



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE  
ELEANOR SHARPSTON,  
predstavljeni 12. julija 2018<sup>1</sup>

**Zadeva C-495/17**

**Cartrans Spedition SRL**

**proti**

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

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,  
ki ga je predložilo Tribunalul Prahova (okrožno sodišče v Prahovi, Romunija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – DDV – Direktiva 2006/112/ES – člen 146(1)(e) in člen 153 – Oprostitve – Storitve prevoza, povezane z izvozom blaga – Dokazilo, da je bilo blago izvoženo z ozemlja Unije – Sistem, vzpostavljen s Carinsko konvencijo o mednarodnem prevozu blaga – Zvezki TIR“

1. Tribunalul Prahova (okrožno sodišče v Prahovi, Romunija) s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe želi napotke o razlagi Direktive Sveta 2006/112/ES.<sup>2</sup> Predložitveno sodišče želi izvedeti, ali so nacionalni predpisi, ki od davkoplačevalca zahtevajo predložitev določenih dokumentov, da bi mu bila priznana oprostitve plačila DDV za opravljene storitve (vključno s prevozom), če so te neposredno povezane z izvoženim blagom z ozemlja Evropske unije, združljivi z Direktivo o DDV. Če se to blago prepelje na podlagi zvezka TIR v skladu s sistemom, vzpostavljenim s Carinsko konvencijo o mednarodnem prevozu blaga na podlagi zvezkov TIR, predložitveno sodišče sprašuje, ali tovrstni dokumenti predstavljajo dokazilo, ki izkazuje, da je bilo zadevno blago dejansko izvoženo.

### Pravni okvir Unije

#### *Direktiva o DDV*

2. Člen 131 spada pod naslov IX Direktive („Oprostitve“) in določa, da „[se] [o]prostitve iz poglavij 2 do 9 [...] uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab“.

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: angleščina.

<sup>2</sup> Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Upoštevni posli so potekali med marcem 2012 in aprilom 2014, zato se bom na to obdobje sklicevala kot na „dejansko stanje“. Glej tudi spodnjo točko 15.

3. Člen 146 je vsebovan v naslovu IX poglavja 6 („Oprostitev pri izvozu“). V členu 146(1)(e) je med temi oprostitvami naštetu „[o]pravljjanje storitev, vključno s prevoznimi in pomožnimi posli, razen opravljanja storitev, ki so oproščene v skladu s členoma 132 in 135, če so neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga [...]“.

4. V skladu s členom 153 morajo države članice „[oprostiti] storitve, ki jih opravijo posredniki, delujoči v imenu in za račun druge osebe, če so sodelovali pri transakcijah iz poglavij 6, 7 in 8 ali pri transakcijah, opravljenih zunaj [...] [Evropske unije]“.

### **Carinski zakonik**

5. S carinskim zakonikom, uvedenim z Uredbo Sveta (EGS) št. 2913/92,<sup>3</sup> je bil določen pravni okvir za carinske predpise in postopke na carinskem območju Unije. V členu 4(16)(b) oziroma (h) je bilo določeno, da pojem „carinski postopek“ vključuje tranzit in izvoz. V skladu s členom 4(17) je „[c]arinska deklaracija“ pomenila dejanje, s katerim oseba v predpisani obliki in na predpisan način izrazi voljo dati blago v določen carinski postopek. V skladu s členom 59 je bilo treba za vsako blago, ki naj bi bilo dano v carinski postopek, vložiti deklaracijo za ta carinski postopek. Blago, ki je bilo med drugim deklarirano za izvoz ali tranzit, se je nahajalo pod carinskim nadzorom od trenutka sprejema carinske deklaracije „do iznosa blaga s carinskega območja [Evropske unije], uničenja ali razveljavitve carinske deklaracije“.

6. Člen 91(1)(a) oziroma (b) je določal, da *zunanji tranzitni postopek* omogoča gibanje neunijskega in unijskega blaga od enega do drugega kraja na carinskem območju. Če se je blago gibalo, kakor je opisano v členu 91(1), na osnovi zvezka TIR, je šlo za dovoljeno gibanje za namene člena 91(2)(b), če se je tako gibanje: (i) začelo ali končalo zunaj Unije; (ii) nanašalo na pošiljke blaga, ki jih je bilo treba razložiti na carinskem območju Skupnosti in ki so bile prepeljane skupaj z blagom, ki se je razložilo v tretji državi; ali (iii) opravilo med dvema krajema v Evropski uniji čez ozemlje tretje države.

7. Naslov člena 161 se je glasil „Izvoz“. V členu 161(1) je bilo določeno, da je izvozni postopek omogočal, da je blago Unije zapustilo carinsko območje. V členu 161(2) je bilo določeno, da se vse blago Unije, ki je bilo namenjeno za izvoz, z izjemo blaga, danega v postopek pasivnega oplemenitenja ali tranzitni postopek, da v izvozni postopek.

8. V skladu s členom 163(1) je *postopek notranjega tranzita* omogočal gibanje unijskega blaga od enega do drugega kraja na carinskem območju, ne da bi pri prečkanju ozemlja tretje države spremenilo svoj carinski status. Gibanje tovrstnega blaga je lahko med drugim potekalo na podlagi zvezka TIR (člen 163(2)).

9. V skladu s členom 182a(1) je moralo biti blago, ki je zapuščalo carinsko območje, zajeto s carinsko deklaracijo ali, kjer carinska deklaracija ni bila zahtevana, s skupno deklaracijo.<sup>4</sup> V skladu s členom 182b(1) se je v primeru, kadar je bila blagu, ki je zapuščalo carinsko območje Skupnosti, dodeljena nova carinsko dovoljena raba ali uporaba za namen, za katerega se je zahtevala carinska deklaracija po carinskih pravilih, ta carinska deklaracija vložila pri carinskem uradu izvoza, preden je blago izstopilo iz carinskega območja. V členu 183 je bilo določeno, da je bilo blago, ki je zapuščalo carinsko območje, pod carinskim nadzorom.

<sup>3</sup> Uredba z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (carinski zakonik) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 4, str. 307). Ta uredba je bila večkrat spremenjena: uporabljala se je različica, kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (ES) št. 1791/2006 z dne 20. novembra 2006 (UL 2006, L 363, str. 1), ki je veljala v času dejanskega stanja. Zdaj veljavna različica je vsebovana v Uredbi (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 9. oktobra 2013 o carinskem zakoniku Unije (UL 2013, L 269, str. 1).

<sup>4</sup> Izjeme od tega pravila niso upoštevne za namene teh sklepnih predlogov.

## **Konvencija TIR**

10. Pod okriljem Gospodarske komisije Združenih narodov za Evropo (UN/ECE) je bil tranzitni sistem TIR razvit po drugi svetovni vojni kot pomoč za oživitev gospodarstva povojne Evrope. Carinska konvencija o mednarodnem prevozu blaga na podlagi TIR zvezkov (Konvencija TIR), sklenjena 14. novembra 1975 v Ženevi, je bila potrjena v imenu Evropske gospodarske skupnosti ob upoštevanju Uredbe Sveta (EGS) št. 2112/78 in se zato uporablja neposredno.<sup>5</sup> Konvencija TIR je za Evropsko unijo začela veljati 20. junija 1983.<sup>6</sup> Pogodbenice so vsaka država članica EU in sama Evropska unija. Prečiščena različica Konvencije je bila objavljena v Prilogi k Sklepu Sveta 2009/477/ES.<sup>7</sup>

11. Člen 1 Konvencije TIR določa izraz „prevoz TIR“ kot prevoz blaga od carinskega urada odhoda do namembnega carinskega urada po postopku, imenovanem postopek TIR. „Imetnik“ zvezka TIR je oseba, ki ji je bil izdan zvezek TIR v skladu z ustreznimi določbami konvencije in za katero je bila narejena carinska deklaracija v obliki zvezka TIR, v katerem je navedena želja, da se blago da v postopek TIR pri carinskem uradu odhoda.<sup>8</sup> Člen 2 določa, da se ta konvencija uporablja za prevoz blaga brez vmesnega pretovarjanja tovora čez eno ali več meja med carinskim uradom odhoda ene pogodbenice in namembnim carinskim uradom druge ali iste pogodbenice, če se del prevoza med začetkom in koncem prevoza TIR opravi po cesti.

12. V skladu s členom 3(b) je prevoz mogoč le z garancijo organizacij, odobrenih v skladu z določbami člena 6<sup>9</sup>, in na podlagi zvezka TIR. Člen 4 določa, da za blago, ki se prevaža po postopku TIR, ki ga določa ta konvencija, pri prehodnih carinskih uradih ni treba plačati oziroma položiti uvoznih ali izvoznih dajatev in davkov.

## **Tranzitni priročnik TIR**

13. V tranzitnem priročniku Komisije<sup>10</sup> je določeno, da „[j]e zvezek TIR carinska deklaracija za prevoz blaga. Je dokazilo za obstoj garancije. Zvezke TIR razdeli nacionalnim garantnim združenjem mednarodna organizacija (zdaj Mednarodna zveza za cestni promet). Carinska deklaracija v obliki zvezka TIR se lahko uporabi za en sam prevoz TIR. Uporablja se v izvorni državi in omogoča izvedbo carinskega nadzora na ozemlju izvornih, tranzitnih in namembnih držav pogodbenic“ (glej tretji pododstavek odstavka 1.2 v delu IX – Postopek TIR).

5 Uredba z dne 25. julija 1978 o sklenitvi Carinske konvencije o mednarodnem prevozu blaga na podlagi TIR zvezkov (Konvencija TIR) z dne 14. novembra 1975 v Ženevi (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 2, zvezek 1, str. 208).

6 Konvencija TIR je začela veljati po zaključku vseh potrebnih formalnosti (glej člen 2 Uredbe št. 2112/1978 ter člena 52 in 53 Konvencije TIR). Datum začetka veljavnosti te konvencije v zvezi z Evropsko unijo je v uradnem listu zabeležen pod naslovom „Začetek veljavnosti“ Carinske konvencije o mednarodnem prevozu blaga na podlagi TIR zvezkov (Konvencija TIR) (UL 1983, L 31, str. 13).

7 Sklep z dne 28. maja 2009 o objavi prečiščene različice besedila Carinske konvencije o mednarodnem prevozu blaga na podlagi TIR zvezkov (Konvencija TIR) z dne 14. novembra 1975, kakor je bila od tedaj spremenjena (UL 2009, L 165, str. 1).

8 Člen 1(a) oziroma (o).

9 Člen 6 določa, da lahko vsaka pogodbenica pooblasti združenja, da izdajajo zvezke TIR in delujejo kot poroki, če so izpolnjeni pogoji iz dela I Priloge 9 h Konvenciji. Ti vključujejo: dokaz, da je ustanovljeno združenje že vsaj eno leto predstavljalo interese prevoznega sektorja, dokazilo o trdnem finančnem položaju in obstoju logističnih sredstev, ki mu omogočajo izpolnjevanje obveznosti v okviru Konvencije, in dokazilo, da je zaposleno osebje usposobljeno za pravilno uporabo Konvencije. Nadaljnji pogoji določajo, da ne sme biti hujših ali ponavljajočih se kršitev carinske ali davčne zakonodaje, da mora obstajati pisni sporazum ali kateri koli drugi pravni instrument med združenjem in pristojnimi organi pogodbenice, v kateri je ustanovljeno, in izjava, s katero je med drugim potrjeno, da združenje izpolnjuje obveznosti, določene v Konvenciji.

10 Tranzitni priročnik (postopek TIR) z dne 1. julija 2009 TAXUD/1873/2007 – EN Final, ki ga je objavil Odbor Evropske komisije za carinski zakonik – tranzitni oddelek (TIR). Evropska komisija ravno prenavlja tranzitni priročnik. Tako je trenutno veljavna različica z dne 27. aprila 2016 (TAXUD/A2/TRA/003/2016-EN) opisana kot „delovni dokument“.

## Nacionalno pravo

14. Predložitveno sodišče v svoji predložitveni odločbi navaja, da so v skladu z nacionalnim pravom storitve prevoza, ki so neposredno povezane z izvozom blaga, oproščene plačila DDV. Sodišče navaja, da so bile v skladu s predpisi, ki so veljali v času dejanskega stanja, storitve prevoza oproščene plačila DDV samo, če je lahko zadevni davkoplačevalec dokazal, da je bilo blago, ki se je prevažalo, dejansko izvoženo, s predložitvijo naslednjih dokazil v podporo zahtevku za oprostitev: računa, ki ga je izdal prevoznik, pogodbe o prevozu, sklenjene s prejemnikom storitve, posebnih prevoznih listin in dokazil, iz katerih izhaja, da je bilo blago, ki se je prevažalo, izvoženo.

## Dejansko stanje, postopek in predložena vprašanja

15. Družba Cartrans Spedition SRL (v nadaljevanju: Cartrans), posrednica storitev cestnega prevoza s sedežem v Romuniji, je opravila tri storitve, povezane s prevozom blaga, izvedene v Turčiji med marcem in majem 2012, dve storitvi prevoza, izvedeni v Gruziji avgusta 2012, eno storitev prevoza, izvedeno v Iraku februarja 2013, in eno storitev prevoza, izvedeno v Ukrajini aprila 2014. Romunski pristojni organi so 13. avgusta 2014 izdali poročilo o davčnem inšpekcijskem nadzoru in odločbo o odmeri davka, s katerima se je od družbe Cartrans zahtevalo, da plača 16.203 romunskih levov (RON) (približno 3.650 EUR).

16. Pristojni organi so navedli, da družba Cartrans ni dokazala, da je bilo blago, ki ga je prevažala, dejansko izvoženo, saj v skladu z nacionalnimi predpisi ni predložila nobenega od naslednjih dokazil: pogodbe o prevozu, sklenjene s prejemnikom storitve, posebnih prevoznih listin in dokazil, iz katerih izhaja, da je bilo blago, ki se je prevažalo, izvoženo. Družba Cartrans je le dokazala, da je opravila določene storitve prevoza izvoznikom v tujino.

17. Družba Cartrans je to odločbo izpodbijala. V podporo svojemu zahtevku za oprostitev plačila DDV je družba Cartrans za vsakega od sedmih računov, za katere je bil obračunan DDV, predložila zvezke TIR in tovarne liste CMR, ki so jih potrdili carinski uradi držav, v katere je prepeljala blago za izvoz.<sup>11</sup> Družba Cartrans je trdila, da zvezki TIR vsebujejo navedbe o blagu, ki se je prevažalo, in potrdila carinskih organov v zvezi z izvozom blaga v zadevne države ter da ima zvezek TIR zato očitno dokazno vrednost, ker je sredstvo, ki potrjuje izvedbo carinskega tranzita od carinskega urada odhoda do namembnega carinskega urada.

18. Predložitveno sodišče meni, da je razlaga določb Direktive o DDV v zvezi z oprostivami pri izvozu in za storitve, ki jih opravljajo posredniki, potrebna za reševanje postopka v glavni stvari. Zato je Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali je zvezek TIR, ki ga je potrdil carinski organ namembne države, glede na ureditev tega dokumenta za carinski tranzit, določeno s Priročnikom o tranzitu za postopek TIR št. TAXUD/1873/2007, ki ga je pripravil Odbor za carinski zakonik – Oddelek za tranzit v okviru Generalnega direktorata za obdavčenje in carinsko unijo Evropske komisije, v skladu z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost dokazilo za izvoz blaga, ki se je prevažalo, za oprostitev DDV za transakcije in storitve prevoza, ki so povezane z izvozom blaga?

<sup>11</sup> Tovorni list CMR razumem kot dokazilo o obstoju pogodbe za cestni prevoz blaga na podlagi Konvencije o pogodbi za mednarodni cestni tovorni promet, podpisane 19. maja 1956 v Ženevi. Ker ti dokumenti niso del podlage za vprašanja predložitvenega sodišča, jih v nadaljevanju ne bom več omenjala.

2. Ali člen 153 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost nasprotuje davčni praksi, ki zavezancu nalaga, da izvoz blaga, ki se je prevažalo, dokaže izključno s carinsko izvozno deklaracijo, pri čemer se pravica do odbitka DDV za storitve prevoza blaga, ki je bilo izvoženo brez take deklaracije, ne odobri, čeprav obstaja zvezek TIR, ki ga je potrdil carinski urad namembne države?“

19. Pisna stališča so predložile družba Cartrans, romunska vlada in Evropska komisija. Obravnava ni bila zahtevana in je ni bilo.

## **Presoja**

### ***Uvodne pripombe***

20. Vprašanja predložitvenega sodišča temeljijo na predpostavki, da družba Cartrans zahteva oprostitev plačila DDV na podlagi storitev, ki jih je opravila kot posrednica v imenu druge osebe za namene člena 153 Direktive o DDV.<sup>12</sup> V predložitveni odločbi je družba Cartrans opisana kot „posrednica storitev cestnega prevoza blaga“. Toda predložitveno sodišče ne navaja, ali zahtevek družbe Cartrans za oprostitev plačila DDV temelji na tem, da je sama opravila storitve prevoza in pomožne storitve v skladu s členom 146(1)(e) Direktive o DDV ali pa je preprosto delovala kot posrednica, kakor je določeno v členu 153 te direktive.

21. Beseda „posrednik“ v členu 153 Direktive o DDV ni opredeljena. Običajen pomen, ki se razlaga v skladu z namenom Direktive o DDV, kaže, da je posrednik oseba, ki deluje med dvema strankama.<sup>13</sup> V okviru storitev cestnega prevoza lahko to vključuje zagotavljanje logistične podpore za usklajevanje gibanja blaga prodajalca do kupca, pa tudi, toda ne nujno opravljanje storitev, ki zagotavljajo fizični prevoz blaga od točke odhoda do namembnega kraja. Storitve prevoza, ki jih opravlja posrednik, so predmet ugodnosti na podlagi posebne davčne oprostitve, pri katerih je zadevna oseba prepeljala blago v namembni kraj zunaj Evropske unije s pomočjo ali v imenu drugega v skladu s členom 153 Direktive o DDV. Ker v predložitveni odločbi ni informacij o točni vlogi družbe Cartrans, bo moralo predložitveno sodišče preveriti, ali je družba Cartrans delovala kot posrednica v imenu druge osebe ali je zadevno blago prepeljala sama v okviru postopka v glavni stvari.

22. V vsakem primeru se uporablja člen 153, če zadevni davkoplačevalec sodeluje pri transakcijah, ki so med drugim omenjene v poglavju 6 Direktive o DDV. Tu je upoštevana določba v poglavju 6 člen 146(1)(e). Zato bom vprašanja za predhodno odločanje preučila ob upoštevanju te določbe.

### ***Prvo in drugo vprašanje***

23. Predložitveno sodišče želi ugotoviti, ali lahko v okoliščinah, ko davkoplačevalec zahteva ugodnost oprostitve plačila DDV na podlagi opravljenih storitev prevoza blaga za izvoz iz Evropske unije, države članice uvedejo pogoje, ki od davkoplačevalca zahtevajo, naj predloži določena posebna dokazila, s katerimi izkazuje, da je bilo zadevno blago dejansko izvoženo, ali pa zvezki TIR predstavljajo tak dokaz. Ker sta vprašanji za predhodno odločanje dva vidika iste problematike, ju bom preučila skupaj.

<sup>12</sup> Drugo vprašanje za predhodno odločanje je izraženo v smislu pravice „do odbitka“ DDV za opravljene storitve prevoza, ki ga razumem kot sklicevanje na „pravico do davčne oprostitve“ iz dveh razlogov. Prvič, obravnavane določbe niso del posebne ureditve glede DDV, ki obravnava odbitke. Drugič, predložitvena odločba jasno obravnava predpise, ki urejajo davčno oprostitve: pravila v zvezi z odbitki niso omenjena.

<sup>13</sup> Sodba z dne 2. aprila 1998, EMU Tabac in drugi (C-296/95, EU:C:1998:152, točka 30).

24. Romunska vlada meni, da Direktiva o DDV državam članicam dovoljuje zavrnitev zahtevkov za davčno oprostitev v skladu s členom 146(1)(e) Direktive o DDV v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari. Družba Cartrans in Komisija to mnenje izpodbijata.

25. Tudi sama se ne strinjam z romunsko vlado.

26. Med strankami obstajata dve nesporni točki. Prvič, kolikor je jasno, da člen 146(1)(e) Direktive o DDV obravnava davčno oprostitev za izvoze iz Evropske unije, je skladno s splošnim načelom mednarodnega davčnega prava, da je treba davek obračunati za potrošnjo blaga in storitev v namembnem kraju. S tem so vse dejavnosti, povezane z izvozi, na splošno davčno oproščene. Drugič, ker ta določba dovoljuje davčno oprostitev, jo je treba razlagati ozko.<sup>14</sup>

27. Oprostitev, določene v poglavju 6 Direktive o DDV („Oprostitev pri izvozu“), so obvezne. Če je davkoplačevalec zmožen dokazati, da je opravljal storitve prevoza in pomožne storitve v smislu člena 146(1)(e), mora biti tako določena oprostitev priznana. Ker ni izrecne določbe, države članice ne ohranijo diskrecijske pravice do uvedbe dodatnih vsebinskih pogojev.

28. Iz sodne prakse Sodišča jasno izhaja, da mora za veljavnost oprostitve iz člena 146(1)(e) Direktive o DDV obstajati neposredna povezava med prevozom blaga v namembni kraj zunaj Evropske unije in zadevnimi storitvami. Z drugimi besedami, storitve morajo biti opravljene neposredno (odvisno od primera) za izvoznika, uvoznika ali naslovnika blaga, omenjenega v tej določbi.<sup>15</sup> To so zadeve, ki jih mora predložitveno sodišče preučiti v svoji presoji dejanskega stanja in okoliščin obravnavane zadeve.

29. V predložitveni odločbi je pojasnjeno, da je v skladu z nacionalnimi pravili prevoz, povezan z izvozom blaga, storitev, ki je oproščena plačila DDV samo, če lahko zadevni davkoplačevalec predloži eno od naslednjih dokazil: račun, ki ga je izdal prevoznik, pogodbo o prevozu, sklenjeno s prejemnikom storitve, posebne prevozne listine in dokazila, iz katerih izhaja, da je bilo blago, ki se je prevažalo, izvoženo (v nadaljevanju: „zahtevani dokumenti“).

30. Zdi se mi, da nacionalna praksa, ki od davkoplačevalca zahteva, da dokaže, da je bilo blago, ki se je prevažalo, dejansko izvoženo, ni združljiva s pravom Unije. Člen 146(1)(e) Direktive o DDV ne določa takšne zahteve. Ta določba prej določa pogoj, da mora biti opravljanje storitev, vključno s prevozom, neposredno *povezano* z izvozom blaga.

31. Poleg tega se strinjam s Komisijo, da Direktiva o DDV ne vsebuje nobene določbe, ki nalaga pogoj, da mora davkoplačevalec predložiti posebno dokazilo, da bi bil upravičen do oprostitve, določene v členu 146(1)(e).

32. Iz opisa nacionalnega režima, ki ga je predložilo predložitveno sodišče, jasno izhaja, da obravnavani domači predpisi uvajajo čisto formalne zahteve. Toda take zahteve glede oblike, s katero davkoplačevalec dokazuje upravičenost do oprostitve, ne morejo spodkopati upravičenosti do oprostitve plačila DDV v skladu s pravom Unije, če so izpolnjeni vsebinski pogoji za uporabo člena 146(1)(e) Direktive o DDV.<sup>16</sup>

33. V skladu s členom 131 Direktive o DDV se oprostitev med drugim tudi iz člena 146(1)(e) uporabljajo brez vpliva na druge določbe prava Unije in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab. Pri izvrševanju tega pooblastila veljajo za države članice splošna načela prava Unije, zlasti načelo pravne varnosti in sorazmernosti.<sup>17</sup>

14 Sodba z dne 29. junija 2017, L. Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, točki 18 in 22).

15 Sodba z dne 29. junija 2017, L. Č. (C-288/16, EU:C:2017:502, točka 23).

16 Sodba z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 32).

17 Sodba z dne 9. oktobra 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 27).

34. Načelo pravne varnosti zahteva, da mora biti učinek pravne določbe jasen in predvidljiv za tiste osebe, za katere ta velja.<sup>18</sup> V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se to načelo strogo uporablja v primerih, kjer zadevna zakonodaja uvaja davčne dajatve.<sup>19</sup> V tem kontekstu je Sodišče odločilo, da obveznosti davkoplačevalca glede dokazil urejajo izrecni pogoji v skladu z nacionalnim pravom in pravila, vzpostavljena za podobne transakcije.<sup>20</sup>

35. Predložitveno sodišče v svoji predložitveni odločbi navaja, da romunsko pravo ne vsebuje nobene pravne podlage, ki izrecno določa, katere vrste dokumenta(-ov) predstavljajo dokazilo, da je bilo blago, ki se je prevažalo, izvoženo. Na podlagi opisa tega sodišča se zdi, da obravnavana nacionalna pravila izvirajo iz kombinacije zakonodajne določbe in upravne prakse. In to sodišče bo moralo presoditi, ali so ta pravila dovolj jasna in natančna, da izpolnjujejo zahteve splošnega načela pravne varnosti.

36. V zvezi s sorazmernostjo je Sodišče odločilo, da so države članice obvezane uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo učinkovito uresničitev cilja, ki mu sledi nacionalno pravo, čim manj ogrožajo cilje in načela, ki jih določa zadevna zakonodaja Unije.<sup>21</sup> Tako nacionalna pravila ne smejo presegati tistega, kar je nujno za ohranitev ali zaščito javne blagajne.<sup>22</sup> V okviru, v katerem je davčni organ zavrnil odobritev oprostitve za dobavo znotraj Unije, ker knjigovodski dokaz ni bil predložen pravočasno, in ni upošteval dejstva, da so bili izpolnjeni vsebinski pogoji, je Sodišče odločilo, da je bilo z nacionalnimi pravili preseženo tisto, kar je nujno za zagotovitev pravilne odmere in pobiranja davka.<sup>23</sup> Po mojem mnenju bi moralo to razlogovanje veljati za okoliščine obravnavane zadeve. Če davkoplačevalec izpolnjuje vsebinske pogoje, določene v členu 146(1)(e) Direktive o DDV, teh pogojev ne morejo nadomestiti zgolj formalne zahteve, določene v nacionalnem pravu.

37. Te nacionalne zahteve se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zadevnim pravom Unije.<sup>24</sup>

38. Načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se oprostitev plačila DDV prizna, če so izpolnjeni vsebinski pogoji, tudi če davkoplačevalec ni izpolnil nekaterih formalnih zahtev.<sup>25</sup> Obstajata le dva primera, v katerih je nespoštovanje formalnih zahtev povzročilo izgubo pravice do oprostitve plačila DDV.<sup>26</sup> Eden je v primeru goljufije.<sup>27</sup> Drugi pa je, kadar je oprostitev zavrnjena, če zaradi kršitve zadevnih pravil pristojnim davčnim organom ni mogoče predložiti dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene.<sup>28</sup>

39. V postopku v glavni stvari ni sporno, da je družba Cartrans opravila storitve v smislu Direktive DDV in da so bile te storitve dobavljene zunaj ozemlja Unije. Glede na to ima nacionalna praksa, ki pomeni, da pristojni organi ne bodo preučili dokazil, ki pričajo o tem, da je bilo zadevno blago dobavljeno kupcu (ali naslovniku) s sedežem v tretji državi, podoben učinek kot domneva, da oprostitev ne more biti priznana.

40. Zdi se mi, da zadevna nacionalna pravila presegajo tisto, kar je nujno za zagotavljanje pravičnega pobiranja davka iz naslednjih razlogov. Prvič, predložitveno sodišče navaja, da bo v primeru, ko davkoplačevalec ne more predložiti zahtevanih dokazov v podporo zahtevku za oprostitev, zahtevku zavrjen. Ta izid je nezdržljiv z načelom davčne nevtralnosti, saj DDV ne bo obračunan

18 Sodba z dne 29. aprila 2004, Sudholz (C-17/01, EU:C:2004:242, točka 34).

19 Sodba z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 48).

20 Sodba z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 38).

21 Sodba z dne 18. novembra 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, točka 20).

22 Sodba z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 20).

23 Sodba z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 29).

24 Sodba z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 26).

25 Sodba z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 36).

26 Sodba z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 38).

27 Sodba z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 39).

28 Sodba z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, točka 42).

v namembnem kraju blaga, temveč na točki, kjer je v tranzitu.<sup>29</sup> Drugič, zadevna nacionalna pravila se uporabljajo na način, ki pomeni, da pristojni organi sploh ne upoštevajo, ali so bili vsebinski pogoji za oprostitev na podlagi člena 146(1)(e) Direktive o DDV *dejansko izpolnjeni*, če niso izpolnjene formalne zahteve. Tretjič, v predložitveni odločbi nič ne kaže, da neizpolnjevanje formalnih zahtev nujno povzroča primer goljufije ali da zaradi kršitve zadevnih pravil pristojni organi niso mogli ugotoviti, ali so bili izpolnjeni vsebinski pogoji.

41. Iz tega sledi, da organi države članice načeloma ne morejo zavrnila pravice do oprostitve plačila DDV, ne da bi preučili, ali so bili izpolnjeni vsebinski pogoji, določeni v veljavnih določbah prava Unije, zgolj na podlagi tega, da zadevni davkoplačevalec ni predložil določenega posebnega dokazila, s katerim izkazuje, da je bilo zadevno blago dejansko izvoženo.

42. Ali je treba zvezek TIR šteti za dokončen dokaz, da je bilo zadevno blago izvoženo?

43. To je med strankami nesporno, saj so vse tri soglasne, da se v skladu s carinskim zakonikom izvozna in tranzitna ureditev razlikujeta.

44. Družba Cartrans trdi, da se od davkoplačevalca, ki opravlja storitve prevoza, ne bi smelo zahtevati, da predloži izvozna deklaracijo kot dokaz, da je bilo zadevno blago izvoženo. To pa zato, ker bo samo oseba, ki opravlja storitve prevoza, imela dostop do dokaza o tranzitu v skladu z ureditvijo TIR. Romunska vlada trdi, da dejstvo, da je carinski urad potrdil zvezek TIR, samo po sebi ne dokazuje, da je bilo zadevno blago prepeljana in izvoženo zunaj Evropske unije. Komisija navaja, da sistem TIR potrjuje, da je bilo blago prepeljana v namembni kraj. V teh okoliščinah zvezek TIR ne nadomešča carinske izvozne deklaracije, ki kaže, da je bilo zadevno blago dano v izvozni postopek.

45. Zdi se mi, da imajo stranke prav, ko navajajo, da iz carinskega zakonika izhajajo, da se izvozna in tranzitna ureditev razlikujeta.<sup>30</sup>

46. V svojih sklepnih predlogih v zadevi BGL<sup>31</sup> je generalni pravobranilec P. Léger postregel s koristnim pregledom Konvencije TIR, ki je del pravnega reda Unije v skladu s Sklepom 2009/477. Kakor je obrazložil, konvencija olajšuje mednarodni prevoz blaga s cestnimi vozili: poenostavlja in usklajuje upravne carinske formalnosti, ki jih je treba izpolnjevati na mejah. Pošiljke blaga so predmet enkratnega pregleda s strani carinskega urada odhoda ob izključitvi kakršnih koli drugih pregledov prehodnih ali namembnih carinskih uradov (če obstaja sum na nepravilnost). Najpomembnejša značilnost je, da takega blaga ni treba plačati ali zanj položiti uvoznih ali izvoznih dajatev in davkov. Blago, ki se je prevažalo, mora na celotni poti spremljati enotni odpremi dokument, zvezek TIR, ki ga izda carinski urad odhoda in se uporablja kot referenčni instrument za preverjanje pravilnosti operacije. Plačilo dajatev in davkov, ki utegnejo biti obračunani prevozniku s carinjenjem, mora delno zagotoviti nacionalno združenje, ki ga v ta namen potrdijo organi pogodbenih strank. Samo garancijo krijeta IRU in skupina zavarovalnic, ustanovljenih v Švici.<sup>32</sup>

47. Zvezke TIR tiska Mednarodna zveza za cestni promet, garantna združenja pa jih razdeljujejo prevoznikom, ki jih uporabljajo za evidentiranje številnih informacij, ki se nanašajo predvsem na prepeljana blago. Vsak zvezek TIR sestavlja sklop listov v dvojniku (kopije št. 1 in 2). Na začetku dejavnosti prevoza carinski urad preveri tovor, potrdi zlasti, da ustreza blagu, deklariranemu v zvezku TIR, in ga opremi s carinsko oznako. Carinski urad nato izpolni prvi list zvezka TIR, ki ga predloži uporabnik, odstrani kopijo št. 1, podpiše ustrezni talon in zvezek vrne uporabniku. Na točki, kjer pošiljka zapusti prečkano ozemlje, *prehodni* carinski urad preveri stanje carinske oznake, odstrani kopijo št. 2, podpiše ustrezni talon in zvezek TIR vrne uporabniku. Nato kopijo št. 2 pošlje

<sup>29</sup> Glej točko 37 zgoraj.

<sup>30</sup> Glej točke od 6 do 8 zgoraj.

<sup>31</sup> C-78/01, EU:C:2003:14, točke od 4 do 7.

<sup>32</sup> Glej točki 11 in 13 zgoraj.



carinskemu uradu odhoda, ki preveri, ali ustreza kopiji št. 1. Če kopija št. 2 ne vsebuje nobenih pridrzkov glede pravilnosti operacije TIR, je ta redno zaključena na prečkanem ozemlju. Nasprotno, če kopija št. 2 vsebuje pridrške ali če je carinski urad odhoda ne prejme, se operacija TIR šteje za nepravilno na zadevnem ozemlju. Posledično imajo carinski organi tistega ozemlja pravico obračunati dajatve in davke, ki tako zapadejo v plačilo. Ta postopek se ponovi v vsaki prečkani državi, razen med dvema državama članicama Evropske unije, saj predstavljata enotno carinsko območje.<sup>33</sup>

48. Skica glavnih značilnosti sistema TIR potrjuje, da namen potrjenega zvezka TIR ni dokazati, da je bilo zadevno blago dejansko izvoženo. Prej ta sistem kaže, da „[je] zvezek TIR carinska deklaracija za prevoz blaga. Je dokazilo za obstoj garancije.“<sup>34</sup>

49. Ker sta carinski ureditvi za tranzit (katerega del je operacija TIR) in izvoz različni,<sup>35</sup> zvezka TIR ne moremo enačiti s carinsko deklaracijo, izdano, ko blago zapusti carinsko območje EU, kakor je določeno v členu 182a carinskega zakonika.<sup>36</sup>

50. V zvezi s postopkom v glavni stvari mora davkoplačevalec, da bi bil upravičen do oprostitev, ki jo zagotavlja člen 146(1)(e) Direktive o DDV, dokazati *dobavo storitev* (vključno s prevozom), ki so *neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga*.

51. Po mojem mnenju zato davkoplačevalcu, kot je družba Cartrans, nikakor ni treba dokazati, da je bilo zadevno blago dejansko izvoženo. Kar mora izkazati, je to, da so bile opravljene storitve prevoza *neposredno povezane z izvozom blaga*. Postopka za ugotovitev tega dejanskega stanja ne urejajo pravila Unije in je zato na koncu stvar nacionalnih organov, ki so pod nadzorom nacionalnih sodišč. Ob tem bi poudarila, da čeprav zvezek TIR ni nujno prepričljiv dokaz o izvozu, se mi zdi, da je dokazilo dejansko pomembno v okviru presoje, ali so opravljene storitve prevoza *neposredno povezane z izvozom blaga*, ki ga prevaža zadevni cestni prevoznik. Ker ni dokaza, da blago, vključeno v zvezek TIR, *ni* bilo dejansko izvoženo, bi se mi to zdel prepričljiv dokaz v podporo zahtevku za oprostitve DDV v skladu s členom 146(1)(e) Direktive o DDV.<sup>37</sup>

## Sklep

52. Ob upoštevanju navedenega menim, da bi moralo Sodišče na vprašanji, ki mu ju je postavilo Tribunalul Prahova (okrožno sodišče v Prahovi, Romunija), odgovoriti:

<sup>33</sup> Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi BGL (C-78/01, EU:C:2003:14, točki 7 in 8).

<sup>34</sup> Glej Tranzitni priročnik TIR, stran 7.

<sup>35</sup> Glej točko 45 zgoraj.

<sup>36</sup> Glej točko 9 zgoraj.

<sup>37</sup> Sodba z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 37), v kateri je Sodišče odločilo, da je treba opredelitev dobave ali pridobitve znotraj EU opraviti tudi na podlagi objektivnih dejavnikov, kot je obstoj fizičnega gibanja zadevnega blaga med državami članicami. To razlogovanje lahko uporabimo tu, če lahko davkoplačevalec izkaže, da je zadevno blago fizično zapustilo ozemlje Evropske unije.

Člen 146(1)(e) in člen 131 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnim predpisom, ki zahtevajo predložitev posebnih dokazil, s katerimi je dokazano, da je bilo blago, ki ga je prevažal davkoplačevalec, ki opravlja storitve cestnega prevoza v namembni kraj zunaj ozemlja Evropske unije, dejansko izvoženo. Pristojni organi, ki so pod nadzorom nacionalnih sodišč, so tisti, ki morajo preučiti in oceniti dokazila v vsakem posameznem primeru. Ta dokazila lahko vključujejo sklicevanje na zvezke TIR, kakor je opisano v Carinski konvenciji o mednarodnem prevozu blaga na podlagi TIR zvezkov, ki je priloga Sklepa Sveta 2009/477/ES z dne 28. maja 2009 o objavi prečiščene različice besedila Carinske konvencije o mednarodnem prevozu blaga na podlagi TIR zvezkov (Konvencija TIR) z dne 14. novembra 1975, kakor je bila od tedaj spremenjena, da bi se ugotovilo, ali je zadevno blago fizično zapustilo ozemlje Evropske unije in ali so bile opravljene storitve prevoza neposredno povezane z izvozom blaga.