

GENERALINIO ADVOKATO

PAOLO MENGOZZI IŠVADA,

pateikta 2018 m. kovo 22 d.(1)

Byla C-108/17

UAB „Enteco Baltic“

prieš

Muitinės departamentą prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

dalyvaujant

Vilniaus teritorinei muitinei

(Vilniaus apygardos administracinio teismo (Lietuva) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyvos 2006/112/EB 14 straipsnio 1 dalis – Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalis, 143 straipsnio 1 dalies d punktas ir 2 dalis – Importuojamų prekių, vėliau neapmokestinamai tiekiamų Bendrijos viduje, neapmokestinimas importo PVM – Iš trečiosios šalies vežtų prekių išsiuntimas ar išgabenimas į kitas valstybes naras nei prekių pristatymo valstybė – Pirkėjo paskirties valstybėje narėje PVM mokėtojo kodo nurodymas, kurį atlieka importuotojas – Formalus arba materialinis reikalavimas, nustatytas siekiant gyti teisę neapmokestinimui importo PVM – Dokumentai, kurių pakanka, siekiant rodyti, kad prekės buvo faktiškai išsiųstos į kitas valstybes naras – Teisės disponuoti prekėmis perdavimo įgijėjui sėvoka ir šio perdavimo tvarka – Importuotojo sąžiningumas – Apmokestinamojo asmens žinojimas, kad įgijėjas yra trauktas sukiaivimų mokesčių srityje – Kompetentingos valdžios institucijos vykdomas importuotojo deklaracijų priėmimas – Teisinis saugumas – Galima kompetentingos valdžios institucijos pareiga padėti apmokestinamajam asmeniui gauti informaciją, būtiną siekiant rodyti, kad yra vykdytos neapmokestinimo sąlygos“

I. Pavadas

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą Vilniaus apygardos administracinis teismas (Lietuva) Teisingumo Teismo iš esmės prašo išaiškinti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos(2), iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB, iš dalies keičiančią nuostatas, susijusias su mokesčių slėpimu importo srityje(3) (toliau – PVM direktyva), 14 straipsnio 1 dalį, 138 straipsnio 1 dalį, 143 straipsnio 1 dalies d punktą ir 2 dalį, taip pat teisinio saugumo užtikrinimo principą.

2. Septyni prejudiciniai klausimai, kuriuos pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, susiję su *UAB Enteco Baltic* ? Lietuv? importuojamu iš Baltarusijos ?vežamu kuru, skirtu tiekti Bendrijos viduje, ? kitas valstybes nares.

3. Kebliausias klausimas, kilęs šioje byloje, – tai klausimas, ar importuotojui, kaip antai *Enteco Baltic*, tenkanti pareiga nurodyti importo valstybės narės kompetentingoms institucijoms savo kliento PVM mokėtojo kodą, suteiktą prekių paskirties valstybėje narėje, reiškia paprasčiausiai formalų, ar materialinį reikalavimą, nustatytą teisei ? neapmokestinim? importo PVM ?gyti, taikom? ?sigaliojus Direktyvai 2009/69, kurioje tokia pareiga buvo nustatyta ?traukiant atitinkam? nuostat? ? pat? Direktyvos 2006/112 tekst?.

II. Teisinis pagrindas

A. S?jungos teis?

4. Pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

5. Šios direktyvos 20 straipsnyje „prekių ?sigijimas Bendrijos viduje“ apibrėžiamas kaip „teis?s disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui ?sigijimas [?gijimas], kai prekes ?sigyjančiam asmeniui ? kit? valstyb? nar? nei t?, iš kurios prek?s yra išsi?stos ar išgabentos, siunčiam ar gabena pardav?jas arba prekes ?sigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardav?jo ar prekes ?sigyjančio asmens vardu“.

6. Minėtos 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 reglamentuojančią nuostat? taikym? bei užkirsti keli? galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

7. PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Valstyb?s nar?s neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo išsiunčiam ar išgabena ? paskirties viet?, esančią [S?jungoje], bet ne j[?] atitinkamo[se] teritorijo[se], kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, ? kit? valstyb? nar? [kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje] nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardav?jo ar prekes ?sigyjančio asmens vardu.“

8. Direktyvos 2006/112 143 straipsnis buvo iš dalies pakeistas Direktyva 2009/69, kurios 2 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatytas perk?limo terminas – 2011 m. sausio 1 diena. Direktyvos 2009/69 3–5 konstatuojamosiose dalyse pažymima:

„(3) Prekių importas [PVM] neapmokestinamas, jei vėliau tos prek?s tiekiamos ar perduodamos kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui. Tokio neapmokestinimo PVM s?lygas nustato

valstybės narės. Tačiau patirtis rodo, kad tokie nuostatų taikymo skirtumai yra naudingi prekybininkams, kurie siekia išvengti PVM mokėjimo už tokiomis aplinkybėmis importuotas prekes.

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

(5) Kadangi dėl minėtų priežasčių šios direktyvos tikslas, t. y. išspręsti PVM slėpimo problemą, valstybės narės negali deramai pasiekti ir to tikslo būtų geriau siekti Bendrijos lygiu, laikydamosi [EB] sutarties 5 straipsnyje nustatyto subsidarumo principo Bendrija gali patvirtinti priemones. Pagal tame straipsnyje nustatytą proporcingumo principą šia direktyva neviršijama to, kas būtina nurodytam tikslui pasiekti.“

9. Remiantis PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktu ir 2 dalimi:

„1. Valstybės narės PVM neapmokestina sandorį, pagal kuriuos:

<...>

d) iš trečiosios teritorijos ar trečiosios 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 siunčiančio asmens, kuriam prekės tiekiamos laikantis 138 straipsnio 1 dalies, PVM mokėtojo kodą, suteiktą kitoje valstybėje narėje, arba savo PVM mokėtojo kodą, suteiktą valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių siuntimas arba gabenimas, kai prekės yra perduodamos laikantis 138 straipsnio 2 dalies c punkto;

c) parodymą, 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 parodymas kompetentingoms institucijoms būtų pateikiamas tik gavus prašymą.“

10. Pagal PVM direktyvos 157 straipsnio 1 dalies a punktą „valstybės narės gali PVM neapmokestinti sandorį, pagal kuriuos <...> importuojamos prekės, kurioms taikomos sandėliavimo procedūros, išskyrus muitinės sandėliavimą“.

11. Minėtos direktyvos 167 straipsnyje nustatyta, kad teisė į atskaitą atsiranda, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

B. Lietuvos teisė

12. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) 35

straipsnyje nustatyta:

„1. Importo PVM neapmokestinamos importuojamos prekės, jeigu importo metu žinoma, kad tos pačios prekės yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos į kitą valstybę narę, o importuotojo prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę pagal šio įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamas taikant 0 procentų PVM tarifą.

2. Šio straipsnio nuostatos taikomos, jeigu importuotojas yra registruotas PVM mokėtoju Lietuvos Respublikoje, o prekės išgabenamos į kitą valstybę narę per terminą, ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento, nurodyto šio įstatymo 14 straipsnio 12 arba 13 dalyje, dienos. Dėl objektyvių aplinkybių gali būti nustatytas ir ilgesnis išgabenimo terminas.

3. Šio straipsnio įgyvendinimo tvarką nustato Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Departamentas) kartu su centriniu mokesčių administratoriumi.“

13. PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena).“

14. PVM įstatymo 56 straipsnyje, kuriame reglamentuojamas „0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumo įrodymas“, be kita ko, nustatyta:

„1. <...> PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal šio įstatymo 49 straipsnį, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas <...>.

<...>

4. Nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčių administratorius Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekės tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas.

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. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.“

15. 2004 m. balandžio 29 d. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Departamentas) direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) viršininko įsakymu Nr. 1B-439/VA-71

patvirtint? „Importuot? ir tiekiam? ? kit? ES valstyb? nar? prek? neapmokestinimo importo prid?tin?s vert?s mokes?iu taisykli?“ (toliau – Taisykl?s) 4 punktas suformuluotas taip:

„4. ? šalies teritorij? importuotos prek?s neapmokestinamos PVM, jeigu ?vykdytos visos šios s?lygos:

4.1. importo metu žinoma, kad prek?s yra skirtos išgabenti ir bus išgabentos ? kit? valstyb? nar?;

4.2. prek? importuotojas importo muitin?s deklaracijos pri?mimo muitiniam tikrinimui metu yra registruotas šalies teritorijoje [kaip] PVM mok?toj[as];

4.3. importuot? prek? tiekimas iš Lietuvos Respublikos ? kit? valstyb? nar? pagal PVM ?statymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamos taikant 0 procent? PVM tarif?;

4.4. importuotojas kitos valstyb?s nar?s PVM mok?tojui tiekia tas pa?ias nepakeisto pavidalo prekes, kurias importavo ? šalies teritorij?;

4.5. prek?s ? kit? valstyb? nar? išgabenamos per laik?, ne ilgesn? kaip 1 m?nuo nuo apmokestinimo momento, nurodyto PVM ?statymo 14 straipsnio 12 arba 13 dalyje, dienos arba per taisykli? 5 punkte nurodyta tvarka nustatyt? ilgesn? prek? išgabenimo ? kit? valstyb? nar? laik?.“

16. Taisykli? 7 punkte nustatyta:

„7. Kartu su importo muitin?s deklaracija, be kitu dokument?, muitiniam tikrinimui turi b?ti pateikta:

7.1. importuotojo PVM mok?tojo registracijos pažym?jimas ir jo nuorašas (PVM mok?tojo registracijos pažym?jimas sulyginus su jo nuorašu gr?žinamas);

7.2. dokumentai, ?rodantys, kad ? šalies teritorij? importuotos prek?s skirtos išgabenti ir bus išgabentos ? kit? valstyb? nar? (transportavimo dokumentai, sutartys ir pan.).“

17. 2010 m. gruodžio 28 d. Departamento direktoriaus ir Inspekcijos viršininko ?sakymu Nr. 1B?773/VA?119, ?sigaliojusi 2011 m. sausio 1 d., Taisykl?s buvo papildytos 71 punktu. Šiame 71 punkte nurodyta:

„Importuotojas turi raštu nedelsdamas informuoti teritorin? muitin?, jeigu pasikei?ia prek? saugojimo vieta, prek? pirk?jas – kitos valstyb?s nar?s PVM mok?tojas ir / arba valstyb? nar?, ? kuri? išgabenamos prek?s, nurodyti muitiniam tikrinimui pateiktuose dokumentuose, pateikdamas naujus duomenis, paaiškindamas pasikeitim? priežastis ir prid?damas tai patvirtinan?i? dokument? kopijas.“

18. Pagal „Bendrojo administracinio dokumento pildymo instrukcijos“, patvirtintos 2004 m. balandžio 13 d. Departamento direktoriaus ?sakymu Nr. 1B?289, 27.49.1.7 punkt? reikalaujama, kad importuotojas nurodyt? S?jungos valstyb?s nar?s, ? kuri? gabenamos prek?s, raidin? kod?, galiojus? priimant importo deklaracij?, ir asmens, kuriam skirtos prek?s, PVM mok?tojo kod?, suteikt? S?jungos valstyb?s nar?s kompetentingos institucijos, jeigu išleidžiamos ? laisv?j? apyvart? ir importuojamos vidaus vartojimui ne Bendrijos prek?s, kurios pagal PVM ?statymo 35 straipsn? atleidžiamos nuo PVM.

III. Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

19. *Enteco Baltic* yra Lietuvoje įsteigta bendrovė. Jos pagrindinė veikla – didmeninė prekyba degalais.

20. 2010–2012 m. laikotarpiu *Enteco Baltic* importavo į Lietuvą Baltarusijoje pagamytą kurą. Šiam kurui taikyta vadinamoji „42 muitinės procedūra“ (4), pagal kurią ji buvo galima išleisti į laisvą apyvartą neapmokestinant importo PVM. Importo deklaracijose ši bendrovė nurodydavo kitoje valstybėje narėje įsisteigusio asmens, kuriam buvo planuojama tiekti prekes, PVM mokėtojo kodą. Šias prekes ji laikė kitoms Lietuvos žmonėms priklausančiuose akcizais apmokestinamų prekių sandėliuose (toliau – AAPS).

21. *Enteco Baltic* parduodavo šį kurą Lenkijoje, Slovakijoje ir Vengrijoje įsteigtomis bendrovėmis pagal rašytines sutartis ir individualius užsakymus. Šiose sutartyje buvo numatytas tiekimas „iš gamyklos“ (angl. *ex-works*) (5). Taigi *Enteco Baltic* buvo įsipareigojusi tik perduoti kurą pirkėjams Lietuvoje, o šie buvo atsakingi už tolesnę jo gabenimą ir paskirties valstybėje narėje.

22. Konkrečius užsakymus *Enteco Baltic* pirkėjai pateikdavo elektroniniu paštu, nurodydami, be kita ko, atstovą, kurie atvyks paimti užsakyto prekių, duomenis ir su AAPS, į kuriuos buvo gabenamos šios prekės (6), susijusius duomenis. Pirkėjams išrašytas PVM sąskaitas fakturas *Enteco Baltic* paprastai išsiųsdavo elektroniniu paštu.

23. Gabenamoms prekėms būdavo parengiami elektroniniai akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentai (toliau – e-AD) ir CMR važtaraščiai (7). Pastaruosiuose, kuriuos užpildydavo išsiuntimo AAPS atsakingi darbuotojai, būdavo nurodyta, be kita ko, prekių išsiuntimo vieta (AAPS siuntėjas), prekių pirkėjas ir jo gavimo vieta (AAPS gavėjas).

24. Vežėjams pristatytas prekes AAPS gavėjui (8), *Enteco Baltic* bendrovė gaudavo e-ROR patvirtinimą (9), kad prekės tinkamai pristatytos ir e-AD važtaraštis uždarytas. Paprastai ji gaudavo ir CMR važtaraščius su AAPS gavėjo prekių gavimo patvirtinimo žyma.

25. *Enteco Baltic* kartais parduodavo prekes ne tiems pirkėjams, kurių PVM mokėtojo kodas būdavo nurodytas tų prekių importo deklaracijose. Informacija apie šiuos kitus valstybių narių apmokestinamuosius asmenis, įskaitant jų PVM mokėtojo kodą, visada būdavo pateikiama Inspekcijai metinėse prekių tiekimo ir kitas ES valstybės nares ataskaitose.

26. 2012 m. Vilniaus teritorinė muitinė (Lietuva) (toliau – Vilniaus TM) atliko dalies importo deklaracijų už laikotarpį nuo 2010 m. balandžio 1 d. iki 2012 m. gegužės 31 d. analizę ir nustatė PVM mokėtojų kodų neatitikimus. Ji šiuos neatitikimus ištaisė.

27. 2013 m. Inspekcija iš Lenkijos, Slovakijos ir Vengrijos mokesčių administratorių gavo informacijos apie galimą sukčiavimą taikant 42 muitinės procedūrą. Konkrečiau kalbant, šie administratoriai nurodė, kad negali patvirtinti, jog pirkėjai gavo aptariamą kurą, ir kad šie atitinkamu laikotarpiu PVM nedeklaravo.

28. Atsižvelgdama į šią informaciją Inspekcija 2013 m. atliko mokesčių patikrinimą. Ji nustatė, kad *Enteco Baltic* pateikė pakankamai rodymų, pagrindžiančių prekių išgabenimo iš šalies teritorijos bei disponavimo jomis teisės perdavimo įgijėjams faktą. Inspekcijos teigimu, nebuvo nustatyta, kad *Enteco Baltic*, sudarydama aptariamus sandorius, būtų veikusi nerpestingai ar neapdairiai.

29. 2014–2015 m. Vilniaus TM atliko naują patikrinimą, kurio dalykas ir laikotarpis iš dalies

sutapo su Inspekcijos 2013 m. atlikto patikrinimo dalyku ir laikotarpiu. Atlikusi šį patikrinimą Vilniaus TM konstatavo, kad *Enteco Baltic* išgabeno kuro ne tiems PVM mokytojams, kurie buvo nurodyti importo deklaracijose, arba ne rodė, kad kuras buvo išgabentas ir teisę juo disponuoti buvo perduota bent PVM sskaitose faktrose nurodytiems asmenims.

30. *Enteco Baltic* kreipėsi į vieną Lenkijos bendrovę, teikiančią ekonominės žvalgybos paslaugas, siekdama gauti papildomos informacijos apie aptariamą prekių vežimą, ir paprašė Vilniaus TM kreiptis į Lenkijos AAPS dėl informacijos, kurios minėta ekonominės žvalgybos paslaugas teikianti bendrovė negalėjo gauti. Šis prašymas nebuvo patenkintas.

31. 2015 m. lapkričio 25 d. Vilniaus TM priėmė patikrinimo ataskaitą, joje konstatavo, kad *Enteco Baltic* nepagrįstai iš Baltarusijos vežto kuro neapmokestino importo PVM. Vilniaus TM nurodė *Enteco Baltic* sumokėti 3 220 822 EUR PVM, taip pat su juo susijusias baudas ir delspinigius.

32. Departamentas patvirtino šiuos nurodymus 2016 m. kovo 16 d. sprendimu. Šiame sprendime Departamentas patikslino, kad neapmokestinimas importo PVM gali būti taikomas tik tuo atveju, jei teisę disponuoti prekėmis perleidžiama tiesiogiai kitam kitos valstybės narės PVM mokytojui. Nagrinėjamo atveju *Enteco Baltic* negalėjo taikomas neapmokestinimas, nes kuras buvo atvežtas į Lenkijos AAPS, kurio PVM mokesčio kodas nebuvo nurodytas PVM sskaitose faktrose.

33. *Enteco Baltic* pateikė skundą dėl šio sprendimo Mokestinų ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (toliau – Komisija). 2016 m. birželio 1 d. sprendimu Komisija perdavė skundą Departamentui nagrinėti iš naujo.

34. Ir *Enteco Baltic*, ir Departamentas kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, prašydami, be kita ko, panaikinti Komisijos sprendimą.

35. Šiame teisme *Enteco Baltic* ir Departamentas ginčijosi dėl kuro patiekimo poveikio kitų valstybių narių apmokestinamiesiems asmenims, kurie nebuvo nurodyti importo deklaracijose. Minėtas teismas pažymi, kad mnesinėse prekų tiekimo į kitas ES valstybes nares ataskaitose *Enteco Baltic* pateikė Inspekcijai visus su pirkėjais susijusius duomenis, įskaitant į PVM mokesčio kodą, nenuslėpdama tikrąjį gijų tapatybę.

36. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonų dėl CMR važtaraščių, elektroninių administracinių dokumentų eAD (toliau – eAD dokumentas(10)) ir eROR patvirtinimų rodamosios galios.

37. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia išsiaiškinti, kaip tiksliai apibrėžti prekių tiekimą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, tuo atveju, jei teisę kaip savininkui disponuoti turtu buvo perduota ne tiesiogiai pirkėjui, o Lenkijos vežėjams arba AAPS. Minėtas teismas teigia, kad jame *Enteco Baltic* remiasi jurisprudencija, susijusia su teise į PVM atskaitą.

38. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar, kaip manė Komisija, tiekėjo sąžiningumas yra arba gali būti papildoma neapmokestinimo importo PVM sąlyga.

39. Galiausiai minėtas teismas siekia gauti patikslinimą dėl rodymų reikšmės vertinimo taikant PVM direktyvą.

40. Šiomis aplinkybėmis Vilniaus apygardos administracinis teismas nutarė sustabdyti bylos

nagrinėjim? 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 aplinkyboms prekės buvo nugabentos kitam apmokestinamajam asmeniui (PVM mokėtojui) ir valstybės institucijai buvo pateikta visa informacija apie tikrojo gij?jo tapatybę?

2. Ar tokiomis aplinkybomis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatas galima aiškinti taip, kad prekės gabenimą iš vienos valstybės narės teritorijoje esančio akcizinio sandėlio į kitą valstybę narę esantį akcizinį sandėlį patvirtinantys nenuginęti dokumentai (eAD važtarašiai ir eROR patvirtinimai) gali būti laikomi pakankamais rodymais, patvirtinančiais prekės išgabenimo 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 teisę prekės gij?jui buvo perduota ne tiesiogiai, o per jo nurodytus asmenis (transporto žmones / akcizinius sandėlius)?

4. Ar PVM neutralumo ir teisėtų lokesčių principui neprieštarauja administracinė praktika, pagal kurią skiriasi interpretavimas, kas laikytina disponavimo teisės perdavimu ir kokie rodymai turi būti pateikti tokiam perdavimui pagręsti, 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 neapmokestinimą importo PVM (pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatas) tokiais atvejais, kaip pagrindinėje byloje, t. y. kai muitinė, paneigdamą apmokestinamojo asmens teisę 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 valstybių narių administracinė praktika, pagal kurią prielaida, kad: 1) disponavimo teisę nebuvo perduota konkrečiam kontrahentui; ir 2) mokesčių mokėtojas žinojo ar galėjo žinoti apie tai, kad kontrahentas galimai sukėiavo PVM, grindžiama tuo, jog žmonės 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 pagręsti teisę neapmokestinimą tenka mokesčių mokėtojui, tačiau tai nepaneigia kompetentingos valstybės institucijos, sprendžiančios klausimą dėl disponavimo teisės perdavimo, pareigos rinkti informaciją, kuri prieinama tik valstybės institucijoms?

41. Rašytines pastabas dėl šių klausimų pateikė *Enteco Baltic*, Lietuvos vyriausybė ir Europos Komisija. Šias suinteresuotąsias šalis Teisingumo Teismas taip pat iš klausė per 2018 m. sausio 25 d. posėdį.

IV. Analizė

42. PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte iš esmės nustatyta, kad neapmokestinamas prekės, išsiųstos iš trečiosios šalies į valstybę narę, importas, jeigu

importuotojas paskui vykdo ši? prekį? tiekim? Bendrijos viduje, kuris neapmokestinamas pagal šios direktyvos 138 straipsn?.

43. Kalbant apie pagrindin? byl?, iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo paaiškinim? matyti, kad *Enteco Baltic* iš pradži? buvo taikomas neapmokestinimas, numatytas PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, kaip importuojan?iai ? Lietuv? iš Baltarusijos ?vežt? kur?, skirt? patiekti pirk?jams Lenkijoje, Slovakijoje ir Vengrijoje, nes šis tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM. Pagrindin?je byloje aptariamas laikotarpis susij?s su kuro importu, vykdytu nuo 2010 m. balandžio 1 d. iki 2012 m. geguž?s 31 dienos.

44. Bendrov?je *Enteco Baltic* atlikus ?vairius patikrinimus, apie kuri? pasekmes dar kalb?siu, Lietuvos muitin?s institucija nusprend?, kad galiausiai ši bendrov? prival?jo mok?ti PVM. Kaip matyti iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, *Enteco Baltic* iš esm?s priekaištauja d?l to, kad ji importavimo metu nurod? PVM mok?tojo kod?, kuris galiausiai neatitiko tikr?j? pirk?j? PVM mok?tojo kod?, ir (arba) ne?rod?, kad importuojam? kur? buvo numatyta patiekti kitoje valstyb?je nar?je.

45. Iš PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies matyti, kad neapmokestinimas, numatytas šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, taikomas, kai importuojamos prek?s paskui tiekiamos Bendrijos viduje, tik tuo atveju, jei importavimo metu importuotojas importo valstyb?s nar?s kompetentingoms valdžios institucijoms, be kita ko, pirma, nurodo PVM mok?tojo kod?, kitoje valstyb?je nar?je suteikt? klientui, kuriam prek?s patiekiamos pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal?, ir, antra, pateikia ?rodym?, kad importuojamos prek?s yra skirtos išgabenti arba išsi?sti iš importo valstyb?s nar?s ? kit? valstyb? nar?.

46. Atsižvelgiant ? PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies formuluot?, pagrindin?je byloje nagrin?jam? gin?? iš *pirmo žvilgsnio* b?t? galima lengvai išspr?sti. Iš tikr?j? b?t? galima, kaip savo rašytin?se pastabose si?lo Komisija, pripažinti, kad šiame straipsnyje nurodytos s?lygos laikytinos ne vien formaliais, o materialiniais reikalavimais, nustatytais d?l teis?s ? neapmokestinim? importo PVM ?gijimo. Tai reikšt?, kad, ne?vykdžius kurios nors iš ši? s?lyg?, neb?t? taikomas šis neapmokestinimas arba, kaip pagrindin?je byloje *Enteco Baltic* atžvilgiu, b?t? reikalaujama, kad importuotojas gr?žint? PVM.

47. Vis d?lto laikantis Komisijos rašytin?se pastabose si?lomo poži?rio, mano nuomone, neatsižvelgiama ne tik ? gana išskirtines aplinkybes, susiklos?iusias pagrindin?je byloje, bet ir, žvelgiant giliau, ? sunkumus, susijusius su reikalavim?, nustatyt? PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalyje, ir tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo, taikant šios direktyvos 138 straipsnio 1 dal?, s?lyg? s?veika, vis? pirma kiek tai susij? su importuotojui tenkan?ia pareiga importavimo metu nurodyti kliento, kuriam patiekiamos prek?s, PVM mok?tojo kod?. Beje, Komisija per Teisingumo Teismo pos?d? labai sušvelnino savo pozicij? ar gal net ?m? pati sau prieštarauti(11).

48. Septyni klausimai, kuriuos uždav? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, yra susij? su dviej? min?t? reikalavim?, nustatyt? PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalyje, pob?džiu, reikšme ir laikymusi atsižvelgiant ? pagrindin?je byloje susiklos?iusias faktines aplinkybes, pirmiausia susijusias su kuro atvežimo ir nuosavyb?s teis?s perdavimo ?rodymu bei Lietuvos mokes?i? ir muitin?s institucij? veiksmais.

49. Taigi, atsižvelgdamos į šias faktines aplinkybes, pirmiausia išnagrinėsiu pirmąjį prejudicinį klausimą dėl importuotojo kliento PVM mokėtojo kodo nurodymo, numatyto PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies b punkte (A dalis). Paskui išnagrinėsiu šešis likusius prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, kurie susiję su PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punktu, t. y. su įrodymu, kad importuojamos prekės skirtos pateikti kitoje valstybėje narėje nei importo valstybės narė (B dalis).

A. Dėl reikalavimo nurodyti importuotojo kliento PVM mokėtojo kodą, nustatyto PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies b punkte (pirmasis prejudicinis klausimas)

50. Kaip jau esu nurodęs, neapmokestinimas importo PVM, numatytas PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, priklauso nuo to, ar paskui vykdomas tiekimas Bendrijos viduje, kuriam pačiam netaikomas apmokestinimas pagal šios direktyvos 138 straipsnį.

51. Pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Sąjungoje, bet ne į atitinkamose teritorijose, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjanties asmens vardu.

52. Pagal suformuotą jurisprudenciją prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM tik tuo atveju, jeigu vykdytos trys sąlygos, t. y. jei, pirma, teisė kaip savininkui disponuoti preke yra perduota įgijėjui, antra, tiekėjas rodo, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir, trečia, po šio išsiuntimo ar išgabavimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje(12).

53. Taigi šios trys sąlygos – tai materialiniai reikalavimai, kurie turi būti vykdyti tam, kad tiekėjui galėtų būti taikomas tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį.

54. Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje pateiktas baigtinis šių sąlygų sąrašas(13). Taigi pagal jas tiekėjui nėra nustatytos pareigos nurodyti įgijėjo PVM mokėtojo kodą, suteiktą jam paskirties valstybėje narėje.

55. Iš tikrųjų, nors apmokestinamąjį asmenį PVM mokėtojo kodui tenka didelė reikšmė siekiant tinkamo PVM sistemos veikimo(14), Teisingumo Teismas konstatavo, kad nacionalinėje teisėje tiekėjui nustatytas reikalavimas nurodyti pateikiamų prekių įgijėjo PVM mokėtojo kodą yra formalus reikalavimas, kurio nevykdymas, neatsižvelgiant į tiekimui Bendrijos viduje nustatytą materialinių sąlygų nevykdymą, iš esmės negali paneigti tiekėjo teisės į neapmokestinimą PVM už šį sandorį(15).

56. Teisingumo Teismas papildomai šiame išvado dviem išimtimis, reiškiančiomis du atvejus, kuriais formalaus reikalavimo nevykdymas gali lemti teisės į neapmokestinimą PVM praradimą.

57. Vienas iš tų atvejų yra tuomet, kai apmokestinamasis asmuo sukčiavo mokesčių srityje, sukeldamas grėsmę bendrosios PVM sistemos veikimui, taigi tada, kai šis apmokestinamasis asmuo neveikė sąžiningai ir nesiėmė bet kokios priemonės, kurios imtis pagrįstai būtų privalėjus, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje(16).

58. Antruoju atveju dėl formalaus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūt galima pateikti neginėjamo rodymo, kad materialiniai reikalavimai būtų vykdyti(17).
59. Kalbant apie pagrindinį bylą, pažymėtina, jog tiek iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nurodytos informacijos, tiek iš paaiškinimų, kuriuos per posūdą pateikė Lietuvos vyriausybė, matyti, kad mokesčių institucija, t. y. Inspekcija, būtų per 2013 m. vykdytą patikrinimą nustatyti, ar būtų vykdytos su *tiekimu Bendrijos viduje* susijusios sąlygos, konstatavo, kad *Enteco Baltic* pateiktą pakankamai rodymą, pagrindžiantį prekių išgabenimo iš šalies teritorijos bei disponavimo jomis teisės perdavimo būtų joms faktą, ir kad nenustatyta, jog *Enteco Baltic*, sudarydama aptariamus sandorius, būtų veikusi nerpestingai ar neapdairiai.
60. Taigi, atsižvelgiant į šiuos teiginius dėl PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nurodytą sąlygą laikymosi, *Enteco Baltic* padarytos klaidos, susijusios su būtų jo ar būtų j kuro paskirties valstybėse narėse PVM mokėtojo kodo nurodymu, sprendžiant iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos, nesutrukdė Inspekcijai konstatuoti, kad materialiniai reikalavimai, keliami dėl tiekimo Bendrijos viduje, yra būtų vykdyti.
61. Šiame etape reikia nustatyti, ar valstybės narės valdžios institucijos vis dėlto gali teisėtai patiekti prekių – t. y. prekių, patiektų prieš vykdant tiekimą Bendrijos viduje – neapmokestinimą importo PVM susieti su sąlyga, kad importavimo metu importuotojas turi nurodyti būtų jo, t. y. asmens, kuriam skirtos Bendrijos viduje tiekiamos prekės, PVM mokėtojo kodą.
62. Kaip aiškiai matyti iš Lietuvos vyriausybės pateiktos informacijos, toks importuotojui taikomas reikalavimas nuo 2004 m. yra nustatytas nacionaliniame teiseje.
63. Vis dėlto, mano nuomone, iki Direktyvos 2006/112 dalinio pakeitimo Direktyva 2009/69 toks reikalavimas, kuris nebuvo nustatytas PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, turėjo būti laikomas formaliu reikalavimu, kaip tai suprantama pagal šios išvados 55 punkte nurodytą jurisprudenciją. Taigi jo nesilaikymas negalėjo savaime reikšti rimto pagrindo atsisakyti neapmokestinti importo PVM prekes, paskui patiekiamas kitoje valstybėje narėje, neatsižvelgiant į tai, ar būtų vykdytos materialinės sąlygos, nustatytos PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte ir 138 straipsnio 1 punkte.
64. Ar šis formalus reikalavimas būtų galiojus Direktyvai 2009/69 – kuria Direktyva 2006/112 buvo išterptas 143 straipsnio 2 dalies b punktas, – t. y. nuo 2009 m. liepos 25 d., tapo materialine sąlyga teisei būtų neapmokestinimą importo PVM būtų gyti?
65. Nemanau.
66. Tiesa, PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies formuluotą gali leisti manyti, kad būtų rąši informacija, nurodyta šios dalies a–c punktuose, reiškia reikalavimus, kurie nustatyti teisei būtų neapmokestinimą importo PVM, būtų tvirtintai šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, būtų gyti.
67. Vis dėlto, net jeigu ir kartojuosi, neabejotina, kad prekių importo, numatyto PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, tikslas – jas suvartoti ne importo valstybėje narėje, bet kitoje valstybėje narėje, o tokio prekių importo neapmokestinimas visiškai priklauso nuo tiekimo Bendrijos viduje, kuris neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 138 straipsnį. PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies b punkte taip pat ne kartą daroma nuoroda į šios direktyvos 138 straipsnį.
68. Mano manymu, tai reiškia, kad materialinės sąlygos, nustatytos teisei būtų neapmokestinimą importo PVM būtų gyti, visiškai priklauso nuo nurodytųjų PVM direktyvos 138 straipsnyje, kalbant apie

paskesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinim?.

69. Taigi, nepakeisdamas materialini? tiekimo Bendrijos viduje s?lyg?, išvardyt? PVM direktyvos 138 straipsnyje, ? kurias šiame etape, kaip min?ta, n?ra ?traukta s?lyga, kad tiek?jas turi nurodyti ?gij?jo, ?sisteigusio paskirties valstyb?je nar?je, PVM mok?tojo kod?, S?jungos teis?s akt? leid?jas aiškiai negal?jo siekti nustatyti tokio reikalavimo teisei ? neapmokestinim? importo PVM ?gyti.

70. Jei teisingu laikytume priešing? teigin?, apmokestinamieji asmenys, S?jungoje patiekt? prekį importuotojai ir tiek?jai, netekt? savo teis?s ? neapmokestinim? importo PVM, nors atitikt? visas materialines s?lygas, nustatytas d?l tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo, nuo kurio visiškai priklauso pirmiau vykdomo importo neapmokestinimas.

71. Nors Direktyva 2009/69 buvo priimta siekiant teis?to tikslo kovoti su suk?iavimu mokes?i? srityje, nemanau, kad S?jungos teis?s akt? leid?jas b?t? siek?s, jog apmokestinamieji asmenys susidurt? su tokiais sunkumais, nor?dami pasinaudoti nustatyta sistema, ir tokiu jos nenuoseklumu. Atitinkam? apmokestinam?j? asmen? poži?riu tokia pad?tis b?t? nesuderinama su teisingu ir paprastu neapmokestinimo taikymu, reikalaujama pagal PVM direktyvos 131 straipsn?(18).

72. Be to, per pos?d? Teisingumo Teisme Komisija patikslino, kad svarbu ne tiek žinoti tiksl? ?gij?jo PVM mok?tojo kod?, kiek gal?ti vienaip ar kitaip nustatyti ?gij?j?. Taigi ji, tam tikra prasme prieštaraudama savo rašytini? pastab? turiniui, atrodo, pripaž?sta, kad importuotojui taikomas reikalavimas importavimo metu nurodyti ?gij?jo PVM mok?tojo kod?, nustatytas PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies b punkte, yra formalus reikalavimas.

73. Tokio reikalavimo nesilaikymas, mano nuomone, nelemia teis?s ? neapmokestinim? PVM praradimo; už tai nebent gali b?ti skirta bauda pagal nacionalin?s teis?s nuostatas.

74. Mano manymu, šiuos teiginius pagrindžia kai kurios aplinkyb?s, nurodytos pagrindin?je byloje.

75. Šiuo klausimu pažym?tina, kad *Enteco Baltic* importavimo metu kompetentingoms valdžios institucijoms nurod? ?gij?jo PVM mok?tojo kod?. Ta?iau iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo pateiktos informacijos matyti, kad paaišk?jo, jog d?l pasikeitusi? aplinkybi? pirma nurodytas kodas nebeatitiko (ar iš dalies nebeatitiko) tikrojo ?gij?jo kodo.

76. Pagal Departamento direktoriaus ir Inspekcijos viršininko priimt? Taisyklį 71 punkt? importuotojas turi raštu nedelsdamas informuoti Vilniaus TM, jei pasikei?ia kitos valstyb?s nar?s apmokestinamasis asmuo ir (arba) valstyb? nar?, ? kuri? išgabenamos prek?s, nurodyti muitiniam tikrinimui pateiktuose dokumentuose, pateikdamas naujus duomenis, paaiškindamas pasikeitim? priežastis ir prid?damas tai patvirtinan?i? dokument? kopijas.

77. Šis Lietuvos teis?s akte nustatytas reikalavimas, taikomas importuotojui ir reiškiantis, kad jam tenka pareiga pranešti muitin?s institucijoms apie pasikeitimus, susijusius su ?gij?jo, kuriam skirtos prek?s, tapatybe, mano manymu, yra požymis, kad Lietuvos valdžios institucijos mano, jog tai, kad importavimo metu nepateikiama tam tikr? duomen? ar padaroma klaid? d?l ?gij?jo PVM mok?tojo kodo, negali v?liau savaime kelti abejoni? d?l teis?s ? neapmokestinim? importo PVM. Iš tikr?j? neb?t? jokios prasm?s reikalauti, kad importuotojas pranešt? apie pasikeitimus, susijusius su ?gij?ju, jei bet kuriuo atveju toks pasikeitimas automatiškai lemt? atsisakym? suteikti teis? ? neapmokestinim? importo PVM. Jei d?l pasikeitim?, susijusi? su patiekt? prekį ?gij?jo, ?sisteigusio paskirties valstyb?je nar?je, PVM mok?tojo kodu, b?t? automatiškai prarandama teis? ? neapmokestinim? importo PVM, taip importuotojai b?t? skatinami niekada nepranešti

nacionalinėms valdžios institucijoms apie tokius pasikeitimus, baiminantis netekti teisę neapmokestinimo importo PVM.

78. Taip pat atrodo, kad laikydamasi bent ši taisyklė ar bent jau tokio požurio, kad reikalavimas nurodyti įgyjamo PVM kodą yra paprasčiausiai formalus reikalavimas, Vilniaus TM, 2012 m. atlikdama pirmąjį tikrinimą dėl pagrindinio byloje aptariamo importo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, pati ištaisė klaidas, susijusias su šiuo kodu, t. y. kodu, kuriuos *Enteco Baltic* buvo nurodžiusi importo deklaracijose, neatitiktimis. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad ši bendrovė visada pranešdavo Inspekcijai apie pasikeitimus, susijusius su pirkimo tapatybe.

79. Taigi manau, kad tai, jog importavimo metu importuotojo nurodytas įgyjamo PVM kodas dėl pasikeitusių aplinkybių, pasirodo, visai ar iš dalies nebeatitinka tikrojo įgyjamo PVM kodo, gali lemti atsisakymą suteikti teisę neapmokestinimo PVM tik dviem atvejais, kurie nurodyti šios išvados 56–58 punktuose ir kuriuos yra pripažinęs Teisingumo Teismas, kiek tai susiję su formalaus reikalavimo nesilaikymu, kalbant apie tiekimo neapmokestinimo Bendrijos viduje pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį.

80. Šiomis aplinkybėmis esu tos nuomonės, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo užduotį pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip:

PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies b punktas aiškintinas taip, kad, atsižvelgiant į pagrindinę bylos aplinkybes, pagal į kompetentingoms valstybės narėms valdžios institucijoms neleidžiama atsisakyti taikyti neapmokestinimo, numatytą šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, remiantis vien tuo, kad importavimo metu buvo numatyta pateikti prekes vienam apmokestinamajam asmeniui kitoje valstybėje narėje, todėl importo deklaracijoje buvo nurodytas jo PVM mokėtojo kodas, o vėliau, pasikeitus aplinkybėms, prekės buvo pateiktos kitam apmokestinamajam asmeniui (taip pat privalančiam sumokėti PVM) ir pirmosios valstybės narės valdžios institucijoms buvo pateikta visa informacija, susijusi su tikrojo įgyjamo tapatybe.

B. Dėl reikalavimo pateikti rodymą, kad importuojamos prekės yra skirtos išgabenti arba išsiųsti iš importo valstybės narės į kitą valstybę narę, nurodyto PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punkte (antrasis–septintasis prejudiciniai klausimai)

81. Antrasis–septintasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimai iš esmės pateikti dėl PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto išaiškinimo ir reikalavimo, patikslinto PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punkte, pagal kurį importavimo metu reikia pateikti „rodymą, kad importuojamos prekės yra skirtos išgabenti arba išsiųsti iš importo valstybės narės į kitą valstybę narę“, vykdymo, pirmiausia siejant tai su šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalies ir 14 straipsnio 1 dalies bei teisinio saugumo principo išaiškinimu.

82. Prieš pradėdant nagrinėti šiuos klausimus pažymėtina, kad rodymas, kurį importuotojas turi pateikti pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punktą, siejasi su importavimo sąjunga tikslu, t. y. su tuo, kad importavus prekes turi būti vykdomas tiekimas Bendrijos viduje pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalį.

83. Taigi importavimo metu importuotojas turi rodyti, kad ketina vykdyti materialines sąlygas teisei į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo įgyti, nustatytas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje.

84. Kaip minėta šios išvados 52 punkte, šiame straipsnyje nustatytos trys sąlygos teisei į neapmokestinimo importo PVM tiekiant prekes Bendrijos viduje įgyti. Primenu, kad reikia rodyti, pirma, jog teisę kaip savininkui disponuoti preke yra perduota įgyjajui, antra, kad ši prekė buvo

išsi?sta ar išgabenta ? kit? valstyb? nar?, ir, tre?ia, kad po šio išsiuntimo ar išgabenimo jos fiziškai neb?ra tiekimo valstyb?je nar?je.

85. Šios s?lygos iš esm?s sutampa su s?lyga, kuri? importuotojas turi ?vykdyti pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? ir 2 dal?, išskyrus tai, kad pastaruoju atveju importuotojas „importo metu“ turi ?rodyti, jog ? S?jung? importuotos prek?s yra „skirtos“ tiekimui Bendrijos viduje.

86. Taigi, kaip teisingai suprato prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? ir 2 dal? importavimo metu importuotojas turi pateikti ?rodym?, viena vertus, kad teis? kaip savininkui disponuoti importuotomis prek?mis yra skirta perduoti ?gij?jui, ir, kita vertus, kad šios prek?s yra skirtos išsi?sti ar išgabenti ? kit? valstyb? nar?, t. y. jos taip pat skirtos fiziškai palikti importo valstyb? nar?.

87. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo užduoti tre?iasis–septintasis klausimai susij? su teise, skirta perduoti ?gij?jui kaip savininkui disponuoti importuotomis prek?mis, atsižvelgiant ? pagrindin?s bylos aplinkybes, pirmiausia – ? *Enteco Baltic* ir Lietuvos valdžios institucij? veiksmus, o antrasis prejudicinis klausimas pateiktas d?l ?rodym?, leidžian?i? patvirtinti, kad importavimo metu importuotos prek?s yra skirtos išsi?sti ar išgabenti ? kit? valstyb? nar?. Paeiliui išnagrin?siu šiuos du aspektus.

1. D?l teis?s, skirtos perduoti ?gij?jui kaip savininkui disponuoti importuotomis prek?mis (tre?iasis–septintasis klausimai)

88. Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar teis?, skirta perduoti ?gij?jui kaip savininkui disponuoti prek?mis, gali b?ti pripažinta, nors ji buvo skirta perduoti ne tiesiogiai ?gij?jui, o jo nurodytiems asmenims, t. y. transporto ?mon?ms arba AAPS.

89. Mano manymu, šis klausimas susij?s su savarankiškos ir vienodai apibr?žiamos s?vokos(19) „preki? tiekimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dal?, kurioje patikslinama, kad „preki? tiekimas“ – tai teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas, turiniu.

90. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? ši s?voka reiškia ne nuosavyb?s teis?s perdavim? taikomoje nacionalin?je teis?je numatytais b?dais, o apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teis? disponuoti tuo turtu taip, lyg ji b?t? šio turto savinink?(20).

91. Taigi sandoris gali b?ti laikomas „preki? tiekimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dal?, jei šiuo sandoriu apmokestinamasis asmuo perduoda material?j? turt?, suteikdamas kitai šaliai teis? kaip savininkei disponuoti šiuo turtu, o forma, kuria ?gyta teis? naudotis min?tu turtu, šiuo atžvilgiu neturi reikšm?s(21).

92. Siekiant išsklaidyti bet kurias prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo abejones atsižvelgiant ? jo ketvirt?j? klausim?, patikslintina, kad s?vokos „preki? tiekimas“ vienodas taikymas ir apibr?žimas PVM direktyvoje reiškia, kad teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas ?gij?jui taikomas ir aiškinant PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? ir 2 dal?, kur reglamentuojamas ? S?jung? importuojam? prek?, v?liau tiekiam? Bendrijos viduje, neapmokestinimas(22). Iš tikr?j? teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas ?gij?jui yra b?tina kiekvieno prek? tiekimo s?lyga(23).

93. Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad s?voka „preki? tiekimas“ yra objektyvi,

taikoma neatsižvelgiant ? atitinkam? sandori? tikslus bei rezultatus, ir kad nereikia nustatyti apmokestinamojo asmens ketinim?(24). Mano nuomone, tas pats pasakytina ir aiškinant PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? ir 2 dal?, t. y. atsižvelgiant ? tai, kad privaloma pateikti objektyvius ?rodymus, reikia patikrinti, ar importavimo metu importuotos prek?s buvo „skirtos“ v?liau tiekti Bendrijos viduje, nesant b?tinyb?s tiksliai nustatyti, kokie tuo metu yra importuotojo ketinimai.

94. Beje, kai taikomas SESV 267 straipsnis, nacionalinis teismas turi kiekvienu konkre?iu atveju atsižvelgdamas ? bylos, kuri? jis nagrin?ja, aplinkybes patikrinti, ar teis? kaip savininkui disponuoti atitinkamu turtu tikrai buvo perduota(25).

95. Šiuo atveju kyla klausim? d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo tre?iojo klausimo formuluot?s. Iš ties? šis teismas pažymi, kad teis? disponuoti kuru buvo perduota ne tiesiogiai ?gij?jams, nurodytiems *Enteco Baltic* deklaracijose, o transporto ?mon?ms ir AAPS.

96. Jei taip iš tikr?j? ir buvo, pastarieji ?kio subjektai, kaip teigia Komisija, turi b?ti laikomi tikraisiais *Enteco Baltic* importuoto kuro ?gij?jais. Ta?iau jei šios transporto ?mon?s ir AAPS yra Lietuvos teritorijoje, mano manymu, *Enteco Baltic* negali b?ti taikomas neapmokestinimas importo PVM, nes importuotos prek?s v?liau nebuvo tiekiamos Bendrijos viduje, jos buvo patiektos tik nacionalin?je teritorijoje.

97. Vis d?lto, jei nei transporto ?mon?ms, nei AAPS, neatsižvelgiant ? tai, ar jie ?kurti Lietuvoje, ar kurioje nors iš kit? trij? valstybi? nari?, kurias mini prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, nebuvo perduota teis? kaip savininkams disponuoti kuru, t. y. jeigu jie papras?iausiai tarpininkavo atitinkamai vežant ir sand?liuojant prekes, neveikdami savo pa?i? vardu, tam, kad ?gij?jas, kur? *Enteco Baltic* nurod? deklaracijose kuro importavimo metu, gal?t? juo disponuoti, *Enteco Baltic* teis? ? neapmokestinim? importo PVM, mano nuomone, tur?t? b?ti galima pripažinti, jei b?t? ?vykdytos kitos materialin?s s?lygos, nustatytos d?l teis?s ? neapmokestinim? importo PVM ?gijimo.

98. Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visas pagrindin?s bylos aplinkybes, turi nustatyti, kuris iš ši? dviej? atvej? pasitvirtina.

99. Vis d?lto pridurtina, kad, kalbant apie aplinkybes, ? kurias nagrin?damas pagrindin? byl? turi atsižvelgti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, vis? pirma pamin?tini *Enteco Baltic* ir Lietuvos valdžios institucij? veiksmai, nurodyti šio teismo pateiktuose penktajame–septintajame klausimuose.

100. D?l *Enteco Baltic* veiksm? reikia priminti, jog S?jungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ?kio subjektas veikt? s?žiningai ir imt?si bet kokios priemon?s, kurios imtis pagr?stai b?t? prival?j?s, kad ?sitikint?, jog sandoris, kur? jis sudaro, nelemia jo suk?iavimo mokes?i? srityje(26). Jei atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar tur?jo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra ?trauktas ? ?gij?jo suk?iavim?, ir nesi?m? vis? pagr?st? priemoni?, kuri? gal?jo imtis, kad išvengt? to suk?iavimo, tur?t? b?ti atsisakyta suteikti jam teis? ? neapmokestinim?(27).

101. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi ?vertinti vis? informacij? ir pagrindin?s bylos faktines aplinkybes tam, kad nustatyt?, ar *Enteco Baltic* veik? s?žiningai ir ?m?si vis? priemoni?, kuri? imtis pagr?stai prival?jo, kad ?sitikint?, jog vykdomu sandoriu n?ra ?traukta ? suk?iavim? mokes?i? srityje(28).

102. Šiuo aspektu pažym?tina, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo šeštajame prejudiciniame klausime nurodyta aplinkyb?, jog *Enteco Baltic* su savo klientais

bendravo elektronini? ryši? priemon?mis, pirmiausia siekdama pasikeisti sutartiniais dokumentais, tikrai negali reikšti ?rodymo, kad importuotojas buvo nepakankamai s?žiningas ar ner?pestingas, kalbant apie priemones, kuri? iš tokio ?kio subjekto pagr?stai galima tik?tis, kad neb?t? ?trauktas ? suk?iavim? mokes?i? srityje.

103. Tiesa, neatmestina galimyb?, kad jei atitinkam? prekį importavimo metu importuotojas kompetentingoms nacionalin?ms valdžios institucijoms *nepateikia* informacijos, nurodytos PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalyje, tai gali suteikti pagrind? šioms institucijoms, atsižvelgiant ? tiksl?, kuriuo ši nuostata buvo ?traukta ? ši? direktyv?, manyti, kad šis importuotojas žinojo ar gal?jo žinoti, kad yra ?trauktas ? suk?iavim? mokes?i? srityje.

104. Vis d?lto, mano nuomone, toki? prezumpcij? importuotojas turi gal?ti paneigti, pateikdamas visus pagal nacionalin? teis? leistinus rodymus.

105. Tokiomis aplinkyb?mis, atsižvelgiant ? informacij?, kuri? pateik? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, pagrindin? byla iš esm?s pasižymi ne tuo, kad *Enteco Baltic* nepateik? informacijos, nurodytos PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalyje, o tuo, kad muitin?s institucijos ir mokes?i? institucijos skirtingai vertina šio ?kio subjekto, kuris, atrodo, s?žiningai bendradarbiavo su šiomis institucijomis, nurodytus duomenis.

106. Iš tikr?j? – ir, pateik?s ši? pastab?, turiu išnagrin?ti nacionalini? valdžios institucij? veiksmus – faktin?s aplinkyb?s, kurias nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, ir jo pateikto penktojo klausimo formuluot? aiškiai rodo, kad Vilniaus TM, 2014–2015 m. atlikusi tikrinim?, nepatvirtino Inspekcijos 2013 m. atlikto tyrimo išvad? d?l s?lyg?, susijusi? su neapmokestinamo tiekimo Bendrijos viduje buvimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dal?, ?vykdymo.

107. Per pos?d? Teisingumo Teisme Lietuvos vyriausyb?s pateiktas paaiškinimas, kad šios dvi valdžios institucijos atlieka tikrinimus skirtingose srityse – muitin?s institucija tikrina, ar laikomasi PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte ir 2 dalyje nustatyt? s?lyg?, o mokes?i? institucija tikrina, ar ?vykdytos šios direktyvos 138 straipsnyje nurodytos s?lygos, – man?s ne?tikina. Iš tikr?j?, kaip min?ta, neapmokestinimas importo PVM pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? visiškai priklauso nuo tiekimo Bendrijos viduje, kuris vykdomas importavus prekes, neapmokestinimo pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dal? s?lyg? ?vykdymo. Taigi nacionalini? valdžios institucij? atliekam? tikrinim? sritis sutampa, bent jau iš dalies. Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo penktajame klausime nurodo aplinkyb?, kad muitin?s institucija (Vilniaus TM ir (arba) Departamentas), atsisakydama suteikti teis? ? neapmokestinim? importo PVM, r?m?si tuo, kad ne?vykdytos tolesnio tiekimo (ir teis?s ? neapmokestinim? išsaugojimo) S?jungoje s?lygos, t. y. s?lygos, kurios nustatytos PVM direktyvos 138 straipsnyje ir d?l kuri? Inspekcija 2013 m. atliko tikrinim?.

108. Šiomis aplinkyb?mis, mano manymu, reikia priminti Teisingumo Teismo teiginius d?l nacionalini? valdžios institucij? veiksm?, kai taikomas tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas, išd?stytus 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendime *Teleos ir kt.* (C?409/04, EU:C:2007:548, 50 punktas) ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendime *Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis* (C?26/16, EU:C:2017:453, 75 punktas). Teisingumo Teismas juose nusprend?, kad pagal teisinio saugumo princip? draudžiama valstybei narei, kuri iš pradži? pri?m? tiek?jo ar pardav?jo pateiktus dokumentus, kaip teis? ? neapmokestinim? pagrindžian?ius ?rodymus, v?liau ?pareigoti š? tiek?j? ar pardav?j? sumok?ti PVM, susijus? su šiuo tiekimu, d?l ?gij?jo suk?iavimo, apie kur? min?tas tiek?jas ar pardav?jas nežinojo ir negal?jo žinoti.

109. Taigi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi r?pestingai patikrinti, ar kaip tik tokia situacija buvo susiklos?iusi pagrindin?je byloje.
110. Verta pridurti, kad valstyb? nar?, atsisakydama suteikti apmokestinamajam asmeniui, veikusiam s?žiningai, ir nesant joki? ?rodym?, kad jis žinojo ar gal?jo žinoti, kad yra ?trauktas ? suk?iavim?, teis? ? neapmokestinim? PVM, negali remtis savo pa?ios nacionalini? valdžios institucij? veiksm? koordinavimo ir bendradarbiavimo tr?kumais. Šiuo aspektu svarbu pažym?ti, kad dviejose Europos S?jungos Audito R?m? ataskaitose – parengtose atitinkamai 2011 ir 2015 m., atlikus auditus ?vairiose valstyb?se nar?se(29), – kuriomis savo rašytin?se pastabose remiasi Komisija, ypa? pabr?žiama, kad „muitin?s ir mokes?i? kontrol? n?ra veiksminga“ ir kad „tai, kad atleidim? nuo PVM administruoja dvi skirtingos žinybos (muitin?s ir mokes?i?), trukdo [šiam] veiksming[umui] <...>, nes tarp j? n?ra nuoseklios komunikacijos, susijusios su importavimu pagal [42 muitin?s] proced?r?“(30). Atsižvelgiant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nurodyt? informacij? ir aplinkybes, pagrindin? byla, mano nuomone, atspindi pavojus ir netgi trikdžius, kurie veikia tos pa?ios valstyb?s nar?s muitin?s institucij? ir mokes?i? institucij? ryši? sraut? ir kuriuos nurod? Audito R?mai savo ataskaitose.
111. Savo ruožtu – ir d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo septintojo klausimo, susijusio su galima Lietuvos valdžios institucij? pareiga gauti informacij? iš kit? valstybi? nari? ?moni?, siekiant ?rodyti, kad buvo perduota teis? disponuoti *Enteco Baltic* patiektomis prek?mis, – primintina, kad pagal jurisprudencij? b?tent ?kio subjektas, siekiantis neapmokestinimo PVM, turi ?rodyti, kad ?vykdytos materialin?s šio neapmokestinimo s?lygos(31). Mano nuomone, ši jurisprudencija pagal analogij? taikytina ir importuotojui, minimam PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte.
112. D?l nacionalini? valdžios institucij? vaidmens Teisingumo Teismas iš esm?s jau yra nusprend?s, kad S?jungos lygiu priimti teis?s aktai, kuriais nustatoma keitimosi informacija tarp valstybi? nari? mokes?i? administratori? sistema(32), buvo priimti ne tam, kad jais b?t? pakeista apmokestinamajam asmeniui tenkanti pareiga ?rodyti, kad atlikti sandoriai buvo ?vykdyti Bendrijos viduje, jei šis apmokestinamasis asmuo pats negali pateikti reikiam? ?rodym?(33).
113. Taigi šie teis?s aktai nesuteikia konkre?i? teisi? apmokestinamajam asmeniui(34), kurios pirmiausia leist? jam pasiekti, kad kompetentinga valdžios institucija pasinaudot? šiais aktais sukurta keitimosi informacija sistema.
114. Juo labiau yra pagrindas manyti, kad pagal S?jungos teis? valstybi? nari? keitimosi informacija ir administracinio bendradarbiavimo PVM srityje nereikalaujama, kad nacionalin?s administracin?s institucijos apmokestinamojo asmens prašymu gaut? informacij? iš kit? valstybi? nari? ?moni?, jei šis apmokestinamasis asmuo pats negali pateikti b?tin? ?rodym?, patvirtinan?i?, kad teis? kaip savininkui disponuoti importuotomis ir patiektomis prek?mis buvo perduota ?gij?jui, ir apskritai patvirtinan?i?, kad šio apmokestinamojo asmens importuojamoms ir tiekiamoms prek?ms netaikomas PVM.
115. Taigi ? tre?i?j?–septint?j? prejudicinius klausimus si?lau atsakyti taip:
- PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas aiškinamas taip, kad pagal j? valstyb?s nar?s kompetentingoms valdžios institucijoms neleidžiama atsisakyti taikyti neapmokestinim? importo PVM, kai teis? kaip savininkui disponuoti importuotomis ir patiektomis prek?mis nebuvo tiesiogiai perduota ?gij?jui, jei ši teis? vis d?lto buvo perduota šiam apmokestinamajam asmeniui, o ne kitiems asmenims; prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi tuo ?sitikinti;
 - teisinio saugumo princip? reikia aiškinti taip, kad pagal j? valstyb?s nar?s muitin?s institucijai

draudžiama atsisakyti suteikti teisę? neapmokestinim? importo PVM apmokestinamajam asmeniui, kuris veik? s?žiningai, ir nesant ?rodym?, kad jis žinojo ar tur?jo žinoti, jog yra ?trauktas ? suk?iavim? mokes?i? srityje, remiantis tuo, kad viena iš materialini? tiekimo Bendrijos viduje, atlikto importavus prekes, neapmokestinimo PVM s?lyg? neb?ra ?vykdyta, nors tos pa?ios valstyb?s nar?s kompetentinga valdžios institucija, patikrinusi apmokestinamojo asmens pateiktus ?rodymus ir dokumentus, jau buvo pripažinusi, kad ši s?lyga ?vykdyta. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s leidžia konstatuoti, kad b?tent tokios yra visos šios aplinkyb?s ir s?lygos, turint omenyje, kad vien tai, jog apmokestinamasis asmuo bendravo su savo kontrahentais naudodamasis elektronini? ryši? priemonėmis, negali reikšti, kad jis elg?si ner?pestingai ar nes?žiningai;

– PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkt? ir 2 dal? reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, siekdamas neapmokestinimo importo PVM, turi ?rodyti, kad ?vykdytos materialin?s šiam neapmokestinimui taikyti nustatytos s?lygos, ir negali reikalauti, kad importo valstyb?s nar?s kompetentingos valdžios institucijos, nagrin?damos klausim?, ar ?gij?jui buvo perduoda teis? kaip savininkui disponuoti patiektomis prekėmis, iš kit? apmokestinam?j? asmen? gaut? informacij?, kuri prieinama tik valstyb?s institucijoms.

2. D?l ?rodym?, kuriuos galima laikyti patvirtinan?iais, kad importavimo metu importuojamos prek?s yra skirtos išsi?sti ar išgabenti ? kit? valstyb? nar? (antrasis klausimas)

116. Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi Teisingumo Teismo d?l tam tikr? dokument?, kaip antai e?AD dokument? ir e?ROR patvirtinim?, kuriais patvirtinamas kuro gabenimas iš AAPS, esan?io importo valstyb?je nar?je (nagrin?jamu atveju – Lietuvoje), ? AAPS, esant? paskirties valstyb?je nar?je (pagrindin?je byloje, iš visko sprendžiant, Lenkijoje), ?rodomosios galios.

117. Nei PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte ir 2 dalies c punkte, nei šios direktyvos 138 straipsnyje nenurodyta, kokius ?rodymus apmokestinamieji asmenys turi pateikti, kad ?gyt? teis? ? neapmokestinim? PVM. Tai reiškia, kad pagal PVM direktyvos 131 straipsn? spr?sti š? klausim? priklauso valstybi? nari? kompetencijai, laikantis bendr?j? teis?s princip?, kurie yra S?jungos teis?s sistemos sud?tin? dalis ir tarp kuri? yra teisinio saugumo ir proporcingumo principai(35).

118. Pirma, d?l PVM direktyvos 143 straipsnio aiškinimo pažym?tina, kad, kaip nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ir kaip teig? Komisija, e?ROR patvirtinimai – tai elektroniniai dokumentai, skirti akcizais apmokestinamoms prekėms, kurie parengiami po preki? išsiuntimo ir (arba) išgabavimo ir kuriais patvirtinama, kad šie veiksmai ?vykdyti.

119. Vis d?lto tam, kad b?t? ?vykdytas PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punkte nustatytas reikalavimas, reikia, kad importuotojas „importo metu“ pateikt? ?rodym?, jog importuojamos prek?s yra skirtos išgabenti arba išsi?sti ? kit? valstyb? nar?.

120. Taigi e?ROR patvirtinimai, mano nuomone, negali b?ti laikomi pakankamais ?rodymais, patvirtinan?iais, kad importavimo metu importuojamos prek?s buvo skirtos tiekti Bendrijos viduje.

121. Vis d?lto ir, kaip Komisija taip pat teig? savo rašytin?se pastabose, ketinim? importavimo metu išsi?sti ar išgabenti importuojamas prekes ? kit? valstyb? nar? gali objektyviai patvirtinti komerciniai dokumentai, kaip antai CMR važtaraš?iai, kurie išrašomi prieš min?t? išsiuntim? ar išgabanim? ? paskirties valstyb? nar?.

122. D?l e?AD dokument?, kuriuos reglamentuoja Direktyvos 2008/118 ir Reglamento Nr.

684/2009 nuostatos, pažymėtina, kad šie dokumentai turi lydėti gabenamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Taigi pagal Direktyvos 2008/118 21 straipsnio 2 dalį ir Reglamento Nr. 684/2009 3 straipsnį siuntėjas išsiuntimo valstybės narės kompetentingoms valdžios institucijoms turi pateikti elektroninio administracinio dokumento projektą ne anksčiau kaip prieš 7 dienas iki šiame dokumente nurodytos atitinkamų prekių išsiuntimo dienos. Toks formalumas leidžia minėtoms institucijoms patikrinti, ar teisingi šiame dokumente pateikti duomenys, o kuriuos pagal Reglamento Nr. 684/2009 1 lentelę eina informacija, susijusi su siunčiama preke, išsiuntimo vietos prekiautoju ir prekių gabenimo paskirties vietos prekiautoju. Taigi prekės iš trečiosios šalies importavimo metu importuotojas ar jo vardu veikiantis asmuo tikrai galėtų pateikti eAD dokumento projektą valstybės narės, iš kurios bus išgabenta prekė, kuriai taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, kompetentingoms valdžios institucijoms, kad jos šį projektą patvirtintų.

123. Pagrindinėje byloje iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos nematyti nei aplinkybių, kuriomis kompetentingoms Lietuvos valdžios institucijoms galėjo būti pateikti kokie nors eAD dokumentai, nei šis dokumentas (ar jo projektas) turinio, nei to, kad jie buvo vertinami nacionalinės valdžios institucijų.

124. Vis dėlto, mano manymu, galima tvirtinti, kad eAD dokumentas gali būti elementas, leidžiantis rodyti, kad importavimo metu importuojama prekė buvo skirta išsiųsti į kitą valstybę narę, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punktą.

125. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar importavimo metu nacionalinėms valdžios institucijoms buvo pateikti eAD dokumentų projektai ir ar juose buvo nurodyta pakankamai informacijos, ir kartu nustatyti, kaip šios institucijos vertino minėtus dokumentus.

126. Antra, dėl prekių, kurios tiekiamos Bendrijos viduje, faktinio išsiuntimo ar išgabenimo, t. y. sąlygos, kuri, kaip minėta, turi būti vykdyta pagal PVM direktyvos 138 straipsnį ir nuo kurios vykdymo visiškai priklauso neapmokestinimas importo PVM, numatytas šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, manau, kad eROR patvirtinimai, išduoti AAPS, esančio paskirties valstybėje narėje, gali būti laikomi rodymu, kad prekės iš tikrųjų buvo fiziškai išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos. Dėl eAD dokumento Direktyvos 2008/118 24 straipsnyje nustatyta, kad gavęs prekes gavėjas ne vėliau kaip per penkias darbo dienas nuo gabenimo užbaigimo turi pateikti gavimo patvirtinimą paskirties valstybės narės kompetentingoms valdžios institucijoms, kurios patikrina taip nurodytus duomenis, gali juos patvirtinti ir paskui pateikti išsiuntimo valstybės narės kompetentingoms valdžios institucijoms. Pagal Reglamento Nr. 684/2009 7 straipsnį ir 6 lentelę gavimo patvirtinime pirmiausia turi būti nurodytas eAD dokumento administracinis nuorodos kodas. Taigi visa ši informacija gali rodyti, kad atitinkamų prekių nebeliko išsiuntimo valstybės narės teritorijoje.

127. Šiuo klausimu pažymėtina, kad nei pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, nei pagal jurisprudenciją dėl šios nuostatos aiškinimo nereikalaujama, kad tiekėjo pateiktuose dokumentuose būtų patvirtintas išsiuntimas ar išgabenimas pagal(36). Pakanka, kad, kaip patvirtina ir PVM direktyvos 143 straipsnio formuluotė, importuotos prekės, išsiųstos į paskirties valstybę narę, fiziškai nebebūtų tiekimo valstybėje narėje.

128. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar, viena vertus, importavimo metu *Enteco Baltic* pateik? pakankamai dokument?, ?rodan?i?, kad importuotas kuras buvo skirtas tiekti Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punkt?, ir, kita vertus, ar ši bendrov? pagal PVM direktyvos 138 straipsn? pakankamai ?rod?, kad min?to kuro faktiškai nebeliko Lietuvos teritorijoje, atsižvelgiant, kaip min?ta, ? šios bendrov?s ir ? kompetenting? nacionalini? valdžios institucij? veiksmus.

129. Taigi ? antr?j? prejudicin? klausim? si?lau atsakyti taip:

PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas ir 2 dalies c punktas aiškintini taip, kad dokumentai, kaip antai elektroninis administracinis dokumentas (vadinamasis e?AD dokumentas) ir važtaraštis, parengtas pagal 1956 m. geguž?s 19 d. Ženevoje pasirašyt? Tarptautinio krovini? vežimo keliais sutarties konvencij? (vadinamasis CMR važtaraštis), gali b?ti laikomi elementais, leidžian?iais ?rodyti, kad importavimo metu importuojamos prek?s yra skirtos išsi?sti ar išgabenti ? kit? valstyb? nar?. PVM direktyvos 138 straipsn?, ? kur? daroma nuoroda šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, reikia aiškinti taip, kad e?AD dokument? gavimo patvirtinimai ir vadinamieji e?ROR patvirtinimai gali b?ti laikomi elementais, leidžian?iais ?rodyti, kad importuot? preki?, tiekiam? Bendrijos viduje, nebeliko importo ir tiekimo valstyb?je nar?je ir kad jos buvo išsi?stos ? paskirties valstyb? nar?.

V. Išvada

130. Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ? Vilniaus apygardos administracinio teismo (Lietuva) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB, iš dalies kei?ian?ia nuostatas, susijusias su mokes?i? sl?pimu importo srityje, 143 straipsnio 2 dalies b punkt? reikia aiškinti taip, kad, atsižvelgiant ? pagrindin?s bylos aplinkybes, pagal j? kompetentingoms valstyb?s nar?s valdžios institucijoms neleidžiama atsisakyti taikyti neapmokestinim?, numatyt? šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, remiantis vien tuo, kad importavimo metu buvo numatyta patiekti prekes vienam apmokestinamajam asmeniui kitoje valstyb?je nar?je, tod?l importo deklaracijoje buvo nurodytas jo prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) mok?tojo kodas, o v?liau, pasikeitus aplinkyb?ms, prek?s buvo patiektos kitam apmokestinamajam asmeniui (taip pat privalan?iam sumok?ti PVM) ir pirmosios valstyb?s nar?s valdžios institucijoms buvo pateikta visa informacija, susijusi su tikrojo pirk?jo tapatybe.

2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/69, 143 straipsnio 1 dalies d punkt? ir 2 dalies c punkt? reikia aiškinti taip, kad dokumentai, kaip antai elektroninis administracinis dokumentas (vadinamasis e?AD dokumentas) ir važtaraštis, parengtas pagal 1956 m. geguž?s 19 d. Ženevoje pasirašyt? Tarptautinio krovini? vežimo keliais sutarties konvencij? (vadinamasis CMR važtaraštis), gali b?ti laikomi elementais, leidžian?iais ?rodyti, kad importavimo metu importuojamos prek?s yra skirtos išsi?sti ar išgabenti ? kit? valstyb? nar?. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/69, 138 straipsn?, ? kur? daroma nuoroda šios iš dalies pakeistos direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, reikia aiškinti taip, kad e?AD dokument? gavimo patvirtinimai ir vadinamieji e?ROR patvirtinimai gali b?ti laikomi elementais, leidžian?iais ?rodyti, kad importuot? preki?, tiekiam? Bendrijos viduje, nebeliko importo ir tiekimo valstyb?je nar?je ir kad jos buvo išsi?stos ? paskirties valstyb? nar?.

3. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/69, 143 straipsnio 1 dalies d punkt? reikia aiškinti taip, kad pagal j? valstyb?s nar?s kompetentingoms valdžios institucijoms neleidžiama atsisakyti taikyti neapmokestinim? importo PVM, kai teis? kaip savininkui disponuoti

importuotomis ir patiektomis prekėmis nebuvo tiesiogiai perduota įgyjui, jei ši teisė vis dėlto buvo perduota šiam apmokestinamajam asmeniui, o ne kitiems asmenims; prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi tuo įsitikinti.

4. Teisinio saugumo principą reikia aiškinti taip, kad pagal jį valstybės narės muitinės institucijai draudžiama atsisakyti suteikti teisę neapmokestinimui importo PVM apmokestinamajam asmeniui, kuris veikė sąžiningai, ir nesant rodymų, kad jis žinojo ar turėjo žinoti, jog yra trauktas sukčiavimų mokesčių srityje, remiantis tuo, kad viena iš materialinių tiekimo Bendrijos viduje, atlikto importavus prekes, neapmokestinimo PVM sąlygų nebūra vykdyta, nors tos pačios valstybės narės kompetentinga valdžios institucija, patikrinusi apmokestinamojo asmens pateiktus rodymus ir dokumentus, jau buvo pripažinusi, kad ši sąlyga vykdyta. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar pagrindinės bylos faktinės aplinkybės leidžia konstatuoti, kad būtų tokios yra visos šios aplinkybės ir sąlygos, turint omenyje, kad vien tai, jog apmokestinamasis asmuo bendravo su savo kontrahentais naudodamasis elektroninių ryšių priemonėmis, negali reikšti, kad jis elgėsi nerūpestingai ar nesąžiningai.

5. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/69, 143 straipsnio 1 dalies d punktas ir 2 dalis reikalauja aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, siekdamas neapmokestinimo importo PVM, turi rodyti, kad yra vykdytos materialinės šiam neapmokestinimui taikyti nustatytos sąlygos, ir negali reikalauti, kad importo valstybės narės kompetentingos valdžios institucijos, nagrinėdamos klausimą, ar įgyjui buvo perduota teisė kaip savininkui disponuoti patiektomis prekėmis, iš kitų apmokestinamųjų asmenų gautų informaciją, kuri prieinama tik valstybės institucijoms.

1 Originalo kalba: prancūzų.

2 OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60.

3 OL L 175, 2009, p. 12.

4 Ši procedūra vadinama „42 muitinės režimu“ arba „42 muitinės procedūra“, nes prekių importuotojas, siekdamas, kad joms nebūtų taikomas PVM, bendrojo administracinio dokumento 37 langelyje turi parašyti kodą, prasidedantį skaičiumi 42. Pagal šią procedūrą leidžiama importuoti PVM neapmokestinamas prekes, kurios išgabenamos į kitą valstybę narę, pagal supaprastintą tvarką ir mažesniais sąnaudomis.

5 Pagal tokios prekybos sutartį pardavėjas įsipareigoja tik perduoti prekes eksportui, o jo kontrahentui tenka visa rizika, susijusi su įgabenimu.

6 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodomi tik Lenkijoje esantys AAPS.

7 CMR važtaraštis (parengtas pagal 1956 m. gegužės 19 d. Ženevoje pasirašytą Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvenciją (CMR), *Jungtinių Tautų sutarties rinkinys*, 399 t., 1961, p. 189) – tai vežimo keliais dokumentas, kurį prieš tarptautinio krovinių vežimo vykdymą turi parengti viena iš vežimo sutarties šalių. CMR važtaraščių pirmiausia patvirtinamas krovinių išvežimas, kai vežėjas pasirašo šį dokumentą.

8 Žr. šios išvados 6 išnašą.

9 Neginėjama, kad eROR yra gavėjo parengtas elektroninis akcizais apmokestinamų prekių gavimo patvirtinimas.

10 Angliško žodžio junginio *electronic Administrative Document* trumpinys. Elektroninis

administracinis dokumentas numatytas 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvoje 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančioje Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12), ir turi atitikti reikalavimus, nustatytus 2009 m. liepos 24 d. Komisijos reglamente (EB) Nr. 684/2009, kuriuo gyvendinamos Tarybos direktyvos 2008/118/EB nuostatos, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, procedūromis (OL L 197, 2009, p. 24). Šis dokumentas leidžia pasinaudoti akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimu.

11 Žr. šios išvados 72 punktą.

12 Šiuo klausimu žr., be kita ko, 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 42 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 31 punktas), 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 24 punktas) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimą *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 30 punktas).

13 Žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 59 punktas), 2017 m. vasario 9 d. Sprendimą *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 29 punktas) ir 2017 m. liepos 26 d. Sprendimą *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 47 punktas).

14 Šiuo atžvilgiu primintina, kad pagal PVM direktyvos 214 straipsnio 1 dalies b punktą valstybės narės raginamos imtis būtiną priemonių, skirtų užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys būtų užregistruoti atskiru kodu, atskiru PVM mokėtojo kodu, nurodytu šios direktyvos 215 straipsnyje. Beje, šis kodas minimas ne tik šios direktyvos 143 straipsnio 2 dalyje, bet ir kitose šio teisės akto nuostatose, pavyzdžiui, 226 straipsnyje, susijusiame su sąskaitų faktūrų turiniu, ar 365 straipsnyje, skirtame PVM deklaracijai. Dėl sandorių Bendrijos viduje Teisingumo Teismas taip pat yra pabrėžęs, jog šiuo kodu siekiama, kad būtų lengviau nustatyti valstybės narę, kurioje patiektos prekės galutinai suvartojamos (žr., be kita ko, 2017 m. vasario 9 d. Sprendimo *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 27 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

15 Šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 59–63 punktai), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 51 ir 52 punktai), 2016 m. spalio 20 d. Sprendimą *Plöckl* (C-24/15, EU:C:2016:791, 40 punktas) ir 2017 m. vasario 9 d. Sprendimą *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 32 punktas).

16 Žr., be kita ko, 2017 m. vasario 9 d. Sprendimą *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 39–40 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

17 2017 m. vasario 9 d. Sprendimas *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

18 Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimą *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

19 Žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimą *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, 22 punktas).

20 Žr., be kita ko, 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *Dixons Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, 20 punktas) ir 2015 m. rugsėjo 3 d. Sprendimą *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, 51 punktas).

21 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, 35 punktas).

22 Iš tikrųjų ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, teigia, kad Lietuvos valdžios institucijos skirtingai aiškina teisės disponuoti turtu perdavimo

s?vok? atsižvelgiant ? tai, ar taikomos taisykl?s, susijusios su teise ? PVM atskait? (PVM direktyvos 167 straipsnis), ar taisykl?s, susijusios su importuojam? prek?, kurios v?liau tiekiamos Bendrijos viduje, neapmokestinimu (PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas ir 2 dalis). Kaip min?ta, toks skirtingas interpretavimas, kuris, be to, neišaišk?ja iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? motyv?, bet kuriuo atveju yra visiškai nepateisinamas, atsižvelgiant ? tai, kad s?voka „prek? tiekimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dal?, apibr?žiama savarankiškai ir vienodai.

23 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimas *Mecsek?Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 32 punktas).

24 Šiuo klausimu žr. 2013 m. lapkri?io 21 d. Sprendim? *Dixons Retail* (C?494/12, EU:C:2013:758, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendim? *Evita?K* (C?78/12, EU:C:2013:486, 34 punktas).

26 Žr., be kita ko, 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendim? *Mecsek?Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 48 punktas).

27 Žr., be kita ko, 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendim? *Mecsek?Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 54 punktas) ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendim? *Traum* (C?492/13, EU:C:2014:2267, 42 punktas).

28 Pagal analogij? žr., be kita ko, 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendim? *Mecsek?Gabona* (C?273/11, EU:C:2012:547, 53 punktas) ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendim? *Traum* (C?492/13, EU:C:2014:2267, 41 punktas).

29 Žr. atitinkamai Audito R?m? speciali?j? ataskait? Nr. 13 „Ar 42 muitin?s proced?ros kontrol? leidžia užkardyti ir aptikti PVM vengim??“, Liuksemburgas, 2011, ir Audito R?m? speciali?j? ataskait? Nr. 24 „Kova su suk?iavimu PVM Bendrijos viduje: reikia imtis daugiau veiksm?“, Liuksemburgas, 2015.

30 Žr. Specialiosios ataskaitos Nr. 13 55 ir 56 punktus. Taip pat žr. šios ataskaitos 36–38 punktus ir Specialiosios ataskaitos Nr. 24 78 ir 79 punktus.

31 Žr., be kita ko, 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? *Twoh International* (C?184/05, EU:C:2007:550, 26 punktas) ir 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendim? *R.* (C?285/09, EU:C:2010:742, 46 punktas).

32 Kalbama atitinkamai apie 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyv? 77/799/EEB d?l valstybi? nari? kompetenting? institucij? tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, 1977, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 63) ir 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglament? (EB) Nr. 1798/2003 d?l administracinio bendradarbiavimo prid?tin?s vert?s mokes?io srityje, panaikinan?io Reglament? (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, 2003, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 392). Šie du teis?s aktai buvo atitinkamai pakeisti 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES d?l administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje (OL L 64, 2011, p. 1; klaid? ištaisyimas OL L 162, 2013 6 14, p. 15), kurios perk?limo terminas baig?si 2013 m. sausio 1 d., ir 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentu (ES) Nr. 904/2010 d?l administracinio bendradarbiavimo ir kovos su suk?iavimu prid?tin?s vert?s mokes?io srityje (OL L 268, 2010, p. 1), ?sigaliojusiu 2012 m. sausio 1 dien?.

33 Šiuo klausimu žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? *Twoh International* (C?184/05, EU:C:2007:550, 34 punktas) ir 2010 m. balandžio 22 d. Sprendim? *X ir fiscale eenheid Facet? Facet Trading*

(C-536/08 ir C-539/08, EU:C:2010:217, 37 punktas).

34 Dėl Direktyvos 77/799 žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550, 31 punktas) ir 2013 m. spalio 22 d. Sprendimų *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, 36 punktas). Šiuo klausimu dėl Direktyvos 2011/16, kuria siekiama tikslu, analogiško Direktyva 77/799, kuri ji pakeitė, siektam tikslui, taip pat žr. 2017 m. gegužės 16 d. Sprendimų *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, 46, 47 ir 58 punktai).

35 Šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimų *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 36 punktas), 2014 m. spalio 9 d. Sprendimų *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 27 punktas) ir 2017 m. vasario 9 d. Sprendimų *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 33 punktas).

36 Žr., be kita ko, 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimų *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 31 punktas), 2014 m. spalio 9 d. Sprendimų *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 24 punktas) ir 2017 m. vasario 9 d. Sprendimų *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 25 punktas).