, 8.

34 Zobacz podręcznik w zakresie procedur tranzytowych TIR, s. 7.

35 Zobacz pkt 45 powyżej.

36 Zobacz pkt 9 powyżej.

51. W mojej opinii podatnik taki jak Cartrans nie ma zatem obowiązku udowadniać, że dane towary zostały faktycznie wywiezione. Musi zaś wykazać, że świadczone usługi transportu były „bezpośrednio związane” z eksportem towarów. Procedura ustalania tego faktu nie podlega przepisom Unii i jest ostatecznie zagadnieniem podlegającym rozstrzygnięciu przez organy krajowe pod nadzorem sądów krajowych. Chociaż karnet TIR nie musi być decydującym dowodem *wywozu*, odnoszę wrażenie, że jest to dokument istotny w kontekście oceny, czy świadczone usługi transportu są bezpośrednio związane z eksportem towarów dokonany przez danego przewoźnika drogowego. Z braku dowodów sugerujących, iż towary objęte karnetem TIR *nie* zostały faktycznie wywiezione, wydawałoby mi się, że ów brak stanowiłby wiarygodny dowód na poparcie wniosku o zwolnienie z VAT na podstawie art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT³⁷.

Wnioski

52. W świetle powyższych rozważań uważam, że Trybunał powinien odpowiedzieć na pytanie przedstawione przez Tribunalul Prahova (sąd okręgu Prahova, Rumunia) w następujący sposób:

Artykuł 146 ust. 1 lit. e) oraz art. 131 dyrektywy Rady 2006/112 z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one zasadom krajowym wymagającym przedstawienia konkretnych dokumentów w celu udowodnienia, iż doszło do faktycznego wywozu poza terytorium Unii Europejskiej towarów przewożonych przez podatnika świadczącego usługi transportu drogowego do miejsca przeznaczenia. Do właściwych organów, działających pod nadzorem sądów krajowych, należy zbadanie i ocena dowodów w poszczególnych przypadkach. Do dowodów mogą zaliczać się karnety TIR opisane w Konwencji dotyczącej międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR, załączonej do decyzji Rady 2009/477/WE z dnia 28 maja 2009 r. w sprawie opublikowania w skonsolidowanej formie tekstu Konwencji celnej dotyczącej międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR (konwencji TIR), zawartej w Genewie w dniu 14 listopada 1975 r., ze zmianami wprowadzonymi do konwencji od tej daty, pozwalające ustalić, czy dane towary fizycznie opuściły terytorium Unii Europejskiej i czy świadczone usługi transportu były zatem bezpośrednio związane z eksportem towarów.

³⁷ Wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 37, w którym Trybunał orzekł, że zaklasyfikowania wewnątrzunijnych dostaw i nabyć należy dokonywać na podstawie obiektywnych przesłanek, takich jak fizyczne przemieszczenie danych towarów między państwami członkowskimi. Ten tok rozumowania można zastosować w tym przypadku, w zakresie, w jakim podatnik jest w stanie wykazać, że towary fizycznie opuściły obszar Unii.