



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtnā palāta)

2018. gada 20. jūnijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 143. panta 2. punkts – Atbrīvojums no PVN par importu – Imports, pēc kura tiek veikta piegāde Kopienas iekšienē – Nosacījumi – Pierādījumi par preču nosūtīšanu vai transportēšanu uz citu dalībvalsti – Transportēšana saskaņā ar akcīzes nodokļa atliktās maksāšanas režīmu – Tiesību rīkoties ar precēm nodošana pircējam – Krāpšana nodokļu jomā – Kompetentās iestādes pienākuma palīdzēt nodokļa maksātājam savākt nepieciešamo informāciju, lai pierādītu, ka ir izpildīti atbrīvojuma no nodokļa nosacījumi, neesamība

Lietā C-108/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 15. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 3. martā, tiesvedībā

“Enteco Baltic” UAB

pret

Muitinēs departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

piedaloties:

Vilniaus teritorinė muitinė.

TIESA (ceturtnā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*], E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] (referente) un K. Likurģs [*C. Lycourgos*],

ģenerālvokāts: P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs: M. Aleksejevs [*M. Aleksejev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un pēc 2018. gada 25. janvāra tiesas sēdes,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– “Enteco Baltic” UAB vārdā – A. Medelienē, advokatē, un M. Bielskienē, advokato padējēja,

* Tiesvedības valoda – lietuviešu.

- Lietuvas valdības vārdā – *R. Krasuckaitė* un *D. Stepanienė*, kā arī *K. Dieninis* un *D. Kriaučiūnas*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *J. Jokubauskaitė*, pārstāves,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2018. gada 22. marta tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2009/69/EK (2009. gada 25. jūnijs) (OV 2009, L 175, 12. lpp.), (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 138. pantu, 143. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 143. panta 2. punktu, kā arī nodokļu neitralitātes un tiesiskās paļāvības aizsardzības principus.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar tiesvedību starp “*Enteco Baltic*” UAB un *Muitinēs departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Finanšu ministrijas Muitas departaments, Lietuva) (turpmāk tekstā – “MD”) attiecībā uz Baltkrievijas izcelsmes degvielas importa Lietuvā atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN), pēc kura šī degviela tiek nosūtīta vai transportēta uz citām dalībvalstīm.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

PVN direktīva

- 3 Atbilstoši PVN direktīvas 14. panta 1. punktam “preču piegāde” ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam”.
- 4 Atbilstoši šīs direktīvas 131. pantam:
“Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, neskarot citus [Savienības] noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu.”
- 5 Minētās direktīvas 138. panta 1. punktā ir paredzēts:
“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet [Savienībā], ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.”
- 6 Ar Direktīvu 2009/69, kuras transponēšanas termiņš beidzās 2011. gada 1. janvārī, PVN direktīvas – tās sākotnējā redakcijā – 143. pants tika papildināts ar 2. punktu. Tā kā pamatlietā aplūkoti darījumi notika laikposmā no 2010. līdz 2012. gadam, pamatlietā ir piemērojamas abas minētā 143. panta secīgās redakcijas.

7 Direktīvas 2009/69 preambulas 3.–5. apsvērumā ir noteikts:

- “(3) Preču imports ir atbrīvots no [PVN], ja pēc tam šīs preces piegādā vai pārved nodokļa maksātājam citā dalībvalstī. Nosacījumus, ar kādiem piešķir šādu atbrīvojumu, paredz dalībvalstis. Tomēr pieredze liecina, ka tirgotāji ļaunprātīgi izmanto atbrīvojuma piemērošanas atšķirības, lai izvairītos no PVN maksāšanas par precēm, kas importētas atbilstīgi šiem nosacījumiem.
- (4) Lai novērstu tādu ļaunprātīgu izmantošanu, ir jāprecizē minimuma nosacījumi Kopienas līmenī, ar kādiem ir piemērojams šis atbrīvojums.
- (5) Ņemot vērā to, ka minēto iemeslu dēļ šīs direktīvas mērķi – proti, novērst PVN nemaksāšanu – nevar pietiekami labi sasniegt atsevišķās dalībvalstīs, un to, ka tādēļ šo mērķi var labāk sasniegt Kopienas līmenī, Kopiena var pieņemt pasākumus [..].”

8 PVN direktīvas 143. pantā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

- d) to preču importu, kas nosūtītas vai transportētas no trešās teritorijas vai trešās valsts uz dalībvalsti, kura nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, ja saskaņā ar 138. pantu šādu preču piegāde, ko veic importētājs, kurš saskaņā ar 201. pantu noteikts vai atzīts par atbildīgu par PVN nomaksu, ir atbrīvota no nodokļa;

[..].

2. Šā panta 1. punkta d) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu piemēro gadījumos, kad pēc preču importa tiek veikta preču piegāde, kam piemēro atbrīvojumu saskaņā ar 138. panta 1. punktu un 2. punkta c) apakšpunktu, tikai tad, ja importa brīdī importētājs ir sniedzis importa dalībvalsts kompetentajām iestādēm vismaz šādu informāciju:

- a) savu PVN identifikācijas numuru, kas izdots importa dalībvalstī, vai sava pārstāvja nodokļa jautājumos, kas ir atbildīgs par PVN nomaksu, importa dalībvalstī izdotu PVN identifikācijas numuru;
- b) tā klienta, kuram preces piegādā saskaņā ar 138. panta 1. punktu, PVN identifikācijas numuru, kas izdots citā dalībvalstī, [..];
- c) pierādījumu tam, ka importētās preces paredz transportēt vai nosūtīt no importa dalībvalsts uz citu dalībvalsti.

Tomēr dalībvalstis var noteikt, ka c) apakšpunktā minēto pierādījumu sniedz kompetentajām iestādēm tikai pēc pieprasījuma.”

9 Šīs direktīvas 167. pantā ir noteikts:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

Tiesiskais regulējums par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu PVN jomā

- 10 Padomes Regula (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (OV 2010, L 268, 1. lpp.) ir pārstrādāta redakcija Padomes Regulai (EK) Nr. 1798/2003 (2003. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību [PVN] jomā un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV 2003, L 264, 1. lpp.).
- 11 Ar Regulu Nr. 904/2010, kā paredzēts tās 61. panta pirmajā daļā, no 2012. gada 1. janvāra tika atcelta Regula Nr. 1798/2003, un [Regula Nr. 904/2010] saskaņā ar tās 62. panta otro daļu ir piemērojama no tās pašas dienas. Ņemot vērā brīdi, kad notika pamatlietā prasītā informācijas apmaiņa, Regula Nr. 904/2010 ir atbilstīga šajā lietā.
- 12 Regulas Nr. 904/2010 preambulas 3., 4. un 7. apsvērumi ir formulēti šādi:
- “(3) Nodokļu nemaksāšana un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, kas notiek vairāk nekā vienā dalībvalstī, rada zaudējumus budžetā un pārkāpj taisnīgas nodokļu uzlikšanas principu. Tas var arī izraisīt kapitāla plūsmu un konkurences apstākļu traucējumus. Tādējādi tas ietekmē iekšējā tirgus darbību.
- (4) Lai apkarotu izvairīšanos no PVN maksāšanas, vajadzīga katras dalībvalsts to kompetento iestāžu cieša sadarbība, kas ir atbildīgas par noteikumu piemērošanu šajā jomā.
- [..]
- (7) Lai iekasētu maksājamo nodokli, dalībvalstīm būtu jāsadarbojas, lai palīdzētu nodrošināt, ka PVN tiek noteikts pareizi. Tādējādi tām ne tikai jākontrolē, vai tiek pareizi piemērots attiecīgās valsts teritorijā iekasējamais nodoklis, bet arī būtu jāsniedz palīdzība citām dalībvalstīm, lai nodrošinātu, ka tiek pareizi piemērots nodoklis, kas ir saistīts ar darbību, kuru veic attiecīgās valsts teritorijā, bet kas ir iekasējams citā dalībvalstī.”
- 13 Šīs regulas 1. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:
- “1. Šī regula paredz nosacījumus, saskaņā ar kuriem dalībvalstu kompetentajām iestādēm, kas atbild par PVN tiesību aktu piemērošanu, jāsadarbojas savā starpā un ar Komisiju, lai nodrošinātu šo tiesību aktu ievērošanu.
- Tālab šī regula paredz noteikumus un procedūras, lai dalībvalstu kompetentās iestādes varētu sadarboties un apmainīties ar informāciju, kas varētu palīdzēt pareizi aprēķināt PVN, kontrolēt, vai PVN tiek piemērots pareizi, jo īpaši darījumiem Kopienas iekšienē, un apkarot krāpšanu PVN jomā. Jo īpaši tā paredz noteikumus un procedūras, saskaņā ar kurām dalībvalstis apkopo minēto informāciju un elektroniski apmainās ar to.
2. Šī regula paredz nosacījumus, saskaņā ar kuriem 1. punktā minētajām iestādēm jāpalīdz aizsargāt PVN ieņēmumus visās dalībvalstīs.”
- 14 Atbilstoši minētās regulas 7. panta 1. punktam:
- “Pieprasījuma saņēmēja iestāde pēc pieprasījuma iesniedzējas iestādes pieprasījuma paziņo 1. pantā minēto informāciju, tostarp jebkādu informāciju, kas attiecas uz vienu vai vairākiem konkrētiem gadījumiem.”

15 Šīs pašas regulas 54. panta 1. punktā ir noteikts:

“Vienas dalībvalsts pieprasījuma saņēmēja iestāde sniedz citas dalībvalsts pieprasījuma iesniedzējai iestādei 1. pantā minēto informāciju ar noteikumu, ka:

- a) pieprasījuma iesniedzējas iestādes informācijas pieprasījumi konkrētā laikposmā minētajai pieprasījuma saņēmējai iestādei nerada nesamērīgu administratīvu slogu;
- b) pieprasījuma iesniedzēja iestāde pilnībā izmantojusi parastos informācijas avotus, kurus tā būtu varējusi izmantot, lai iegūtu pieprasīto informāciju, neapdraudot vēlāmā rezultāta sasniegšanu.”

Tiesiskais regulējums par akcīzes nodokli

16 Padomes Direktīvas 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), IV nodaļā ir paredzēti noteikumi, kuri reglamentē akcīzes preču pārvietošanu, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu. Šajā nodaļā ir ietverts šīs direktīvas 17.–31. pants.

17 Atbilstoši minētās direktīvas 21. panta 1.–3. punktam:

“1. Akcīzes preču pārvietošanu uzskata par veiktu atliktās nodokļa maksāšanas režīmā tikai tad, ja tiek izmantots elektronisks administratīvais dokuments, kas apstrādāts saskaņā ar 2. un 3. punktu.

2. Šā panta 1. punkta īstenošanas nolūkos nosūtītājs iesniedz nosūtītājas dalībvalsts kompetentajām iestādēm elektroniska administratīvā dokumenta projektu, izmantojot datorizētu sistēmu, kas minēta 1. pantā Lēmumā Nr. 1152/2003/EK (turpmāk “datorizēta sistēma”).

3. Nosūtītājas dalībvalsts kompetentās iestādes elektroniski pārbauda elektroniskā administratīvā dokumenta projekta datus.

Ja dati nav apstiprināti, par to nekavējoties informē nosūtītāju.

Ja dati ir apstiprināti, nosūtītājas dalībvalsts kompetentās iestādes piešķir dokumentam īpašu administratīvās atsauces kodu un to paziņo nosūtītājam.”

18 Minētās direktīvas 24. pantā ir noteikts:

“1. Saņemot akcīzes preces kādā no 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta i), ii) vai iv) punktā vai 17. panta 2. punktā minētajiem galamērķiem, saņēmējs nekavējoties, bet ne vēlāk kā piecas darbdienu pēc tam, kad pārvietošana ir pabeigta, izņemot, ja var sniegt pietiekamu pamatojumu kompetentajām iestādēm, iesniedz, izmantojot datorizēto sistēmu, galamērķa dalībvalsts kompetentajām iestādēm ziņojumu par saņemšanu (turpmāk “saņemšanas ziņojums”).

[..]

3. Galamērķa dalībvalsts kompetentās iestādes elektroniski pārbauda saņemšanas ziņojuma datus.

Ja dati nav apstiprināti, par to nekavējoties informē saņēmēju.

Ja dati ir apstiprināti, galamērķa dalībvalsts kompetentās iestādes apstiprina saņēmējam, ka saņemšanas ziņojums ir reģistrēts, un nosūta to nosūtītājas dalībvalsts kompetentajām iestādēm.

4. Nosūtītājas dalībvalsts kompetentās iestādes pārsūta saņemšanas ziņojumu nosūtītājam. Ja nosūtīšanas un galamērķa vieta atrodas vienā un tajā pašā dalībvalstī, tad šis dalībvalsts kompetentās iestādes saņemšanas ziņojumu tieši pārsūta nosūtītājam.”

19 Komisijas Regulā (EK) Nr. 684/2009 (2009. gada 24. jūlijs), ar ko īsteno Padomes Direktīvu 2008/118 attiecībā uz datorizētām procedūrām akcīzes preču pārvietošanai atliktās nodokļa maksāšanas režīmā (OV 2009, L 197, 24. lpp.), – konkrēti, saskaņā ar tās 1. panta a) punktu – ir paredzēti pasākumi, kas attiecināmi uz to elektronisko ziņojumu struktūru un saturu, kurus nosūta, izmantojot datorizētu sistēmu, kas minēta Direktīvas 2008/118 21. panta 2. punktā, lai piemērotu tās 21.–25. pantu.

20 Atbilstoši šīs regulas 3. pantam:

“1. Elektroniskā administratīvā dokumenta projekts, kas iesniegts saskaņā ar Direktīvas [2008/118] 21. panta 2. punktu, un elektroniskais administratīvais dokuments, kam saskaņā ar Direktīvas [2008/118] 21. panta 3. punkta trešo daļu ir piešķirts administratīvās atsauces kods, atbilst prasībām, kas izklāstītas šīs regulas I pielikuma 1. tabulā.

2. Elektroniskā administratīvā dokumenta projektu iesniedz ne ātrāk kā 7 dienas pirms attiecīgajā dokumentā norādītā akcīzes preču nosūtīšanas datuma.”

21 Minētās regulas 7. pantā ir noteikts:

“Saņemšanas apliecinājumam, kas iesniegts saskaņā ar Direktīvas [2008/118] 24. pantu, un eksporta apliecinājumam, kas iesniegts saskaņā ar Direktīvas [2008/118] 25. pantu, jāatbilst šīs regulas I pielikuma 6. tabulā noteiktajām prasībām.”

Lietuvas tiesības

22 PVN direktīvas 143. panta 1. un 2. punkts Lietuvas tiesībās tika transponēts ar *Lietuvos Respublikos pridētīnēs vertēs mokesčio įstatymas* (Lietuvas Republikas Likums par PVN, turpmāk tekstā – “PVN likums”) 35. pantu. Šis 35. pants ir ietverts PVN likuma V sadaļā “Gadījumi, kad par importētājam precēm netiek uzlikts PVN par importu”. Minētajā pantā ir paredzēts:

“1. Ar PVN neapliek importētās preces, ja importēšanas brīdī ir zināms, ka šīs pašas preces ir paredzēts eksportēt un ka tās tiks transportētas uz citu dalībvalsti, un ja importētāja veiktajai preču piegādei no Lietuvas Republikas uz citu dalībvalsti saskaņā ar šā likuma VI nodaļu ir piemērojama 0 % PVN likme.

2. Šā panta noteikumi ir piemērojami, ja importētājs ir reģistrēts Lietuvā kā PVN maksātājs un ja preces tiek transportētas uz citu dalībvalsti termiņā, kas nepārsniedz vienu mēnesi, skaitot no dienas, kurā ir notikusi darbība, par ko ir jāmaksā nodoklis, kas paredzēta šā likuma 14. panta 12. vai 13. punktā. Objektīvu apstākļu dēļ var noteikt ilgāku transportēšanas termiņu.

3. Šā panta piemērošanas kārtību nosaka valsts muitas dienests kopā ar galveno nodokļu administrāciju.”

23 Atbilstoši PVN likuma 49. panta 1. punktam:

“0 % PVN likme ir piemērojama precēm, kas tiek piegādātas personai, kura ir reģistrēta kā PVN maksātāja citā dalībvalstī, un kas no valsts teritorijas tiek eksportētas uz citu dalībvalsti [..].”

24 PVN likuma 56. pantā par “0 % PVN likmes piemērošanas pamatojumu” ir paredzēts:

“1. [...] PVN maksātājam, kurš ir piemērojis 0 % PVN likmi saskaņā ar šā likuma 49. pantu, ir jābūt attaisnojuma dokumentiem par preču eksportu no valsts teritorijas un, gadījumā, ja 0 % PVN likme ir piemērota preču piegādei personai, kura kā PVN maksātāja ir reģistrēta citā dalībvalstī, pierādījumiem par to, ka persona, kam preces ir tikušas eksportētas, ir PVN maksātāja citā dalībvalstī.

[..]

4. Neatkarīgi no citiem šā panta noteikumiem nodokļu administrācijai *Mokesčū administravimo įstatymas* [Likums par nodokļu administrēšanu] paredzētajā kārtībā ir tiesības pieprasīt iesniegt papildu pierādījumus, lai izvērtētu 0 % PVN likmes piemērošanas pamatojumu. [..]

5. Neatkarīgi no citiem šā panta noteikumiem nodokļu administrācijai ir tiesības pēc savas iniciatīvas vai ar kompetento tiesībsargājošo iestāžu starpniecību iegūt papildu pierādījumus, kas ļauj novērtēt 0 % PVN likmes piemērošanas pamatotību. [..]”

25 Noteikumi par importētu un uz citām Eiropas Savienības dalībvalstīm piegādātu preču atbrīvojumu no PVN (turpmāk tekstā – “Noteikumi”) ir apstiprināti ar VMD direktora un *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas Valsts nodokļu inspekcija, Lietuva) (turpmāk tekstā – “Inspekcija”) atbildīgā darbinieka 2004. gada 29. aprīļa Lēmumu Nr. 1B-439/VA-71. Šo noteikumu 4. punkts ir formulēts šādi:

“Valsts teritorijā importētās preces atbrīvo no PVN, ja tiek izpildīti visi turpmāk minētie nosacījumi:

4.1. importēšanas brīdī ir zināms, ka preces ir paredzēts eksportēt un ka tās tiks transportētas uz citu dalībvalsti;

[..].”

26 Atbilstoši minēto noteikumu 7. punktam:

“Muitas kontroles nolūkos kopā ar muitas importa deklarāciju papildus ir jāiesniedz šādi dokumenti:

[..]

7.2. dokumenti, kas pierāda, ka valsts teritorijā importētās preces ir paredzētas transportēšanai un tiks transportētas uz citu dalībvalsti (transportēšanas dokumenti vai it īpaši līgums).”

27 Noteikumi tika grozīti ar VMD direktora un Inspekcijas atbildīgā darbinieka 2010. gada 28. decembra Lēmumu Nr. 1B-773/VA-119, kas stājās spēkā 2011. gada 1. janvārī. Ar šo lēmumu Noteikumi tika papildināti ar 7.¹ punktu, kurā ir paredzēts:

“Gadījumā, ja tiek mainīta preču uzglabāšanas vieta vai to pircējs (citas dalībvalsts nodokļa maksātājs un/vai dalībvalsts, uz kuru tiek piegādātas preces, kas norādītas muitas kontroles nolūkos iesniegtajos dokumentos), importētājam nekavējoties par to rakstveidā jāinformē reģionālais muitas dienests, norādot jaunos apstākļus, kas izskaidro izmaiņu iemeslus, pievienojot apliecinājošu dokumentu kopijas.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

28 *Enteco Baltic* ir Lietuvā reģistrēta sabiedrība. Tā darbojas degvielas vairumtirdzniecībā.

- 29 Pamatlietā aplūkotajā laikposmā – no 2010. gada līdz 2012. gadam – *Enteco Baltic* importēja Lietuvā degvielu no Baltkrievijas. Attiecībā uz šo degvielu tika piemērots regulējums, tā sauktais “42. muitas režīms”, kas atļauj tās faktisku laišanu brīvā apgrozībā ar atbrīvojumu no PVN par importu. Importa deklarācijās šī sabiedrība norādīja citā dalībvalstī esošu pircēju, kuriem tā bija paredzējusi piegādāt preces, PVN identifikācijas numurus. Šīs preces tā uzglabāja citiem Lietuvas uzņēmumiem piederošās akcīzes preču noliktavās.
- 30 Šo degvielu *Enteco Baltic* pārdeva Polijā, Slovākijā un Ungārijā reģistrētām sabiedrībām, pamatojoties uz rakstveidā noslēgtiem līgumiem un individuāliem pasūtījumiem. Šajos līgumos kā piegādes veids bija paredzēts “ex works” (“no rūpnīcas”). Tādējādi atbilstoši minētajiem līgumiem *Enteco Baltic* bija vienīgi jānodod degviela pircējiem Lietuvā, bet šie pēdējie minētie bija atbildīgi par tālāko transportēšanu uz galamērķa dalībvalsti. Gan pircēju individuālie pasūtījumi, gan *Enteco Baltic* izrakstītie rēķini parasti tika nosūtīti pa elektronisko pastu.
- 31 Preču transportēšanai tām tika noformēti akcīzes preču transportēšanas elektroniskie dokumenti, kā arī *CMR* pavadzīmes (preču pavadzīmes, pamatojoties uz Ženēvā 1956. gada 19. maijā parakstīto Konvenciju par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu, ar grozījumiem, kas izdarīti ar 1978. gada 5. jūlija protokolu). Šīs pavadzīmes aizpildīja nosūtītāja muitas noliktavas atbildīgie darbinieki, un tajās tostarp bija norādīta preču nosūtīšanas vieta (proti, nosūtītāja muitas noliktava), pircējs un saņemšanas vieta (proti, galamērķa muitas noliktava).
- 32 Pēc preču piegādes galamērķa muitas noliktavās, kas atrodas Polijā, *Enteco Baltic* saņēma elektronisku apstiprinājumu par šo preču piegādi (turpmāk tekstā – “e-ROR apstiprinājums”). Tā saņēma arī *CMR* pavadzīmes ar galamērķa muitas noliktavu apstiprinājumu par preču saņemšanu.
- 33 Reizēm *Enteco Baltic* pārdeva preces nevis nodokļa maksātājiem, kuru identifikācijas numuri bija norādīti importa deklarācijās, bet citiem nodokļa maksātājiem, kas atradās citās dalībvalstīs. Ziņas par šiem nodokļa maksātājiem, tostarp to PVN identifikācijas numuri, vienmēr tika sniegti Inspekcijai ikmēneša deklarācijās par preču piegādi uz citām dalībvalstīm.
- 34 2012. gadā *Vilniaus teritorinė muitinė* (Viļņas teritoriālā muitas iestāde, Lietuva) (turpmāk tekstā – “VMI”) veica izlases veida pārbaudi par laikposmā no 2010. gada 1. aprīļa līdz 2012. gada 31. maijam iesniegtajām eksporta deklarācijām un konstatēja neatbilstības PVN identifikācijas numuros. Tā pati tās izlaboja.
- 35 2013. gadā Inspekcija no Ungārijas, Polijas un Slovākijas nodokļu administrācijām saņēma informāciju par iespējamu krāpšanu, piemērojot “42. muitas režīmu”. Šīs administrācijas it īpaši norādīja, ka tās nevar apstiprināt, ka pircēji būtu saņēmuši konkrēto degvielu, un ka apskatāmajā laikposmā tie nav deklarējuši PVN.
- 36 Ņemot vērā šo informāciju, 2013. gadā Inspekcija veica jaunu nodokļu revīziju attiecībā uz to, kā *Enteco Baltic* ir izpildījusi PVN saistības par laikposmu no 2012. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 30. jūnijam. Inspekcija konstatēja, ka minētā sabiedrība ir iesniegusi pietiekamus pierādījumus, kas apstiprina preču izvešanu no Lietuvas teritorijas un tiesību rīkoties ar tām kā īpašniekam faktisku nodošanu pircējiem. Inspekcijas ieskatā nebija pierādīts, ka konkrētajos darījumos *Enteco Baltic* būtu rīkojusies nolaidīgi vai neievērojot rūpību.
- 37 2014. un 2015. gadā VMI veica atkārtotu pārbaudi par laikposmu no 2010. gada 1. aprīļa līdz 2012. gada 31. maijam, kā arī sākotnējo pārbaudi par laikposmu no 2012. gada 1. jūnija līdz 2013. gada 31. decembrim. Pēc šīm pārbaudēm VMI konstatēja, ka *Enteco Baltic* nav piegādājusi degvielu importa deklarācijās norādītajiem nodokļa maksātājiem vai nav pierādījusi, ka degviela ir transportēta un ka tiesības rīkoties ar to kā īpašniekam ir nodotas personām, kuru nosaukumi ir norādīti rēķinos, kuros minēts maksājams PVN.

- 38 *Enteco Baltic* vērsās pie Polijā dibinātas sabiedrības, kas nodarbojas ar ekonomisko izzīņu sniegšanu, lai iegūtu papildu informāciju par attiecīgajiem pārvaldājumiem. Tā arī lūdza VMI vērsties Polijas muitas noliktavās, lai iegūtu informāciju, ko minētā izzīņas sabiedrība nevarēja iegūt. Šis lūgums netika apmierināts.
- 39 2015. gada 25. novembrī VMI sagatavoja pārbaudes ziņojumu, kurā tā konstatēja, ka *Enteco Baltic* ir kļūdaini uzskatījusi, ka degvielas imports no Baltkrievijas ir atbrīvots no PVN. Tādēļ VMI lika *Enteco Baltic* samaksāt PVN 3 220 822 EUR apmērā, naudas sodu un nokavējuma procentus.
- 40 Ar 2016. gada 16. marta lēmumu VMD apstiprināja šos rīkojumus.
- 41 Par šo VMI lēmumu *Enteco Baltic* iesniedza sūdzību *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Valdības Nodokļu strīdu komisija, Lietuva). Ar 2016. gada 1. jūnija lēmumu tā sūdzību pārsūtīja VMD.
- 42 Gan *Enteco Baltic*, gan VMD vērsās iesniedzējtiesā, tostarp lūdzot atcelt Nodokļu strīdu komisijas lēmumu.
- 43 Šajos apstākļos *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai PVN direktīvas 143. panta 2. punkta noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka dalībvalsts nodokļu iestādei ir aizliegts atteikties piemērot PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, pamatojoties vienīgi uz to, ka importa laikā bija paredzēts piegādāt preces vienam PVN maksātājam un tādēļ importa deklarācijā ir norādīts tā PVN identifikācijas numurs, tomēr vēlāk, mainoties apstākļiem, preces tika piegādātas citai personai, kas ir nodokļa (PVN) maksātāja, un valsts iestādei tika iesniegta visa informācija par faktiskā ieguvēja identitāti?
- 2) Vai tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumus var interpretēt tādējādi, ka preču transportēšana no vienas dalībvalsts teritorijā esošas akcīzes preču noliktavas uz citas dalībvalsts teritorijā esošu akcīzes preču noliktavu, ko apstiprina neapstrīdēti dokumenti (*e-AD* pavadzīmes [elektroniskā formā, turpmāk tekstā – “*e-AD* pavadzīmes”] un *e-ROR* apstiprinājumi) var tikt uzskatīti par pietiekamiem pierādījumiem, kas apstiprina preču transportēšanas uz citu dalībvalsti faktu?
- 3) Vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumus var interpretēt tādējādi, ka ar tiem dalībvalsts nodokļu iestādei ir aizliegts atteikties šajā punktā paredzēto atbrīvojumu, ja tiesības rīkoties preču ieguvējam ir nodotas nevis tieši, bet gan ar viņa norādīto trešo personu (transporta uzņēmumi/akcīzes preču noliktavas) starpniecību?
- 4) Vai PVN neitralitātes un [tiesiskās paļāvības] aizsardzības principiem nav pretrunā administratīvā prakse, kas balstās uz atšķirīgu interpretāciju par to, kas ir uzskatāms par tiesību rīkoties ar precēm nodošanu, un par to, kādi pierādījumi ir jāiesniedz šādas nodošanas pamatošanai, – atkarībā no tā, vai tiek piemēroti PVN direktīvas 167. panta vai 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumi?
- 5) Vai labas ticības principa piemērošanas jomā saistībā ar PVN uzlikšanu ietilpst arī personu tiesības saņemt atbrīvojumu no importa PVN [atbilstoši PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumiem] tādos gadījumos kā pamatlietā, proti, kad muitas iestāde noliedz nodokļa maksātāja tiesības uz atbrīvojumu no importa PVN, pamatojamās uz to, ka nav izpildīti nosacījumi tālākai preču piegādei Savienības iekšienē (saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta noteikumiem)?

- 6) Vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka ir aizliegta tāda dalībvalstu administratīvā prakse, atbilstoši kurai pieņemums, ka, pirmkārt, tiesības rīkoties ar precēm nav nodotas konkrētam līgumslēdzējam un, otrkārt, nodokļa maksātājs zināja vai varēja zināt par to, ka otrs līgumslēdzējs, iespējams, ir krāpies ar PVN, ir pamatots ar to, ka uzņēmums ar līgumslēdzējiem sazinājās, izmantojot elektroniskos saziņas līdzekļus, un nodokļu administrācijas veiktās izmeklēšanas laikā tika konstatēts, ka līgumslēdzēji nav veikuši savu darbību norādītajās adresēs un nav iesnieguši PVN deklarācijas par darījumiem ar nodokļa maksātāju?
- 7) Vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka, lai gan pienākums iesniegt pamatojumu tiesību uz atbrīvojumu saņemšanai ir noteikts nodokļu maksātājam, tomēr tas nenozīmē, ka kompetentajām valsts iestādēm, kuras izlemj jautājumu par tiesību rīkoties ar precēm nodošanu, nebūtu pienākuma iegūt vienīgi valsts iestādēm pieejamu informāciju?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 44 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 143. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz dalībvalsts kompetentajām iestādēm atteikt atbrīvojumu no PVN par importu tādēļ vien, ka vēlāk, mainoties apstākļiem, attiecīgās preces ir piegādātas citam nodokļa maksātājam, nevis nodokļa maksātājam, kura PVN identifikācijas numurs ir norādīts tā importa deklarācijā, lai gan importētājs importa dalībvalsts kompetentajām iestādēm ir sniedzis visu informāciju par jaunā pircēja identitāti.
- 45 Iesākumā ir jānorāda, – kā atgādināts šī sprieduma 6. punktā, Direktīvas 2009/69, ar kuru PVN direktīvas – tās sākotnējā redakcijā – 143. pants tika papildināts ar 2. punktu, transponēšanas termiņš beidzās 2011. gada 1. janvārī. Tātad šī tiesību norma ir piemērojama tikai kopš minētās dienas.
- 46 Pirmām kārtām, no PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta izriet, ka dalībvalstis no nodokļa atbrīvo to preču importu, kas nosūtītas vai transportētas no trešās teritorijas vai trešās valsts uz dalībvalsti, kura nav nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalsts, ja saskaņā ar minētās direktīvas 138. pantu šādu preču piegāde, ko veic importētājs, kurš saskaņā ar šīs direktīvas 201. pantu noteikts vai atzīts par atbildīgu par PVN nomaksu, ir atbrīvota no nodokļa.
- 47 Tādējādi atbrīvojums no PVN par importu ir atkarīgs no tā, vai importētājs pēc tam veic piegādi Kopienas iekšienē, kura pati ir atbrīvota no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas 138. pantam, un tātad ir atkarīgs no tā, vai, kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumā 42., 50. un 68. punktā, ir izpildīti šajā pantā izvirzītie materiāltiesiskie nosacījumi.
- 48 Savukārt nedz PVN direktīvas 138. pantā, nedz 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā importētājam nav paredzēts pienākums norādīt pircēja, kurš piedalās pēc tam notiekošajā Kopienas iekšējā darījumā, PVN identifikācijas numuru.
- 49 Pirms grozījumiem ar Direktīvu 2009/69, kas tika izdarīti PVN direktīvas sākotnējā redakcijā, šāds pienākums, kā pamatlietā ir paredzēts Lietuvas tiesībās, varēja tikt paredzēts valsts tiesībās.
- 50 Tā kā PVN direktīvā šajā ziņā nav nekādu konkrētu noteikumu, atbilstoši šīs direktīvas 131. pantam dalībvalstīm, lai nodrošinātu šajā direktīvā paredzētā importa atbrīvojuma pareizu un godīgu piemērošanu, kā arī novērstu jebkādu krāpšanu, izvairīšanos [no nodokļu maksāšanas] un iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu, ir jāparedz nosacījumi, ar kādiem no nodokļa ir atbrīvots imports, pēc kura tiek veikta piegāde Kopienas iekšienē. Tomēr dalībvalstīm, īstenojot savas pilnvaras, ir jāievēro

vispārējie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 36. punkts un tajā minētā judikatūra; 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 27. punkts, kā arī 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 33. punkts).

- 51 Šajā ziņā Tiesa saistībā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktā noteikto piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumu jau ir atzinusi, ka, tā kā šis atbrīvojums ir atkarīgs no šajā tiesību normā izsmeloši paredzēto materiāltiesisko nosacījumu izpildes, kuru vidū nav minēts pienākums, lai pircējam būtu PVN identifikācijas numurs, dalībvalstis principā nevar liegt minēto atbrīvojumu tādēļ, ka nav izpildīta formāla prasība, proti, pircēja identifikācija PVN jomā, kas attiecīgā gadījumā ir paredzēta dalībvalsts tiesībās (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 29. un 32. punkts).
- 52 Tādi paši apsvērumi ir piemērojami, ja saskaņā ar PVN direktīvas 131. pantu dalībvalsts paredz, ka šīs direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā noteiktā importa atbrīvojuma saņemšanai ir prasīts, lai importētājs paziņotu pircēja PVN identifikācijas numuru.
- 53 Otrām kārtām, PVN direktīvas 143. panta 2. punkta b) apakšpunktā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2009/69, no tā laika ir paredzēts, ka, lai varētu saņemt šī panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzēto importa atbrīvojumu, importētājam importēšanas brīdī ir jānorāda pircēja PVN identifikācijas numurs.
- 54 Ja, ņemot vērā šīs tiesību normas formulējumu, tā varētu tikt interpretēta tādējādi, ka importa atbrīvojums ir jāatsaka, ja pēc pircēja PVN identifikācijas numura norādīšanas importētājs piegādā attiecīgās preces citam pircējam, tad šāda interpretācija tomēr būtu pretrunā PVN direktīvas 143. panta 2. punkta vispārējam mērķim un kontekstam.
- 55 Proti, pirmkārt, no Direktīvas 2009/69 preambulas 3.–5. apsvēruma izriet, ka PVN 143. panta 2. punktā ir uzskaitīti minimuma nosacījumi tajā paredzētā importa atbrīvojuma no PVN piemērošanai. PVN direktīvas papildināšana ar šiem nosacījumiem bija pamatota ar nepieciešamību novērst atbrīvojumu no PVN sistēmas ļaunprātīgu un krāpniecisku izmantošanu, uzņēmējiem ļaunprātīgi izmantojot atšķirības dalībvalstu agrāk paredzētajos nosacījumos, kuri reglamentē atbrīvojuma piešķiršanu par importu. No tā izriet, ka pienākums – kas PVN direktīvas 143. panta 2. punkta b) apakšpunktā ir ietverts grozījumu, kas izdarīti ar Direktīvu 2009/69, rezultātā, – importētājam norādīt pircēja PVN identifikācijas numuru – nevar tikt uzskatīts par atbrīvojuma materiāltiesisku nosacījumu, bet gan tā mērķis ir vienīgi novērst dalībvalstu atšķirības šī atbrīvojuma piemērošanā.
- 56 Tā vēl jo vairāk ir tādēļ, ka ar Direktīvu 2009/69 nav grozīts PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts, kurā ir atsauce uz vēlākās piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojuma materiāltiesiskajiem nosacījumiem, kas paredzēti šīs direktīvas 138. pantā.
- 57 Otrkārt, ņemot vērā apsvērumus, ko ģenerāladvokāts sniedzis secinājumā 67.–71. punktā, ir jāpiebilst, ka šīs tiesību normas pretējas interpretācijas izvēle neatbilstu tam, ka vēlākas piegādes Kopienas iekšienē importa atbrīvojuma saņemšana ir atkarīga no materiāltiesisko nosacījumu izpildes, un, tā kā minētie nosacījumi – it īpaši PVN direktīvas 138. pants – ar Direktīvu 2009/69 nav grozīti, tad minētā izvēle padarītu minēto atbrīvojumu sistēmu nekonekventu.
- 58 Tātad gan atbilstoši PVN direktīvai sākotnējā redakcijā, gan atbilstoši PVN direktīvai importa atbrīvojums principā nevar tikt atteikts tādēļ vien, ka preces ir piegādātas citam pircējam, nevis pircējam, kura numurs ir norādīts importēšanas brīdī, ar nosacījumu, ka ir pierādīts, ka pēc importa faktiski tiek veikta piegāde Kopienas iekšienē, kura atbilst atbrīvojuma materiāltiesiskajiem nosacījumiem, kuri paredzēti šīs direktīvas 138. panta 1. punktā, un ka importētājs joprojām ir pienācīgi informējis kompetento iestādi par notikušajām pircēju identitātes izmaiņām.

- 59 Citādi būtu tikai tad, ja importētājs apzināti būtu piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, kura ir apdraudējusi kopējās PVN sistēmas darbību, vai ja formālas prasības pārkāpums būtu traucējis sniegt pārlicinošus pierādījumus par to, ka materiāltiesiskās prasības ir izpildītas (pēc analogijas skat. spriedumus, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl*, C-24/15, EU:C:2016:791, 39., 43., 44. un 46. punkts, kā arī 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 36.–39. un 42. punkts).
- 60 Turklāt ir jāatgādina, ka, lai sodītu par formālo prasību neievērošanu, dalībvalstis var noteikt cita veida sodus, nevis atteikt atbrīvojumu no PVN, – piemēram, noteikt samērīgu naudas sodu vai finansiālu sodu atbilstoši pārkāpuma smagumam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 19. aprīlis, *Firma Hans Bühler*, C-580/16, EU:C:2018:261, 52. punkts).
- 61 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 143. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz dalībvalsts kompetentajām iestādēm atteikt atbrīvojumu no PVN par importu tādēļ vien, ka, pēc importēšanas mainoties apstākļiem, attiecīgās preces ir piegādātas citam nodokļa maksātājam, nevis nodokļa maksātājam, kura PVN identifikācijas numurs ir norādīts importa deklarācijā, lai gan importētājs importa dalībvalsts kompetentajām iestādēm ir sniedzis visu informāciju par jaunā pircēja identitāti, ar nosacījumu, ka ir pierādīts, ka vēlākās piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojuma materiāltiesiskie nosacījumi ir faktiski izpildīti.

Par otro jautājumu

- 62 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar šīs direktīvas 138. pantu un 143. panta 2. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tādi dokumenti, kādas ir *CMR* pavadzīmes un *e-AD* pavadzīmes, kā arī *e-ROR* apstiprinājumi, kuri apstiprina preču transportēšanu no importa dalībvalsts teritorijā esošas akcīzes preču noliktavas nevis pircējam, bet gan uz citas dalībvalsts teritorijā esošu akcīzes preču noliktavu, var tikt uzskatīti par pietiekamiem pierādījumiem preču nosūtīšanai vai transportēšanai šo tiesību normu izpratnē.
- 63 Jāatgādina, ka PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā ir paredzēts atbrīvojums preču importam, pēc kura tiek veikta piegāde Kopienas iekšienē, uz kuru savukārt attiecas atbrīvojums atbilstoši šīs direktīvas 138. panta 1. punktam.
- 64 Pirmkārt, no PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunkta, kura normas ir grozītas ar Direktīvu 2009/69, izriet, ka importa atbrīvojums ir piemērojams tikai tad, ja importēšanas brīdī importētājs sniedz pierādījumus, ka importētās preces ir paredzēts transportēt vai nosūtīt no importa dalībvalsts uz citu dalībvalsti.
- 65 Šajā ziņā pirms minētajiem grozījumiem tikai dalībvalstīm bija jāparedz nosacījumi, kādi ir izvirzīti preču importa atbrīvojumam no PVN, kas paredzēts PVN direktīvas 143. panta 1. punktā.
- 66 Otrkārt, ir jāatgādina, ka atbrīvojums no nodokļa par preču piegādi Kopienas iekšienē atbilstoši PVN direktīvas 138. panta 1. punktam ir piemērojams tikai tad, ja tiesības rīkoties ar precī kā īpašniekam ir nodotas pircējam un pārdevējs pierāda, ka minētās preces ir nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas preces fiziski ir izvestas no nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts teritorijas (spriedumi, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 31. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre*, C-21/16, EU:C:2017:106, 25. punkts).
- 67 Personai, kas vēlas izmantot tiesības uz atbrīvojumu no PVN, proti, preču piegādātājam, ir jāpierāda, ka PVN direktīvas 138. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi ir izpildīti (spriedums, 2007. gada 27. septembris, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, 26. punkts). Tomēr apstākļos, kad

tiesības rīkoties ar precī kā īpašniekam pircējam tiek nodotas nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts teritorijā un kad šis pircējs preces nosūta vai transportē ārpus šīs dalībvalsts teritorijas, pierādījumi, ko piegādātājs var iesniegt nodokļu iestādēm, ir pilnībā atkarīgi no informācijas, kuru tas šim nolūkam saņem no pircēja (spriedumi, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, 37. punkts, kā arī 2017. gada 14. jūnijs, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 66. punkts).

- 68 Turklāt no PVN direktīvas 138. panta 1. punkta un Tiesas judikatūras izriet, ka nosacījums par attiecīgo preču nosūtīšanu vai transportēšanu ir izpildīts, tiklīdz preces ir faktiski izvestas no nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts teritorijas ar mērķi nodot tās galamērķa dalībvalstī (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 27., kā arī 33. punkts).
- 69 No iepriekš izklāstītā izriet, ka, lai izmantotu PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu par importu, importētājam tostarp ir jāiesniedz importa dalībvalsts iestādēm pierādījumi, ka, pirmkārt, importēšanas brīdī attiecīgās preces ir paredzēts nosūtīt vai transportēt uz citu dalībvalsti, un, otrkārt, ka saistībā ar vēlāko piegādi Kopienas iekšienē minētās preces ir šādi nosūtītas vai transportētas.
- 70 Šajā ziņā pietiek, ka importētājs pierāda, ka attiecīgās preces ir paredzēts nosūtīt vai transportēt un ka pēc tam tās ir faktiski nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti; nav jāpierāda, ka to galamērķis, konkrēti, ir šo preču pircēja adrese.
- 71 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa it īpaši šaubās par *CMR* pavadzīmju un *e-AD* pavadzīmju, kā arī *e-ROR* apstiprinājumu pierādījuma vērtību. Ja iesniedzējtiesai ir jāvērtē pamatlietā iesniegto pierādījumu pierādījuma spēks, Tiesa tomēr var sniegt visus ar Savienības tiesībām saistītos interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi.
- 72 Šajā ziņā vispirms attiecībā uz *e-AD* pavadzīmēm ir jāatsaucas uz Savienības tiesību normām par elektronisko administratīvo dokumentu, kam ir jābūt pievienotam, pārvietojot tādas preces atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā (turpmāk tekstā – “*e-AD* dokuments”), kādas aplūkotās pamatlietā, uz kurām attiecas šis nodoklis.
- 73 Pirmkārt, no Direktīvas 2008/118 21. panta 2. punkta un Regulas Nr. 684/2009 3. panta, lasot tos kopsakarā ar šīs regulas I pielikumā ietvertu 1. tabulu, izriet, ka ne agrāk kā 7 dienas pirms attiecīgo akcīzes preču nosūtīšanas datuma nosūtītājs iesniedz nosūtītājas dalībvalsts kompetentajām iestādēm *e-AD* dokumenta projektu, kurā tostarp ir ietverta informācija par attiecīgajiem saimnieciskās darbības subjektiem, proti, nosūtītāju un saņēmēju, par nosūtīšanas un saņemšanas vietām, par nosūtītajām precēm un par rēķinu par šīm precēm, kā arī preču transportu. Minētās iestādes pārbauda šajā projektā ietvertos datus saskaņā ar šīs direktīvas 21. panta 3. punktu.
- 74 Kā ģenerālvokāts ir norādījis secinājumu 122. un 124. punktā, ir uzskatāms, ka šāds *e-AD* dokumenta projekts, ja tas ir pienācīgi aizpildīts un iesniegts importēšanas brīdī, var būt pierādījums, ka minētajā brīdī attiecīgā prece bija paredzēta nosūtīšanai uz citu dalībvalsti PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē.
- 75 Otrkārt, ir jāprecizē, ka saskaņā ar Direktīvas 2008/118 24. pantu, saņemot akcīzes preces, saņēmējs iesniedz galamērķa dalībvalsts kompetentajām iestādēm dokumentu, kurā tiek paziņots par preču saņemšanu, un minētās iestādes to nosūta nosūtītājam. Šajā ziņā no Regulas Nr. 684/2009 7. panta, lasot to kopsakarā ar šīs regulas I pielikuma 6. tabulu, izriet, ka šajā paziņojumā par saņemšanu tostarp ir atsauce uz atbilstošu *e-AD* dokumentu.

- 76 Piekrītot ģenerālvokāta secinājumu 126. punktā paustajam, ir uzskatāms, ka šāds paziņojums par saņemšanu var būt pierādījums, ka attiecīgā prece ir faktiski izvesta no nosūtīšanas dalībvalsts teritorijas un ka tā ir transportēta vai nosūtīta uz citu dalībvalsti PVN direktīvas 138. panta 1. punkta izpratnē.
- 77 Turpinot – attiecībā uz *e-ROR* apstiprinājumiem no lietas materiālos ietvertās informācijas izriet, ka tie tiek sagatavoti pēc preču nosūtīšanas vai transportēšanas. Tā kā šo apstiprinājumu importēšanas brīdī vēl nav, ar tiem nevar tikt pierādīts, ka tobrīd attiecīgās preces bija paredzētas transportēšanai vai nosūtīšanai uz citu dalībvalsti PVN direktīvas 143. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Šos apstiprinājumus savukārt var ņemt vērā, pierādot minēto preču nosūtīšanas vai transportēšanas faktu atbilstoši šīs direktīvas 138. panta 1. punktam.
- 78 Visbeidzot, attiecībā uz *CMR* pavadzīmēm ir jānorāda, ka tās tiek sagatavotas pirms nosūtīšanas vai transportēšanas uz galamērķa dalībvalsti un tajās tostarp ir norādīta nosūtīšanas vieta, pircējs, saņemšanas vieta un transportlīdzekļi. Tātad ar tām var pierādīt, ka attiecīgās preces ir paredzētas nosūtīt vai transportēt uz minēto valsti, un šīs pavadzīmes var tikt ņemtas vērā atbilstoši PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunktam, ja tās ir uzrādītas importēšanas brīdī. Tās var tikt ņemtas vērā arī atbilstoši šīs direktīvas 138. panta 1. punktam, vēl jo vairāk tad, ja nosūtīšanas vai transportēšanas beigās uz tām ir atzīme par saņemšanu.
- 79 Šajā ziņā no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesā pamatlietas puses nav vienisprātis par to, vai importa atbrīvojums varēja tikt atteikts tādēļ vien, ka *Enteco Baltic* iesniegtajās *CMR* pavadzīmēs nebija atzīmes par saņemšanu vai arī tajās bija atzīme par reģistrāciju Polijas muitas noliktavās. Tomēr ir jānorāda, ka tikai tas vien nevar būt iemesls atteikt atbrīvojumu, ja pārējie šīs sabiedrības iesniegtie pierādījumi liecina, ka, pirmkārt, importēšanas brīdī attiecīgās preces bija paredzētas nosūtīt vai transportēt uz citu dalībvalsti, kas nav importa dalībvalsts, un ka, otrkārt, ar vēlāku darījumu šīs preces ir faktiski nosūtītas vai transportētas uz šo citu dalībvalsti.
- 80 Tātad dalībvalstij, ņemot vērā visus *Enteco Baltic* iesniegtos pierādījumus, ir jāpārbauda, vai šie nosacījumi ir izpildīti.
- 81 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar šīs direktīvas 138. pantu un 143. panta 2. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka:
- dokumenti, kuri apstiprina preču transportēšanu no importa dalībvalsts teritorijā esošas akcīzes preču noliktavas nevis pircējam, bet gan uz citas dalībvalsts teritorijā esošu akcīzes preču noliktavu, var tikt uzskatīti par pietiekamiem pierādījumiem šo preču nosūtīšanai vai transportēšanai uz citu dalībvalsti;
 - tādi dokumenti, kādas ir *CMR* pavadzīmes un *e-AD* dokumenti, var tikt ņemti vērā, lai pierādītu, ka importēšanas dalībvalstī brīdī attiecīgās preces ir paredzētas nosūtīt vai transportēt uz citu dalībvalsti PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē, ja minētie dokumenti šajā brīdī tiek uzrādīti un ja tajos ir ietvertas visas nepieciešamās ziņas. Šie dokumenti, tāpat kā *e-ROR* apstiprinājumi un paziņojums par saņemšanu, kas izdots pēc akcīzes preču pārvietošanas, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, pierāda, ka minētās preces ir faktiski nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti saskaņā ar šīs direktīvas 138. panta 1. punktu.

Par trešo un ceturto jautājumu

- 82 Ar trešo un ceturto jautājumu, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neļauj dalībvalsts iestādēm liegt importētājam izmantot šajā tiesību normā paredzētās tiesības uz atbrīvojumu no PVN attiecībā uz

- importētāja šajā valstī veiktu preču importu, pēc kura ir veikta piegāde Kopienas iekšienē, ja šīs preces ir nevis tieši nodotas pircējam, bet gan tās ir pārņēmuši pārvadājumu uzņēmumi un muitas noliktavas, ko pircējs ir izraudzījis, un vai jēdziens “preču piegāde” šīs direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē šajā saistībā ir saprotams tāpat kā minētās direktīvas 167. pantā.
- 83 Iesākumā ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais importa atbrīvojums no nodokļa ir atkarīgs no tā, vai pēc tam notiek piegāde Kopienas iekšienē, kas pati ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 138. panta 1. punktu.
- 84 Kā jebkurai preču piegādei, kas definēta PVN direktīvas 14. panta 1. punktā, piegādei Kopienas iekšienē ir prasīts, lai pircējam tiktu nodotas tiesības rīkoties ar kustamu lietu kā īpašniekam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 32. punkts).
- 85 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jēdziens “preču piegāde” PVN direktīvas izpratnē tiek definēts autonomi un vienveidīgi, atbilstoši Savienības tiesībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 3. jūnijs, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, 22. punkts). Saskaņā ar PVN direktīvas mērķi, kas tostarp ir PVN sistēmu balstīt uz vienotu ar nodokli apliekamo darījumu definīciju (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1990. gada 8. februāris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, 8. punkts, kā arī 2017. gada 11. maijs, *Posnania Investment*, C-36/16, EU:C:2017:361, 25. punkts), šī jēdziena nozīmei minētajā direktīvā ir jābūt vienotai. Tātad saistībā ar importa atbrīvojumu un PVN direktīvas 167. pantā noteiktajām tiesībām atskaitīt PVN priekšnodokli šis jēdziens nevar tikt interpretēts atšķirīgi.
- 86 Tāpat no Tiesas judikatūras izriet, ka jēdziens “preču piegāde” neattiecas uz īpašumtiesību nodošanu tādās formās, kādas ir paredzētas piemērojamajās valsts tiesībās, bet ietver jebkādas vienas līgumslēdzēja puses darījumus, kas saistīti ar kustamu lietu nodošanu, ar ko otrai līgumslēdzējai pusei tiek piešķirtas tiesības faktiski rīkoties ar šo lietu kā īpašniekam (spriedums, 2010. gada 3. jūnijs, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 87 Tiesībām rīkoties ar kustamu lietu kā īpašniekam nav prasīts, lai personai, kurai šī lieta ir nodota, šī lieta fiziski piederētu, nedz arī lai minētā lieta tiktu tai fiziski transportēta un/vai lai šī persona to fiziski saņemtu (rikojums, 2015. gada 15. jūlijs, *Itales*, C-123/14, nav publicēts, EU:C:2015:511, 36. punkts).
- 88 Savukārt, ja netiek nodotas tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam, tad jēdzienā “preču piegāde” nevar ietilpt nedz preču nodošana vienkāršā turējumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 14. jūlijs, *British American Tobacco* un *Newman Shipping*, C-435/03, EU:C:2005:464, 36. punkts), nedz tas, ka pārvadātājs fiziski pārvieto attiecīgās preces no vienas vietas uz otru vietu citu uzņēmēju uzdevumā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 3. jūnijs, *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, 25. punkts).
- 89 Attiecībā uz pamatlietu, lai noteiktu, vai pēc attiecīgo preču importēšanas veiktie darījumi starp importētāju un pircējiem ir jākvalificē kā “preču piegāde” PVN direktīvas izpratnē, – kā izriet no ģenerāladvokāta secinājumu 95.–97. punkta – ir jāizvērtē, vai *Enteco Baltic* pārvadātājiem un muitas noliktavām ir nodevusi tiesības rīkoties ar šīm precēm kā īpašniekam vai arī tie ir bijuši tikai starpnieki pārvadāšanā un uzglabāšanā un šīs tiesības tiem nav nodotas. Pēdējā minētajā gadījumā un ja – kā var saprast no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu – *Enteco Baltic* pircējiem ir faktiski nodevusi minētās tiesības, tad minētie darījumi ir jākvalificē kā “preču piegāde”.
- 90 Iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus tai zināmos faktiskos apstākļus, ir jāpārbauda, vai tā ir iesniedzējtiesā izskatāmajā lietā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1990. gada 8. februāris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, 13. punkts, kā arī 2013. gada 18. jūlijs, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 34. punkts).

- 91 Ja pēc šī vērtējuma izrādās, ka *Enteco Baltic* ir nodevusi pircējiem tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam, un ja ir izpildīti pārējie importa atbrīvojuma nosacījumi, tad *Enteco Baltic* nevar tikt atteikts importa atbrīvojums no nodokļa.
- 92 Nemot iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neļauj dalībvalsts iestādēm liegt importētājam izmantot šajā tiesību normā paredzētās tiesības uz atbrīvojumu no PVN attiecībā uz importētāja šajā valstī veiktu preču importu, pēc kura ir veikta piegāde Kopienas iekšienē, tādēļ, ka šīs preces ir nevis tieši nodotas pircējam, bet gan tās ir pārņēmuši pārvadājumu uzņēmumi un muitas noliktavas, ko pircējs ir izraudzījies, ja importētājs ir nodevis pircējam tiesības rīkoties ar minētajām precēm kā īpašniekam. Šajā saistībā jēdziens “preču piegāde” šīs direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē ir jāinterpretē tāpat kā minētās direktīvas 167. panta kontekstā.

Par piekto un sesto jautājumu

- 93 Ar piekto un sesto jautājumu, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj administratīvo praksi, atbilstoši kurai tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, tiesības uz importa atbrīvojumu no PVN labticīgam importētājam tiek liegtas, ja vēlākas piegādes Kopienas iekšienē importa atbrīvojuma nosacījumi nav izpildīti pircēja izdarītas krāpšanas nodokļu jomā dēļ.
- 94 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru prasība, lai tirgus dalībnieks darbotos labticīgi un veiktu visus pasākumus, kas no tā var tikt saprātīgi pieprasīti, lai pārliecinātos, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām. Gadījumā, ja attiecīgais nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam ir bijis jāzina, ka tā veiktais darījums ir iesaistīts pircēja izdarītā krāpšanā, un ja tas nav veicis visus no tā atkarīgos saprātīgos pasākumus, lai izvairītos no šīs krāpšanas, tad tam būtu jāliedz izmantot atbrīvojumu no nodokļa (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 48. un 54. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 95 Iesniedzējtiesai, balstoties uz visas pamatlietas informācijas un apstākļu vispārēju izvērtējumu, ir jāpārbauda, vai *Enteco Baltic* ir darbojusies labticīgi un veikusi visus no tās saprātīgi pieprasāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka ar veiktajiem importa un piegādes darījumiem tā nav iesaistījusies krāpšanā nodokļu jomā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 53. punkts). Tiesa tomēr var tai sniegt visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi (spriedums, 2017. gada 14. jūnijs, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 72. punkts).
- 96 Šajā gadījumā Tiesas rīcībā esošajos lietas materiālos nav informācijas, kas ļautu konstatēt, ka būtu pierādīts, ka *Enteco Baltic* ir vai nav rīkojusies ar pienācīgo rūpību. Šajā ziņā tomēr ir jāprecizē – kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumā 102.–104. punktā –, apstāklis, ka importētājs ar saviem klientiem esot sazinājies elektroniski, neļauj nedz konstatēt importētāja labticības trūkumu vai nolaidību, nedz prezumēt, ka šī sabiedrība zināja vai tai bija jāzina, ka tā piedalās krāpšanā nodokļu jomā.
- 97 Gadījumā, ja iesniedzējtiesa konstatētu, ka *Enteco Baltic* ir rīkojusies labticīgi un ir veikusi visus no tās saprātīgi pieprasāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka veiktie importa un piegādes darījumi neliek tai piedalīties krāpšanā nodokļu jomā, ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesiskās noteiktības princips nepieļauj, ka dalībvalsts, kura sākotnēji ir pieņēmusi dokumentus, kurus pārdevējs iesniedzis kā pierādījumus, kas pamato tiesības uz piegādes atbrīvojumu no nodokļa, vēlāk var šim pārdevējam uzlikt pienākumu maksāt PVN par šo piegādi pircēja izdarītas krāpšanas dēļ, par kuru

piegādātājs nezināja un nevarēja zināt (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 50. punkts, kā arī 2017. gada 14. jūnijs, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, 75. punkts).

- 98 No lietas materiālos esošās informācijas, kas ir Tiesas rīcībā, neizriet, ka šie nosacījumi būtu izpildīti pamatlietā aplūkotajā situācijā. Šajā ziņā no šīs informācijas, protams, izriet, ka, pamatojoties uz *Enteco Baltic* iesniegtajiem pierādījumiem, Inspekcija ir secinājusi, ka piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvojuma nosacījumi ir izpildīti un ka šo sabiedrību nevar vainot nolaidībā. Tomēr ir jāuzsver, ka Inspekcijas veiktā analīze, kas katrā ziņā attiecās tikai uz atsevišķiem pamatlietā aplūkotajiem darījumiem, neliedza VMI jaunā pārbaudē, ievērojot piemērojamos termiņus, pārbaudīt, vai *Enteco Baltic* nezināja un nevarēja zināt par varbūtēju pircēja izdarītu krāpšanu nodokļu jomā saistībā ar visiem attiecīgajiem darījumiem.
- 99 Par tiesiskās noteiktības principa interpretāciju, ņemot vērā šī sprieduma 97. un 98. punktā izklāstītos apsvērumus, nerada šaubas arguments, kuru tiesas sēdē izvirzījušas Lietuvas valdība un Komisija, – ka pārbaudēm, ko veica attiecīgi Inspekcija un VMI, esot atšķirīgs priekšmets, – pirmajā minētajā pārbaudē esot izskatīts tas, vai ir izpildīti PVN direktīvas 138. pantā izvirzītie nosacījumi, bet otrajā – tas, vai ir izpildīti šīs direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētie nosacījumi. Importa atbrīvojums no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktu ir atkarīgs no tā, vai ir izpildīti pēc šī importa veiktās piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojuma no nodokļa nosacījumi atbilstoši šīs direktīvas 138. panta 1. punktam. Saskaņā ar norādēm, kas sniegtas lēmumā lūgt prejudiciālu nolēmumu, VMI lēmums attiecās tieši uz pēdējā minētajā normā paredzētajiem nosacījumiem.
- 100 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz piekto un sesto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj administratīvo praksi, atbilstoši kurai tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, tiesības uz atbrīvojumu no PVN labticīgam importētājam tiek liegtas, ja vēlākas piegādes Kopienas iekšienē importa atbrīvojuma nosacījumi nav izpildīti pircēja izdarītas krāpšanas nodokļu jomā dēļ, izņemot, ja ir pierādīts, ka importētājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums ir saistīts ar pircēja izdarītu krāpšanu nodokļu jomā, un ka tas nav veicis visus no tā atkarīgos saprātīgos pasākumus, lai izvairītos no dalības šajā krāpšanā. Tas vien, ka importētājs un pircējs sazinājās, izmantojot elektroniskos saziņas līdzekļus, neļauj prezumēt, ka importētājs zināja vai varēja zināt, ka piedalās šādā krāpšanā.

Par septīto jautājumu

- 101 Ar septīto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts kompetentajām iestādēm, pārbaudot tiesību rīkoties ar precēm kā īpašniekam nodošanu, ir pienākums savākt vienīgi valsts iestādēm pieejamu informāciju.
- 102 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka – pēc analogijas ar šī sprieduma 67. punktā minēto judikatūru un kā turklāt izklāsta iesniedzējtiesa – importētājam ir jāpierāda, ka PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētā importa atbrīvojuma nosacījumi ir izpildīti. Šajā saistībā tam tostarp ir jāpierāda, ka tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam ir nodotas pircējam.
- 103 Turklāt saistībā ar darījumiem Kopienas iekšienē no Tiesas judikatūras izriet, ka, ja piegādātājs nespēj iesniegt nepieciešamos pierādījumus, lai pierādītu, ka piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojuma nosacījumi ir izpildīti, tad preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts nodokļu iestādēm nav pienākuma pieprasīt galamērķa dalībvalsts iestādēm informāciju, pamatojoties uz Regulas Nr. 1798/2003 normām par informācijas apmaiņas sistēmu starp dalībvalstu nodokļu iestādēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 22. aprīlis, *X un fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 un C-539/08, EU:C:2010:217, 37. punkts, kā arī pēc analogijas spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, 28., 34. un 38. punkts).

- 104 Šāda interpretācija ir attiecināma uz Regulu Nr. 904/2010, kura saskaņā ar tās 62. panta otro daļu ir piemērojama no 2012. gada 1. janvāra un ar ko atbilstoši 61. panta pirmajai daļai no tās pašas dienas ir atcelta Regula Nr. 1798/2003.
- 105 Kā it īpaši izriet no Regulas Nr. 904/2010 preambulas 3., 4. un 7. apsvēruma, tās mērķis ir apkarot krāpšanu PVN jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un veicināt PVN pareizu piemērošanu. Tālab saskaņā ar šīs regulas 1. panta 1. punkta otro daļu tajā ir paredzēti noteikumi un procedūras, lai dalībvalstu kompetentās iestādes varētu sadarboties un apmainīties ar informāciju, kas varētu palīdzēt pareizi aprēķināt PVN, kontrolēt, vai PVN tiek piemērots pareizi, it īpaši darījumiem Kopienas iekšienē, un apkarot krāpšanu PVN jomā. It īpaši minētās regulas 7. panta 1. punktā šajā nolūkā ir paredzēts, ka valsts iestāde pēc pieprasījuma iesniedzējas iestādes pieprasījuma paziņo visu informāciju, kas ļauj pareizi noteikt PVN. Regulas Nr. 904/2010 54. panta 1. punktā ir paredzēti šīs valsts iestāžu informācijas apmaiņas ierobežojumi; tām nav jebkādos apstākļos jāsniedz visa pieprasītā informācija. Tātad, un tā kā minētajā regulā šajā ziņā nav skaidru normu, ar šo regulu nodokļa maksātājam nav piešķirtas nekādas īpašas tiesības pieprasīt nosūtīt informāciju gadījumā, ja tas pats nespētu sniegt pierādījumus, kas pamato tā tiesības uz atbrīvojumu no PVN (pēc analogijas skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, 30.–34. punkts).
- 106 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz septīto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts kompetentajām iestādēm, pārbaudot tiesību rīkoties ar precēm kā īpašniekam nodošanu, nav pienākuma savākt vienīgi valsts iestādēm pieejamu informāciju.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 107 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

- 1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes Direktīvu 2009/69/EK (2009. gada 25. jūnijs), 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 143. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz dalībvalsts kompetentajām iestādēm atteikt atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa par importu tādēļ vien, ka, pēc importēšanas mainoties apstākļiem, attiecīgās preces ir piegādātas citam nodokļa maksātājam, nevis nodokļa maksātājam, kura pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numurs ir norādīts importa deklarācijā, lai gan importētājs importa dalībvalsts kompetentajām iestādēm ir sniedzis visu informāciju par jaunā pircēja identitāti, ar nosacījumu, ka ir pierādīts, ka vēlākās piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojuma materiāltiesiskie nosacījumi ir faktiski izpildīti.
- 2) Direktīvas 2006/112, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2009/69, 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts, lasot to kopsakarā ar šīs direktīvas, ar grozījumiem, 138. pantu un 143. panta 2. punkta c) apakšpunktu, ir jāinterpretē tādējādi, ka:
 - dokumenti, kuri apstiprina preču transportēšanu no importa dalībvalsts teritorijā esošas akcīzes preču noliktavas nevis pircējam, bet gan uz citas dalībvalsts teritorijā esošu akcīzes preču noliktavu, var tikt uzskatīti par pietiekamiem pierādījumiem šo preču nosūtīšanai vai transportēšanai uz citu dalībvalsti;

- tādi dokumenti, kādas ir preču pavadzīmes, pamatojoties uz Ženēvā 1956. gada 19. maijā parakstīto Konvenciju par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu, ar grozījumiem, kas izdarīti ar 1978. gada 5. jūlija protokolu, un elektroniski administratīvie dokumenti, kam ir jābūt klāt, pārvietojot preces atliktās akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā, var tikt ņemti vērā, lai pierādītu, ka importēšanas dalībvalstī brīdī attiecīgās preces ir paredzēts nosūtīt vai transportēt uz citu dalībvalsti Direktīvas 2006/112, ar grozījumiem, 143. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē, ja minētie dokumenti šajā brīdī tiek uzrādīti un ja tajos ir ietvertas visas nepieciešamās ziņas. Šie dokumenti, tāpat kā elektroniskie apstiprinājumi par preču piegādi un paziņojums par saņemšanu, kas izdots pēc akcīzes preču pārvietošanas, piemērojot atliktās nodokļa maksāšanas režīmu, pierāda, ka minētās preces ir faktiski nosūtītas vai transportētas uz citu dalībvalsti saskaņā ar Direktīvas 2006/112, ar grozījumiem, 138. panta 1. punktu.
- 3) Direktīvas 2006/112, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2009/69, 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neļauj dalībvalsts iestādēm liegt importētājam izmantot šajā tiesību normā paredzētās tiesības uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa attiecībā uz importētāja šajā valstī veiktu preču importu, pēc kura ir veikta piegāde Kopienas iekšienē, tādēļ, ka šīs preces ir nevis tieši nodotas pircējam, bet gan tās ir pārņēmuši pārvadājumu uzņēmumi un muitas noliktavas, ko pircējs ir izraudzījies, ja importētājs ir nodevis pircējam tiesības rīkoties ar minētajām precēm kā īpašniekam. Šajā saistībā jēdziens “preču piegāde” šīs direktīvas, ar grozījumiem, 14. panta 1. punkta izpratnē ir jāinterpretē tāpat kā minētās direktīvas, ar grozījumiem, 167. panta kontekstā.
- 4) Direktīvas 2006/112, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2009/69, 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj administratīvo praksi, atbilstoši kurai tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, tiesības uz importa atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa labticīgam importētājam tiek liegtas, ja vēlākas piegādes Kopienas iekšienē importa atbrīvojuma nosacījumi nav izpildīti pircēja izdarītas krāpšanas nodokļu jomā dēļ, izņemot, ja ir pierādīts, ka importētājs zināja vai tam bija jāzina, ka darījums ir saistīts ar pircēja izdarītu krāpšanu nodokļu jomā, un ka tas nav veicis visus no tā atkarīgos saprātīgos pasākumus, lai izvairītos no dalības šajā krāpšanā. Tas vien, ka importētājs un pircējs sazinājās, izmantojot elektroniskos saziņas līdzekļus, neļauj prezumēt, ka importētājs zināja vai varēja zināt, ka piedalās šādā krāpšanā.
- 5) Direktīvas 2006/112, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 2009/69, 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka valsts kompetentajām iestādēm, pārbaudot tiesību rīkoties ar precēm kā īpašniekam nodošanu, nav pienākuma savākt vienīgi valsts iestādēm pieejamu informāciju.

[Paraksti]