

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. birželio 20 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 143 straipsnio 1 dalies d punktas ir 143 straipsnio 2 dalis – Importo neapmokestinimas PVM – Importas, po kurio vėliau vykdomas tiekimas Bendrijos viduje – Sąlygos – Prekių išsiuntimo ar išgabenimo į kitą valstybę narę rodymai – Prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas – Teisės disponuoti prekėmis perdavimas įgijui – Sukėlavimas mokesčių srityje – Kompetentingos institucijos pareigos padėti apmokestinamajam asmeniui surinkti būtina informacija, galinti parodyti, kad tenkinamos neapmokestinimo sąlygos, nebuvimas“

Byloje C-108/17

dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo (Lietuva) 2017 m. vasario 15 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2017 m. kovo 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

UAB „Enteco Baltic“

prieš

Muitinės departamentą prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

dalyvaujant

Vilniaus teritorinei muitinei,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (pranešėja) ir C. Lycourgos,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius M. Aleksejev, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. sausio 25 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– UAB „Enteco Baltic“, atstovaujamos advokatės A. Medelienės ir advokato padėjėjo M. Bielskienės,

– Lietuvos vyriausybės, atstovaujamos R. Krasuckaitės, D. Stepanienės, K. Dieninio ir D. Kriaušėno,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir J. Jokubauskaitės,

susipažinęs su 2018 m. kovo 22 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaid? i?taisymas OL L 335, 2007, p. 60), iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/ES (OL L 175, 2009, p. 12, toliau – PVM direktyva), 138 straipsnio, 143 straipsnio 1 dalies d punkto ir 143 straipsnio 2 dalies ir mokes?i? neutralumo bei teis?t? l?kes?i? apsaugos princip? aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant UAB „Enteco Baltic“ ir Muitin?s departamento prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (toliau – Muitin?s departamentas) gin?? d?l Baltarusijoje ?sigyto kuro, kuris buvo siun?iamas arba gabenamas ? kitas valstybes nares, importo ? Lietuv? neapmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

PVM direktyva

3 Remiantis PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalimi, „[p]reki? tiekimas“ – teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

4 Šios direktyvos 131 straipsnyje nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kit? [S?jungos teis?s] nuostat? ir tokiomis s?lygomis, kurias valstyb?s nar?s nustato siekdamos užtikrinti tinkam? ir s?žining? [paprast?] neapmokestinimo atvejus reglamentuojan?i? nuostat? taikym? bei užkirsti keli? galimiems mokes?i? vengimo, išsisukin?jimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

5 Min?tos direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s neapmokestina preki? tiekimo, kai tas prekes pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo išsiun?ia ar išgabena ? paskirties viet?, esan?i? [S?jungoje], bet ne j[?] atitinkamo[se] teritorijo[se], kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikian?iam kaip toks, ? kit? valstyb? nar? [kuris veikia kaip toks kitoje valstyb?je nar?je] nei ta, kurioje prad?tas preki? siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu.“

6 Direktyva 2009/69, kurios perk?limo ? nacionalin? teis? terminas baig?si 2011 m. sausio 1 d., papild? pradin?s redakcijos PVM direktyvos 143 straipsn? antra dalimi. Kadangi pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai ?vykdyti 2010–2012 m, pagrindin?je byloje taikytinos abi – ankstesn? ir v?lesn? – šio straipsnio redakcijos.

7 Direktyvos 2009/69 3–5 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(3) Preki? importas [PVM] neapmokestinamas, jei v?liau tos prek?s tiekiamos ar perduodamos kitos valstyb?s nar?s apmokestinamajam asmeniui. Tokio neapmokestinimo PVM s?lygas nustato valstyb?s nar?s. Ta?iau patirtis rodo, kad tokie nuostat? taikymo skirtumai yra naudingi prekybininkams, kurie siekia išvengti PVM mok?jimo už tokiomis aplinkyb?mis importuotas prekes.“

(4) Siekiant užkirsti kelią tokiam piktnaudžiavimui, būtina Bendrijos lygiu nustatyti tam tikras minimalias sąlygas, kuriomis konkreitiems sandoriams taikomas šis neapmokestinimas PVM.

(5) Kadangi dėl minėtų priežasčių šios direktyvos tikslo, t. y. išspręsti PVM slėpimo problemą, valstybės narės negali deramai pasiekti ir to tikslo būtų geriau siekti Bendrijos lygiu, <...> Bendrija gali patvirtinti priemones.“

8 PVM direktyvos 143 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės PVM neapmokestina šie sandoriai, pagal kuriuos:

<...>

d) iš treiosios teritorijos ar treiosios šalies išsiųstos ar išgabentos prekės importuojamos į kitą valstybę narę nei ta, kurioje užbaigiamas prekių siuntimas ar gabenimas, kai tokias prekes tiekiančio importuotojo, kuriam pagal 201 straipsnį tenka ar pripažįstama tenkanti prievolė sumokėti PVM, vykdomas prekių tiekimas neapmokestinamas PVM pagal 138 straipsnį;

<...>

2. PVM neapmokestinama pagal 1 dalies d punktą tais atvejais, kai importavus prekes jos tiekiamos neapmokestinant PVM pagal 138 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies c punktą, tik jei importo metu importuotojas importo valstybės narės kompetentingoms institucijoms pateikė bent šią informaciją:

a) importo valstybėje narėje suteiktą savo PVM mokėtojo kodą arba importo valstybėje narėje suteiktą savo fiskalinio agento, kuriam tenka prievolė mokėti PVM, PVM mokėtojo kodą;

b) prekes įsigyjančio asmens, kuriam prekės tiekiamos laikantis 138 straipsnio 1 dalies, PVM mokėtojo kodą, suteiktą kitoje valstybėje narėje <...>;

c) rodymą, kad importuojamos prekės yra skirtos išgabenti arba išsiųsti iš importo valstybės narės į kitą valstybę narę.

Tačiau valstybės narės gali numatyti, kad c punkte minėtas rodymas kompetentingoms institucijoms būtų pateikiamas tik gavus prašymą.“

9 Šios direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

Administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu PVM srityje reglamentavimas

10 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (OL L 268, 2010, p. 1) nauja redakcija išdėstė 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo [PVM] srityje, panaikinančio Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, 2003, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 392).

11 Kaip numatyta Reglamento Nr. 904/2010 61 straipsnio pirmoje pastraipoje, nuo 2012 m. sausio 1 d. panaikinamas Reglamentas Nr. 1798/2003 ir, kaip nurodyta jo 62 straipsnio antroje pastraipoje, jis taikomas nuo tos pačios datos. Atsižvelgiant į pagrindinį byloje pageidautą informacijos mainų momentą, Reglamentas Nr. 904/2010 yra reikšmingas šioje byloje.

12 Reglamento Nr. 904/2010 3, 4 ir 7 konstatuojamosios dalys suformuluotos taip:

„(3) Dėl valstybių narių sienas peržengiančio teisėto ir neteisėto [sukčiavimo ir] vengimo mokėti mokesčius biudžetas netenka pajamų ir pažeidžiamas sąžiningo apmokestinimo principas. Tokia veikla taip pat gali būti iškreipiamas kapitalo judėjimas ir konkurencijos sąlygos. Todėl tai veikia vidaus rinkos funkcionavimą.“

(4) Kovodamos su sukčiavimu PVM srityje kiekvienos valstybės narės kompetentingos institucijos, atsakingos už šios srities nuostatų taikymą, turi glaudžiai bendradarbiauti.

<...>

(7) Siekiant surinkti mokėtinus mokesčius, valstybės narės turėtų bendradarbiauti siekiant užtikrinti, kad PVM būtų teisingai apskaičiuojamas. Todėl jos turi ne tik stebėti, ar mokėtini mokesčiai tinkamai taikomi į teritorijoje, bet ir turėtų teikti paramą kitoms valstybėms narėms, kad būtų užtikrinta, jog mokesčiai, susiję [su] į teritorijoje vykdoma veikla, bet mokėtini kitoje valstybėje narėje, būtų tinkamai taikomi.“

13 Šio reglamento 1 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Šis reglamentas nustato sąlygas, pagal kurias valstybių narių kompetentingos institucijos, atsakingos už PVM įstatymų taikymą, turi bendradarbiauti tarpusavyje ir su Komisija, kad būtų užtikrintas šių įstatymų vykdymas.“

Tuo tikslu jis nustato taisykles ir tvarką, kad valstybių narių kompetentingos institucijos galėtų bendradarbiauti ir keistis bet kokia informacija, kuri padėtų joms teisingai apskaičiuoti PVM, kontroliuoti, kad PVM būtų tinkamai taikomas, visų pirma sandoriams Bendrijos viduje, ir kovoti su sukčiavimu PVM [srityje]. Jis visų pirma nustato taisykles ir tvarką, pagal kurią valstybės narės turi rinkti pirmiau minėtą informaciją ir ją keistis elektroniniu būdu.

2. Šis reglamentas nustato sąlygas, pagal kurias 1 dalyje nurodytos institucijos turi padėti užtikrinti visų valstybių narių PVM pajamų apsaugą.“

14 Minėto reglamento 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Besikreipiančiosios institucijos prašymu institucija, į kurią kreipiamasi, perduoda 1 straipsnyje nurodytą informaciją, įskaitant visą informaciją, susijusią su konkrečiu atveju ar atvejais.“

15 To paties reglamento 54 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Vienos valstybės narės institucija, į kurią kreipiamasi, suteikia kitos valstybės narės besikreipiančiajai institucijai 1 straipsnyje nurodytą informaciją, jei:

a) per tam tikrą laikotarpį besikreipiančiosios institucijos pateiktą informacijos prašymą kiekis ir pobūdis nesukelia tai institucijai, į kurią kreipiamasi, neproporcingos administracinės naštos;

b) ta besikreipiančioji institucija išnaudojo įprastinius informacijos šaltinius, kuriais tomis aplinkybėmis ji galėjo pasinaudoti, kad gautų prašomą informaciją, nesukeldama pavojaus, kad apsunkins pageidaujamo tikslo pasiekimą.“

Akcizų reglamentavimas

16 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12), IV skyriuje numatytos normos,

reglamentuojančios akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas. Šis skyrius apima šios direktyvos 17–31 straipsnius.

17 Minutės direktyvos 21 straipsnio 1–3 dalyse nurodyta:

„1. Laikoma, kad akcizais apmokestinamų prekių gabenimas vykdomas pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą tik jei jis vykdomas turint pagal 2 ir 3 dalis parengtą elektroninį administracinį dokumentą.

2. Šio straipsnio 1 dalies tikslais siuntėjas, naudodamasis Sprendimo Nr. 1152/2003/EB 1 straipsnyje nurodyta kompiuterine sistema (toliau – kompiuterinė sistema), elektroninio administracinio dokumento projektą turi pateikti išsiuntimo valstybės narės kompetentingoms institucijoms.

3. Išsiuntimo valstybės narės kompetentingos institucijos elektroniniu būdu turi patikrinti elektroninio administracinio dokumento projekte pateiktus duomenis.

Jeigu šie duomenys neteisingi, apie tai nedelsiant pranešama siuntėjui.

Jeigu šie duomenys teisingi, išsiuntimo valstybės narės kompetentingos institucijos suteikia dokumentui unikalų administracinį nuorodos kodą ir jį praneša siuntėjui.“

18 Minutės direktyvos 24 straipsnyje nustatyta:

„1. Gavęs akcizais apmokestinamas prekes bet kurioje iš 17 straipsnio 1 dalies a punkto i, ii ar iv papunkčiuose arba 17 straipsnio 2 dalyje nurodytą paskirties vietą, gavėjas, naudodamas kompiuterinę sistemą, nedelsdamas ir ne vėliau kaip per penkias darbo dienas nuo gabenimo užbaigimo, išskyrus tinkamai pagrįstus atvejus, kuriuos pripažįsta kompetentingos institucijos, turi pateikti pranešimą apie prekių gavimą (toliau – pranešimas apie gavimą).

<...>

3. Paskirties valstybės narės kompetentingos institucijos elektroniniu būdu turi patikrinti pranešime apie gavimą pateiktus duomenis.

Jeigu šie duomenys neteisingi, apie tai nedelsiant pranešama gavėjui.

Jeigu šie duomenys teisingi, paskirties valstybės narės kompetentingos institucijos patvirtina gavėjui, kad pranešimas apie gavimą užregistruotas, ir nusiunčia jį išsiuntimo valstybės narės kompetentingoms institucijoms.

4. Išsiuntimo valstybės narės kompetentingos institucijos pranešimą apie gavimą persiunčia siuntėjui. Jei išsiuntimo ir paskirties vietos yra toje pačioje valstybėje narėje, tai tos valstybės narės kompetentingos institucijos pranešimą apie gavimą tiesiogiai persiunčia siuntėjui.“

19 Remiantis 2009 m. liepos 24 d. Komisijos reglamento (EB) Nr. 684/2009, kuriuo įgyvendinamos Direktyvos 2008/118 nuostatos, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo kompiuteriniais procedūromis (OL L 197, 2009, p. 24), 1 straipsnio a punktu, juo, be kita ko, nustatomos priemonės, susijusios su elektroniniu pranešimu, kuriais keičiamasi naudojantis Direktyvos 2008/118 21 straipsnio 2 dalyje nurodyta kompiuterine sistema taikant tos direktyvos 21–25 straipsnius, struktūrą ir turinį.

20 Šio reglamento 3 straipsnyje nustatyta:

„1. Vadovaujantis Direktyvos [2008/118] 21 straipsnio 2 dalimi pateiktas elektroninio administracinio dokumento projektas ir elektroninis administracinis dokumentas, kuriam pagal tos direktyvos 21 straipsnio 3 dalies trečiąjį pastraipą suteiktas administracinis nuorodos kodas, turi atitikti šio reglamento I priedo 1 lentelėje nustatytus reikalavimus.

2. Elektroninio administracinio dokumento projektas pateikiamas ne anksčiau kaip 7 dienas iki tame dokumente nurodytos susijusios akcizais apmokestinamų prekių išsiuntimo dienos.“

21 Minuto reglamento 7 straipsnyje nustatyta:

„Pagal Direktyvos [2008/118] 24 straipsnį pateiktas pranešimas apie prekių gavimą ir pagal tos direktyvos 25 straipsnį pateiktas pranešimas apie eksportą turi atitikti šio reglamento I priedo 6 lentelėje nustatytus reikalavimus.“

Lietuvos Respublikos teis

22 PVM direktyvos 143 straipsnio 1 ir 2 dalys ? Lietuvos teis? perkeltos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio ?statymo (toliau – PVM ?statymas) 35 straipsniu. Šis 35 straipsnis yra PVM ?statymo V skyriuje „Atvejai, kai importuojamos prekės neapmokestinamos importo PVM“. Tame straipsnyje numatyta:

„1. Importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, jeigu importo metu žinoma, kad tos pačios prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos ? kit? valstyb? nar?, o importuotojo prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos ? kit? valstyb? nar? pagal šio ?statymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamas taikant 0 procent? PVM tarif?.

2. Šio straipsnio nuostatos taikomos, jeigu importuotojas yra registruotas PVM mokėtoju [kaip PVM mokėtojas] Lietuvos Respublikoje, o prekės išgabenamos ? kit? valstyb? nar? per termin?, ne ilgesn? kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento, nurodyto šio ?statymo 14 straipsnio 12 arba 13 dalyje, dienos. Dėl objektyvių aplinkybių gali būti nustatytas ir ilgesnis išgabenimo terminas.

3. Šio straipsnio ?gyvendinimo tvark? nustato Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos kartu su centriniu mokesčio administratoriumi.“

23 PVM ?statymo 49 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Taikant 0 procent? PVM tarif? apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje ?registruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos iš šalies teritorijos ? kit? valstyb? nar? <...>.“

24 PVM ?statymo 56 straipsnyje, kuriame reglamentuojamas „0 procent? PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo ?rodymas“ numatyta:

„1. <...> PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procent? PVM tarif? pagal šio ?statymo 49 straipsn?, privalo turėti ?rodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procent? PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir ?rodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas.

<...>

4. Nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius Mokesčių administravimo ?statymo nustatyta tvarka turi teis? pareikalauti pateikti ir kitus papildomus ?rodymus 0 procent?

PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. <...>

5. Nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčių administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti <...>.“

25 2004 m. balandžio 29 d. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) viršininko įsakymu Nr. 1B-439/VA-71 buvo patvirtintos „Importuotų ir tiekiamų kitų ES valstybų narų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčių taisyklės“ (toliau – Taisyklės). Ši Taisyklė 4 punktas suformuluotas taip:

„Į šalies teritoriją importuotos prekės neapmokestinamos PVM, jeigu vykdytos visos šios sąlygos:

4.1. importo metu žinoma, kad prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narį;

<...>.“

26 Minėtų taisyklė 7 punkte nustatyta:

„Kartu su importo muitinės deklaracija, be kitų dokumentų, muitiniam tikrinimui turi būti pateikta:

<...>

7.2. dokumentai, rodantys, kad į šalies teritoriją importuotos prekės skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narį (transportavimo dokumentai, sutartys ir pan.).“

27 2010 m. gruodžio 28 d. Muitinės departamento direktoriaus ir Inspekcijos viršininko įsakymu Nr. 1B-773/VA-119, įsigaliojusiu 2011 m. sausio 1 d., Taisyklės buvo pakeistos. Pagal šį įsakymą jos buvo papildytos 71 punktu, jame numatyta:

„Importuotojas turi raštu nedelsdamas informuoti teritorinę muitinę, jeigu pasikeičia prekių saugojimo vieta, prekių pirkėjas – kitos valstybės narės PVM mokėtojas ir / arba valstybė narė, į kurią išgabenamos prekės, nurodyti muitiniam tikrinimui pateiktuose dokumentuose, pateikdamas naujus duomenis, paaiškindamas pasikeitimų priežastis ir pridėdamas tai patvirtinančią dokumentų kopijas.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

28 *Enteco Baltic* yra Lietuvoje įsteigta bendrovė. Ji verčiasi didmenine prekyba degalais.

29 2010–2012 m. laikotarpiu *Enteco Baltic* importavo į Lietuvą Baltarusijoje pagamintą kurą. Šiam kurui taikyta vadinamoji „42 muitinės procedūra“, pagal kurią ji buvo galima išleisti į laisvą apyvartą neapmokestinant importo PVM. Importo deklaracijose ši bendrovė nurodydavo kitoje valstybėje narėje įsisteigusių asmenų, kuriems buvo planuojama tiekti prekes, PVM mokėtojo kodą. Šias prekes ji laikė kitoms Lietuvos žmonėms priklausančiuose akcizais apmokestinamų prekių sandėliuose (AAPS).

30 *Enteco Baltic* šį kurą parduodavo Lenkijoje, Slovakijoje ir Vengrijoje įsteigtoms bendrovėms pagal rašytines sutartis ir individualius užsakymus. Šiose sutartyse buvo numatytas tiekimas „ex-works“ („iš gamyklos“). Pagal minėtas sutartis *Enteco Baltic* buvo įsipareigojusi tik perduoti kurą įsigyjams Lietuvoje, o šie buvo atsakingi už tolesnį prekių gabenimą į paskirties valstybę narį. Tiek konkretūs įsigyjų užsakymai, tiek *Enteco Baltic* išrašytos sąskaitos faktūros

paprastai b?davo siun?iamos elektroniniu paštu.

31 Gabenamoms prek?ms b?davo parengiami elektroniniai akcizais apmokestinam? prek? ve?imo dokumentai ir CMR va?taraš?iai (gabenimo va?taraš?iai, grindžiami 1956 m. geguž?s 19 d. Ženevoje pasirašyta ir 1978 liepos 5 d. Protokolu iš dalies pakeista Tarptautinio krovini? ve?imo keliais sutarties konvencija). Pastaruosiuose, kuriuos užpildydavo išsiuntimo AAPS atsakingi darbuotojai, b?davo nurodyta, be kita ko, prek? išsiuntimo vieta (AAPS siunt?jas), prek? ?gij?jas ir j? gavimo vieta (AAPS gav?jas).

32 Prekes pristat?ius ? Lenkijos AAPS, *Enteco Baltic* gaudavo elektronin? patvirtinim?, kad prek?s pristatytos (toliau – e-ROR patvirtinimas). Ji gaudavo ir CMR va?taraš?ius su AAPS gav?jo prek? gavimo patvirtinimo žyma.

33 *Enteco Baltic* kartais parduodavo prekes ne tiems kitose valstyb?se nar?se ?sisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims, kuri? PVM mok?tojo kodas b?davo nurodytas t? prek? importo deklaracijose. Informacija apie šiuos apmokestinamuosius asmenis, ?skaitant j? PVM mok?tojo kod?, visada b?davo pateikiama Inspekcijai metin?se prek? tiekimo ? kitas valstybes nares ataskaitose.

34 2012 m. Vilniaus teritorin? muitin? (Lietuva) (toliau – Vilniaus TM) atliko dalies importo deklaracij? už laikotarp? nuo 2010 m. balandžio 1 d. iki 2012 m. geguž?s 31 d. analiz? ir nustat? PVM mok?toj? kod? neatitikim?. Ji šiuos neatitikimus ištais?.

35 2013 m. Inspekcija iš Lenkijos, Slovakijos ir Vengrijos mokes?i? administratori? gavo informacijos apie galim? suk?iavim? taikant 42 muitin?s proced?r?. Konkre?iau kalbant, šie administratoriai nurod?, kad negali patvirtinti, jog ?gij?jai gavo aptariam? kur?, ir kad šie už atitinkam? laikotarp? PVM nedeklaravo.

36 Atsižvelgdama ? šią informacij? Inspekcija 2013 m. dar kart? atliko *Enteco Baltic* PVM prievoli? vykdymo nuo 2012 m. sausio 1 d. iki 2013 m. birželio 30 d. mokestin? patikrinim?. Ji nustat?, kad ši bendrov? pateik? pakankamai ?rodym?, pagrindžian?i? prek? išgabenimo iš Lietuvos teritorijos ir disponavimo jomis teis?s perdavimo ?gij?jams fakt?. Inspekcijos teigimu, nebuvo nustatyta, kad *Enteco Baltic*, sudarydama aptariamus sandorius, b?t? veikusi ner?pestingai ar neapdairiai.

37 2014–2015 m. Vilniaus TM atliko pakartotin? patikrinim? už 2010 m. balandžio 1 d.–2012 m. geguž?s 31 d. laikotarp? ir pirmin? patikrinim? už 2012 m. birželio 1 d.–2013 m. gruodžio 31 d. laikotarp?. Atlikusi š? patikrinim? Vilniaus TM konstatavo, kad *Enteco Baltic* išgabeno kur? ne tiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie buvo nurodyti importo deklaracijose, arba ne?rod?, kad kuras buvo išgabentas ir teis? juo disponuoti perduota b?tent PVM s?skaitose fakt?rose nurodytiems asmenims.

38 *Enteco Baltic* kreip?si ? vien? Lenkijos bendrov?, teikian?i? ekonomin?s žvalgybos paslaugas, siekdama gauti papildomos informacijos apie aptariam? prek? ve?im?. Be to, ji papraš? Vilniaus TM kreiptis ? Lenkijos AAPS d?l informacijos, kurios min?ta ekonomin?s žvalgybos paslaugas teikianti bendrov? negal?jo gauti. Šis prašymas nebuvo patenkintas.

39 2015 m. lapkri?io 25 d. Vilniaus TM pri?m? patikrinimo ataskait?, joje konstatavo, kad *Enteco Baltic* klaidingai man?, jog iš Baltarusijos ?vežtas kuras neapmokestinamas importo PVM. Tod?l Vilniaus TM jai nurod? sumok?ti 3 220 822 EUR PVM, taip pat su juo susijusias baudas ir delspinigius.

40 Muitin?s departamentas patvirtino šiuos nurodymus 2016 m. kovo 16 d. sprendimu.

41 *Enteco Baltic* pateikė skundą dėl šio Muitinės departamento sprendimo Mokestinėjinę komisijai prie Lietuvos Respublikos vyriausybės. 2016 m. birželio 1 d. sprendimu pastaroji perdavė skundą Muitinės departamentui nagrinėti iš naujo.

42 Ir *Enteco Baltic*, ir Muitinės departamentas kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, prašydami, be kita ko, panaikinti Mokestinėjinę komisijos sprendimą.

43 Šiomis aplinkybėmis Vilniaus apygardos administracinis teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad jomis draudžiama valstybės narės mokesčių institucijai atsisakyti taikyti PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte numatytą neapmokestinimą remiantis vien tuo, kad importo metu buvo planuojama pateikti prekes vienam PVM mokėtojui ir todėl importo deklaracijoje nurodytas jo PVM mokėtojo kodas, tačiau vėliau pasikeitus aplinkybėms prekės buvo nugabentos kitam apmokestinamajam asmeniui (PVM mokėtojui) ir valstybės institucijai buvo pateikta visa informacija apie tikrojo įgyjimo tapatybę?

2. Ar tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatas galima aiškinti taip, kad prekės gabenimo iš vienos valstybės narės teritorijoje esančio akcizinio sandėlio į kitą valstybę narę esantį akcizinį sandėlį patvirtinantys nenuginėti dokumentai ([elektroniniai važtaraščiai (toliau – e-AD važtaraščiai)] ir e-ROR patvirtinimai) gali būti laikomi pakankamais rodymais, patvirtinančiais prekės išgabavimo į kitą valstybę narę faktą?

3. Ar PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad jomis draudžiama valstybės narės mokesčių institucijai atsisakyti taikyti šiame punkte numatytą neapmokestinimą, jei disponavimo teisė prekės įgyjui buvo perduota ne tiesiogiai, o per jo nurodytus asmenis (transporto įmones / akcizinius sandėlius)?

4. Ar PVM neutralumo ir teisėtumo principui neprieštarauja administracinė praktika, pagal kurią skiriasi interpretavimas, kas laikytina disponavimo teisės perdavimu ir kokie rodymai turi būti pateikti tokiam perdavimui pagrįsti, priklausomai nuo to, ar taikomos PVM direktyvos 167 straipsnio, ar 143 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatos?

5. Ar sąžiningumo principo apmokestinant PVM taikymo sritis taip pat apima ir asmenų teisę į neapmokestinimą importo PVM (pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatas) tokiais atvejais kaip pagrindinė byloje, t. y. kai muitinė, paneigdama apmokestinamojo asmens teisę į neapmokestinimą importo PVM, remiasi tuo, kad nevykdytos tolesnio prekės tiekimo ES viduje sąlygos (PVM direktyvos 138 straipsnio nuostatos)?

6. Ar PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad draudžiama valstybės narės administracinė praktika, pagal kurią prielaida, kad: 1) disponavimo teisė nebuvo perduota konkrečiam kontrahentui; bei [ir] 2) mokesčių mokėtojas žinojo ar galėjo žinoti apie tai, kad kontrahentas galimai sukčiavo PVM, grindžiama tuo, jog įmonė su kontrahentais bendravo el. komunikacijos priemonėmis, bei tuo, kad mokesčių administratoriaus atlikto tyrimo metu buvo nustatyta, kad kontrahentai nurodytais adresais neveikė ir PVM iš sandorių su apmokestinamuoju asmeniu nedeklaravo?

7. Ar PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad nors pareiga pagrįsti teisę į neapmokestinimą tenka mokesčių mokėtojui, tačiau tai nepaneigia kompetentingos valstybės institucijos, sprendžiančios klausimą dėl disponavimo teisės perdavimo,

pareigos rinkti informaciją, kuri prieinama tik valstybės institucijoms?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I pirmojo klausimo

44 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? ir 143 straipsnio 2 dalies b punkt? reikia aiškinti taip, kad šiomis nuostatomis draudžiama kompetentingoms valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms atsisakyti taikyti importo neapmokestinim? PVM remiantis vien tuo, kad po importo pasikeitus aplinkyb?ms aptariamoms prek?s buvo patiekto kitam apmokestinamajam asmeniui nei tas, kurio PVM mok?tojo kodas buvo nurodytas importo deklaracijoje, nors importuotojas kompetentingoms importo valstyb?s nar?s institucijoms pateik? vis? informacij? apie naujo ?gij?jo tapatyb?.

45 Pirmiausia pažym?tina, kaip buvo priminta šio sprendimo 6 punkte, kad Direktyvos 2009/69, kurioje pradin?s redakcijos PVM direktyvos 143 straipsnis buvo papildytas 2 dalimi, perk?limo ? nacionalin? teis? terminas baig?si 2011 m. sausio 1 d. Tod?l pastaroji nuostata taikoma tik nuo tos dienos.

46 Pirma, iš PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto matyti, kad valstyb?s nar?s PVM neapmokestina iš tre?iosios teritorijos ar tre?iosios šalies išsi?st? ar išgabent? prek? importu ? kit? valstyb? nar? nei ta, kurioje užbaigiamas prek? siuntimas ar gabenimas, kai tokias prekes tiekian?io importuotojo, kuriam pagal šios direktyvos 201 straipsn? tenka ar pripaž?stama tenkanti prievol? sumok?ti PVM, vykdomas prek? tiekimas neapmokestinamas PVM pagal 138 straipsn?.

47 Taigi importo neapmokestinimas PVM susietas su v?lesniu importuotojo vykdomu prek? tiekimu Bendrijos viduje, kuris pats neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 138 straipsn?, tod?l priklauso nuo to, ar laikomasi šiame straipsnyje nustatyt? materialini? s?lyg?, kaip generalinis advokatas pažym?jo savo išvados 42, 50 ir 68 punktuose.

48 Nei PVM direktyvos 138, nei jos 143 straipsnio 1 dalies d punkte savo ruožtu nenumatyta importuotojo pareigos nurodyti ?gij?jo, dalyvaujan?io paskesniame sandoryje Bendrijos viduje, PVM mok?tojo kod?.

49 Iki pradin?s PVM direktyvos redakcijos pakeitimo Direktyva 2009/69 tokia pareiga gal?jo b?ti numatyta nacionalin?je teis?je, kaip antai buvo pagrindin?je byloje nagrin?jamoje Lietuvos teis?je.

50 Kadangi PVM direktyvoje n?ra n? vienos tokios nuostatos, pagal jos 131 straipsn? valstyb?s nar?s turi nustatyti s?lygas, kuriomis jos neapmokestina importo, po kurio prek?s v?liau tiekiamos Bendrijos viduje, kad užtikrint? teising? ir paprast? šioje direktyvoje numatyto importo neapmokestinimo taikym? ir užkirst? keli? bet kokiam galimam suk?iavimui, mokes?i? vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis d?lto ?gyvendindamos joms suteiktus ?galiojimus valstyb?s nar?s turi laikytis bendr?j? teis?s princip?, kurie yra S?jungos teis?s sistemos sud?tin? dalis (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 36 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?; 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum* C?492/13, EU:C:2014:2267, 27 punkt? ir 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *Euro Tyre*, C?21/16, EU:C:2017:106, 33 punkt?).

51 Teisingumo Teismas, nagrin?damas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatyto tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo klausim?, šiuo aspektu jau yra nusprend?s: kadangi šis neapmokestinimas priklauso nuo to, ar laikytasi min?toje nuostatoje išsamiai išvardyt? materialini? s?lyg?, tarp kuri? n?ra ?gij?jo pareigos tur?ti PVM mok?tojo kod?, valstyb?s nar?s iš esm?s negali atsisakyti taikyti min?t? neapmokestinim? d?l formalaus reikalavimo, kaip antai ?gij?jo registracijos

PVM tikslais, kuris gali būti numatytas nacionalinėje valstybės narės teisėje, nesilaikymo (šiuo klausimu žr. 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 29 ir 32 punktus).

52 Tie patys argumentai galioja, kai PVM direktyvos 131 straipsnio taikymo tikslais valstybės narė numato, kad galimybė pasinaudoti šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte numatyto neapmokestinimo susiejama su importuotojui keliamu reikalavimu pranešti įgyjamo PVM mokėtojo kodą.

53 Antra, nuo šiol PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies b punkte, kuris buvo įterptas Direktyva 2009/69 atlikus pakeitimus, numatyta, kad, siekdamas pasinaudoti šio straipsnio 1 dalies d punkte minimu importo neapmokestinimu, importuotojas turi importo momentu pateikti įgyjamo PVM mokėtojo numerį.

54 Nors, atsižvelgiant į šios nuostatos formuluotę, ji galėtų būti aiškinama taip, kad turi būti atsisakyta neapmokestinti importo, kai importuotojas, nurodęs įgyjamo PVM mokėtojo numerį, atitinkamas prekes tiekia kitam įgyjajui, vis dėlto toks aiškinimas prieštarautų PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies sistemai ir jos kontekstui.

55 Viena vertus, iš Direktyvos 2009/69 3–5 konstatuojamųjų dalių matyti, kad PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalyje išvardytos minimalios sąlygos, kuriomis taikomas joje numatytas importo neapmokestinamas PVM. PVM direktyvos papildymų šiomis sąlygomis pateisino būtų užkirsti kelią kio subjektų, kuriems naudingos skirtingos valstybių narių anksčiau nustatytos importo neapmokestinimo taikymo sąlygos, piktnaudžiavimui ar sukčiavimui naudojantis neapmokestinimo PVM sistema. Tai reiškia, kad po pakeitimų, padarytų Direktyva 2009/69, PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies b punkte įtvirtinta importuotojo pareiga nurodyti įgyjamo PVM mokėtojo kodą negali būti laikoma materialine neapmokestinimo sąlyga, ja tik siekiama pašalinti neapmokestinimo taikymo skirtumus valstybėse narėse.

56 Juo labiau kad Direktyva 2009/69 nebuvo pakeistas PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas, kuriame pateikta nuoroda į materialines vėlesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygas, nustatytas šios direktyvos 138 straipsnyje.

57 Kita vertus, atsižvelgiant į išvados 67–71 punktuose išdėstytus generalinio advokato argumentus, reikia pridurti, kad, jeigu būtų vadovaujamasi priešingu šios nuostatos aiškinimu, tai būtų nesuderinama su aplinkybe, kad importo neapmokestinimas priklauso nuo vėlesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygų laikymosi, ir pakenktų tokio neapmokestinimo sistemos nuoseklumui, nes pastarosios sąlygos – visų pirma PVM direktyvos 138 straipsnis – nebuvo pakeistos.

58 Taigi, galiojant tiek pirminės redakcijos PVM direktyvai, tiek PVM direktyvai, iš principo negali būti atsisakyta neapmokestinti importo vien dėl to, kad prekės pristatytos kitam įgyjajui nei tas, kurio kodas buvo nurodytas importo metu, jeigu parodyta, kad po importo buvo atliktas tiekimas Bendrijos viduje, atitinkantis šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytas materialines neapmokestinimo sąlygas, ir kad importuotojas visuomet tinkamai informavo kompetentingą instituciją apie pasikeitusį įgyjamo tapatybę.

59 Kitaip būtų tik tuomet, jei importuotojas būtų tyčia sukčiavęs mokesčių srityje ir dėl to sukėlis grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui arba jei dėl formalaus reikalavimo pažeidimo nebūtų galima pateikti neginėjamo parodymo, kad esminiai reikalavimai vykdyti (pagal analogiją žr. 2016 m. spalio 20 d. Sprendimo *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 39, 43, 44 ir 46 punktus ir 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 36–39 ir 42 punktus).

60 Be to, primintina, kad siekdamas nubausti už formali? reikalavim? nesilaikym? valstyb?s nar?s gali numatyti kit? sankcij? nei atsisakymas neapmokestinti PVM, pavyzdžiui, skirti baud? arba numatyti pinigini? sankcij?, proporcing? pažeidimo sunkumui (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Firma Hans Bühler*, C?518/16, EU:C:2018:261, 52 punkt?).

61 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas ir 143 straipsnio 2 dalies b punktas aiškintini taip, kad šiomis nuostatomis draudžiama kompetentingoms valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms atsisakyti taikyti importo neapmokestinim? PVM vien d?l to, kad po importo pasikeitus aplinkyb?ms aptariamoms prek?s buvo patiekto kitam apmokestinamajam asmeniui nei tas, kurio PVM mok?tojo kodas buvo nurodytas importo deklaracijoje, nors importuotojas kompetentingoms importo valstyb?s nar?s institucijoms pateik? vis? informacij? apie naujo ?gij?jo tapatyb?, jeigu ?rodyta, kad tikrai buvo ?vykdytos materialin?s v?lesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo s?lygos.

D?l antrojo klausimo

62 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? kartu su jos 138 straipsniu ir 143 straipsnio 2 dalies c punktu reikia aiškinti taip, kad dokumentai, kaip antai CMR bei e-AD važtaraš?iai ir e-ROR patvirtinimai, kuriais patvirtinama, kad prek?s iš importo valstyb?je nar?je esan?io akcizinio sand?lio nugabentos ne ?gij?jui, o ? kitoje valstyb?je nar?je esant? akcizin? sand?l?, gali b?ti laikomi pakankamai? ?rodymais, patvirtinan?iais ši? prekį išsiuntimo arba išgabenimo, kaip tai suprantama pagal tas nuostatas, fakt?.

63 Primintina, kad PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte numatyta, jog PVM neapmokestinamos importuojamos prek?s, kurios v?liau tiekiamos Bendrijos viduje, o šis tiekimas neapmokestinamas pagal min?tos direktyvos 138 straipsnio 1 dal?.

64 Pirma, iš PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punkto, kurio nuostatos išplauk? iš Direktyva 2009/69 padaryt? pakeitim?, matyti, kad importo neapmokestinimas taikomas tik tuomet, kai importo momentu importuotojas pateikia ?rodym?, jog importuojamos prek?s skirtos išgabenti arba išsi?sti iš importo valstyb?s nar?s ? kit? valstyb? nar?.

65 Iki ši? pakeitim? tik valstyb?s nar?s prival?jo numatyti, su kokiomis s?lygomis siejamas prekį importo neapmokestinimas PVM, numatytas PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalyje.

66 Antra, primintina, kad prekį tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal? taikomas tik kai teis? kaip savininkui disponuoti preke perduota ?gij?jui, o pardav?jas ?rodo, kad ši prek? buvo išsi?sta ar išgabenta ? kit? valstyb? nar? ir kad po šio išsiuntimo ar išgabenimo jos fiziškai neb?ra valstyb?s nar?s, iš kurios prad?tas siuntimas arba gabenimas, teritorijoje (2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *Euro Tyre*, C?21/16, EU:C:2017:106, 25 punktas).

67 Asmuo, kuris prašo leisti pasinaudoti teise ? neapmokestinim? PVM, t. y. prekį tiek?jas, turi pateikti ?rodym?, kad tenkinamos PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytos s?lygos (2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C?184/05, EU:C:2007:550, 26 punktas). Ta?iau aplinkyb?mis, kai teis? disponuoti preke kaip savininkui yra perduota ?gij?jui valstyb?s nar?s, iš kurios prad?tas siuntimas arba gabenimas, teritorijoje ir kai šis ?gij?jas išsiun?ia ar išgabena prek? iš šios valstyb?s nar?s teritorijos, ?rodymas, kur? tiek?jas gali pateikti mokes?i? institucijoms, iš esm?s priklauso nuo ?rodym?, kuriuos šiuo tikslu tiek?jas gauna iš ?gij?jo (2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Euro Tyre Holding*, C?430/09, EU:C:2010:786, 37 punktas ir 2017 m.

birželio 14 d. Sprendimo *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 66 punktas).

68 Be to, iš PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies ir Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad atitinkamą prekių išsiuntimo arba išgabavimo sąlyga tenkinama, kai prekės faktiškai palieka valstybės narės, iš kurios pradėtas siuntimas arba gabenimas, teritoriją, kad būtų nugabentos į paskirties valstybės narės teritoriją (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 27 ir 33 punktus).

69 Kaip matyti iš to, kas išdėstyta, tam, kad galėtų pasinaudoti PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte numatyto importo neapmokestinimu, importuotojas turi, be kita ko, pateikti importo valstybės narės institucijoms rodymą, kad, pirma, importo momentu aptariamos prekės buvo skirtos išsiųsti arba išgabenti į kitą valstybę narę ir, antra, per vėlesnį tiekimą Bendrijos viduje minėtos prekės buvo siunčiamos arba gabenamos.

70 Tam pakanka, kad importuotojas rodytų, jog aptariamos prekės buvo skirtos išsiųsti arba išgabenti, o vėliau buvo išsiųstos arba išgabentos į kitą valstybę narę, ir nėra būtina rodyti, kad jos išsiųstos arba išgabentos tiksliai šiai prekių grupės adresu.

71 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui visų pirma kyla klausimas dėl CMR bei e-AD važtaraščių ir e-ROR patvirtinimo rodomosios vertės. Nors pagrindinėje byloje pateiktą rodymą rodomyje gali būti vertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, vis dėlto Teisingumo Teismas gali jam pateikti visapusišką Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris gali būti jam naudingas.

72 Pirmiausia dėl e-AD važtaraščių nurodytinų Sąjungos teisės nuostatų, susijusių su elektroniniu administraciniu dokumentu, lydinčiu akcizais apmokestinamą prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas – kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamos prekės, kurioms šis mokestis taikomas – gabenimą (toliau – e-AD dokumentas).

73 Viena vertus, iš Direktyvos 2008/118 21 straipsnio 2 dalies ir Reglamento Nr. 684/2009 3 straipsnio kartu su šio reglamento I priede pateikta lentelė, matyti, kad e-AD dokumento projektą siuntėjas kompetentingoms siuntimo valstybės narės institucijoms pateikia ne anksčiau kaip likus 7 dienoms iki atitinkamų akcizais apmokestinamų prekių išsiuntimo dienos ir jame, be kita ko, nurodo informaciją apie atitinkamus kio subjektus, t. y. siuntėją ir gavėją, siuntimo ir gavimo vietas, siunčiamas prekes, dėl šių prekių išrašytas sąskaitas fakturas ir šių prekių gabenimą. Minėtos institucijos šiame projekte nurodytus duomenis tikrina pagal šios direktyvos 21 straipsnio 3 dalį.

74 Kaip generalinis advokatas nurodė išvados 122 ir 124 punktuose, laikytina, kad toks e-AD dokumento projektas, jeigu tinkamai užpildytas ir pateiktas importo momentu, gali būti laikomas elementu, leidžiančiu rodyti, kad minėtu momentu aptariama prekė buvo skirta išgabenti arba išsiųsti į kitą valstybę narę, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punktą.

75 Kita vertus, pažymėtina, kad, remiantis Direktyvos 2008/118 24 straipsniu, gavėjas, gavęs akcizais apmokestinamas prekes, pateikia paskirties valstybės narės kompetentingoms institucijoms pranešimą apie prekių gavimą, kurį šios institucijos perduoda siuntėjui. Šiuo klausimu iš Reglamento Nr. 684/2009 7 straipsnio ir jo I priede pateiktos 6 lentelės matyti, kad šiame pranešime apie prekių gavimą pateikiama nuoroda į reikšmingą e-AD dokumentą.

76 Kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 126 punkte, manytina, kad pranešimas apie gavimą gali rodyti, kad aptariamą prekių tikrai nebeliko išsiuntimo valstybės narės teritorijoje ir

kad jos buvo išgabentos arba išsiųstos ? kit? valstyb? nar?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal?.

77 Kiek tai susij? su e-ROR patvirtinimais, iš bylos medžiagos matyti, kad jie išduodami prekes išgabenus arba išsiuntus. Kadangi importo metu ši? patvirtinim? dar n?ra, jie negali ?rodyti, kad min?tu momentu aptariamoms prek?s buvo skirtos išgabenti arba išsiųsti ? kit? valstyb? nar?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies b punkt?. Ta?iau ? juos galima atsižvelgti, kai siekiama ?rodyti, jog min?tos prek?s buvo tikrai išsiųstos arba išgabentos, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dal?.

78 Galiausiai d?l CMR važtaraš?i? pažym?tina, kad jie parengiami prieš išsiun?iant ar išgabenant prekes ? paskirties valstyb? nar? ir juose nurodoma, be kita ko, išsiuntimo vieta, pirk?jas, gavimo vieta ir transporto priemon?s. Tod?l jais galima ?rodyti, kad aptariamoms prek?s buvo skirtos išsiųsti arba išgabenti ? min?t? valstyb? nar? ir ? juos gali b?ti atsižvelgta pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punkt?, jeigu jie buvo pateikti importo momentu. ? juos taip pat galima atsižvelgti pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dal? ir ypa? jei, užbaigus siuntim? arba gabenim?, juose yra gavimo žyma.

79 Šiuo klausimu iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?s bylos šalys nacionaliniame teisme nesutaria d?l to, ar buvo galima atsisakyti neapmokestinti importo vien d?l to, kad *Enteco Baltic* parengtuose CMR važtaraš?iuose nebuvo gavimo žymos arba jie buvo su Lenkijos akcizini? sand?li? registracijos žyma. Vis d?lto pažym?tina, kad šis motyvas pats savaime negali lemti atsisakymo neapmokestinti, jeigu kiti šios bendrov?s pateikti ?rodymai gali ?rodyti, pirma, kad importo momentu aptariamoms prek?s buvo skirtos išsiųsti arba išgabenti ? kit? nei importo valstyb? nar? valstyb? nar? ir, antra, per v?lesn? sandor? šios prek?s tikrai buvo išsiųstos arba išgabentos ? t? kit? valstyb? nar?.

80 Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visus *Enteco Baltic* pateiktus ?rodymus, turi patikrinti, ar šios s?lygos buvo ?vykdytos.

81 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas kartu su jos 138 straipsniu ir 143 straipsnio 2 dalies c punktu turi b?ti aiškinami taip:

– dokumentai, kuriais patvirtinama, kad prek?s iš importo valstyb?je nar?je esan?io akcizinio sand?lio nugabentos ne ?gij?jui, o ? kitoje valstyb?je nar?je esant? akcizin? sand?l?, gali b?ti laikomi pakankamais ?rodymais, patvirtinan?iais ši? preki? išsiuntimo arba išgabenimo ? kit? valstyb? nar? fakt?,

– ? dokumentus, kaip antai CMR važtaraš?ius ir e-AD dokumentus, gali b?ti atsižvelgta, kai siekiama ?rodyti, kad importo ? valstyb? nar? momentu aptariamoms prek?s buvo skirtos išsiųsti arba išgabenti ? kit? valstyb? nar?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punkt?, jeigu min?ti dokumentai pateikiami tuo momentu ir juose yra visa b?tina informacija. Šie dokumentai, kaip ir e-ROR patvirtinimai bei pranešimai apie gavim?, išduoti užbaigus preki?, kurioms taikomas akciz? mok?jimo laikinas atid?jimas, gabenim?, gali ?rodyti, kad min?tos prek?s tikrai buvo išsiųstos arba išgabentos ? kit? valstyb? nar? pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dal?.

D?l tre?iojo ir ketvirtojo klausim?

82 Tre?iuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama valstyb?s nar?s institucijoms neleisti importuotojui

pasinaudoti teise ? šioje nuostatoje numatyt? ? ši? valstyb? jo importuot? prek?, kurios v?liau buvo tiekiamos Bendrijos viduje, neapmokestinim? PVM, jeigu šios prek?s nebuvo perduotos tiesiogiai ?gij?jui, bet buvo perimtos transporto bendrovi? ir akcizini? sand?li?, kuriuos jis ?vardijo, žinion, ir ar s?voka „preki? tiekimas“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dal?, šiame kontekste suprantama taip pat, kaip ir min?tos direktyvos 167 straipsnio kontekste.

83 Pirmiausia primintina, kad importo neapmokestinimas PVM, numatytas PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, priklauso nuo to, ar paskui vykdomas tiekimas Bendrijos viduje, kuris pats neapmokestinamas pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dal?.

84 Kaip ir bet koks prek? tiekimas, kaip antai apibr?žtas PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje, tiekimas Bendrijos viduje reikalauja, kad ?gij?jui b?t? perduota teis? disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 32 punkt?).

85 Pagal suformuot? jurisprudencij? PVM direktyvos s?voka „preki? tiekimas“ turi b?ti apibr?žiama savarankiškai ir vienodai S?jungos teis?je (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *De Fruytier*, C?237/09, EU:C:2010:316, 22 punkt?). Atsižvelgiant ? PVM direktyvos, kuria, be kita ko, siekiama ?tvirtinti PVM sistem?, pagr?st? vienodu apmokestinam?j? sandori? apibr?žimu, tiksl? (šiuo klausimu žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C?320/88, EU:C:1990:61, 8 punkt? ir 2017 m. geguž?s 11 d. Sprendimo *Posnania Investment*, C?36/16, EU:C:2017:361, 25 punkt?), ši s?voka turi tur?ti vienod? reikšm? šios direktyvos kontekste. Tod?l ji negali b?ti aiškinama skirtingai, kalbant apie importo neapmokestinim? ir apie teis? ? pirkimo PVM atskait?, numatyt? PVM direktyvos 167 straipsnyje.

86 Iš suformuotos jurisprudencijos taip pat matyti, kad „preki? tiekimo“ s?voka siejama ne su nuosavyb?s teis?s perdavimu taikomoje nacionalin?je teis?je numatytais b?dais, bet apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teis? disponuoti tuo materialiuoju turtu taip, lyg ji b?t? to turto savinink? (2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *De Fruytier*, C?237/09, EU:C:2010:316, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

87 Teis?s disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimas nereikalauja, kad šalis, kuriai šis turtas perduotas, j? tur?t? fiziškai arba kad min?tas turtas b?t? fiziškai jai nugabentas ir (arba) fiziškai jos gautas (2015 m. liepos 15 d. Nutartis *Itales*, C?123/14, nepaskelbta Rink., EU:C:2015:511, 36 punktas).

88 Vis d?lto, jeigu teis? disponuoti prek?mis kaip savininkui nebuvo perduota, „preki? tiekimo“ s?voka neapima nei prek? perdavimo vien tik siekiant j? tur?ti (šiuo klausimu žr. 2005 m. liepos 14 d. Sprendimo *British American Tobacco ir Newman Shipping*, C?435/03, EU:C:2005:464, 36 punkt?), nei to, kad transportuotojas kit? ?kio subjekt? pavedimu aptariamas prekes tik fiziškai perveža iš vienos vietos ? kit? (šiuo klausimu žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *De Fruytier*, C?237/09, EU:C:2010:316, 25 punkt?).

89 Kiek tai susij? su pagrindine byla, tam, kad b?t? galima nustatyti, ar sandoriai tarp importuotojo ir ?gij?j?, atlikti importavus aptariamas prekes, turi b?ti kvalifikuojami kaip „preki? tiekimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv?, reikia, kaip matyti iš generalinio advokato išvados 95–97 punkt?, ?vertinti, ar teis? disponuoti šiomis prek?mis kaip savininkui *Enteco Baltic* perdav? transportuotojams ir akciziniams sand?liams, ar vis d?lto pastarieji atliko tik tarpinink? vaidmen? gabenant ir sand?liuojant prekes ir jiems tokia teis? perduota nebuvo. Pastaruoju atveju, ir jeigu *Enteco Baltic* tikrai perdav? min?t? teis? ?gij?jams, kaip, atrodo, galima manyti pagal prašym? priimti prejudicin? sprendim?, tokie sandoriai turi b?ti kvalifikuojami kaip „preki? tiekimas“.

90 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visas jam

žinomas faktines aplinkybes, turi patikrinti, ar taip yra jo nagrinėjamoje byloje (šiuo klausimu žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, 13 punktą ir 2013 m. liepos 13 d. Sprendimo *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 34 punktą).

91 Jeigu atlikus šį vertinimą paaiškėtų, kad *Enteco Baltic* perdavė įgijėjams teisę disponuoti prekėmis kaip savininkams ir jeigu kitos importo neapmokestinimo sąlygos tenkinamos, negali būti atsisakyta taikyti *Enteco Baltic* importo neapmokestinimo.

92 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, šie trečiasis ir ketvirtasis klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama valstybės narės institucijoms neleisti importuotojui pasinaudoti teise į šioje nuostatoje numatytą šios valstybės narės importuoti prekių, kurios vėliau buvo tiekiamos Bendrijos viduje, neapmokestinimą PVM vien todėl, kad šios prekės nebuvo perduotos tiesiogiai įgijėjui, bet buvo perimtos transporto bendrovei ir akcizinių sandėlių, kuriuos jis nurodė, žinion, jeigu importuotojas perdavė įgijėjui teisę disponuoti minėtomis prekėmis kaip savininkui. Šiuo tikslu sūvoka „prekių tiekimas“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, turi būti aiškinama taip pat, kaip ir minėtos direktyvos 167 straipsnio kontekste.

Dėl penktojo ir šeštojo klausimų

93 Penktuoju ir šeštuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama administracinė praktika, pagal kurią tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindiniame byloje, sąžiningam importuotojui neleidžiama pasinaudoti teise į importo neapmokestinimą PVM, kai vėlesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos netenkinamos dėl įgijėjo mokestinio sukčiavimo mokesčių srityje.

94 Šiuo klausimu primintina, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad kiekas subjektas veiktų sąžiningai ir imtis bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje. Jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 48 ir 54 punktus).

95 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti visų pagrindiniame byloje pateiktą informaciją ir jos faktines aplinkybes tam, kad nustatyti, ar *Enteco Baltic* veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai iš jos reikalaujama, kad įsitikintų, jog importo ir tiekimo operacijos nelėmė jos sukčiavimo mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 53 punktą). Vis dėlto Teisingumo Teismas gali jam pateikti visapusišką Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris gali būti jam naudingas (2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 72 punktas).

96 Nagrinėjamo atveju Teisingumo Teismo turimoje bylos medžiagoje nėra jokių duomenų, leidžiančių konstatuoti, kad rodyta, jog *Enteco Baltic* veikė arba neveikė sąžiningai, kaip to reikalaujama. Vis dėlto šiuo klausimu pažymėtina, kad, kaip generalinis advokatas nurodė išvados 102–104 punktuose, aplinkybės, jog importuotojas su klientais bendravo elektroninėmis priemonėmis, neleidžia daryti išvados dėl jo nesąžiningumo arba nerūpestingumo arba preziumuoti, kad ši bendrovė žinojo arba turėjo žinoti apie savo dalyvavimą sukčiaujant mokesčių srityje.

97 Jeigu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatuot?, kad *Enteco Baltic* veik? s?žiningai ir ?m?si vis? priemoni?, kuri? imtis gali b?ti pagr?stai iš jos reikalaujama, kad ?sitikint?, jog importo ir tiekimo operacijos nel?m? jos dalyvavimo suk?iaujant mokes?i? srityje, primintina, kad pagal suformuot? jurisprudencij? teisinio saugumo principas draudžia valstybei narei, kuri iš pradži? pri?m? pardav?jo pateiktus dokumentus, kaip teis? ? neapmokestinim? pagrindžian?ius ?rodymus, v?liau ?pareigoti š? pardav?j? sumok?ti PVM už t? tiekim? d?l ?gij?jo suk?iavimo, apie kur? min?tas pardav?jas nežinojo ir negal?jo žinoti (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C?409/04, EU:C:2007:548, 50 punkt? ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendimo *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C?26/16, EU:C:2017:453, 75 punkt?).

98 Iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos nematyti, kad pagrindin?je byloje susiklos?iusioje situacijoje šios s?lygos b?t? tenkinamos. Tiesa, šiuo klausimu iš bylos medžiagos matyti, kad Inspekcija, remdamasi *Enteco Baltic* pateiktais ?rodymais, pri?jo prie išvados, kad tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinamos s?lygos buvo ?vykdytos ir kad ši bendrov? negali b?ti apkaltinta ner?pestingumu. Vis d?lto pabr?žtina, kad Inspekcijos analiz?, kuri bet kuriuo atveju buvo atlikta tik d?l tam tikr? pagrindin?je byloje nagrin?jam? sandori?, neklud? Vilniaus TM per pakartotin? patikrinim?, atlikt? laikantis nustatyt? termin?, patikrinti, ar *Enteco Baltic* nežinojo ir negal?jo žinoti apie galim? ?gij?jo suk?iavim? mokes?i? srityje, kiek tai susij? su visais aptariamais sandoriais.

99 Teisinio saugumo principo aiškinimo atsižvelgiant ? šio sprendimo 97 ir 98 punktuose išd?stytus motyvus nepaneigia Lietuvos Respublikos ir Komisijos per teismo pos?d? išsakytas argumentas, kad skyr?si Inspekcijos ir Vilniaus TM atlikt? patikrinim? dalykas: Inspekcija tikrino, ar laikytasi PVM direktyvos 138 straipsnyje nustatyt? s?lyg?, o Vilniaus TM – ar laikytasi šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte numatyt? s?lyg?. Iš ties? teis? pasinaudoti importo neapmokestinimu pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? priklauso nuo to, ar ?vykdytos v?lesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dal? s?lygos. Remiantis nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? pateikta informacija, Vilniaus TM sprendimas priimtas b?tent d?l pastarosios nuostatos s?lyg?.

100 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? penkt?j? ir šešt?j? klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama administracin? praktika, pagal kuri? tokiomis aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, s?žiningam importuotojui neleidžiama pasinaudoti teise ? importo neapmokestinim? PVM, kai v?lesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo s?lygos netenkinamos d?l ?gij?jo suk?iavimo mokes?i? srityje, nebent nustatyta, kad importuotojas žinojo arba gal?jo žinoti, jog sandoris yra ?gij?jo suk?iavimo dalis, ir nesi?m? vis? pagr?st? priemoni?, kuri? iš jo galima reikalauti, kad išvengt? dalyvavimo suk?iaujant. Vien tai, kad importuotojas ir ?gij?jas bendravo elektronin?mis ryšio priemon?mis, neleidžia preziumuoti, kad importuotojas žinojo arba gal?jo žinoti apie savo dalyvavim? suk?iaujant.

D?l septintojo klausimo

101 Septintuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? reikia aiškinti taip, kad kompetentingos valstyb?s institucijos, sprendžian?ios klausim? d?l teis?s disponuoti prek?mis kaip savininkui perdavimo, privalo rinkti informacij?, kuri prieinama tik valstyb?s institucijoms.

102 Šiuo klausimu primintina, kad pagal analogij? su šio sprendimo 67 punkte nurodyta jurisprudencija ir kaip, beje, pažym?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, importuotojas privalo ?rodyti, kad ?vykdytos PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte

numatytos importo neapmokestinimo sąlygos. Tam jis turi, be kita ko, parodyti, kad perdavę gijęjui teisę disponuoti prekėmis kaip savininkui.

103 Be to, dėl sandorių Bendrijos viduje iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tais atvejais, kai tiekįjas negali pateikti būtinų rodymų, patvirtinančių, kad vykdytos tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos, valstybės narės, iš kurios pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, mokesčių institucijos neprivalo prašyti iš paskirties valstybės narės institucijų informacijos pagal Reglamento Nr. 1798/2003 nuostatas dėl valstybių narių mokesčių institucijų keitimosi informacija sistemos (šiuo klausimu žr. 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 ir C-539/08, EU:C:2010:217, 37 punktą ir 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, 28, 34 ir 38 punktus).

104 Toks aiškinimas gali būti taikomas ir Reglamentui Nr. 904/2010, kuris, remiantis jo 62 straipsnio antra pastraipa, taikomas nuo 2012 m. sausio 1 d. ir, remiantis jo 61 straipsnio pirma pastraipa, nuo tos datos panaikina Reglamentą Nr. 1798/2003.

105 Kaip matyti visų pirma iš Reglamento Nr. 904/2010 3, 4 ir 7 konstatuojamųjų dalių, juo siekiama kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir vengimo mokėti mokesčius, taip pat prisidėti prie tinkamo PVM taikymo. Tuo tikslu reglamento 1 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatytos taisyklės ir tvarka, pagal kurią kompetentingos valstybių narių institucijos galėtų bendradarbiauti ir keistis visa informacija, leidžiančia teisingai apskaičiuoti PVM, kontroliuoti, kad PVM būtų tinkamai taikomas, į taikyti visų pirma sandoriams Bendrijos viduje ir kovoti su sukčiavimu PVM srityje. Ypač minėto reglamento 7 straipsnio 1 dalyje šiuo tikslu numatyta, kad nacionalinės institucijos prašymu institucija, kuri kreipiamasi, perduoda visą informaciją, leidžiančią tinkamai apskaičiuoti PVM. Reglamento Nr. 904/2010 54 straipsnio 1 dalyje numatyti šio nacionalinių institucijų, kurios neprivalo bet kokiomis aplinkybomis teikti prašomos informacijos, keitimosi informacija apribojimai. Kadangi šiame reglamente nėra jokios aiškos nuostatos šiuo klausimu, juo nesuteikiama apmokestinamajam asmeniui specialios teisės prašyti perduoti informaciją tuo atveju, kai jis pats negali pateikti rodymų, galinčių pagrįsti jo teisę neapmokestinimui PVM (pagal analogiją žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, 30–34 punktus).

106 Atsižvelgiant tai, kas išdėstyta, septintąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas aiškinamas taip, kad kompetentingos valstybės institucijos, sprendžiančios klausimą dėl teisės disponuoti prekėmis kaip savininkui perdavimo, neprivalo rinkti informacijos, kuri prieinama tik valstybės institucijoms.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

107 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/ES, 143 straipsnio 1 dalies d punktas ir 143 straipsnio 2 dalies b punktas reikalauja aiškinti taip, kad šiomis nuostatomis draudžiama kompetentingoms valstybės narės mokesčių institucijoms atsisakyti taikyti importo neapmokestinimui pridėtinės vertės mokesčiu vien dėl to, kad po importo pasikeitus aplinkyboms aptariamos prekės buvo patiekto kitam apmokestinamajam asmeniui nei tas, kurio pridėtinės vertės mokesčio mokėtojo kodas buvo nurodytas importo deklaracijoje, nors importuotojas kompetentingoms importo valstybės narės institucijoms pateikė visą informaciją apie

naujo ?gij?jo tapatyb?, jeigu ?rodyta, kad tikrai buvo ?vykdytos materialin?s v?lesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo s?lygos.

2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/69, 143 straipsnio 1 dalies d punktas kartu su jos 138 straipsniu ir 143 straipsnio 2 dalies c punktu turi b?ti aiškinami taip:

- dokumentai, kuriais patvirtinama, kad prek?s iš importo valstyb?je nar?je esan?io akcizinio sand?lio nugabentos ne ?gij?jui, o ? kitoje valstyb?je nar?je esant? akcizin? sand?l?, gali b?ti laikomi pakankamais ?rodymais, patvirtinan?iais ši? prekį išsiuntimo arba išgabavimo ? kit? valstyb? nar? fakt?,
- ? dokumentus, kaip antai gabavimo važtaraš?ius, grindžiamus 1956 m. geguž?s 19 d. Ženevoje pasirašyta ir 1978 liepos 5 d. Protokolu iš dalies pakeista Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvencija, ir elektroninius administracinius dokumentus, lydin?ius akcizais apmokestinam? prekį, kurioms pritaikytas akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režimas, gabavim?, gali b?ti atsižvelgta, kai siekiama ?rodyti, kad importo ? valstyb? nar? momentu aptariamoms prek?s buvo skirtos išsi?sti arba išgabenti ? kit? valstyb? nar?, kaip tai suprantama pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 143 straipsnio 2 dalies c punkt?, jeigu min?ti dokumentai pateikiami tuo momentu ir juose yra visa b?tina informacija. Šie dokumentai, kaip ir elektroniniai prekį tiekimo dokumentai ir pranešimai apie gavim?, išduoti užbaigus prekį, kurioms pritaikytas akciz? mok?jimo laikino atid?jimo režimas, gabavim?, gali ?rodyti, kad min?tos prek?s tikrai buvo išsi?stos arba išgabentos ? kit? valstyb? nar? pagal iš dalies pakeistos Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dal?.

3. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/69, 143 straipsnio 1 dalies d punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad juo draudžiama valstyb?s nar?s institucijoms neleisti importuotojui pasinaudoti teise ? šioje nuostatoje numatyt? ? t? valstyb? nar? jo importuoti prekį, kurios v?liau buvo tiekiamos Bendrijos viduje, neapmokestinim? prid?tin?s vert?s mokes?iu vien todėl, kad šios prek?s nebuvo perduotos tiesiogiai ?gij?jui, bet buvo perimtos transporto bendrovei ir akcizini? sand?li?, kuriuos jis nurod?, žinion, jeigu importuotojas perdav? ?gij?jui teis? disponuoti min?tomis prek?mis kaip savininkui. Šiuo tikslu s?voka „prekį tiekimas“, kaip ji suprantama pagal šios iš dalies pakeistos direktyvos 14 straipsnio 1 dal?, turi b?ti aiškinama taip pat, kaip ir min?tos iš dalies pakeistos direktyvos 167 straipsnio kontekste.

4. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/69, 143 straipsnio 1 dalies d punkt? reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama administracin? praktika, pagal kuri? tokiomis aplinkyb?mis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, s?žiningam importuotojui neleidžiama pasinaudoti teise ? importo neapmokestinim? prid?tin?s vert?s mokes?iu, kai v?lesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo s?lygos netenkinamos d?l ?gij?jo suk?iavimo mokes?i? srityje, nebent nustatyta, kad importuotojas žinojo arba gal?jo žinoti, jog sandoris yra ?gij?jo suk?iavimo dalis, ir nesi?m? vis? pagr?st? priemoni?, kuri? iš jo galima reikalauti, kad išvengt? dalyvavimo suk?iaujant. Vien tai, kad importuotojas ir ?gij?jas bendravo elektronin?mis ryšio priemon?mis, neleidžia preziumuoti, kad importuotojas žinojo arba gal?jo žinoti apie savo dalyvavim? suk?iaujant.

5. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/69, 143 straipsnio 1 dalies d punkt? reikia aiškinti taip, kad kompetentingos valstyb?s institucijos, sprendžian?ios klausim? d?l teis?s disponuoti prek?mis kaip savininkui perdavimo, neprivalo rinkti informacijos, kuri prieinama tik valstyb?s institucijoms.

von Danwitz

Vajda

Juhász

Jürimäe

Lycourgos

Paskelbta 2018 m. birželio 20 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Kancleris

Ketvirtosios kolegijos pirmininkas

A. Calot Escobar

T. von Danwitz

* Proceso kalba: lietuvi?.