CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
ELEANOR SHARPSTON
prezentate la 12 iulie 2018 [1]

Cauza C-495/17

Cartrans Spedition Srl
împotriva
Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova și a
Direcției Regionale a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunalul Prahova (România)]

„Trimitere preliminară – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 146 alineatul (1) litera (e) și articolul 153 – Scutiri – Servicii de transport legate de exportul de bunuri – Dovada că bunurile au fost transportate în afara teritoriului Uniunii – Regimul prevăzut de Convenția vamală privind transportul internațional de mărfuri – Carnete TIR”

1. Prin intermediul trimiterii preliminare, Tribunalul Prahova (România) solicită clarificări cu privire la interpretarea Directivei 2006/112/CE [2] a Consiliului. Instanța de trimitere dorește să afle dacă dispozițiile naționale care îi impun unei persoane impozabile să prezinte anumite documente specifice în scopul de a obține scutirea de TVA pentru prestarea de servicii (care includ transportul) în cazul în care acestea sunt legate direct de exportul de bunuri în afara teritoriului Uniunii Europene sunt compatibile cu Directiva TVA. În cazul în care asemenea bunuri sunt transportate sub acoperirea unui carnet de transport rutier internațional în conformitate cu sistemul prevăzut de Convenția vamală privind transportul internațional de mărfuri sub acoperirea carnetelor TIR, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă asemenea documente constituie dovezi care demonstrează că bunurile respective au fost exportate efectiv.

Cadrul juridic al Uniunii

Directiva TVA

2. Articolul 131 este cuprins în titlul IX, „Scutiri”, și prevede că „[s]cutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz”.

1 Limba originală: engleza.

2 Directiva din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”). Întrucât operațiunile relevante au fost efectuate între lunile martie 2012 și aprilie 2014, ne vom referi, în consecință, la această perioadă ca fiind „data faptelor”. A se vedea în continuare punctul 15 de mai jos.

3. Articolul 146 figurează în capitolul 6 („Scutiri la export”) din titlul IX. Articolul 146 alineatul (1) litera (e) enumeră printre aceste scutiri „prestarea de servicii, inclusiv transportul și operațiunile accesorii acestuia, dar exceptând prestarea de servicii scutite în conformitate cu articolele 132 și 135, atunci când acestea sunt legate direct de exportul sau importul bunurilor […]”.

4. În temeiul articolului 153, statele membre „scutesc prestarea de servicii efectuată de către intermediari, care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia participă la operațiunile prevăzute la capitolele 6, 7 și 8 sau la operațiunile efectuate în afara [Uniunii Europene]”.

Codul vamal

5. Codul vamal instituit prin Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului [3] stabilește cadrul juridic al normelor și al procedurilor vamale pe teritoriul Uniunii. Articolul 4 punctul 16 literele (b) și (h) prevedea că termenul „regim vamal” acoperea tranzitul și, respectiv, exportul. Potrivit articolului 4 punctul 17, „declarația vamală” reprezenta documentul în care o persoană indica în forma și în modalitatea prevăzute dorința de a plasa mărfurile sub un anumit regim vamal. În conformitate cu articolul 59, mărfurile plasate sub un regim vamal trebuiau să facă obiectul unei declarații pentru regimul respectiv. Mărfurile declarate printre altele pentru un regim de export sau de tranzit erau supuse supravegherii vamale din momentul acceptării declarației vamale „până în momentul în care ele părăsesc teritoriul vamal al [Uniunii Europene], sunt distruse sau declarația vamală este invalidată”.

6. Articolul 91 alineatul (1) literele (a) și (b) prevedea că *regimul de tranzit extern* permitea circulația dintr-un punct într-altul pe teritoriul vamal a mărfurilor care nu proveneau din Uniune și, respectiv, a mărfurilor din Uniune. În cazul în care mărfurile circulau în modalitatea descrisă la articolul 91 alineatul (1) sub acoperirea unui carnet TIR, aceasta reprezenta o circulație permisă, în sensul articolului 91 alineatul (2) litera (b), cu condiția ca ea: (i) să fi început sau să se fi încheiat în afara Uniunii, (ii) să fi privit transporturi de mărfuri care trebuiau descărcate pe teritoriul vamal și care erau transportate împreună cu mărfuri care trebuiau să fie descărcate într-o țară terță sau (iii) să fi fost efectuată între două puncte din Uniunea Europeană folosind teritoriul unei țări terțe.

7. Articolul 161 era intitulat „Exportul”. Articolul 161 alineatul (1) prevedea că regimul de export permitea mărfurilor din Uniune să iasă de pe teritoriul vamal. Articolul 161 alineatul (2) prevedea că toate mărfurile din Uniune destinate exportului trebuiau plasate sub regimul de export, cu excepția mărfurilor plasate sub regimul de perfecționare pasivă sau sub regimul de tranzit.

8. În conformitate cu articolul 163 alineatul (1), *regimul de tranzit intern* permitea circulația mărfurilor Uniunii dintr-un punct într-altul pe teritoriul vamal, trecând pe teritoriul unei țări terțe fără vreo modificare a statutului lor vamal. Circulația de acest tip putea avea loc printre altele sub acoperirea unui carnet TIR [articolul 163 alineatul (2)].

9. În conformitate cu articolul 182a alineatul (1), mărfurile care părăseau teritoriul vamal trebuiau să facă obiectul fie al unei declarații vamale, fie, în cazul în care nu era solicitată o declarație vamală, al unei declarații sumare [4]. Potrivit articolului 182b alineatul (1), în cazul în care asemenea mărfuri primiseră o destinație vamală pentru care exista obligativitatea unei declarații vamale, această declarație era depusă la biroul vamal înainte ca mărfurile să părăsească teritoriul vamal. Articolul 183 prevedea că mărfurile care părăseau teritoriul vamal erau supuse supravegherii vamale.

3 Regulamentul din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO 1992, L 302, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 5, p. 58) (denumit în continuare „Codul vamal”). Regulamentul menționat a fost modificat de mai multe ori: la data faptelor era în vigoare versiunea modificată prin Regulamentul (CE) nr. 1791/2006 al Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO 2006, L 363, p. 1, Ediție specială, 01/vol. 7, p. 15). Versiunea actuală este cuprinsă în Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii (JO 2013, L 269, p. 1).

4 Excepțiile de la această normă nu prezintă relevanță pentru prezentele concluzii.

Convenția TIR

10. Sub auspiciile Comisiei Economice pentru Europa a Organizației Națiunilor Unite (CEE-ONU), regimul de tranzit TIR a fost dezvoltat după Al doilea război mondial pentru a contribui la revitalizarea economiilor din Europa postbelică. Convenția vamală privind transportul internațional de mărfuri sub acoperirea carnetelor TIR (Convenția TIR), încheiată la Geneva la 14 noiembrie 1975, a fost aprobată în numele Comunității Economice Europene prin Regulamentul (CEE) nr. 2112/78 al Consiliului și, prin urmare, este direct aplicabilă [5]. Convenția TIR a intrat în vigoare în privința a ceea ce este astăzi Uniunea Europeană la 20 iunie 1983 [6]. O versiune consolidată a acestei convenții a fost publicată în anexa la Decizia 2009/477/CE a Consiliului [7].

11. Articolul 1 din Convenția TIR definește „transportul TIR” drept transportul mărfurilor de la un birou vamal de plecare la un birou vamal de destinație, sub regimul TIR. „Titularul” unui carnet TIR este persoana căreia i s-a emis un carnet TIR în conformitate cu prevederile corespunzătoare ale convenției și în numele căreia s-a întocmit o declarație vamală sub forma unui carnet TIR, indicându-se intenția de a plasa mărfurile sub regim TIR la biroul vamal de plecare [8]. Articolul 2 prevede că această convenție privește transportul mărfurilor efectuat fără descărcare și reîncărcare, peste una sau mai multe frontiere, între un birou vamal de plecare al unei părți contractante și un birou vamal de destinație al altei părți contractante sau al aceleiași părți contractante, cu condiția ca o parte din traseu între începutul transportului TIR și terminarea lui să fie rutier.

12. Potrivit articolului 3 litera (b), operațiunile de transport trebuie garantate de asociații agreate în conformitate cu prevederile articolului 6 [9] și trebuie efectuate sub acoperirea unui carnet TIR. Articolul 4 prevede că mărfurile transportate sub regim TIR nu sunt supuse la plata sau la consemnarea drepturilor și taxelor de import sau de export la birourile vamale de trecere.

Manualul de tranzit TIR

13. Potrivit Manualului de tranzit elaborat de Comisie [10], „[c]arnetul TIR este o declarație vamală pentru transportul de mărfuri. Acesta reprezintă dovada existenței garanției. Carnetele TIR sunt distribuite asociațiilor garante naționale de o organizație internațională [în prezent Uniunea Internațională a Transportatorilor Rutieri (IRU)]. O declarație vamală sub forma unui carnet TIR este valabilă pentru un singur transport TIR. Aceasta începe să fie utilizată în țara de plecare și permite efectuarea controlului vamal pe teritoriul țărilor contractante de plecare, tranzit și destinație” (a se vedea al treilea paragraf al articolului 1.2 din partea a IX-a – Regimul TIR).

5 Regulamentul din 25 iulie 1978 privind semnarea Convenției vamale privind transportul internațional de mărfuri sub acoperirea carnetelor TIR (Convenția TIR) din 14 noiembrie 1975 de la Geneva (JO 1978, L 252, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 1, p. 197).

6 Convenția TIR a intrat în vigoare la momentul îndeplinirii tuturor formalităților necesare (a se vedea articolul 2 din Regulamentul nr. 2112/78 și articolele 52 și 53 din Convenția TIR). Data intrării în vigoare a acestei convenții în privința Uniunii Europene este înregistrată în Jurnalul Oficial cu titlul „Intrarea în vigoare a Convenției vamale privind transportul internațional de mărfuri sub acoperirea carnetelor TIR (Convenția TIR)” (JO 1983, L 31, p. 13).

7 Decizia din 28 mai 2009 de publicare în formă consolidată a textului Convenției vamale privind transportul internațional de mărfuri sub acoperirea carnetelor TIR (Convenția TIR) din 14 noiembrie 1975 de la Geneva, astfel cum a fost modificată după această dată (JO 2009, L 165, p. 1).

8 Articolul 1 literele (a) și, respectiv, (o).

9 Articolul 6 prevede că fiecare parte contractantă poate să autorizeze asociații să elibereze carnete TIR și să se constituie ca asociații garant, atât timp cât sunt îndeplinite condițiile minime menționate în partea I din anexa 9. În privința unei asemenea asociații, printre aceste condiții se numără dovedirea faptului că, cel puțin în ultimul an, aceasta a funcționat ca asociație de reprezentare a intereselor sectorului de transporturi, demonstrarea faptului că bonitatea financiară și existența mijloacelor logistice îi permit îndeplinirea obligațiilor instituite prin convenție și demonstrarea cunoașterii de către personalul propriu a modului de aplicare corectă a convenției. Alte condiții prevăd că nu trebuie să existe abateri si încălcări grave sau repetate ale legislației vamale ori fiscale, întocmirea în scris a unui acord sau a oricărui alt instrument juridic între asociație si autoritățile competente ale părții contractante pe teritoriul căreia este înființată și un angajament care atestă printre altele că asociația respectă obligațiile prevăzute în convenție.

10 Manualul de tranzit (Regimul TIR) din 1 iulie 2009, TAXUD/1873/2007 – EN final, publicat de Comisia Europeană – Comitetul Codului vamal – secțiunea Tranzit (TIR). Manualul de tranzit este în curs de actualizare de către Comisia Europeană. Cu toate acestea, versiunea actuală, datată 27 aprilie 2016 (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN), este descrisă ca fiind un „document de lucru”.

Dreptul național

14. Instanța de trimitere arată în decizia de trimitere că, potrivit dreptului național, serviciile de transport legate direct de exportul de bunuri sunt scutite de TVA. Această instanță menționează că, în conformitate cu normele în vigoare la data faptelor, serviciile de transport erau scutite de TVA numai dacă persoana impozabilă în cauză putea să demonstreze că bunurile transportate fuseseră efectiv exportate, în susținerea cererii de scutire prezentând următoarele documente: o factură emisă de transportator, contractul de transport încheiat cu beneficiarul prestației, documentele specifice de transport și documentele din care rezultă că bunurile transportate au fost exportate.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

15. Cartrans Spedition SRL (denumită în continuare „Cartrans”), un operator de intermediere de servicii de transport rutier al cărui sediu central se află în România, a prestat servicii de transport de bunuri, respectiv trei servicii de transport efectuate în Turcia, în perioada martie-mai 2012, două servicii de transport efectuate în Georgia, în luna august 2012, un serviciu de transport efectuat în Irak, în luna februarie 2013, și un serviciu de transport efectuat în Ucraina, în luna aprilie 2014. La 13 august 2014, autoritățile române competente au emis un raport de inspecție fiscală și o decizie de impunere, prin care Cartrans a fost obligată la plata sumei de 16 203 lei românești (RON) (aproximativ 3 650 de euro).

16. Potrivit autorităților competente, Cartrans nu a demonstrat că bunurile transportate fuseseră efectiv exportate, întrucât Cartrans nu a prezentat niciunul dintre următoarele documente: contractul de transport încheiat cu beneficiarul prestației, documentele specifice de transport și documentele din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate, în conformitate cu normele naționale. Cartrans a demonstrat doar efectuarea unor prestații de transport pe parcurs extern în beneficiul exportatorilor.

17. Cartrans a contestat aceste aprecieri. În susținerea cererii sale de scutire de TVA, aceasta a prezentat carnete TIR și unele scrisori de trăsură CMR vizate de funcționarii vamali ai țărilor în care Cartrans transportase bunurile respective la export pentru fiecare dintre cele șapte facturi vizate de colectarea TVA-ului [11]. Cartrans a susținut că aceste carnete TIR cuprindeau mențiuni atât cu privire la bunurile transportate, cât și atestări ale autorităților vamale cu privire la exportarea bunurilor în țările respective și că un carnet TIR avea în mod evident o valoare probantă, de vreme ce reprezenta instrumentul care certifica realizarea unui tranzit vamal de la un birou vamal de plecare până la un birou vamal de destinație.

18. Instanța de trimitere consideră că pentru soluționarea cauzei principale este necesară o interpretare a dispozițiilor Directivei TVA privind scutirile la export și pentru prestarea de servicii de către intermediari. Prin urmare, aceasta a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În scopul scutirii de TVA pentru operațiuni și servicii de transport aferente exportului de bunuri, conform Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, carnetul TIR vizat de oficiul vamal al țării de destinație reprezintă document justificativ al exportului bunurilor transportate, având în vedere regimul acestui document de tranzit vamal stabilit prin Manualul de tranzit pentru regimul TIR nr. TAXUD/1873/2007 de către Comitetul Codului vamal – secțiunea Tranzit din cadrul Direcției Generale pentru Impozitare și Uniune Vamală a Comisiei Europene?

11 Înțelegem că scrisoarea de trăsură CMR reprezintă un document care dovedește existența unui contract de transport al mărfurilor pe șosele, încheiat în temeiul Convenției referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele, semnată la Geneva la 19 mai 1956. Întrucât aceste documente nu se află la baza întrebărilor adresate de instanța de trimitere, în continuare nu vom mai face referire la ele.

2) Articolul 153 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune unei practici fiscale care impune contribuabilului să dovedească exportul mărfurilor transportate numai prin declarație vamală de export, refuzând acordarea dreptului de deducere a TVA pentru serviciile de transport al mărfurilor exportate în cazul absenței acestei declarații, deși exista carnet TIR vizat de vama țării de destinație?"

19. Au depus observații scrise Cartrans, guvernul român și Comisia Europeană. Nu s-a solicitat și nu a avut loc o ședință.

Apreciere

Observații introductive

20. Întrebările instanței de trimitere sunt adresate pornindu-se de la premisa că scutirea de TVA este solicitată de Cartrans întrucât a prestat servicii în calitate de intermediar care a acționat în contul altei persoane, în sensul articolului 153 din Directiva TVA [12]. Decizia de trimitere descrie Cartrans drept un „operator de intermediere de servicii de transport rutier". Totuși, instanța de trimitere nu menționează dacă cererea de scutire de TVA formulată de Cartrans se întemeiază pe prestarea de către ea însăși a unor servicii de transport și a unor servicii accesorii conform articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA sau dacă a aceasta acționat doar ca intermediar, astfel cum se prevede la articolul 153 din această directivă.

21. Termenul „intermediar" nu este definit la articolul 153 din Directiva TVA. Potrivit sensului său obișnuit, interpretat în conformitate cu obiectivele urmărite de Directiva TVA, intermediarul este o persoană care acționează între două părți [13]. În contextul serviciilor de transport rutier, o asemenea împrejurare poate include prestarea unui suport logistic în vederea coordonării transportului de bunuri de la vânzător la cumpărător, precum și, însă nu în mod necesar, prestarea de servicii pentru asigurarea transportului fizic al bunurilor de la punctul de plecare la destinație. Prestarea de către un intermediar a unor servicii de transport beneficiază de o scutire specifică de taxă în cazul în care persoana respectivă a transportat bunuri la o destinație în afara Uniunii Europene în numele sau în contul altei persoane, potrivit articolului 153 din Directiva TVA. În lipsa oricărei informații în decizia de trimitere cu privire la rolul exact al Cartrans, în contextul litigiului principal instanța de trimitere va trebui să verifice dacă Cartrans a acționat ca intermediar în contul altei persoane sau dacă a transportat ea însăși bunurile în discuție.

22. În orice caz, articolul 153 se aplică atunci când persoana impozabilă participă la operațiuni prevăzute printre altele în capitolul 6 din Directiva TVA. În acest cadru, dispoziția relevantă din capitolul 6 este cea cuprinsă la articolul 146 alineatul (1) litera (e). În consecință, vom analiza întrebările adresate în lumina acestei dispoziții.

12 Înțelegem a doua întrebare preliminară, care face textual referire la dreptul „de deducere" a TVA-ului, în sensul că ea se referă la „dreptul de scutire de taxă", pentru două motive. În primul rând, dispozițiile în cauză nu fac parte din regimul special al TVA-ului privind deducerile. În al doilea rând, decizia de trimitere privește în mod clar normele referitoare la scutirile de taxă: ea nu conține nicio referire la normele privind deducerile.

13 Hotărârea din 2 aprilie 1998, EMU Tabac și alții (C-296/95, EU:C:1998:152, punctul 30).

Prima și a doua întrebare preliminară

23. Instanța de trimitere solicită să se stabilească, în situația în care persoana impozabilă solicită scutirea de TVA pentru motivul că a prestat servicii legate de transportul de bunuri la export din Uniunea Europeană, dacă statele membre pot să instituie condiții care impun persoanei impozabile să prezinte anumite documente specifice pentru a dovedi că bunurile în discuție au fost efectiv exportate sau dacă carnetele TIR constituie o asemenea dovadă. Întrucât cele două întrebări adresate sunt aspecte ale aceleiași chestiuni, le vom examina împreună.

24. Guvernul român consideră că Directiva TVA permite statelor membre să respingă cererile de scutire de taxă formulate în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA în împrejurări precum cele din litigiul principal. Cartrans și Comisia contestă acest punct de vedere.

25. Nici noi nu împărtășim poziția guvernului român.

26. Există două aspecte care nu sunt contestate de părți. În primul rând, în măsura în care este clar că articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA privește scutirea de taxă pentru exporturile din Uniunea Europeană, taxarea consumului de bunuri și de servicii la locul de destinație este conformă cu principiul general al dreptului fiscal internațional. Astfel, toate operațiunile care privesc exporturi sunt, în general, scutite de taxă. În al doilea rând, din moment ce această dispoziție permite o scutire de taxă, ea ar trebui interpretată în mod strict [14].

27. Scutirile prevăzute în capitolul 6 din Directiva TVA („Scutiri la export”) sunt obligatorii. Astfel, scutirea prevăzută trebuie să fie acordată atunci când o persoană impozabilă poate să demonstreze prestarea de servicii de transport și de servicii accesorii în sensul articolului 146 alineatul (1) litera (e). În lipsa unei dispoziții exprese, statele membre nu pot avea o marjă de apreciere pentru a institui cerințe de fond suplimentare.

28. Jurisprudența Curții subliniază că, în vederea aplicării scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (e), trebuie să existe o legătură directă între transportul bunurilor la o destinație în afara Uniunii Europene și serviciile relevante. Cu alte cuvinte, serviciile trebuie să fie prestate în mod direct (după caz) de exportatorul, de importatorul sau de destinatarul bunurilor vizat de această dispoziție [15]. Acestea sunt aspecte pe care instanța de trimitere trebuie să le examineze în cadrul analizei sale privind faptele și circumstanțele speței.

29. Decizia de trimitere menționează că, potrivit dreptului național, operațiunea de transport legată de exportul de bunuri este scutită de TVA numai dacă persoana impozabilă în cauză poate să prezinte ca dovezi următoarele documente: o factură emisă de transportator, contractul de transport încheiat cu beneficiarul prestației, documentele specifice de transport și documentele din care rezultă că bunurile transportate au fost exportate (denumite în continuare „documentele solicitate”).

30. Considerăm că o practică națională care impune persoanei impozabile să probeze că bunurile transportate au fost efectiv exportate nu este compatibilă cu dreptul Uniunii. Articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA nu conține o asemenea cerință. Mai degrabă, această dispoziție prevede condiția ca prestarea serviciilor care includ transportul să fie *legată* direct de exportul de bunuri.

31. Mai mult, suntem de acord cu poziția Comisiei potrivit căreia în Directiva TVA nu există nicio dispoziție care să impună condiția ca persoana impozabilă să furnizeze dovezi specifice pentru a beneficia de scutirea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (e).

14 Hotărârea din 29 iunie 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, punctele 18 și 22).

15 Hotărârea din 29 iunie 2017, L.Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, punctul 23).

32. Din descrierea regimului național prezentată de instanța de trimitere reiese în mod clar că norma internă în litigiu instituie cerințe pur formale. Cu toate acestea, asemenea cerințe legate de forma în care persoana impozabilă demonstrează eligibilitatea pentru scutire nu pot repune în discuție dreptul la scutirea de TVA potrivit dreptului Uniunii, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale pentru aplicarea articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA [16].

33. Potrivit articolului 131 din Directiva TVA, scutirile prevăzute printre altele la articolul 146 alineatul (1) litera (e) se aplică fără a aduce atingere altor dispoziții ale dreptului Uniunii și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz. În cadrul acestei marje de apreciere, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului Uniunii, în special principiile securității juridice și proporționalității [17].

34. Principiul securității juridice impune ca efectul unei dispoziții legale să fie clar și previzibil pentru justițiabili [18]. În conformitate cu jurisprudența constantă a Curții, acest principiu se aplică în mod riguros în cazuri în care legislația respectivă instituie obligații fiscale [19]. În acest context, Curtea a statuat că obligațiile ce revin unei persoane impozabile în materie de probe trebuie guvernate de condițiile prevăzute în mod expres de legislația națională și de practica obișnuită stabilită pentru operațiuni similare [20].

35. În decizia de trimitere, instanța menționată arată că dreptul român nu conține un temei juridic care să prevadă în mod expres ce tip de document(e) constituie dovezi că bunurile transportate au fost exportate. Din descrierea efectuată de instanța de trimitere reiese că măsura națională pare a rezulta dintr-o combinare a dispozițiilor legale cu practica administrativă. Revine acestei instanțe sarcina să aprecieze dacă această reglementare este suficient de clară și de precisă pentru a fi conformă cu principiului general al securității juridice.

36. În ceea ce privește proporționalitatea, Curtea a statuat că statele membre trebuie să recurgă la mijloace care, permițând totodată să se atingă în mod eficient obiectivul urmărit de dreptul intern, aduc cât mai puțin atingere obiectivelor și principiilor stabilite prin legislația în cauză a Uniunii [21]. Astfel, reglementarea națională nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a proteja finanțele publice [22]. Într-un context în care administrația fiscală a refuzat să acorde scutirea în cazul unei livrări în interiorul Uniunii deoarece dovada contabilă fusese prezentată tardiv și nu a luat în considerare faptul că erau îndeplinite cerințele de fond, Curtea a statuat că reglementarea națională a depășit ceea ce era necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei [23]. În opinia noastră, acest raționament ar trebui să se aplice și împrejurărilor din prezenta cauză. Astfel, în cazul în care persoana impozabilă îndeplinește cerințele de fond prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, aceste cerințe nu pot fi înlocuite prin simple cerințe de formă prevăzute de dreptul național.

37. Prin urmare, nu se poate recurge la aceste cerințe naționale într-un mod în care să se pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația Uniunii în materie [24].

16 Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 32).

17 Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 27).

18 Hotărârea din 29 aprilie 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, punctul 34).

19 Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 48).

20 Hotărârea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 38).

21 Hotărârea din 18 noiembrie 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 20).

22 Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 20).

23 Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 29).

24 Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 26).

38. Principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată dacă sunt îndeplinite cerințele de fond, chiar dacă persoana impozabilă nu a respectat anumite cerințe de formă [25]. Există doar două situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate determina pierderea dreptului la scutirea de TVA [26]. Prima situație constă în cazurile de fraudă [27]. A doua situație este cea în care scutirea este refuzată dacă încălcarea dispoziției în litigiu are ca efect împiedicarea dovedirii, în fața autorităților competente, a îndeplinirii anumitor cerințe de fond [28].

39. În litigiul principal nu se contestă că Cartrans a prestat servicii în sensul Directivei TVA și că aceste servicii au fost prestate în afara teritoriului Uniunii Europene. În acest context, o practică națională potrivit căreia autoritățile competente nu examinează dovezile care indică faptul că bunurile respective au fost livrate cumpărătorului (sau destinatarului) situat într-o țară terță operează într-un mod similar cu o prezumție potrivit căreia scutirea nu poate fi acordată.

40. Considerăm că dispozițiile naționale în litigiu depășesc ceea ce este necesar pentru asigurarea colectării corecte a taxei, pentru următoarele motive. În primul rând, instanța de trimitere menționează că, în cazul în care persoana impozabilă nu poate să prezinte documentele solicitate în susținerea cererii de scutire, cererea va fi respinsă. Acest rezultat este incompatibil cu principiul neutralității fiscale, în măsura în care TVA-ul nu va fi aplicat la locul de destinație a bunurilor, ci, dimpotrivă, la locul în care acestea se află în tranzit [29]. În al doilea rând, dispozițiile naționale în litigiu sunt aplicate într-un mod care face ca, în cazul în care nu sunt îndeplinite cerințele de formă, autoritățile competente nici măcar să nu verifice dacă *sunt efectiv îndeplinite* cerințele de fond ale scutirii în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA. În al treilea rând, niciun element din decizia de trimitere nu sugerează că o neîndeplinire a cerințelor de formă determină în mod obligatoriu o situație de fraudă sau că încălcarea reglementării în litigiu are ca efect împiedicarea autorităților competente să stabilească dacă au fost îndeplinite cerințele de fond.

41. Rezultă că autoritățile unui stat membru nu pot, în principiu, să refuze acordarea unei scutiri de TVA fără să examineze dacă au fost îndeplinite cerințele de fond prevăzute de dispozițiile aplicabile ale dreptului Uniunii doar pentru motivul că persoana impozabilă în cauză nu a prezentat anumite documente specifice pentru a dovedi că bunurile în litigiu au fost efectiv exportate.

42. Carnetele TIR ar trebui să fie considerate dovada concludentă că bunurile respective au fost exportate?

43. Părțile sunt de acord într-o anumită măsură, în sensul că toate trei consideră că, potrivit Codului vamal, regimul de export este diferit de regimul de tranzit.

44. Cartrans susține că unei persoane impozabile care prestează servicii de transport nu i se poate impune să prezinte o declarație de export drept dovadă că bunurile respective au fost exportate, deoarece persoana care prestează servicii de transport poate dovedi doar existența tranzitului, în temeiul regimului TIR. Guvernul român arată că faptul că un birou vamal a vizat un carnet TIR nu atestă *per se* că bunurile respective au fost transportate și exportate în afara Uniunii Europene. Comisia arată că regimul TIR confirmă că bunurile au fost transportate la destinația lor. În aceste condiții, carnetul TIR nu poate înlocui declarația vamală de export care indică faptul că bunurile în cauză au fost plasate sub regimul de export.

25 Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 36).
26 Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 38).
27 Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 39).
28 Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 42).
29 A se vedea punctul 37 de mai sus.

45. Considerăm că părțile observă în mod întemeiat că din Codul vamal reiese că regimul de tranzit și regimul de export sunt diferite [30].

46. În Concluziile sale prezentate în cauza BGL, avocatul general Léger [31] a prezentat o privire de ansamblu utilă asupra Convenției TIR, care face parte din ordinea juridică a Uniunii, în temeiul Deciziei 2009/477. Conform explicațiilor sale, convenția facilitează transporturile internaționale de mărfuri cu vehicule rutiere: ea simplifică și armonizează formalitățile administrative vamale care trebuie îndeplinite la trecerea frontierelor. Loturile de mărfuri sunt supuse unui singur control vamal la biroul vamal de plecare, fiind exclusă orice altă verificare de către birourile de trecere sau de destinație (cu excepția cazurilor de suspiciune a unei neregularități). O caracteristică esențială este aceea că aceste mărfuri nu sunt supuse la plata sau la consemnarea drepturilor și a taxelor la import sau la export. Mărfurile transportate trebuie să fie însoțite pe întreg parcursul transportului lor de un document de expediere uniform, carnetul TIR, emis de biroul vamal de plecare, care servește ca instrument de referință pentru verificarea regularității operațiunii. Plata drepturilor și a taxelor care poate fi solicitată de către serviciile vamale unui operator de transport trebuie să fie parțial garantată de o asociație națională agreată în acest scop de autoritățile părților contractante. Această garanție este la rândul ei acoperită de IRU și de un grup de societăți de asigurare cu sediul în Elveția [32].

47. Carnetele TIR sunt imprimate de IRU și sunt distribuite de asociațiile garante operatorilor de transport, care le utilizează pentru a menționa pe acestea o serie de informații, în special cu privire la mărfurile transportate. Fiecare carnet TIR este compus dintr-o serie de file în duplicat (exemplarele nr. 1 și nr. 2). La începutul operațiunii de transport, biroul vamal de plecare efectuează un control al încărcăturii, verificând în special dacă aceasta corespunde mărfurilor declarate în carnetul TIR, și o sigilează. În continuare, biroul vamal completează prima foaie din carnetul TIR care i-a fost prezentat de utilizator, extrage exemplarul nr. 1 din acesta, vizează cotorul corespunzător și restituie carnetul. La ieșirea de pe teritoriul traversat, biroul vamal de trecere verifică starea sigiliilor, extrage exemplarul nr. 2, vizează cotorul corespunzător și restituie carnetul TIR utilizatorului acestuia. El transmite ulterior exemplarul biroului vamal de plecare, care verifică astfel concordanța cu exemplarul nr. 1. În cazul în care exemplarul nr. 2 nu conține nicio rezervă asupra regularității operațiunii TIR, aceasta este descărcată legal pe teritoriul traversat. În schimb, atunci când exemplarul nr. 2 conține rezerve sau nu a fost primit de biroul vamal de plecare, operațiunea TIR este considerată ca fiind afectată de o neregularitate pe teritoriul respectiv. În consecință, autoritățile vamale de pe acest teritoriu au dreptul să solicite plata drepturilor și a taxelor care au devenit în acest mod exigibile. Acest proces se repetă pe teritoriul fiecărei țări traversate, în afară de situația traversării statelor membre ale Uniunii Europene, deoarece acestea constituie un teritoriu vamal unic [33].

48. Acest rezumat al caracteristicilor principale ale regimului TIR confirmă că scopul unui carnet TIR certificat nu este acela de a dovedi că mărfurile în cauză au fost exportate. Mai degrabă, acest regim demonstrează că „[c]arnetul TIR este o declarație vamală pentru transportul de mărfuri. Acesta reprezintă dovada existenței garanției” [34].

49. Întrucât regimul vamal de tranzit (din care fac parte operațiunile TIR) și regimul vamal de export sunt diferite [35], carnetul TIR nu poate fi asimilat unei declarații vamale emise în cazul în care mărfurile părăsesc teritoriul vamal al Uniunii, astfel cum se prevede la articolul 182a din Codul vamal [36].

30 A se vedea punctele 6-8 de mai sus.

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

32 A se vedea punctele 11 și 13 de mai sus.

33 Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza BGL (C-78/01, EU:C:2003:14, punctele 7 și 8).

34 A se vedea Manualul de tranzit TIR, p. 7.

35 A se vedea punctul 44 de mai sus.

36 A se vedea punctul 9 de mai sus.

50. În ceea ce privește litigiul principal, pentru a obține beneficiul scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, persoana impozabilă trebuie să demonstreze existența *prestării de servicii* (incluzând transportul) care *este legată direct de exportul sau de importul de bunuri*.

51. În opinia noastră, o persoană impozabilă precum Cartrans nu trebuie, așadar, să demonstreze că bunurile în cauză au fost efectiv exportate. Este necesar ca aceasta să arate că serviciile de transport prestate au fost *legate direct* de exportul de bunuri. Procedura de stabilire a acestui fapt nu este reglementată de normele Uniunii, în definitiv ea fiind de competența autorităților naționale, sub controlul instanțelor naționale. În aceste condiții, deși carnetul TIR nu este în mod obligatoriu o dovadă concludentă a *exportului*, apreciem că acesta este un document care, într-adevăr, este pertinent atunci când se verifică dacă serviciile de transport prestate sunt legate direct de exportul bunurilor transportate de operatorul de transport în cauză. În lipsa unor probe care să sugereze că bunurile acoperite de carnetul TIR *nu* au fost în realitate exportate, considerăm că acesta ar constitui o probă solidă în susținerea unei cereri de scutire de TVA în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA [37].

Concluzie

52. În lumina considerațiilor de mai sus, considerăm că la întrebarea adresată de Tribunalul Prahova (România), Curtea ar trebui să răspundă după cum urmează:

„Articolul 146 alineatul (1) litera (e) și articolul 131 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care impune prezentarea unor documente specifice pentru a se dovedi că bunurile transportate de o persoană impozabilă care prestează servicii de transport rutier către o destinație în afara teritoriului Uniunii Europene au fost efectiv exportate. Revine autorităților competente, sub controlul instanțelor naționale, sarcina să examineze și să aprecieze probele în fiecare caz în parte. Aceste probe pot să includă referiri la carnetele TIR, astfel cum sunt descrise în Convenția vamală privind transportul internațional de mărfuri sub acoperirea carnetelor TIR, anexată la Decizia 2009/477/CE a Consiliului din 28 mai 2009 de publicare în formă consolidată a textului Convenției vamale privind transportul internațional de mărfuri sub acoperirea carnetelor TIR (Convenția TIR) din 14 noiembrie 1975 de la Geneva, astfel cum a fost modificată de la această dată, pentru a se stabili dacă bunurile în cauză au părăsit în mod fizic teritoriul Uniunii Europene și, prin urmare, dacă serviciile de transport prestate au fost legate direct de exportul de bunuri.”

37 Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 37), în care, astfel cum a statuat Curtea, calificarea prestărilor de servicii și a livrărilor de bunuri în interiorul Uniunii ar trebui efectuată pe baza unor elemente obiective precum circulația fizică a bunurilor în cauză între statele membre. Acest raționament poate fi aplicat în speță, în măsura în care persoana impozabilă este capabilă să arate că bunurile în cauză au părăsit în mod fizic teritoriul Uniunii.