

SODBA SODIŠ?A (?etrty senat)

z dne 20. junija 2018(*)

„Predhodno odlo?anje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?len 143(1)(d) in ?len 143(2) – Oprostitve pla?ila DDV pri uvozu – Uvoz, ki mu sledi dobava znotraj Skupnosti – Pogoji – Dokaz za pošiljanje ali prevoz blaga v drugo državo ?lanico – Prevoz pod režimom odloga pla?ila trošarine – Prenos pravice do razpolaganja z blagom na pridobitelja – Dav?na utaja – Neobstoj obveznosti pristojnega organa, da dav?nemu zavezancu pomaga zbrati potrebne informacije za dokaz izpolnjevanja pogojev za oprostitev“

V zadevi C?108/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodiš?e v Vilni, Litva) z odlo?bo z dne 15. februarja 2017, ki je na Sodiš?e prispela 3. marca 2017, v postopku

„Enteco Baltic“ UAB

proti

Muitin?s departamentas prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

ob udeležbi

Vilniaus teritorin? muitin?,

SODIŠ?E (?etrty senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, C. Vajda, E. Juhász, sodnika, K. Jürimäe (poro?evalka), sodnica, in C. Lycourgos, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 25. januarja 2018,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za „Enteco Baltic“ UAB A. Medelien?, advokat?, in M. Bielskien?, advokato pad?j?ja,
- za litovsko vlado R. Krasuckait?, D. Stepanien?, K. Dieninis in D. Kriau?i?nas, agenti,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in J. Jokubauskait?, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 22. marca 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 138, člena 143(1)(d) in člena 143(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/69/ES z dne 25. junija 2009 (UL 2009, L 175, str. 12) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) ter na del davčne nevtralnosti in varstva legitimnih pričakovanj.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „Enteco Baltic“ UAB in Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (carinski organ v sestavi ministrstva za finance, Litva; v nadaljevanju: NCO) glede oprostitve plačila davka na dodano vrednost (DDV) za uvoz goriva s poreklom iz Belorusije v Litvo, ki mu sledi odpošiljanje ali prevoz tega goriva v druge države članice.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 V skladu s členom 14(1) Direktive o DDV „[d]obava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

4 Člen 131 te direktive določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se 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.“

5 Člen 138(1) navedene direktive določa:

„Države članice oprostitijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njuno račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj [Unije], opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.“

6 Z Direktivo 2009/69, katere rok za prenos se je iztekel 1. januarja 2011, je bil člena 143 Direktive o DDV v njeni prvotni različici dodan odstavek 2. Ker so bile transakcije iz postopka v glavni stvari opravljene v obdobju med letoma 2010 in 2012, se za postopek v glavni stvari uporabljata zaporedni različici tega člena 143.

7 V uvodnih izjavah od 3 do 5 Direktive 2009/69 je navedeno:

„(3) Uvoz blaga je oproščen [DDV], če uvozu sledi dobava ali prenos tega blaga davčnemu zavezancu v drugi državi članici. Pogoje, pod katerimi se prizna oprostitvev, določijo države članice. Vendar izkušnje kažejo, da trgovci izkoriščajo razlike v uporabi, da bi se izognili plačilu DDV za blago, uvoženo v teh razmerah.“

(4) Za preprečevanje takšnega izkoriščanja je treba za določene transakcije na ravni Skupnosti določiti sveženj minimalnih pogojev, pod katerimi se ta oprostitvev uporablja.

(5) Ker zaradi navedenih razlogov ciljev te direktive, in sicer obravnavanje vprašanja utaje DDV, države članice same ne morejo zadovoljivo doseči, in ker se ta cilj lažje doseže na ravni Skupnosti, lahko Skupnost sprejme ukrepe [...]“

8 Člen 143 Direktive o DDV določa:

„1. Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(d) uvoz blaga, poslanega ali odpeljanega s tretjega ozemlja ali tretje države v državo članico, ki ni država, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če je dobava takega blaga, ki jo opravi uvoznik, določen ali priznan za osebo, dolžno plačati davek v skladu s členom 201, oproščena v skladu s členom 138;

[...]

2. Oprostitev iz točke (d) odstavka 1 velja v primerih, ko uvozu blaga sledi dobava blaga, oproščenega v skladu s členom 138(1) in (2)(c), le če uvoznik v trenutku uvoza pristojnim organom države članice uvoza zagotovi vsaj naslednje informacije:

(a) svojo identifikacijsko številko za DDV, izdano v državi članici uvoza, ali identifikacijsko številko za DDV svojega davčnega zastopnika, ki je dolžan plačati DDV, izdano v državi članici uvoza;

(b) identifikacijsko številko za DDV stranke, ki ji je blago dobavljeno v skladu s členom 138(1), izdano v drugi državi članici [...];

(c) dokaz, da je uvoženo blago namenjeno, da se odpelje ali odpošlje iz države članice uvoza v drugo državo članico.

Vendar lahko države članice določijo, da se dokaz iz točke (c) pristojnim organom predloži izključno na zahtevo.“

9 Člen 167 te direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

Predpisi o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju DDV

10 Uredba Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (UL 2010, L 268, str. 1) je prenovljena različica Uredbe Sveta (ES) št. 1798/2003 z dne 7. oktobra 2003 o upravnem sodelovanju na področju [DDV] in razveljavitvi Uredbe (EGS) št. 218/92 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 392).

11 Uredba št. 904/2010 v skladu s svojim členom 61, prvi odstavek, razveljavlja Uredbo št. 1798/2003 z učinkom od 1. januarja 2012 in se v skladu s svojim členom 62, drugi odstavek, uporablja od tega datuma. Glede na čas izmenjave informacij, za katere je zaproseno v postopku v glavni stvari, je Uredba št. 904/2010 upoštevna za namene te zadeve.

12 V uvodnih izjavah 3, 4 in 7 Uredbe št. 904/2010 je navedeno:

„(3) Davčna utaja in izogibanje davkom, ki segata čez meje držav članic, povzročata proračunske izgube in kršitve načela poštenega obdavčevanja. Lahko povzročita izkrivljanje pretoka kapitala in pogojev konkurence. Zato vplivata na delovanje notranjega trga.

(4) Boj proti utaji DDV zahteva tesno sodelovanje med pristojnimi organi v vsaki državi članici,

ki so odgovorni za uporabo določb na navedenem področju.

[...]

(7) Za namene pobiranja dolgovanega davka, bi morale države članice sodelovati in tako zagotoviti pravilno odmero DDV. Zato morajo ne samo nadzorovati pravilno uporabo dolgovanega davka na svojem ozemlju, temveč bi morale tudi ponuditi pomoč drugim državam članicam za zagotovitev pravilne uporabe davka v zvezi z dejavnostjo, ki se opravlja na njihovem ozemlju, dolgovan pa je v drugi državi članici.“

13 Člen 1(1) in (2) te uredbe določa:

„1. Ta uredba določa pogoje, pod katerimi sodelujejo pristojni organi v državah članicah, odgovorni za uporabo predpisov o DDV, drug z drugim in s Komisijo, da se zagotovi izpolnjevanje obveznosti z navedenimi predpisi.

Zato določa pravila in postopke, ki omogočajo pristojnim organom držav članic, da sodelujejo in izmenjujejo kakršne koli informacije drug z drugim, ki lahko pomagajo, da se izvede pravilna odmera DDV, da se nadzira pravilna uporaba DDV, predvsem pri transakcijah znotraj Skupnosti, ter se bori proti goljufijam na področju DDV. Določa predvsem pravila in postopke, ki državam članicam omogočajo zbiranje in izmenjavo navedenih informacij z elektronskimi sredstvi.

2. Ta uredba določa pogoje, pod katerimi organi iz odstavka 1 pomagajo pri zaščiti prihodkov iz DDV v vseh državah članicah.“

14 Člen 7(1) navedene uredbe določa:

„Na zahtevo organa prosilca mu zaprošeni organ sporoči informacije iz člena 1, vključno z informacijami, ki se nanašajo na poseben primer ali primere.“

15 Člen 54(1) te uredbe določa:

„Zaprošeni organ v eni državi članici zagotovi organu prosilcu v drugi državi članici informacije iz člena 1, če:

(a) število in narava zahtevkov za informacije s strani organa prosilca v določenem obdobju zaprošenemu organu ne nalaga nesorazmerne upravne obremenitve;

(b) je organ prosilec izrabil običajne vire informacij, ki bi jih v okoliščinah lahko uporabil za pridobitev zahtevanih informacij, brez tveganja, da ogrozi doseganje želenega cilja.“

Predpisi o trošarinah

16 Direktiva Sveta 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12) v svojem poglavju IV določa pravila, ki urejajo gibanje trošarinskega blaga pod režimom odloga plačila trošarine. V tem poglavju so členi od 17 do 31 te direktive.

17 Člen 21, od (1) do (3), navedene direktive določa:

„1. Za trošarinsko blago se šteje, da se giblje pod režimom odloga plačila trošarine, če ga spremlja elektronski administrativni dokument, obdelan v skladu z odstavkoma 2 in 3.

2. Za namene odstavka 1 tega člena pošiljatelj predloži osnutek elektronskega administrativnega dokumenta pristojnim organom odpreme države članice z uporabo

ra?unalniško podprtega sistema iz ?lena 1 Odlo?be št. 1152/2003/ES (v nadaljnjem besedilu ,ra?unalniško podprti sistem').

3. Pristojni organi odpreme dr?žave ?lanice elektronsko preverijo podatke v osnutku elektronskega administrativnega dokumenta.

Kadar podatki niso veljavni, se o tem takoj obvesti pošiljatelja.

Kadar so ti podatki potrjeni, pristojni organi odpreme dr?žave ?lanice dokument opremijo z enotno administrativno referen?no oznako in jo sporo?ijo pošiljatelju.“

18 ?len 24 navedene direktive dolo?a:

„1. Ob prejemu trošarinskega blaga v katerem koli namembnem kraju iz to?k (i), (ii) ali (iv) ?lena 17(1)(a) ali iz ?lena 17(2) prejemnik pristojnim organom namembne dr?žave ?lanice z uporabo ra?unalniško podprtega sistema takoj in najpozneje v petih delovnih dneh po koncu gibanja – razen v primerih, ki se pristojnim organom ustrezno utemeljijo – predloži poro?ilo o prejemu blaga (v nadaljnjem besedilu ,poro?ilo o prejemu').

[...]

3. Pristojni organi namembne dr?žave ?lanice elektronsko preverijo podatke v poro?ilu o prejemu.

Kadar podatki niso veljavni, je pošiljatelj o tem takoj obveš?en.

Ko so ti podatki potrjeni, pristojni organi namembne dr?žave ?lanice prejemniku potrdijo registracijo poro?ila o prejemu in ga posredujejo pristojnim organom odpreme dr?žave ?lanice.

4. Pristojni organi odpreme dr?žave ?lanice poro?ilo o prejemu pošljejo pošiljatelju. Kadar sta kraj odpreme in namembni kraj v isti dr?žavi ?lanici, pristojni organi te dr?žave ?lanice pošljejo poro?ilo o prejemu neposredno pošiljatelju.“

19 Uredba Komisije (ES) št. 684/2009 z dne 24. julija 2009 o izvajanju Direktive 2008/118 v zvezi z ra?unalniškimi postopki za gibanje trošarinskega blaga pod režimom odloga pla?ila trošarine (UL 2009, L 197, str. 24) med drugim v skladu s svojim ?lenom 1(a) dolo?a pravila v zvezi z obliko in vsebino elektronskih sporo?il, ki se izmenjajo prek ra?unalniško podprtega sistema iz ?lena 21(2) Direktive 2008/118, za namene ?lenov od 21 do 25 te direktive.

20 ?len 3 te uredbe dolo?a:

„1. Osnutek elektronskega administrativnega dokumenta, predložen v skladu s ?lenom 21(2) Direktive [2008/118], in elektronski administrativni dokument, opremljen z administrativno referen?no oznako v skladu s tretjim pododstavkom ?lena 21(3) navedene direktive, izpolnjujeta zahteve iz tabele 1 v Prilogi I k tej uredbi.

2. Osnutek elektronskega administrativnega dokumenta se predloži najve? 7 dni pred datumom, ki je naveden na navedenem dokumentu kot datum odpreme zadevnega trošarinskega blaga.“

21 ?len 7 navedene uredbe dolo?a:

„Poro?ilo o prejemu, predloženo v skladu s ?lenom 24 Direktive [2008/118], in poro?ilo o izvozu, predloženo v skladu s ?lenom 25 navedene direktive, izpolnjujeta zahteve iz tabele 6 v Prilogi I k

tej uredbi.“

Litovsko pravo

22 Člen 143(1) in (2) Direktive o DDV je bil v litovsko pravo prenesen s členom 35 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (litovski zakon o DDV, v nadaljevanju: zakon o DDV). Ta člen 35 spada pod naslov V zakona o DDV – „Primeri, v katerih uvoženo blago ni obdavčeno z DDV pri uvozu“. Navedeni člen določa:

„1. Uvoženo blago se oprosti DDV pri uvozu, če je ob uvozu znano, da je to blago namenjeno izvozu in bo odpeljeno v drugo državo članico ter da bo dobava blaga od uvoznika iz Republike Litve v drugo državo članico na podlagi poglavja VI tega zakona obdavčena z ničelno stopnjo DDV.

2. Določbe tega člena se uporabijo, če je uvoznik registriran kot zavezanec za DDV v Republiki Litvi, blago pa se odpelje v drugo državo članico v obdobju, ki ni daljše od enega meseca od dneva obdavčljivega dogodka iz člena 14(12) ali (13) tega zakona. Iz objektivnih razlogov je mogoče določiti daljši rok za prevoz blaga.

3. Podrobna pravila za uporabo tega člena določi nacionalna carinska uprava skupaj s centralno davčno upravo.“

23 Člen 49(1) zakona o DDV določa:

„Ničelna stopnja DDV se uporablja za blago, dobavljeno osebi, ki je registrirana kot zavezanec za DDV v drugi državi članici, in izvoženo z nacionalnega ozemlja v drugo državo članico [...]“

24 Člen 56 zakona o DDV, ki se nanaša na „[d]okazilo o uporabi ničelne stopnje DDV“, določa:

„1. [...] Zavezanec za DDV, ki je uporabil ničelno stopnjo DDV na podlagi člena 49 tega zakona, mora imeti dokazila o izvozu blaga z nacionalnega ozemlja in če se ničelna stopnja DDV uporabi za dobavo blaga osebi, ki je registrirana kot zavezanec za DDV v drugi državi članici, mora imeti dokaz, da je oseba, h kateri je bilo blago izvoženo, zavezanec za DDV v drugi državi članici.

[...]

4. Ne glede na druge določbe tega člena ima davčna uprava v skladu s podrobnimi pravili, določenimi v zakonu o davčni upravi (Mokesčių administravimo įstatymas), pravico zahtevati predložitev dodatnih dokazov, na podlagi katerih je mogoče presoditi utemeljenost uporabe ničelne stopnje DDV. [...]

5. Ne glede na druge določbe tega člena ima davčna uprava pravico, da na lastno pobudo ali prek pooblaščenih organov pregona zbere dodatne dokaze, na podlagi katerih je mogoče presoditi utemeljenost uporabe ničelne stopnje DDV. [...]“

25 Pravila o oprostitvi DDV na uvoz blaga, ki se uvozi in dobavi v drugo državo članico Evropske unije (v nadaljevanju: Pravila), so bila odobrena s sklepom št. 1B/439/VA/71 direktorja NCO in vodje Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nacionalni davčni inšpektorat pri ministrstvu za finance, Litva) (v nadaljevanju: inšpektorat) z dne 29. aprila 2004. Točka 4 teh pravil določa:

„Blago, uvoženo na nacionalno ozemlje, je oproščeno DDV, če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:

4.1. ob uvozu je znano, da je blago namenjeno izvozu in bo odpeljano v drugo državo ?lanico; [...]"

26 To?ka 7 navedenih pravil dolo?a:

„Za carinski pregled se skupaj z uvozno carinsko deklaracijo poleg drugih dokumentov predlo?ijo: [...]"

7.2. dokumenti, ki dokazujejo, da je blago, uvo?eno na ozemlje dr?žave, namenjeno prevozu in bo odpeljano v drugo dr?žavo ?lanico (zlasti prevozne listine ali pogodba).“

27 Pravila so bila spremenjena s sklepom direktorja NCO in vodje in?pektorata št. 1B?773/VA?119 z dne 28. decembra 2010, ki je za?el veljati 1. januarja 2011. S tem sklepom jim je bila dodana to?ka 71, ki dolo?a:

„Uvoznik mora regionalen carinski urad nemudoma pisno obvestiti, ?e se kraj skladi?enja blaga ali kupec blaga spremeni (dav?ni zavezanec v drugi dr?žavi ?lanici in/ali dr?žava ?lanica, v katero bo blago dobavljeno, navedena v dokumentih, predlo?enih za carinski pregled), tako da predlo?i nove dokaze za pojasnitev razlogov za spremembo in prilo?i kopije dokazil.“

Spor o glavni stvari in vpra?anja za predhodno odlo?anje

28 Enteco Baltic je dru?ba s sede?em v Litvi. Dejavnost, ki jo opravlja, je trgovina na debelo z gorivom.

29 V zadevnem obdobju v postopku v glavni stvari med letoma 2010 in 2012 je dru?ba Enteco Baltic v Litvo uvozila gorivo iz Belorusije. To gorivo je bilo dano v tako imenovani „carinski postopek 42“, ki omogo?a sprostitev blaga v prosti promet z oprostitvijo DDV pri uvozu. Ta dru?ba je v uvoznih deklaracijah navedla identifikacijsko ?tevilko za DDV pridobiteljev s sede?em v drugi dr?žavi ?lanici, ki jim je nameravala dobaviti blago. To blago je skladi?ila v skladi?ih za tro?arinsko blago, ki so bila v lasti drugih litovskih podjetij.

30 Dru?ba Enteco Baltic je to gorivo prodala dru?bam s sede?em na Poljskem, Slova?kem in Mad?arskem na podlagi pisnih pogodb in posameznih naro?il. V teh pogodbah je bila dolo?ena dobava „ex?works“ („franko tovarna“). Tako je morala dru?ba Enteco Baltic na podlagi navedenih pogodb pridobiteljem samo izro?iti gorivo v Litvi, ti pa so bili nato odgovorni za nadaljnji prevoz blaga v namembno dr?žavo ?lanico. Tako posamezna naro?ila pridobiteljev kot ra?uni, ki jih je izdala dru?ba Enteco Baltic, so bili obi?ajno poslani po elektronski po?ti.

31 Za namene prevoza so bili za blago sestavljeni elektronski dokumenti o prevozu tro?arinskega blaga in tovarni listi CMR (tovorni listi, uvedeni na podlagi konvencije o pogodbi za mednarodni cestni prevoz blaga, podpisane v ?enevi 19. maja 1956, kakor je bila spremenjena s protokolom z dne 5. julija 1978). Te so izpolnili odgovorni uslu?benci odpremnega dav?nega skladi?a, v njih pa so bili med drugim navedeni kraj odpreme blaga (to je odpremno dav?no skladi?e), pridobitelj blaga in kraj prejema blaga (to je namembno dav?no skladi?e).

32 Po dobavi blaga v namembna dav?na skladi?a na Poljskem je dru?ba Enteco Baltic prejela elektronsko potrditev dobave tega blaga (v nadaljevanju: potrditev e?ROR). Prejemala je tudi tovarne liste CMR, na katerih so namembna dav?na skladi?a potrdila prejem navedenega blaga.

33 Dru?ba Enteco Baltic je blago v?asih prodala dav?nim zavezancem v drugih dr?žavah

žalnicah in ne tistim, katerih identifikacijske številke so bile navedene na uvoznih deklaracijah. Podatki o teh davčnih zavezancih, vključno z njihovo identifikacijsko številko za DDV, so bili inšpektoratu vedno predloženi v mesečnih poročilih o dobavi blaga v drugih državah žalnicah.

34 Vilniaus teritorinė muitinė (regionalni carinski urad v Vilni, Litva; v nadaljevanju: CUV) je leta 2012 opravil delno analizo uvoznih deklaracij za obdobje od 1. aprila 2010 do 31. maja 2012 in ugotovil nepravilnosti v zvezi z identifikacijskimi številkami za DDV. Te nepravilnosti je popravil.

35 Inšpektorat je leta 2013 od madžarske, poljske in slovaške davčne uprave prejel informacije o morebitni goljufiji pri uporabi „carinskega postopka 42“. Te uprave so zlasti navedle, da ne morejo potrditi, da so pridobitelji prejeli zadevno gorivo, in da ti za zadevno obdobje niso predložili obračuna DDV.

36 Na podlagi teh informacij je inšpektorat leta 2013 opravil nov davčni nadzor, ki se je nanašal na to, ali je družba Enteco Baltic izpolnila obveznosti na področju DDV za obdobje od 1. januarja 2012 do 30. junija 2013. Ugotovil je, da je ta družba predložila dovolj dokazov o izvozu blaga z litovskega ozemlja in resničnosti prenosa pravice do razpolaganja s tem blagom kot lastnik na pridobitelje. Po mnenju inšpektorata ni bilo dokazano, da je družba Enteco Baltic pri zadevnih transakcijah ravnala malomarno ali neprevidno.

37 CUV je v letih 2014 in 2015 opravil nov nadzor za obdobje med vključno 1. aprilom 2010 in 31. majem 2012 ter začetni nadzor za obdobje od 1. junija 2012 do 31. decembra 2013. Po teh nadzorih je CUV ugotovil, da družba Enteco Baltic goriva ni dobavila davčnim zavezancem, navedenim na uvoznih deklaracijah, oziroma ni dokazala, da je bilo gorivo odpeljeno in da je bila pravica do razpolaganja z njim kot lastnik prenesena na osebe, katerih ime je bilo navedeno na računih, na katerih je bil naveden dolgovani DDV.

38 Enteco Baltic se je obrnila na poljsko družbo, ki zagotavlja gospodarske obveščevalne storitve, da bi pridobila dodatne informacije o zadevnem prevozu. Ta družba je tudi predlagala CUV, naj poskuša od poljskih davčnih skladišč pridobiti informacije, ki jih navedena obveščevalna družba ni mogla. Temu predlogu ni bilo ugodeno.

39 CUV je 25. novembra 2015 sprejel inšpekcijsko poročilo, v katerem je ugotovil, da je družba Enteco Baltic napačno menila, da je bil uvoz goriva iz Belorusije oproščen DDV. Zato ji je naložil plačilo zneska 3.220.822 EUR iz naslova DDV, povečane za globe in zamudne obresti.

40 NCO je to odločitev potrdil z odločbo z dne 16. marca 2016.

41 Družba Enteco Baltic se je zoper to odločbo NCO pritožila pri Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi, Litva). Ta je z odločbo z dne 1. junija 2016 zadevo vrnila v odločanje NCO.

42 Tako družba Enteco Baltic kot NCO sta vložila tožbo pri predložitvenem sodišču in med drugim predlagala odpravo odločbe komisije za reševanje davčnih sporov.

43 V teh okoliščinah je Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 143(2) Direktive o DDV razlagati tako, da je z njim davčnemu organu države žalnica prepovedano zavrniti uporabo oprostitve iz člena 143(1)(d) te direktive zgolj zato, ker je bilo v trenutku uvoza predvideno, da se bo blago dobavilo zavezancu za DDV in je bila zato na uvozni deklaraciji navedena njegova identifikacijska številka za DDV, pozneje pa je bilo blago zaradi spremenjenih okoliščin dobavljeno drugemu davčnemu zavezancu (zavezancu za DDV) in

so bili javnemu organu posredovani vsi podatki o istovetnosti dejanskega pridobitelja?

2. Ali je mogoče člen 143(1)(d) Direktive o DDV v okoliščinah, kakršne so te v obravnavani zadevi, razlagati tako, da se lahko dokumenti, ki niso bili zavrženi in ki potrjujejo prevoz blaga iz davčnega skladišča na ozemlju države članice do davčnega skladišča v drugi državi članici (tovorni listi (v elektronski obliki, v nadaljevanju: tovarni listi e-AD) in potrditve e-ROR), štejejo za zadosten dokaz resničnosti izvoza blaga v drugo državo članico?

3. Ali je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da je z njim davčnemu organu države članice prepovedana zavrnitev uporabe oprostitve iz te določbe, če pravica razpolaganja z blagom ni bila prenesena neposredno na pridobitelja, ampak na osebe, ki jih je ta določil (prevozna podjetja ali davčna skladišča)?

4. Ali je upravna praksa v nasprotju z načeloma nevtralnosti DDV in varstva legitimnih pričakovanj, če se na podlagi te prakse razlaga v zvezi s tem, kaj je treba šteti za prenos pravice razpolaganja, in tem, kakšne dokaze je treba predložiti v dokaz takega prenosa, razlikuje glede na to, ali se uporablja člen 167 ali člen 143(1)(d) Direktive o DDV?

5. Ali podrobnost uporabe načela dobre vere v zvezi z obračunom DDV zajema tudi pravico oseb do oprostitve DDV pri uvozu (na podlagi člena 143(1)(d) Direktive o DDV) v primerih, kot je ta iz postopka v glavni stvari, torej kadar carinski urad davčnemu zavezancu ne prizna pravice do oprostitve DDV pri uvozu na podlagi tega, da niso bili izpolnjeni pogoji za nadaljnjo dobavo blaga v Evropski uniji (člen 138 Direktive o DDV)?

6. Ali je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da je z njim prepovedana upravna praksa države članice, v skladu s katero domneva, (i) da pravica razpolaganja ni bila prenesena na točno določenega pogodbenega partnerja in (ii) da je davčni zavezanec vedel ali bi mogel vedeti za morebitno goljufijo na področju DDV, ki jo je storil pogodbeni partner, temelji na dejstvu, da je podjetje komuniciralo s pogodbenimi partnerji prek elektronskih sredstev komunikacije in da je davčni organ ob pregledu ugotovil, da pogodbeni partnerji niso poslovali na naslovih, ki so bili navedeni, in da niso predložili obračuna DDV za transakcije z davčnim zavezancem?

7. Ali je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da čeprav je davčni zavezanec tisti, ki mora dokazati pravico do oprostitve davka, to ne pomeni, da pristojni javni organ, ki odloča o vprašanju prenosa pravice razpolaganja, ni dolžan zbrati informacij, do katerih imajo dostop le javni organi?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

44 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 143(1)(d) in člen 143(2)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta temu, da pristojni organi države članice zavrnejo oprostitve DDV pri uvozu zgolj zato, ker je bilo po spremembi okoliščin, do katere je prišlo po uvozu, zadevno blago dobavljeno davčnemu zavezancu, ki ni tisti, čigar identifikacijska številka za DDV je bila navedena v uvozni deklaraciji, čeprav je uvoznik vse informacije v zvezi z istovetnostjo novega pridobitelja zagotovil pristojnim organom države članice uvoza.

45 Uvodoma je treba poudariti, da se je, kot je bilo opozorjeno v točki 6 te sodbe, rok za prenos Direktive 2009/69, s katero je bil člena 143 Direktive o DDV v njeni prvotni različici dodan odstavek 2, iztekel 1. januarja 2011. Zadnje navedena določba se zato uporablja samo od tega datuma.

46 Na prvem mestu, iz člena 143(1)(d) Direktive o DDV izhaja, da države članice oprostitjo uvoz blaga, poslanega ali odpeljanega s tretjega ozemlja ali tretje države v državo članico, ki ni država, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če je dobava takega blaga, ki jo opravi uvoznik, doložen ali priznan za osebo, dolžno plačati davek v skladu s členom 201 navedene direktive, oproščena v skladu s členom 138 navedene direktive.

47 Oprostitev DDV pri uvozu je tako pogojena s tem, da uvoznik nato opravi dobavo znotraj Skupnosti, ki je sama oproščena na podlagi člena 138 Direktive o DDV, in je zato odvisna od spoštovanja materialnih pogojev, določenih v tem členu, kot je generalni pravobranilec ugotovil v točkah 42, 50 in 68 sklepnih predlogov.

48 Niti člen 138 niti člen 143(1)(d) Direktive o DDV pa ne določata, da mora uvoznik navesti identifikacijsko številko za DDV pridobitelja, ki sodeluje pri nadaljnji transakciji znotraj Skupnosti.

49 Pred spremembo Direktive o DDV v njeni prvotni različici z Direktivo 2009/69 je bila taka obveznost lahko določena z nacionalnim pravom, kot je določalo litovsko pravo v postopku v glavni stvari.

50 Ker v zvezi s tem ni nobene določbe v Direktivi o DDV, je namreč naloga držav članic, da v skladu s členom 131 te direktive določijo pogoje za oprostitev uvoza, ki mu sledi dobava znotraj Skupnosti, zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitve pri uvozu, določene v tej direktivi, in preprečevanja vsakršnih mogočih goljufij, izogibanja in zlorab. Vendar morajo države članice ob izvrševanju svojih pristojnosti spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije (glej v tem smislu sodbe z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 36 in navedena sodna praksa; z dne 9. oktobra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 27, in z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 33).

51 V zvezi s tem je Sodišče v kontekstu oprostitve dobav znotraj Skupnosti, določene v členu 138(1) Direktive o DDV že odločilo, da države članice – ker je ta oprostitev odvisna od spoštovanja materialnih pogojev, izbrano določenih v tej določbi, med katerimi ni obveznosti pridobitelja, da ima identifikacijsko številko za DDV – načeloma ne smejo zavrniti navedene oprostitve zaradi nespoštovanja formalne zahteve, kot je identifikacija pridobitelja za DDV, ki je lahko določena z nacionalnim pravom države članice (glej v tem smislu sodbo z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točki 29 in 32).

52 Enako velja, kadar v skladu s členom 131 Direktive o DDV država članica določi, da je priznanje oprostitve pri uvozu iz člena 143(1)(d) te direktive pogojeno s tem, da uvoznik predloži identifikacijsko številko za DDV pridobitelja.

53 Na drugem mestu, člen 143(2)(b) Direktive o DDV, kakor je bil spremenjen z Direktivo 2009/69, zdaj določa, da mora uvoznik za priznanje oprostitve pri uvozu iz odstavka 1(d) tega člena ob uvozu zagotoviti identifikacijsko številko za DDV pridobitelja.

54 Čeprav je to določbo glede na njeno besedilo mogoče razlagati tako, da je treba oprostitev pri uvozu zavrniti, če uvoznik, potem ko je navedel identifikacijsko številko za DDV pridobitelja, zadevno blago dobavi drugemu pridobitelju, bi bila taka razlaga vseeno v nasprotju s splošno sistematiko člena 143(2) Direktive o DDV in njegovega sobesedila.

55 Po eni strani namreč iz uvodnih izjav od 3 do 5 Direktive 2009/69 izhaja, da so v členu 143(2) Direktive o DDV naštet minimalni pogoji za uporabo oprostitve DDV pri uvozu, ki jo določa. Ti pogoji so bili v Direktivo o DDV dodani zato, ker je treba preprečiti, da bi subjekti, ki izkoriščajo

razlike v pogojih za priznanje oprostitve pri uvozu, ki so jih predhodno določile države članice, zlorabljali ali goljufivo uporabljali sistem oprostitve plačila DDV. Iz tega izhaja, da obveznosti iz člena 143(2)(b) Direktive o DDV po spremembi, sprejeti z Direktivo 2009/69, v skladu s katero mora uvoznik zagotoviti identifikacijsko številko za DDV pridobitelja, ni mogoče šteti za vsebinski pogoj za oprostitve, temveč je namenjena zgolj odpravljanju razhajanj pri uporabi oprostitve med različnimi državami članicami.

56 To velja toliko bolj, ker z Direktivo 2009/69 ni bil spremenjen člen 143(1)(d) Direktive o DDV, ki napotuje na vsebinske pogoje za oprostitve nadaljnje dobave blaga znotraj Skupnosti, določene v členu 138 te direktive.

57 Po drugi strani je treba glede na preudarke, ki jih je navedel generalni pravobranilec v točkah od 67 do 71 sklepnih predlogov, dodati, da nasprotna razlaga te določbe ne bi bila združljiva s pogojevanjem priznanja oprostitve pri uvozu s spoštovanjem pogojev za oprostitve nadaljnje dobave blaga znotraj Skupnosti in bi, če zadnjenavedeni pogoji ne bi bili spremenjeni – zlasti člen 138 Direktive o DDV – z Direktivo 2009/69, v sistem teh oprostitve vnašala nedoslednosti.

58 Zato bodisi na podlagi Direktive o DDV v njeni prvotni različici bodisi na podlagi Direktive o DDV oprostitve pri uvozu natanoma ni mogoče zavrniti zgolj zato, ker je bilo blago dobavljeno pridobitelju, ki ni tisti, čigar številka je bila navedena ob uvozu, če je dokazano, da uvozu dejansko sledi dobava znotraj Skupnosti, ki izpolnjuje pogoje za oprostitve iz člena 138(1) te direktive, in da je uvoznik vedno ustrezno obvestil pristojni organ o spremembah istovetnosti pridobiteljev.

59 Drugače bi bilo le, če je uvoznik namenoma sodeloval pri davčni utaji, ki je ogrozila delovanje skupnega sistema DDV, ali če zaradi kršitve formalnih zahtev ni mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (glej v tem smislu po analogiji sodbi z dne 20. oktobra 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, točke 39, 43, 44 in 46, in z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točke od 36 do 39 in 42).

60 Poleg tega je treba opozoriti, da za sankcioniranje neupoštevanja formalnih zahtev države članice lahko določijo sankcije, ki ne pomenijo zavrnitev oprostitve plačila DDV, kot je naložitev globe ali denarne kazni, ki je sorazmerna teži kršitve (glej v tem smislu sodbo z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, točka 52).

61 Ob upoštevanju zgoraj navedenih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 143(1)(d) in člen 143(2)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta temu, da pristojni organi države članice zavrnejo oprostitve DDV pri uvozu zgolj zato, ker je bilo po spremembi okoliščin, do katere je prišlo po uvozu, zadevno blago dobavljeno davčnemu zavezancu, ki ni tisti, čigar identifikacijska številka za DDV je bila navedena v uvozni deklaraciji, čeprav je uvoznik vse informacije v zvezi z istovetnostjo novega pridobitelja zagotovil pristojnim organom države članice uvoza, če je dokazano, da so dejansko izpolnjeni vsebinski pogoji za oprostitve nadaljnje dobave znotraj Skupnosti.

Drugo vprašanje

62 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV v povezavi s členom 138 in členom 143(2)(c) te direktive razlagati tako, da je mogoče dokumente, kot so tovorni listi CMR in eAD ter potrditve eROR, ki potrjujejo prevoz blaga od davčnega skladišča v državi članici uvoza do namembnega kraja, ki ni kraj pridobitelja, temveč davčnega skladišča v drugi državi članici, šteti za zadostne dokaze o odpošiljanju ali prevozu blaga v smislu te določbe.

63 Opozoriti je treba, da člen 143(1)(d) Direktive o DDV določa oprostitev uvoza blaga, ki mu sledijo dobave znotraj Skupnosti, ki so same oproščene na podlagi člena 138(1) te direktive.

64 Po eni strani iz člena 143(2)(c) Direktive o DDV, katerega določbe izvirajo iz sprememb, sprejetih z Direktivo 2009/69, izhaja, da se oprostitev pri uvozu uporabi le, če uvoznik ob uvozu predloži dokaz, da je uvoženo blago namenjeno, da se odpelje ali odpošlje iz države članice uvoza v drugo državo članico.

65 V zvezi s tem so pred temi spremembami pogoje, od katerih je bila odvisna oprostitev plačila DDV za uvoz blaga, določena s členom 143(1) Direktive o DDV, morale določiti države članice.

66 Po drugi strani je treba opozoriti, da se oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti na podlagi člena 138(1) Direktive o DDV uporabi samo, če je bila pravica do razpolaganja s tem blagom kot lastnik prenesena na pridobitelja, če je prodajalec dokazal, da je bilo navedeno blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico in če je po tem odpošiljanju ali prevozu to blago fizično zapustilo ozemlje države članice odhoda pošiljke ali prevoza blaga (sodbi z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 31 in navedena sodna praksa, in z dne 9. februarja 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, točka 25).

67 Tisti, ki zahteva priznanje pravice do oprostitve DDV, torej dobavitelj blaga, mora predložiti dokaz, da so pogoji iz člena 138(1) Direktive o DDV izpolnjeni (sodba z dne 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, točka 26). Vendar je v okoliščinah, v katerih je pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesena na pridobitelja na ozemlju države članice odhoda pošiljke ali prevoza in v katerih pridobitelj pošilja ali prevaža blago zunaj ozemlja te države članice, dokaz, ki ga dobavitelj lahko predloži davčnim organom, odvisen predvsem od elementov, ki jih v ta namen prejme od pridobitelja (sodbi z dne 16. decembra 2010 v zadevi Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, točka 37, in z dne 14. junija 2017, Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, točka 66).

68 Poleg tega je iz člena 138(1) Direktive o DDV in iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je pogoj v zvezi z odpošiljanjem ali prevozom zadevnega blaga izpolnjen, takoj ko je blago dejansko zapustilo ozemlje države članice odhoda pošiljke ali prevoza, da bi bilo odpeljano na ozemlje namembne države članice (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točki 27 in 33).

69 Iz zgoraj navedenega izhaja, da mora uvoznik za priznanje oprostitve pri uvozu iz člena 143(1)(d) Direktive o DDV med drugim organom države članice uvoza dokazati, prvič, da je zadevno blago ob uvozu namenjeno, da se odpelje ali odpošlje v drugo državo članico, in drugič, da je bilo v okviru nadaljnje dobave znotraj Skupnosti zadevno blago predmet takega odpošiljanja ali takega prevoza.

70 V zvezi s tem zadostuje, da uvoznik dokaže, da je zadevno blago namenjeno, da se odpošlje ali odpelje, in da je nato dejansko odposlano ali odpeljano v drugo državo članico, ne da bi bilo treba dokazati, da je bilo odposlano ali odpeljano prav na naslov pridobitelja tega blaga.

71 V obravnavanem primeru se predložitveno sodišče sprašuje zlasti o dokazni vrednosti tovornih listov CMR in e-AD ter potrditev e-ROR. Čeprav mora predložitveno sodišče oceniti dokazno vrednost dokazov, ki so bili predloženi v sporu o glavni stvari, mu lahko Sodišče kljub temu predloži vse elemente za razlago, ki izhajajo iz prava Unije in bi mu lahko koristili.

72 V zvezi s tem je treba najprej glede tovornih listov e-AD napotiti na določbe prava Unije o

elektronskem administrativnem dokumentu za gibanje blaga pod režimom odloga plačila trošarine (v nadaljevanju: dokument e?AD), kakršno je to v postopku v glavni stvari, ki je predmet teh dajatev.

73 Po eni strani je iz določb ?lena 21(2) Direktive 2008/118 in ?lena 3 Uredbe št. 684/2009 v povezavi s tabelo 1 v Prilogi I k navedeni uredbi razvidno, da pošiljatelj ne prej kot sedem dni pred datumom odpreme zadevnega trošarinskega blaga pristojnim organom odpreme države ?lanice predloži osnutek dokumenta e?AD, ki vsebuje med drugim informacije v zvezi z zadevnimi gospodarskimi subjekti, in sicer pošiljateljem in prejemnikom, krajem odpreme in namembnim krajem, odpremljenim blagom in ra?unom, ki se nanaša na to blago, ter v zvezi z njegovim prevozom. Navedeni organi preverijo podatke v tem osnutku v skladu s ?lenom 21(3) te direktive.

74 Kot je generalni pravobranilec poudaril v to?kah 122 in 124 sklepnih predlogov, je treba šteti, da lahko tak osnutek dokumenta e?AD, ?e je pravilno izpolnjen in predložen ob uvozu, pomeni dokaz, da je bilo v navedenem trenutku zadevno blago namenjeno temu, da se odpelje ali odpošlje v drugo državo ?lanico v smislu ?lena 143(2)(c) Direktive o DDV.

75 Po drugi strani je treba navesti, da prejemnik v skladu s ?lenom 24 Direktive 2008/118 ob prejemu trošarinskega blaga predloži potrdilo o prejemu blaga pristojnim organom namembne države ?lanice in ti organi ga posredujejo pošiljatelju. V zvezi s tem je iz ?lena 7 Uredbe št. 684/2009 v povezavi s tabelo 6 Priloge I k tej uredbi razvidno, da to potrdilo o prejemu med drugim vsebuje sklicevanje na upošteveni dokument e?AD.

76 Kot je generalni pravobranilec poudaril v to?ki 126 sklepnih predlogov, je treba šteti, da je mogo?e s takim potrdilom o prejemu dokazati, da je zadevno blago dejansko zapustilo ozemlje države ?lanice odpreme in da je bilo odposlano ali odpeljano v drugo državo ?lanico v smislu ?lena 138(1) Direktive o DDV.

77 Dalje, glede potrditev e?ROR je iz elementov v spisu razvidno, da se te potrditve izdajo po odpošiljanju ali prevozu tega blaga. Ker te potrditve ob uvozu še ne obstajajo, z njimi ni mogo?e dokazati, da je v navedenem trenutku zadevno blago namenjeno prevozu ali odpošiljanju v drugo državo ?lanico v smislu ?lena 143(2)(b) Direktive o DDV. Lahko pa se upoštevajo pri dokazovanju resni?nosti odpošiljanja ali prevoza navedenega blaga v skladu s ?lenom 138(1) te direktive.

78 Nazadnje je treba glede tovornih listov CMR poudariti, da se izdajo pred odpošiljanjem ali prevozom v namembno državo ?lanico in da je na njih med drugim naveden kraj odpreme, kupec, kraj prejema in prevozna sredstva. Zato je z njimi mogo?e dokazati, da je zadevno blago namenjeno, da se odpošlje ali odpelje v navedeno državo, in se lahko upoštevajo v okviru ?lena 143(2)(c) Direktive o DDV, ?e so bili predloženi ob uvozu. Upoštevati jih je mogo?e tudi na podlagi ?lena 138(1) te direktive, in to toliko bolj, ?e na koncu odpošiljanja ali prevoza vsebujejo oznako prejema.

79 V zvezi s tem je iz predložitvene odlo?be razvidno, da si pred predložitvenim sodiš?em stranke v postopku v glavni stvari nasprotujejo glede tega, ali je mogo?e oprostitev uvoza zavrniti zgolj zato, ker na tovornih listih CMR, ki jih je predložila družba Enteco Baltic, ni bilo oznake prejema oziroma je bila oznaka registracije poljskih dav?nih skladiš?. Vendar je treba poudariti, da zgolj ta okoliš?ina ne more povzro?iti zavrnitve oprostitve, ?e drugi dokazi, ki jih je ta družba predložila, dokazujejo, prvi?, da je bilo zadevno blago ob uvozu namenjeno, da se odpošlje ali odpelje v državo ?lanico, ki ni država ?lanica uvoza, in drugi?, da je bilo z naslednjo transakcijo to blago dejansko odposlano ali odpeljano v to drugo državo ?lanico.

80 Zato mora predložitveno sodiš?e preveriti, ali sta ta pogoja ob upoštevanju vseh dokazov, ki jih je predložila družba Enteco Baltic, izpolnjena.

81 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV v povezavi s členom 138 in členom 143(2)(c) te direktive razlagati tako, da:

- je mogoče dokumente, ki potrjujejo prevoz blaga od davčnega skladišča v državi članici uvoza do namembnega kraja, ki ni kraj pridobitelja, temveč davčnega skladišča v drugi državi članici, šteti za zadostne dokaze o odpošiljanju ali prevozu tega blaga v drugo državo članico;
- se dokumenti, kot so tovorni listi CMR in dokumenti e-AD, lahko upoštevajo pri ugotavljanju, da je ob uvozu v državo članico zadevno blago namenjeno, da se odpošlje ali odpelje v drugo državo članico, v smislu člena 143(2)(c) Direktive o DDV, če so navedeni dokumenti takrat predloženi in vsebujejo vse potrebne informacije. S temi dokumenti ter potrditvami e-ROR in potrdilom o prejemu, izdanimi ob koncu gibanja pod režimom odloga plačila trošarine, je mogoče dokazati, da je navedeno blago dejansko odposlano ali odpeljano v drugo državo članico v skladu s členom 138(1) te direktive.

Tretje in četrto vprašanje

82 Predložitveno sodišče s tretjim in četrnim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje temu, da organi države članice uvozniku zavrnejo priznanje pravice do oprostitve DDV, določene s to določbo, za uvoz blaga, ki ga je opravil v tej državi in ki mu je sledila dobava znotraj Skupnosti, kadar to blago ni bilo preneseno neposredno na pridobitelja, temveč so ga prevzela prevozna podjetja in davčna skladišča, ki jih je zadnjenavedeni določil, in ali se pojem „dobava blaga“ v smislu člena 14(1) te direktive v tem okviru razlaga enako kot v okviru člena 167 navedene direktive.

83 Najprej je treba opozoriti, da je oprostitvev pri uvozu iz člena 143(1)(d) Direktive o DDV pogojena z nadaljnjo izvedbo dobave znotraj Skupnosti, ki je oproščena na podlagi člena 138(1) te direktive.

84 Tako kot pri vsaki dobavi blaga, kakor je opredeljena v členu 14(1) Direktive o DDV, se pri dobavi blaga znotraj Skupnosti zahteva, da kupec na pridobitelja prenese pravico do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 32).

85 V skladu z ustaljeno sodno prakso ima pojem „dobava blaga“ v smislu Direktive o DDV avtonomno in enotno opredelitev, ki je lastna pravu Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 3. junija 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, točka 22). V skladu s ciljem Direktive o DDV, ki med drugim zajema vzpostavitev sistema DDV na podlagi enotne opredelitve obdavčljivih transakcij (glej v tem smislu sodbi z dne 8. februarja 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, točka 8, in z dne 11. maja 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, točka 25), mora imeti ta pojem v okviru te direktive enoten pomen. Zato ga ni mogoče razlagati drugače v okviru oprostitve pri uvozu in v okviru pravice do odbitka vstopnega DDV iz člena 167 Direktive o DDV.

86 Iz sodne prakse Sodišča izhaja tudi, da se pojem „dobava blaga“ ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, določenih z upoštevним nacionalnim pravom, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njen lastnik (sodba z dne 3. junija 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, točka 24 in navedena sodna praksa).

87 Prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik ne zahteva, da stranka, na katero je to premoženje preneseno, z njim fizično razpolaga, niti da se navedeno

premoženje fizično odpelje k njej in/ali da ga ta fizično prejme (sklep z dne 15. julija 2015, Itales, C-123/14, neobjavljen, EU:C:2015:511, točka 36).

88 Če pa ni prenosa pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik, s pojmom „dobava blaga“ ne more biti zajet niti prenos premoženja zgolj za imetništvo (glej v tem smislu sodbo z dne 14. julija 2005, British American Tobacco in Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, točka 36) niti to, da prevoznik zadevno blago fizično odpelje z enega kraja v drugi za račun drugih subjektov (glej v tem smislu sodbo z dne 3. junija 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, točka 25).

89 V zvezi s sporom o glavni stvari je treba za ugotovitev, ali je treba transakcije, ki so bile opravljene med uvoznikom in pridobitelji po uvozu zadevnega blaga, šteti za „dobavo blaga“ v smislu Direktive o DDV, kot to izhaja iz točk od 95 do 97 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca, presoditi, ali je družba Enteco Baltic pravico do razpolaganja s tem blagom kot lastnik prenesla na prevoznike in davčna skladišča ali pa so imeli ti le vlogo posrednika pri prevozu in skladiščenju, ne da bi bilo nanje preneseno to pooblastilo. V zadnjenavedenem primeru in pod pogojem, da je družba Enteco Baltic navedeno pooblastilo dejansko prenesla na pridobitelje, kot je razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, je treba navedene transakcije šteti za „dobavo blaga“.

90 Predložitveno sodišče mora ob upoštevanju vseh dejanskih okoliščin, s katerimi je seznanjeno, preveriti, ali je tako v sporu, o katerem odloča (glej v tem smislu sodbi z dne 8. februarja 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, točka 13, in z dne 18. julija 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, točka 34).

91 Če se na podlagi te presoje ugotovi, da je družba Enteco Baltic pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesla na pridobitelje, in če so izpolnjeni drugi pogoji za oprostitev pri uvozu, se družbi Enteco Baltic ne sme zavrniti oprostitve pri uvozu.

92 Glede na zgoraj navedeno je treba na tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje temu, da organi države članice uvozniku zavrnejo priznanje pravice do oprostitve DDV, določene s to določbo, za uvoz blaga, ki ga je opravil v tej državi članici in ki mu je sledila dobava znotraj Skupnosti, z obrazložitvijo, da to blago ni bilo preneseno neposredno na pridobitelja, temveč so ga prevzela prevozna podjetja in davčna skladišča, ki jih je zadnjenavedeni določil, če je uvoznik na pridobitelja prenesel pravico do razpolaganja z navedenim blagom kot lastnik. V tem okviru je treba pojem „dobava blaga“ v smislu člena 14(1) te direktive razlagati enako kot v okviru člena 167 navedene direktive.

Peto in šesto vprašanje

93 Predložitveno sodišče s petim in šestim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje upravni praksi, v skladu s katero se v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, priznanje pravice do oprostitve DDV pri uvozu zavrne dobrovernemu uvozniku, kadar pogoji za oprostitev nadaljnje dobave znotraj Skupnosti niso izpolnjeni zaradi davčne utaje, ki jo stori pridobitelj.

94 Glede tega je treba spomniti, da v skladu s sodno prakso Sodišča ni v nasprotju s pravom Unije, da se od subjekta zahteva, da ravna v dobri veri in sprejme vse ukrepe, ki jih je mogoče razumno zahtevati, da se prepriča, da ne bo zaradi transakcije, ki jo opravi, sodeloval pri davčni utaji. Če je zadevni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, ki jo je opravil, del pridobiteljeve davčne utaje, in ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko sprejel, da bi to utajo preprečil, mu je treba zavrniti priznanje pravice do oprostitve (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točki 48 in 54 ter navedena sodna praksa).

95 Predložitveno sodišče mora na podlagi celovite presoje vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja zadeve v glavni stvari preveriti, ali je družba Enteco Baltic ravnala dobroverno in sprejela vse ukrepe, ki se lahko od nje razumno zahtevajo, da bi se prepričala, da ne bo zaradi opravljenih transakcij uvoza in dobave sodelovala pri davčni utaji (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 53). Sodišče mu lahko kljub temu zagotovi vse elemente za razlago, ki izhajajo iz prava Unije in bi mu lahko koristili (sodba z dne 14. junija 2017, Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, točka 72).

96 V obravnavanem primeru spis, ki je na voljo Sodišču, ne vsebuje elementov, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti, ali je dokazano, da je družba Enteco Baltic ravnala z zahtevano skrbnostjo. V zvezi s tem je treba vendarle pojasniti, da kot je generalni pravobranilec poudaril v točkah od 102 do 104 sklepnih predlogov, na podlagi okoliščin, da se je uvoznik s strankami sporazumeval po elektronski poti, ni mogoče niti ugotoviti njegovega pomanjkanja dobre vere ali njegove malomarnosti niti domnevati, da je ta družba vedela ali bi morala vedeti, da je sodelovala pri davčni utaji.

97 Če bi predložitveno sodišče ugotovilo, da je družba Enteco Baltic ravnala dobroverno in je sprejela vse ukrepe, ki se lahko od nje razumno zahtevajo, da bi se prepričala, da ne bo zaradi opravljenih transakcij uvoza in dobave sodelovala pri davčni utaji, je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso naelo pravne varnosti nasprotuje temu, da bi lahko država članica, ki je najprej sprejela dokumente, ki jih je prodajalec predložil kot dokazila, ki utemeljujejo pravico do oprostitve dobave, pozneje od tega prodajalca zahtevala, naj plača DDV za to dobavo zaradi pridobiteljeve utaje, za katero navedeni prodajalec ni vedel in ni mogel vedeti (glej v tem smislu sodbi z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 50, in z dne 14. junija 2017, Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, točka 75).

98 Iz elementov spisa, s katerim razpolaga Sodišče, ni razvidno, da so ti pogoji izpolnjeni v postopku v glavni stvari. V zvezi s tem sicer iz teh elementov izhaja, da je na podlagi dokazov, ki jih je predložila družba Enteco Baltic, inšpektorat ugotovil, da so bili pogoji za oprostitve dobav znotraj Skupnosti izpolnjeni in da tej družbi ni bilo mogoče očitati nobene malomarnosti. Vendar je treba poudariti, da analiza, ki jo je opravil inšpektorat in ki se je vsekakor nanašala le na nekatere transakcije v postopku v glavni stvari, CUV ni prepreževala, da pri novem nadzoru, opravljenem ob upoštevanju veljavnih rokov, preveri, ali družba Enteco Baltic ni vedela in ni mogla vedeti za morebitno davčno utajo, ki jo je storil pridobitelj, v zvezi z vsemi zadevnimi transakcijami.

99 Razlage naela pravne varnosti ob upoštevanju ugotovitev, navedenih v točkah 97 in 98 te sodbe, ni mogoče omajati s trditvijo, ki sta jo na obravnavi podali litovska vlada in Komisija, in sicer, da sta imela nadzora, ki sta ju opravila inšpektorat oziroma CUV, različna predmeta, saj naj bi se s prvim preuževalo spoštovanje pogojev, določenih s členom 138 Direktive o DDV, z drugim pa preverjalo izpolnjevanje pogojev, določenih v členu 143(1)(d) te direktive. Priznanje oprostitve pri uvozu na podlagi člena 143(1)(d) Direktive o DDV je namreč odvisno od izpolnjevanja pogojev za oprostitve nadaljnje dobave znotraj Skupnosti v skladu s členom 138(1) te direktive. V skladu z navedbami v predložitveni odločbi pa se je odločba CUV nanašala prav na pogoje iz zadnjenavedene določbe.

100 Glede na zgoraj navedeno je treba na peto in šesto vprašanje odgovoriti, da je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje upravni praksi, v skladu s katero se v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, priznanje pravice do oprostitve DDV dobrovernemu uvozniku zavrne, kadar pogoji za oprostitve nadaljnje dobave znotraj Skupnosti niso izpolnjeni zaradi davčne utaje, ki jo stori pridobitelj, razen če je dokazano, da je uvoznik vedel

ali bi moral vedeti, da je bila transakcija del pridobiteljeve utaje, in ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko sprejel, da ne bi sodeloval pri tej utaji. Zgolj na podlagi tega, da sta se uvoznik in pridobitelj sporazumevala prek elektronskih komunikacijskih sredstev, ni mogoče domnevati, da je uvoznik vedel ali bi lahko vedel, da je sodeloval pri taki utaji.

Sedmo vprašanje

101 Predložitveno sodišče s sedmim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da morajo pristojni nacionalni organi pri presoji prenosa pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik zbrati informacije, do katerih imajo dostop samo javni organi.

102 V zvezi s tem je treba spomniti, da mora uvoznik po analogiji s sodno prakso, navedeno v točki 67 te sodbe, in kot navaja tudi predložitveno sodišče, dokazati, da so pogoji za oprostitev pri uvozu iz člena 143(1)(d) Direktive o DDV izpolnjeni. Zato mora med drugim dokazati, da je bila pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesena na pridobitelja.

103 Poleg tega v okviru transakcij znotraj Skupnosti iz sodne prakse Sodišča izhaja, da če ponudnik ne more predložiti potrebnih dokazov za ugotovitev, da so izpolnjeni pogoji za oprostitev dobave znotraj Skupnosti, davčni organom države članice odhoda pošiljke ali prevoza blaga ni treba zahtevati informacij od organov namembne države članice na podlagi določb Uredbe št. 1798/2003, ki se nanašajo na sistem izmenjave informacij med davčnimi upravami držav članic (glej v tem smislu sodbo z dne 22. aprila 2010, X in fiscale eenheid Facet/Facet Trading, C-536/08 in C-539/08, EU:C:2010:217, točka 37, ter po analogiji sodbo z dne 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, točke 28, 34 in 38).

104 Tako razlago je mogoče uporabiti za Uredbo št. 904/2010, ki se v skladu s svojim členom 62, drugi odstavek, uporablja od 1. januarja 2012 in s katero je v skladu z njenim členom 61, prvi odstavek, Uredba št. 1798/2003 razveljavljena od istega datuma.

105 Kot je namreč razvidno zlasti iz uvodnih izjav 3, 4 in 7 Uredbe št. 904/2010, je njen cilj boj proti goljufijam na področju DDV in davčnim utajam ter prispevanje k pravilni uporabi DDV. Zato ta uredba v skladu s svojim členom 1(1), drugi pododstavek, določa pravila in postopke, ki omogočajo pristojnim organom držav članic, da sodelujejo in drug z drugim izmenjujejo kakršne koli informacije, ki lahko omogočijo, da se izvede pravilna odmera DDV, da se nadzira pravilna uporaba DDV, predvsem pri transakcijah znotraj Skupnosti, ter da se bori proti goljufijam na področju DDV. Natančneje, člen 7(1) navedene uredbe zato določa, da zaproseni organ na zahtevo nacionalnega organa sporoči vse informacije, ki lahko omogočijo, da se izvede pravilna odmera DDV. Člen 54(1) Uredbe št. 904/2010 določa omejitve te izmenjave informacij med nacionalnimi organi, ki niso dolžni posredovati zahtevanih informacij v vseh okoliščinah. Če v tej uredbi v zvezi s tem ni izrecne določbe, ta zato ne daje nobene posebne pravice davčnemu zavezancu, da zahteva predložitev informacij, če ne bi mogel sam predložiti dokazov, ki bi lahko utemeljili njegovo pravico do oprostitve DDV (glej po analogiji sodbo z dne 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, točke od 30 do 34).

106 Glede na zgoraj navedeno je treba na sedmo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 143(1)(d) Direktive o DDV razlagati tako, da pristojnim nacionalnim organom pri presoji prenosa pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik ni treba zbrati informacij, do katerih imajo dostop samo javni organi.

Stroški

107 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški

omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. Člen 143(1)(d) in člen 143(2)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/69/ES z dne 25. junija 2009, je treba razlagati tako, da nasprotujeta temu, da pristojni organi države članice zavrnejo oprostitev davka na dodano vrednost pri uvozu zgolj zato, ker je bilo po spremembi okoliščin, do katere je prišlo po uvozu, zadevno blago dobavljeno davčnemu zavezancu, ki ni tisti, čigar identifikacijska številka za davek na dodano vrednost je bila navedena v uvozni deklaraciji, čeprav je uvoznik vse informacije v zvezi z istovetnostjo novega pridobitelja zagotovil pristojnim organom države članice uvoza, če je dokazano, da so dejansko izpolnjeni vsebinski pogoji za oprostitev nadaljnje dobave znotraj Skupnosti.

2. Člen 143(1)(d) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/69, v povezavi s členom 138 in členom 143(2)(c) te direktive, kakor je bila spremenjena, je treba razlagati tako, da:

– je mogoče dokumente, ki potrjujejo prevoz blaga od davčnega skladišča v državi članici uvoza do namembnega kraja, ki ni kraj pridobitelja, temveč davčnega skladišča v drugi državi članici, šteti za zadostne dokaze o odpošiljanju ali prevozu tega blaga v drugo državo članico.

– se dokumenti, kot so tovorni listi, uvedeni na podlagi Konvencije o pogodbi za mednarodni cestni prevoz blaga, podpisane v Ženevi 19. maja 1956, kakor je bila spremenjena s Protokolom z dne 5. julija 1978, in elektronski administrativni dokumenti za gibanje blaga pod režimom odloga plačila trošarine lahko upoštevajo pri ugotavljanju, da je ob uvozu v državo članico zadevno blago namenjeno, da se odpošlje ali odpelje v drugo državo članico, v smislu člena 143(2)(c) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena, če so navedeni dokumenti takrat predloženi in vsebujejo vse potrebne informacije. S temi dokumenti ter elektronskimi potrditvami o dobavi blaga in potrdilom o prejemu, izdanimi ob koncu gibanja pod režimom odloga plačila trošarine, je mogoče dokazati, da je navedeno blago dejansko odposlano ali odpeljano v drugo državo članico v skladu s členom 138(1) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena.

3. Člen 143(1)(d) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/69, je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da organi države članice uvozniku zavrnejo priznanje pravice do oprostitve davka na dodano vrednost, določene s to določbo, za uvoz blaga, ki ga je opravil v tej državi članici in ki mu je sledila dobava znotraj Skupnosti, z obrazložitvijo, da to blago ni bilo preneseno neposredno na pridobitelja, temveč so ga prevzela prevozna podjetja in davčna skladišča, ki jih je zadnjenavedeni določil, če je uvoznik na pridobitelja prenesel pravico do razpolaganja z navedenim blagom kot lastnik. V tem okviru je treba pojem „dobava blaga“ v smislu člena 14(1) te direktive, kakor je bila spremenjena, razlagati enako kot v okviru člena 167 navedene direktive, kakor je bila spremenjena.

4. Člen 143(1)(d) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/69, je treba razlagati tako, da nasprotuje upravni praksi, v skladu s katero se v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, priznanje pravice do oprostitve davka na dodano vrednost pri uvozu dobrovernemu uvozniku zavrne, kadar pogoji za oprostitev nadaljnje dobave znotraj Skupnosti niso izpolnjeni zaradi davčne utaje, ki jo stori pridobitelj, razen če je dokazano, da je uvoznik vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija del pridobiteljeve utaje, in ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko sprejel, da ne bi sodeloval pri tej utaji. Zgolj na podlagi tega, da sta se uvoznik in pridobitelj sporazumevala

prek elektronskih komunikacijskih sredstev, ni mogoče domnevati, da je uvoznik vedel ali bi lahko vedel, da je sodeloval pri taki utaji.

5. Člen 143(1)(d) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/69, je treba razlagati tako, da pristojnim nacionalnim organom pri presoji prenosa pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik ni treba zbrati informacij, do katerih imajo dostop samo javni organi.

Podpisi

* Jezik postopka: litovščina.