

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2018. gada 20. jūnijā (\*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – 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 transportāšanu uz citu dalībvalsti – Transportāšana saskaņā ar akcīzes nodokļa atliktās maksāšanas režīmu – Tiesību rakoties 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

Lieta C-108/17

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

*“Enteco Baltic” UAB*

pret

*Muitinīs departamentas prie Lietuvos Respublikos finansīs ministerijos,*

piedaloties:

*Vilniaus teritorinīs muitinīs.*

TIESA (ceturtā palāta)

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

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

ģekretģrs: M. Alekseģevģs [*M. Alekseģevģ*], administrators,

ģemot vģrģ rakstveida procesu un pģc 2018. gada 25. janvģra tiesas sģdes,

ģemot vģrģ apsvģrumus, ko sniedza:

– *“Enteco Baltic” UAB* vģrdģ – A. Medelienģ, advokatģ, un M. Bielskienģ, advokato padģģģja,

– Lietuvas valdģbas vģrdģ – R. Krasuckaitģ un D. Stepanienģ, kģ arģ K. Dieninis un D. Kriauģģģnas, pģrstģvģģ,

– Eiropas Komisijas vģrdģ – L. Lozano Palacios un J. Jokubauskaitģ, pģrstģves,

noklausģģusies ģenerģladvokģta secinģģjumus 2018. gada 22. marta tiesas sģdģ,

ģasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 paņēmumu aizsardzības principus.

2 Šis līgums tika iesniegts saistībā ar tiesvedību starp “*Enteco Baltic*” UAB un *Muitas departaments prie Lietuvos Respublikos finansu 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 rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam”.

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 nepieautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu.”

5 Minētās direktīvas 138. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādā gadījumā, ja preču piegādi, kuras pērdevējs, pircējs vai cita persona pērdevēja vai pircēja veic, nosūtīta vai transportēta uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet [Savienībā], ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tādā rēķojas 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 minētās 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 pārvēd nodokļa maksātājam citā dalībvalstī. Nosacījums, 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 tādā gadījumā izmantošanu, ir jāprecizē minimuma nosacījumi Kopienas

I?men?, ar k?diem ir piem?rojams šis atbr?vojums.

(5) ?emot v?r? to, ka min?to iemeslu d?? š?s direkt?vas m?r?i – proti, nov?rst PVN nemaks?šanu – nevar pietiekami labi sasniegt atseviš??s dal?bvalst?s, un to, ka t?d?? šo m?r?i var lab?k sasniegt Kopienas I?men?, Kopiena var pie?emt pas?kumus [..].”

8 PVN direkt?vas 143. pant? ir noteikts:

“1. Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

[..]

d) to pre?u importu, kas nos?t?tas vai transport?tas no treš?s teritorijas vai treš?s valsts uz dal?bvalsti, kura nav nos?t?šanas vai transport?šanas galam?r?a dal?bvalsts, ja saska?? ar 138. pantu š?du pre?u pieg?de, ko veic import?t?js, kurš saska?? ar 201. pantu noteikts vai atz?ts par atbild?gu par PVN nomaksu, ir atbr?vota no nodok?a;

[..].

2. Š? panta 1. punkta d) apakšpunkt? noteikto atbr?vojumu piem?ro gad?jumos, kad p?c pre?u importa tiek veikta pre?u pieg?de, kam piem?ro atbr?vojumu saska?? ar 138. panta 1. punktu un 2. punkta c) apakšpunktu, tikai tad, ja importa br?d? import?t?js ir sniedzis importa dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m vismaz š?du inform?ciju:

a) savu PVN identifik?cijas numuru, kas izdots importa dal?bvalst?, vai sava p?rst?vja nodok?a jaut?jumos, kas ir atbild?gs par PVN nomaksu, importa dal?bvalst? izdotu PVN identifik?cijas numuru;

b) t? klienta, kuram preces pieg?d? saska?? ar 138. panta 1. punktu, PVN identifik?cijas numuru, kas izdots cit? dal?bvalst?, [..];

c) pier?d?jumu tam, ka import?t?s preces paredz transport?t vai nos?t?t no importa dal?bvalsts uz citu dal?bvalsti.

Tom?r dal?bvalstis var noteikt, ka c) apakšpunkt? min?to pier?d?jumu sniedz kompetentaj?m iest?d?m tikai p?c piepras?juma.”

9 Š?s direkt?vas 167. pant? ir noteikts:

“Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.”

*Tiesiskais regul?jums par administrat?vu sadarb?bu un kr?pšanas apkarošanu PVN jom?*

10 Padomes Regula (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administrat?vu sadarb?bu un kr?pšanas apkarošanu pievienot?s v?rt?bas nodok?a jom? (OV 2010, L 268, 1. lpp.) ir p?rst?d?ta redakcija Padomes Regulai (EK) Nr. 1798/2003 (2003. gada 7. oktobris) par administrat?vu sadarb?bu [PVN] jom? un Regulas (EEK) Nr. 218/92 atcelšanu (OV 2003, L 264, 1. lpp.).

11 Ar Regulu Nr. 904/2010, k? paredz?ts t?s 61. panta pirmaj? da??, no 2012. gada 1. janv?ra tika atcelta Regula Nr. 1798/2003, un [Regula Nr. 904/2010] saska?? ar t?s 62. panta otro da?u ir piem?rojama no t?s pašas dienas. ?emot v?r? br?di, kad notika pamatliet? pras?t? inform?cijas apmai?a, Regula Nr. 904/2010 ir atbilst?ga šaj? liet?.

12 Regulas Nr. 904/2010 preambulas 3., 4. un 7. apsv?rums ir formul?ti š?di:

“(3) Nodokļu nemaksāšana un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, kas notiek vairāk nekā vienā dalībvalstī, rada zaudējumu budžetam un pārkāpj taisnīgās 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 atbildīga 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 iekasājams 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 iekasājams citā dalībvalstī.”

13 Šīs regulas 1. panta 1. un 2. punkti ir paredzēti:

“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 ieviešanu.

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 paši darījumiem Kopienas iekšienā, un apkarot krāpšanu PVN jomā. Jo paši tie 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 ieviešanu 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. punkti ir noteikti:

“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 vālam 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

noda?? ir paredz?ti noteikumi, kuri reglament? akc?zes pre?u p?rvietošanu, piem?rojot atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?mu. Šaj? noda?? ir ietverts š?s direkt?vas 17.–31. pants.

17 Atbilstoši min?t?s direkt?vas 21. panta 1.–3. punktam:

“1. Akc?zes pre?u p?rvietošanu uzskata par veiktu atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m? tikai tad, ja tiek izmantots elektronisks administrat?vais dokuments, kas apstr?d?ts saska?? ar 2. un 3. punktu.

2. Š? panta 1. punkta ?stenošanas nol?kos nos?t?t?js iesniedz nos?t?t?jas dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m elektroniska administrat?v? dokumenta projektu, izmantojot datoriz?tu sist?mu, kas min?ta 1. pant? L?mum? Nr. 1152/2003/EK (turpm?k “datoriz?ta sist?ma”).

3. Nos?t?t?jas dal?bvalsts kompetent?s iest?des elektroniski p?rbauda elektronisk? administrat?v? dokumenta projektu datus.

Ja dati nav apstiprin?ti, par to nekav?joties inform? nos?t?t?ju.

Ja dati ir apstiprin?ti, nos?t?t?jas dal?bvalsts kompetent?s iest?des pieš?ir dokumentam ?pašu administrat?v?s atsauc?s kodu un to pazi?o nos?t?t?jam.”

18 Min?t?s direkt?vas 24. pant? ir noteikts:

“1. Sa?emot akc?zes preces k?d? no 17. panta 1. punkta a) apakšpunkta i), ii) vai iv) punkt? vai 17. panta 2. punkt? min?tajiem galam?r?iem, sa??m?js nekav?joties, bet ne v?l?k k? piecas darbdienu p?c tam, kad p?rvietošana ir pabeigta, iz?emot, ja var sniegt pietiekamu pamatojumu kompetentaj?m iest?d?m, iesniedz, izmantojot datoriz?to sist?mu, galam?r?a dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m zi?ojumu par sa?emšanu (turpm?k “sa?emšanas zi?ojums”).

[..]

3. Galam?r?a dal?bvalsts kompetent?s iest?des elektroniski p?rbauda sa?emšanas zi?ojuma datus.

Ja dati nav apstiprin?ti, par to nekav?joties inform? sa??m?ju.

Ja dati ir apstiprin?ti, galam?r?a dal?bvalsts kompetent?s iest?des apstiprina sa??m?jam, ka sa?emšanas zi?ojums ir re?istr?ts, un nos?ta to nos?t?t?jas dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m.

4. Nos?t?t?jas dal?bvalsts kompetent?s iest?des p?rs?ta sa?emšanas zi?ojumu nos?t?t?jam. Ja nos?t?šanas un galam?r?a vieta atrodas vien? un taj? paš? dal?bvalst?, tad š?s dal?bvalsts kompetent?s iest?des sa?emšanas zi?ojumu tieši p?rs?ta nos?t?t?jam.”

19 Komisijas Regul? (EK) Nr. 684/2009 (2009. gada 24. j?lijs), ar ko ?steno Padomes Direkt?vu 2008/118 attiec?b? uz datoriz?t?m proced?r?m akc?zes pre?u p?rvietošanai atlikt?s nodok?a maks?šanas rež?m? (OV 2009, L 197, 24. lpp.), – konkr?ti, saska?? ar t?s 1. panta a) punktu – ir paredz?ti pas?kumi, kas attiecin?mi uz to elektronisko zi?ojumu strukt?ru un saturu, kurus nos?ta, izmantojot datoriz?tu sist?mu, kas min?ta Direkt?vas 2008/118 21. panta 2. punkt?, lai piem?rotu t?s 21.–25. pantu.

20 Atbilstoši š?s regulas 3. pantam:

“1. Elektronisk? administrat?v? dokumenta projekts, kas iesniegts saska?? ar Direkt?vas [2008/118] 21. panta 2. punktu, un elektroniskais administrat?vais dokuments, kam saska?? ar

Direktīvas [2008/118] 21. panta 3. punkta trešo daļu ir piešķirts administratīvās atsaucēs kods, atbilst prasībām, kas izklāstītas šīs regulas I pielikuma 1. tabulā.

2. Elektroniskā administratīvā dokumenta projektu iesniedz ne vēlāk kā 7 dienas pirms attiecīgajam dokumentam norādītā akcijas preču nosūtīšanas datuma.”

21 Minūtās 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 tiesības saskaņā ar *Lietuvas Republikas likumu par PVN, turpmāk tekstā – “PVN likums”*) 35. pantu. Šis 35. pants ir ietverts PVN likuma V sadaļā “Gadījumā, kad par importētajām 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 paredzētas eksportēt un ka tās tiks transportētas uz citu dalībvalsti, un ja importētāja veiktajai preču piegādei no Lietuvas Republikas uz citu dalībvalsti saskaņā ar šo likuma VI nodaļu ir piemērojama 0 % PVN likme.

2. Šo panta noteikumi ir piemērojami, ja importētājs ir reģistrēts Lietuvas Republikā 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 šo likuma 14. panta 12. vai 13. punktā. Objektīvu apstākļu dēļ var noteikt ilgāku transportēšanas termiņu.

3. Šo 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 šo 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 šo panta noteikumiem nodokļu administrācijai *Mokesī administravimo štatymas* [Likums par nodokļu administrāšanu] 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 importu 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. importa šāšanas brīdī ir zināms, ka preces ir paredzētas eksportēt un ka tās tiks transportētas uz citu dalībvalsti;

[..].”

26 Atbilstoši minēto noteikumu 7. punktam:

“Muitas kontroles nolūkoks 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 nolūkoks 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 Lietuvas reģistrēta sabiedrība. Tā darbojas degvielas vairumtirdzniecībā.

29 Pamatlietā aplūkots laikposms – no 2010. gada līdz 2012. gadam – *Enteco Baltic* importa Lietuvas degvielu no Baltkrievijas. Attiecībā uz šo degvielu tika piemērots regulējums, tās sauktais “42. muitas režīms”, kas atļauj tās faktiski laišanu brīvā apgrozībā ar atbrīvojumu no PVN par importu. Importa deklarācijas šā sabiedrība norādīja citā dalībvalstī esošu pircēju, kuriem tā bija paredzējusi piegādāt preces, PVN identifikācijas numurus. Šīs preces tās uzglabāja citiem Lietuvas uzņēmumiem piederošās akcīzes preču noliktavās.

30 Šo degvielu *Enteco Baltic* pārdeva Polijā, Slovērijā un Ungārijā reģistrētām sabiedrībām, pamatojoties uz rakstveidā nosūtītiem līgumiem un individuāliem pasūtījumiem. Šajos līgumos katrā piegādes veids bija paredzēts “ex works” (“no ražotājiem”). Tādējādi atbilstoši minētajiem līgumiem *Enteco Baltic* bija vienīgi jānodod degviela pircējiem Lietuvas, bet šie pārdāvīgie minētie bija atbildīgi par tās transportēšanu uz galamērķa dalībvalsti. Gan pircēju individuālie

pas?t?jumi, gan *Enteco Baltic* izrakst?tie r??ini parasti tika nos?t?ti pa elektronisko pastu.

31 Pre?u transport?šanai t?m tika noform?ti akc?zes pre?u transport?šanas elektroniskie dokumenti, k? ar? *CMR* pavadz?mes (pre?u pavadz?mes, pamatojoties uz Žen?v? 1956. gada 19. maij? parakst?to Konvenciju par kravu starptautisko autop?rvad?jumu l?gumu, ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar 1978. gada 5. j?lija protokolu). Š?s pavadz?mes aizpild?ja nos?t?t?ja muitas noliktavas atbild?gie darbinieki, un taj?s tostarp bija nor?d?ta pre?u nos?t?šanas vieta (proti, nos?t?t?ja muitas noliktava), pirc?js un sa?emšanas vieta (proti, galam?r?a muitas noliktava).

32 P?c pre?u pieg?des galam?r?a muitas noliktav?s, kas atrodas Polij?, *Enteco Baltic* sa??ma elektronisku apstiprin?jumu par šo pre?u pieg?di (turpm?k tekst? – “e?ROR apstiprin?jums”). T? sa??ma ar? *CMR* pavadz?mes ar galam?r?a muitas noliktavu apstiprin?jumu par pre?u sa?emšanu.

33 Reiz?m *Enteco Baltic* p?rdeva preces nevis nodok?a maks?t?jiem, kuru identifik?cijas numuri bija nor?d?ti importa deklar?cij?s, bet citiem nodok?a maks?t?jiem, kas atrad?s cit?s dal?bvalst?s. Zi?as par šiem nodok?a maks?t?jiem, tostarp to PVN identifik?cijas numuri, vienm?r tika sniegti Inspekcijai ikm?neša deklar?cij?s par pre?u pieg?di uz cit?m dal?bvalst?m.

34 2012. gad? *Vilniaus teritorin? muitin?* (Vi??as teritori?l? muitas iest?de, Lietuva) (turpm?k tekst? – “VMI”) veica izlases veida p?rbaudi par laikposm? no 2010. gada 1. apr??a l?dz 2012. gada 31. maijam iesniegtaj?m eksporta deklar?cij?m un konstat?ja neatbilst?bas PVN identifik?cijas numuros. T? pati t?s izlaboja.

35 2013. gad? Inspekcija no Ung?rijas, Polijas un Slov?kijas nodok?u administr?cij?m sa??ma inform?ciju par iesp?jamu kr?pšanu, piem?rojot “42. muitas re??mu”. Š?s administr?cijas it ?paši nor?d?ja, ka t?s nevar apstiprin?t, ka pirc?ji b?tu sa??muši konkr?to degvielu, un ka apskat?maj? laikposm? tie nav deklar?juši PVN.

36 ?emot v?r? šo inform?ciju, 2013. gad? Inspekcija veica jaunu nodok?u rev?ziju attiec?b? uz to, k? *Enteco Baltic* ir izpild?jusi PVN saist?bas par laikposmu no 2012. gada 1. janv?ra l?dz 2013. gada 30. j?nijam. Inspekcija konstat?ja, ka min?t? sabiedr?ba ir iesniegusi pietiekamus pier?d?jumus, kas apstiprina pre?u izvešanu no Lietuvas teritorijas un ties?bu r?koties ar t?m k? ?pašniekam faktisku nodošanu pirc?jiem. Inspekcijas ieskat? nebija pier?d?ts, ka konkr?tajos dar?jumos *Enteco Baltic* b?tu r?kojusies nolaid?gi vai neiev?rojot r?p?bu.

37 2014. un 2015. gad? VMI veica atk?rtotu p?rbaudi par laikposmu no 2010. gada 1. apr??a l?dz 2012. gada 31. maijam, k? ar? s?kotn?jo p?rbaudi par laikposmu no 2012. gada 1. j?nija l?dz 2013. gada 31. decembrim. P?c š?m p?rbaud?m VMI konstat?ja, ka *Enteco Baltic* nav pieg?d?jusi degvielu importa deklar?cij?s nor?d?tajiem nodok?a maks?t?jiem vai nav pier?d?jusi, ka degviela ir transport?ta un ka ties?bas r?koties ar to k? ?pašniekam ir nodotas person?m, kuru nosaukumi ir nor?d?ti r??inos, kuros min?ts maks?jamais PVN.

38 *Enteco Baltic* v?rs?s pie Polij? dibin?tas sabiedr?bas, kas nodarbojas ar ekonomisko izzi?u sniegšanu, lai ieg?tu papildu inform?ciju par attiec?gajiem p?rvad?jumiem. T? ar? l?dza VMI v?rsties Polijas muitas noliktav?s, lai ieg?tu inform?ciju, ko min?t? izzi?as sabiedr?ba nevar?ja ieg?t. Šis l?gums netika apmierin?ts.

39 2015. gada 25. novembr? VMI sagatavoja p?rbaudes zi?ojumu, kur? t? konstat?ja, ka *Enteco Baltic* ir k??daini uzskat?jusi, ka degvielas imports no Baltkrievijas ir atbr?vots no PVN. T?d?? VMI lika *Enteco Baltic* samaks?t PVN 3 220 822 EUR apm?r?, naudas sodu un nokav?juma procentus.



40 Ar 2016. gada 16. marta I?mumu VMD apstiprin?ja šos r?kojumus.

41 Par šo VMI I?mumu *Enteco Baltic* iesniedza s?dz?bu *Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s* (Vald?bas Nodok?u str?du komisija, Lietuva). Ar 2016. gada 1. j?nija I?mumu t? s?dz?bu p?rs?t?ja VMD.

42 Gan *Enteco Baltic*, gan VMD v?rs?s iesniedz?jties?, tostarp I?dzot atcelt Nodok?u str?du komisijas I?mumu.

43 Šajos apst?k?os *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Vi??as Administrat?v? apgabaltiesa, Lietuva) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai PVN direkt?vas 143. panta 2. punkta noteikumi ir interpret?jami t?d?j?di, ka dal?bvalsts nodok?u iest?dei ir aizliegts atteikties piem?rot PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu, pamatojoties vien?gi uz to, ka importa laik? bija paredz?ts pieg?d?t preces vienam PVN maks?t?jam un t?d?? importa deklar?cij? ir nor?d?ts t? PVN identifik?cijas numurs, tom?r v?l?k, mainoties apst?k?iem, preces tika pieg?d?tas citai personai, kas ir nodok?a (PVN) maks?t?ja, un valsts iest?dei tika iesniegta visa inform?cija par faktisk? ieguv?ja identit?ti?

2) Vai t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumus var interpret?t t?d?j?di, ka pre?u transport?šana no vienas dal?bvalsts teritorij? esošas akc?zes pre?u noliktavas uz citas dal?bvalsts teritorij? esošu akc?zes pre?u noliktavu, ko apstiprina neapstr?d?ti dokumenti (*e?AD* pavadz?mes [elektronisk? form?, turpm?k tekst? – “*e?AD* pavadz?mes”] un *e?ROR* apstiprin?jumi) var tikt uzskat?ti par pietiekamiem pier?d?jumiem, kas apstiprina pre?u transport?šanas uz citu dal?bvalsti faktu?

3) Vai PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumus var interpret?t t?d?j?di, ka ar tiem dal?bvalsts nodok?u iest?dei ir aizliegts atteikt šaj? punkt? paredz?to atbr?vojumu, ja ties?bas r?koties pre?u ieguv?jam ir nodotas nevis tieši, bet gan ar vi?a nor?d?to trešo personu (transporta uz??mumi/akc?zes pre?u noliktavas) starpniec?bu?

4) Vai PVN neitralit?tes un [tiesisk?s pa??v?bas] aizsardz?bas principiem nav pretrun? administrat?v? prakse, kas balst?s uz atš?ir?gu interpret?ciju par to, kas ir uzskat?ms par ties?bu r?koties ar prec?m nodošanu, un par to, k?di pier?d?jumi ir j?iesniedz š?das nodošanas pamatošanai, – atkar?b? no t?, vai tiek piem?roti PVN direkt?vas 167. panta vai 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumi?

5) Vai labas tic?bas principa piem?rošanas jom? saist?b? ar PVN uzlikšanu ietilpst ar? personu ties?bas sa?emt atbr?vojumu no importa PVN [atbilstoši PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumiem] t?dos gad?jumos k? pamatliet?, proti, kad muitas iest?de noliedz nodok?a maks?t?ja ties?bas uz atbr?vojumu no importa PVN, pamatodam?s uz to, ka nav izpild?ti nosac?jumi t?l?kai pre?u pieg?dei Savien?bas iekšien? (saska?? ar PVN direkt?vas 138. panta noteikumiem)?

6) Vai PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumi ir interpret?jami t?d?j?di, ka ir aizliegta t?da dal?bvalstu administrat?v? prakse, atbilstoši kurai pie??mums, ka, pirmk?rt, ties?bas r?koties ar prec?m nav nodotas konkr?tam I?gumsl?dz?jam un, otrk?rt, nodok?a maks?t?js zin?ja vai var?ja zin?t par to, ka otrs I?gumsl?dz?js, iesp?jams, ir kr?pies ar PVN, ir pamatots ar to, ka uz??mums ar I?gumsl?dz?jiem sazin?j?s, izmantojot elektroniskos sazi?as I?dzek?us, un nodok?u administr?cijas veikt?s izmekl?šanas laik? tika konstat?ts, ka I?gumsl?dz?ji nav veikuši savu darb?bu nor?d?taj?s adres?s un nav iesnieguši PVN deklar?cijas

par darījumiem ar nodokļa maksājumu?

7) Vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumi ir interpretējami tādi, ka, lai gan pienākums iesniegt pamatojumu tiesību uz atbrīvojumu saņemšanai ir noteikts nodokļu maksātājam, tomēr tas nenozīmē, ka kompetentajam valsts iestādei, kuras izlemj jautājumu par tiesību rakoties ar precīzu nodošanu, nebūtu pienākuma iegūt vienīgi valsts iestādei 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 tādi, ka tie liedz dalībvalsts kompetentajam iestādei atteikt atbrīvojumu no PVN par importu tādu vien, ka vēlāk, mainoties apstākļiem, attiecīgās preces ir piegādātas citam nodokļa maksātājam, nevis nodokļa maksātājam, kura PVN identifikācijas numurs ir norādīts tajā importa deklarācijā, lai gan importētājs importa dalībvalsts kompetentajam iestādei ir sniedzis visu informāciju par jaunā pircēja identitāti.

45 Iesūcējam ir jānorāda, – kā atgādina šis sprieduma 6. punkts, Direktīvas 2009/69, ar kuru PVN direktīvas – tās saskaņotā 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 pāc tam veic piegādi Kopienas iekšienē, kura pati ir atbrīvota no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas 138. pantam, un tātad ir atkarīgs no tā, vai, kā enerģētiskajam iekšējās tirgus likuma 42., 50. un 68. punkts, ir izpildīti šajā pantā izvirzītie materiāliātiesiskie nosacījumi.

48 Savukārt nedz PVN direktīvas 138. pants, nedz 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā importētājam nav paredzēts pienākums norādīt pircēja, kurš piedalās pāc tam notiekošajā Kopienas iekšējā darījumā, PVN identifikācijas numuru.

49 Pirms grozījumiem ar Direktīvu 2009/69, kas tika izdarīti PVN direktīvas saskaņotā redakcijā, šāds pienākums, kā pamatlietā ir paredzēts Lietuvas tiesību aktos, varēja tikt paredzēts valsts tiesību aktos.

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, izvairīšanās [no nodokļu maksāšanas] un iespējamu apmērojamu izmantošanu, ir jāparedz nosacījumi, ar kuriem no nodokļa ir atbrīvoti imports, pāc kura tiek veikta piegāde Kopienas iekšienē. Tomēr dalībvalstīm, īstenojot savas pilnvaras, ir jāievēro vispārīgie tiesību principi, kas ir daļa no Savienības tiesību sistēmas (šajā nozīmā 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. punkta noteikto piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumu jau ir atzinusi, ka, tā kā šis atbrīvojums ir atkarīgs no šajā tiesību normā izsmeļošā paredzēto materiāltiesisko nosacījumu izpildes, kuru vidū nav minēts pienākums, lai pircējam būtu PVN identifikācijas numurs, dalībvalstīs principā nevar liegt minēto atbrīvojumu tādēļ, ka nav izpildīta formāla prasība, proti, pircēja identifikācija PVN jomā, kas attiecīgā gadījumā ir paredzēta dalībvalsts tiesību aktos (šajā nozīmā 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 šo 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 vispārīgajam 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 āunprātīgu un krāpniecisku izmantošanu, uzņēmumiem āunprātīgi izmantojot atširbas 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 grozījumā, kas izdarīts ar Direktīvu 2009/69, rezultātā, – importētājam norādīt pircēja PVN identifikācijas numuru – nevar tikt uzskatīts par atbrīvojuma materiāltiesisku nosacījumu, bet gan tā mērķis ir vienkārši novērst dalībvalstu atširbas šo atbrīvojuma piemērošanu.

56 Tā vīljo vairāk ir tādēļ, ka ar Direktīvu 2009/69 nav grozīts PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts, kurā ir atsauce uz vīlķas piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojuma materiāltiesiskajiem nosacījumiem, kas paredzēti šīs direktīvas 138. pantā.

57 Otrkārt, ņemot vērā apsvērumus, ko ģenerālvokāts sniedzis secinājumā 67.–71. punktā, ir jāpiebilst, ka šīs tiesību normas pretējās interpretācijas izvēle neatbilstu tam, ka vīlķas 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 notikušajam pircēju identitātes

izmai??m.

59 Cit?di b?tu tikai tad, ja import?t?js apzin?ti b?tu piedal?jies kr?pšan? nodok?u jom?, kura ir apdraud?jusi kop?j?s PVN sist?mas darb?bu, vai ja form?las pras?bas p?rk?pums b?tu trauc?jis sniegt p?rliecinošus pier?d?jumus par to, ka materi?ltiesisk?s pras?bas ir izpild?tas (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 2016. gada 20. oktobris, *Plöckl*, C?24/15, EU:C:2016:791, 39., 43., 44. un 46. punkts, k? ar? 2017. gada 9. febru?ris, *Euro Tyre*, C?21/16, EU:C:2017:106, 36.–39. un 42. punkts).

60 Turkl?t ir j?atg?dina, ka, lai sod?tu par form?lo pras?bu neiev?rošanu, dal?bvalstis var noteikt cita veida sodus, nevis atteikt atbr?vojumu no PVN, – piem?ram, noteikt sam?r?gu naudas sodu vai finansi?lu sodu atbilstoši p?rk?puma smagumam (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 19. apr?lis, *Firma Hans Bühler*, C?580/16, EU:C:2018:261, 52. punkts).

61 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 143. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie liedz dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m atteikt atbr?vojumu no PVN par importu t?d?? vien, ka, p?c import?šanas mainoties apst?k?iem, attiec?g?s preces ir pieg?d?tas citam nodok?a maks?t?jam, nevis nodok?a maks?t?jam, kura PVN identifik?cijas numurs ir nor?d?ts importa deklar?cij?, lai gan import?t?js importa dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m ir sniedzis visu inform?ciju par jaun? pirc?ja identit?ti, ar nosac?jumu, ka ir pier?d?ts, ka v?l?k?s pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vojuma materi?ltiesiskie nosac?jumi ir faktiski izpild?ti.

### **Par otro jaut?jumu**

62 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts, lasot to kopsakar? ar š?s direkt?vas 138. pantu un 143. panta 2. punkta c) apakšpunktu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?di dokumenti, k?das ir *CMR* pavadz?mes un *e?AD* pavadz?mes, k? ar? *e?ROR* apstiprin?jumi, kuri apstiprina pre?u transport?šanu no importa dal?bvalsts teritorij? esošas akc?zes pre?u noliktavas nevis pirc?jam, bet gan uz citas dal?bvalsts teritorij? esošu akc?zes pre?u noliktavu, var tikt uzskat?ti par pietiekamiem pier?d?jumiem pre?u nos?t?šanai vai transport?šanai šo ties?bu normu izpratn?.

63 J?atg?dina, ka PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkt? ir paredz?ts atbr?vojums pre?u importam, p?c kura tiek veikta pieg?de Kopienas iekšien?, uz kuru savuk?rt attiecas atbr?vojums atbilstoši š?s direkt?vas 138. panta 1. punktam.

64 Pirmk?rt, no PVN direkt?vas 143. panta 2. punkta c) apakšpunkta, kura normas ir groz?tas ar Direkt?vu 2009/69, izriet, ka importa atbr?vojums ir piem?rojams tikai tad, ja import?šanas br?d? import?t?js sniedz pier?d?jumus, ka import?t?s preces ir paredz?ts transport?t vai nos?t?t no importa dal?bvalsts uz citu dal?bvalsti.

65 Šaj? zi?? pirms min?tajiem groz?jumiem tikai dal?bvalst?m bija j?paredz nosac?jumi, k?di ir izvirez?ti pre?u importa atbr?vojumam no PVN, kas paredz?ts PVN direkt?vas 143. panta 1. punkt?.

66 Otrk?rt, ir j?atg?dina, ka atbr?vojums no nodok?a par pre?u pieg?di Kopienas iekšien? atbilstoši PVN direkt?vas 138. panta 1. punktam ir piem?rojams tikai tad, ja ties?bas r?koties ar precu k? ?pašniekam ir nodotas pirc?jam un p?rdev?js pier?da, ka min?t?s preces ir nos?t?tas vai transport?tas uz citu dal?bvalsti un ka p?c š?s nos?t?šanas vai transport?šanas preces fiziski ir izvestas no nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts teritorijas (spriedumi, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2017. gada 9. febru?ris, *Euro Tyre*, C?21/16, EU:C:2017:106, 25. punkts).

67 Personai, kas v?las izmantot ties?bas uz atbr?vojumu no PVN, proti, pre?u pieg?d?t?jam, ir j?pier?da, ka PVN direkt?vas 138. panta 1. punkt? paredz?tie nosac?jumi ir izpild?ti (spriedums, 2007. gada 27. septembris, *Twoh International*, C?184/05, EU:C:2007:550, 26. punkts). Tom?r apst?k?os, kad ties?bas r?koties ar precu k? ?pa?niekam pirc?jam tiek nodotas nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts teritorij? un kad šis pirc?js preces nos?ta vai transport? ?rpus š?s dal?bvalsts teritorijas, pier?d?jumi, ko pieg?d?t?js var iesniegt nodok?u iest?d?m, ir piln?b? atkar?gi no inform?cijas, kuru tas šim nol?kam sa?em no pirc?ja (spriedumi, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding*, C?430/09, EU:C:2010:786, 37. punkts, k? ar? 2017. gada 14. j?nijs, *Santogal M?Com?rcio e Repara?o de Autom?veis*, C?26/16, EU:C:2017:453, 66. punkts).

68 Turkl?t no PVN direkt?vas 138. panta 1. punkta un Tiesas judikat?ras izriet, ka nosac?jums par attiec?go pre?u nos?t?šanu vai transport?šanu ir izpild?ts, tikl?dz preces ir faktiski izvestas no nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts teritorijas ar m?r?i nodot t?s galam?r?a dal?bvalst? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.*, C?409/04, EU:C:2007:548, 27., k? ar? 33. punkts).

69 No iepriek? izkl?st?t? izriet, ka, lai izmantotu PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apak?punkt? paredz?to atbr?vojumu par importu, import?t?jam tostarp ir j?iesniedz importa dal?bvalsts iest?d?m pier?d?jumi, ka, pirmk?rt, import?šanas br?d? attiec?g?s preces ir paredz?ts nos?t?t vai transport?t uz citu dal?bvalsti, un, otrk?rt, ka saist?b? ar v?l?ko pieg?di Kopienas iek?ien? min?t?s preces ir š?di nos?t?tas vai transport?tas.

70 Šaj? zi?? pietiek, ka import?t?js pier?da, ka attiec?g?s preces ir paredz?ts nos?t?t vai transport?t un ka p?c tam t?s ir faktiski nos?t?tas vai transport?tas uz citu dal?bvalsti; nav j?pier?da, ka to galam?r?is, konkr?ti, ir šo pre?u pirc?ja adrese.

71 Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesa it ?pa?i šaub?s par *CMR* pavadz?mju un *e?AD* pavadz?mju, k? ar? *e?ROR* apstiprin?jumu pier?d?juma v?rt?bu. Ja iesniedz?jtiesai ir j?v?rt? pamatliet? iesniegto pier?d?jumu pier?d?juma sp?ks, Tiesa tom?r var sniegt visus ar Savien?bas ties?b?m saist?tos interpret?cijas elementus, kas tai var b?t noder?gi.

72 Šaj? zi?? vispirms attiec?b? uz *e?AD* pavadz?m?m ir j?atsaucas uz Savien?bas ties?bu norm?m par elektronisko administrat?vo dokumentu, kam ir j?b?t pievienotam, p?rvietojot t?das preces atlikt?s akc?zes nodok?a maks?šanas re?m? (turpm?k tekst? – “*e?AD* dokuments”), k?das apl?kotas pamatliet?, uz kur?m attiecas šis nodoklis.

73 Pirmk?rt, no Direkt?vas 2008/118 21. panta 2. punkta un Regulas Nr. 684/2009 3. panta, lasot tos kopsakar? ar š?s regulas I pielikum? ietvertu 1. tabulu, izriet, ka ne agr?k k? 7 dienas pirms attiec?go akc?zes pre?u nos?t?šanas datuma nos?t?t?js iesniedz nos?t?t?jas dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m *e?AD* dokumenta projektu, kur? tostarp ir ietverta inform?cija par attiec?gajiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem, proti, nos?t?t?ju un sa??m?ju, par nos?t?šanas un sa?emšanas viet?m, par nos?t?taj?m prec?m un par r??inu par š?m prec?m, k? ar? pre?u transportu. Min?t?s iest?des p?rbauda šaj? projekt? ietvertos datus saska?? ar š?s direkt?vas 21. panta 3. punktu.

74 K? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis secin?jumu 122. un 124. punkt?, ir uzskat?ms, ka š?ds *e?AD* dokumenta projekts, ja tas ir pien?c?gi aizpild?ts un iesniegts import?šanas br?d?, var b?t pier?d?jums, ka min?taj? br?d? attiec?g? prece bija paredz?ta nos?t?šanai uz citu dal?bvalsti PVN direkt?vas 143. panta 2. punkta c) apak?punkta izpratn?.

75 Otrk?rt, ir j?preciz?, ka saska?? ar Direkt?vas 2008/118 24. pantu, sa?emot akc?zes preces, sa??m?js iesniedz galam?r?a dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m dokumentu, kur? 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 atbilstošo e-AD dokumentu.

76 Piekrtot tēnerladvokāta secinājumu 126. punktā paustajam, ir uzskatāms, ka šāds paziņojums par saņemšanu var būt pierādījums, ka attiecīgā prece ir faktiski izvesta no nosūtītāšanas 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 nosūtītāšanas vai transportēšanas. Tā kā šo apstiprinājumu importēšanas brīdī vēl nav, ar tiem nevar tikt pierādīts, ka tobrīd attiecīgās preces bija paredzētas transportēšanai vai nosūtītāšanai uz citu dalībvalsti PVN direktīvas 143. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Šos apstiprinājumus savukārt var ņemt vērā, pierēdot minēto preču nosūtītāšanas vai transportēšanas faktu atbilstoši šīs direktīvas 138. panta 1. punktam.

78 Visbeidzot, attiecībā uz CMR pavadzēm ir jānorāda, ka tās tiek sagatavotas pirms nosūtītāšanas vai transportēšanas uz galamērķa dalībvalsti un tajās tostarp ir norādīta nosūtītāšanas vieta, pircējs, saņemšanas vieta un transportlīdzekļi. Tātad ar tām var pierēdēt, ka attiecīgās preces ir paredzētas nosūtīt vai transportēt uz minēto valsti, un šīs pavadzēmes var tikt ņemtas vērā atbilstoši PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunktam, ja tās ir uzrēdētas importēšanas brīdī. Tās var tikt ņemtas vērā arī atbilstoši šīs direktīvas 138. panta 1. punktam, vēl jo vairāk tad, ja nosūtītāšanas vai transportēšanas beigās uz tām ir atzēme par saņemšanu.

79 Šajā ziņā no lēmuma lēgt prejudiciēlu nolēmumu izriet, ka iesniedzējtiesā pamatlietas puses nav vienisprēti par to, vai importa atbrēvojums varēja tikt atteikts tēdē vien, ka *Enteco Baltic* iesniegtājs CMR pavadzēms nebija atzēmes par saņemšanu vai arī tajās bija atzēme par reēistrēciju Polijas muitas nolēktavās. Tomēr ir jānorāda, ka tikai tas vien nevar būt iemesls atteikt atbrēvojumu, ja pērtējie šīs sabiedrēbas iesniegtie pierēdējumi liecina, ka, pirmkārt, importēšanas brēdē attiecīgās preces bija paredzētas nosūtīt vai transportēt uz citu dalībvalsti, kas nav importa dalībvalsts, un ka, otrkārt, ar vēlēku darējumu šīs preces ir faktiski nosūtētas vai transportētas uz šo citu dalībvalsti.

80 Tātad dalībvalstij, ņemot vērā visus *Enteco Baltic* iesniegtos pierēdējumus, ir jāpērbauda, vai šie nosacējumi ir izpildēti.

81 ņemot vērā iepriekš izklēstētos apsvērumus, uz otro jautējumu 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 tēdējēdi, ka:

– dokumenti, kuri apstiprina preču transportēšanu no importa dalībvalsts teritorijā esošās akcēzes preču nolēktavas nevis pircējam, bet gan uz citas dalībvalsts teritorijā esošu akcēzes preču nolēktavu, var tikt uzskatēti par pietiekamiem pierēdējumiem šo preču nosūtēšanai vai transportēšanai uz citu dalībvalsti;

– tēdi dokumenti, kādas ir CMR pavadzēmes un e-AD dokumenti, var tikt ņemti vērā, lai pierēdētu, ka importēšanas dalībvalstē brēdē attiecīgās preces ir paredzētas nosūtīt vai transportēt uz citu dalībvalsti PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē, ja minētie dokumenti šajā brēdē tiek uzrēdēti un ja tajos ir ietvertas visas nepieciešamās ziēas. Šie dokumenti, tēpat kā e-ROR apstiprinējumi un paziņojums par saņemšanu, kas izdots pēc akcēzes preču pērvietošanas, piemērojot atliktās nodokā maksēšanas režēmu, pierēda, ka minētas preces ir faktiski nosūtētas vai transportētas uz citu dalībvalsti saskaēē 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 neaizliedz dalībvalsts iestādei liegt importētjam 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 pārveidoti pārvadājumu uzņēmumi un muitas noliktavas, ko pircējs ir izraudzējies, un vai jādziens “preču piegāde” šīs direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē šajā saistībā ir saprotams tāpat kā minētās direktīvas 167. pantā.

83 Iesūcējam 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 pašniekam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 32. punkts).

85 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jādziens “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 jūdžiena nozīmē minētajā direktīvā ir jābūt vienotai. Tādā saistībā ar importa atbrīvojumu un PVN direktīvas 167. pantā noteiktajām tiesībām atskaitot PVN priekšnodokli šis jūdžiens nevar tikt interpretēts atšķirīgi.

86 Tāpat no Tiesas judikatūras izriet, ka jūdžiens “preču piegāde” neattiecas uz pašumtiesību nodošanu tādās formās, kādas ir paredzētas piemērojamajās valsts tiesībās, bet ietver jebkādus vienas līgumslēdzēja puses darījumus, kas saistīti ar kustamu lietu nodošanu, ar ko otrai līgumslēdzējai pusei tiek piešķirtas tiesības faktiski rīkoties ar šo lietu kā pašniekam (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 pašniekam 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 (rīkojums, 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 pašniekam, tad jūdžienā “preču piegāde” nevar ietilpt nedz preču nodošana vienkāršā turījumā (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 ģenerālvokāta secinājumu 95.–97. punkta – ir jāizvērtē, vai *Enteco Baltic* pārvadātājiem un

muitas noliktav?m ir nodevusi ties?bas r?koties ar š?m prec?m k? ?pašniekam vai ar? tie ir bijuši tikai starpnieki p?rvad?šan? un uzglab?šan? un š?s ties?bas tiem nav nodotas. P?d?j? min?taj? gad?jum? un ja – k? var saprast no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu – *Enteco Baltic* pirc?jiem ir faktiski nodevusi min?t?s ties?bas, tad min?tie dar?jumi ir j?kvalific? k? “pre?u pieg?de”.

90 Iesniedz?jtiesai, ?emot v?r? visus tai zin?mos faktiskos apst?k?us, ir j?p?rbauda, vai t? ir iesniedz?jties? izskat?maj? liet? (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1990. gada 8. febru?ris, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C?320/88, EU:C:1990:61, 13. punkts, k? ar? 2013. gada 18. j?lijs, *Evita?K*, C?78/12, EU:C:2013:486, 34. punkts).

91 Ja p?c š? v?rt?juma izr?d?s, ka *Enteco Baltic* ir nodevusi pirc?jiem ties?bas r?koties ar prec?m k? ?pašniekam, un ja ir izpild?ti p?r?jie importa atbr?vojuma nosac?jumi, tad *Enteco Baltic* nevar tikt atteikts importa atbr?vojums no nodok?a.

92 ?emot iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz trešo un ceturto jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas ne?auj dal?bvalsts iest?d?m liegt import?t?jam izmantot šaj? ties?bu norm? paredz?t?s ties?bas uz atbr?vojumu no PVN attiec?b? uz import?t?ja šaj? valst? veiktu pre?u importu, p?c kura ir veikta pieg?de Kopienas iekšien?, t?d??, ka š?s preces ir nevis tieši nodotas pirc?jam, bet gan t?s ir p?r??muši p?rvad?jumu uz??mumi un muitas noliktavas, ko pirc?js ir izraudz?jies, ja import?t?js ir nodevis pirc?jam ties?bas r?koties ar min?taj?m prec?m k? ?pašniekam. Šaj? saist?b? j?dziens “pre?u pieg?de” š?s direkt?vas 14. panta 1. punkta izpratn? ir j?interpret? t?pat k? min?t?s direkt?vas 167. panta kontekst?.

### Par piekto un sesto jaut?jumu

93 Ar piekto un sesto jaut?jumu, kuri j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj administrat?vo praksi, atbilstoši kurai t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, ties?bas uz importa atbr?vojumu no PVN labtic?gam import?t?jam tiek liegtas, ja v?l?kas pieg?des Kopienas iekšien? importa atbr?vojuma nosac?jumi nav izpild?ti pirc?ja izdar?tas kr?pšanas nodok?u jom? d??.

94 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru pras?ba, lai tirgus dal?bnieks darbotos labtic?gi un veiktu visus pas?kumus, kas no t? var tikt sapr?t?gi piepras?ti, lai p?rliecin?tos, ka t? veiktais dar?jums nav saist?ts ar kr?pšanu nodok?u jom?, nav pretrun? Savien?bas ties?b?m. Gad?jum?, ja attiec?gais nodok?a maks?t?js ir zin?jis vai tam ir bijis j?zina, ka t? veiktais dar?jums ir iesaist?ts pirc?ja izdar?t? kr?pšan?, un ja tas nav veicis visus no t? atkar?gos sapr?t?gos pas?kumus, lai izvair?tos no š?s kr?pšanas, tad tam b?tu j?liedz izmantot atbr?vojumu no nodok?a (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 48. un 54. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

95 Iesniedz?jtiesai, balstoties uz visas pamatlietas inform?cijas un apst?k?u visp?r?ju izv?rt?jumu, ir j?p?rbauda, vai *Enteco Baltic* ir darbojusies labtic?gi un veikusi visus no t?s sapr?t?gi piepras?mos pas?kumus, lai p?rliecin?tos, ka ar veiktajiem importa un pieg?des dar?jumiem t? nav iesaist?jusies kr?pšan? nodok?u jom? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 53. punkts). Tiesa tom?r var tai sniegt visus Savien?bas ties?bu interpret?cijas elementus, kas tai var b?t noder?gi (spriedums, 2017. gada 14. j?nijs, *Santogal M? Comércio e Reparação de Automóveis*, C?26/16, EU:C:2017:453, 72. punkts).

96 Šaj? gad?jum? Tiesas r?c?b? esošajos lietās materi?los nav inform?cijas, kas ?autu konstat?t, ka b?tu pier?d?ts, ka *Enteco Baltic* ir vai nav r?kojusies ar pien?c?go r?p?bu. Šaj? zi?? tom?r ir j?preciz? – k? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis secin?jumu 102.–104. punkt? –, apst?klis, ka



importētājs ar saviem klientiem esot sazinājies elektroniski, neaauj nedz konstatēt importētāja labticības trūkumu vai nolaidību, nedz prezumēt, ka šā sabiedrība zināja vai tai bija jāzina, ka tās piedalās krāpšanas nodokļu jomā.

97 Gadījumā, ja iesniedzējtiesa konstatētu, ka *Enteco Baltic* ir rīkojusies labticīgi un ir veikusi visus no tās saprātīgi pieprasītos pasākumus, lai pārliecinātos, ka veiktie importa un piegādes darījumi neliek tai piedalīties krāpšanas nodokļu jomā, ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesiskās noteiktības princips nepieaauj, ka dalībvalsts, kura sēkotnāji ir pieņēmusi dokumentus, kurus pārdēvējis iesniedzis kā pierādījumus, kas pamato tiesības uz piegādes atbrīvojumu no nodokļa, vīlīk var šim pārdēvējam uzlikt pienākumu maksāt PVN par šo piegādi pircēja izdarītas krāpšanas dēļ, par kuru piegādātājs nezina un nevarēja zināt (šajā nozīmā 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 iekšienā atbrīvojuma nosacījumi ir izpildīti un ka šo sabiedrību nevar vainot nolaidībā. Tomēr ir jāuzsver, ka Inspekcijas veiktā analīze, kas katrā ziņā attiecas tikai uz atsevišķiem pamatlietā aplūkotajiem darījumiem, neliedza VMI jaunā pārbaudē, ievērojot piemērojamos termiņus, pārbaudīt, vai *Enteco Baltic* nezina un nevarēja zināt par varbūtēju pircēja izdarītu krāpšanu nodokļu jomā saistībā ar visiem attiecīgajiem darījumiem.

99 Par tiesiskās noteiktības principa interpretāciju, ņemot vērā šo sprieduma 97. un 98. punktā izklāstītos apsvērumus, nerada šaubas arguments, kuru tiesas sēdē izvirzījušas Lietuvas valdība un Komisija, – ka pārbaudē, 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 pāc šā importa veiktās piegādes Kopienas iekšienā atbrīvojuma no nodokļa nosacījumi atbilstoši šīs direktīvas 138. panta 1. punktam. Saskaņā ar norādīto, kas sniegta lēmuma līgta prejudiciālu nolikumu, VMI lēmums attiecas tieši uz pārdēvētā 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 nepieaauj administratīvo praksi, atbilstoši kurai tādus apstākļos, kādi ir pamatlietā, tiesības uz atbrīvojumu no PVN labticīgā importētājam tiek liegtas, ja vīlīkās piegādes Kopienas iekšienā 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 sazinājus, izmantojot elektroniskos saziņas līdzekļus, neaauj 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 kompetentajam iestādēm, pārbaudot tiesību rīkoties ar precēm kā pašniekam nodošanu, ir pienākums savākt vienīgi valsts iestādēm pieejamu informāciju.

102 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka – p?c analo?ijas ar š? sprieduma 67. punkt? min?to judikat?ru un k? turkl?t izkl?sta iesniedz?jtiesa – import?t?jam ir j?pier?da, ka PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkt? paredz?t? importa atbr?vojuma nosac?jumi ir izpild?ti. Šaj? saist?b? tam tostarp ir j?pier?da, ka ties?bas r?koties ar prec?m k? ?pašniekam ir nodotas pirc?jam.

103 Turkl?t saist?b? ar dar?jumiem Kopienas iekšien? no Tiesas judikat?ras izriet, ka, ja pieg?d?t?js nesp?j iesniegt nepieciešamos pier?d?jumus, lai pier?d?tu, ka pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vojuma nosac?jumi ir izpild?ti, tad pre?u nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts nodok?u iest?d?m nav pien?kuma piepras?t galam?r?a dal?bvalsts iest?d?m inform?ciju, pamatojoties uz Regulas Nr. 1798/2003 norm?m par inform?cijas apmai?as sist?mu starp dal?bvalstu nodok?u iest?d?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 22. apr?lis, *X un fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C?536/08 un C?539/08, EU:C:2010:217, 37. punkts, k? ar? p?c analo?ijas spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Twoh International*, C?184/05, EU:C:2007:550, 28., 34. un 38. punkts).

104 Š?da interpret?cija ir attiecin?ma uz Regulu Nr. 904/2010, kura saska?? ar t?s 62. panta otro da?u ir piem?rojama no 2012. gada 1. janv?ra un ar ko atbilstoši 61. panta pirmajai da?ai no t?s pašas dienas ir atcelta Regula Nr. 1798/2003.

105 K? it ?paši izriet no Regulas Nr. 904/2010 preambulas 3., 4. un 7. apsv?ruma, t?s m?r?is ir apkarot kr?pšanu PVN jom? un izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un veicin?t PVN pareizu piem?rošanu. T?lab saska?? ar š?s regulas 1. panta 1. punkta otro da?u taj? ir paredz?ti noteikumi un proced?ras, lai dal?bvalstu kompetent?s iest?des var?tu sadarboties un apmain?ties ar inform?ciju, kas var?tu pal?dz?t pareizi apr??in?t PVN, kontrol?t, vai PVN tiek piem?rots pareizi, it ?paši dar?jumiem Kopienas iekšien?, un apkarot kr?pšanu PVN jom?. It ?paši min?t?s regulas 7. panta 1. punkt? šaj? nol?k? ir paredz?ts, ka valsts iest?de p?c piepras?juma iesniedz?jas iest?des piepras?juma pazi?o visu inform?ciju, kas ?auj pareizi noteikt PVN. Regulas Nr. 904/2010 54. panta 1. punkt? ir paredz?ti š?s valsts iest?žu inform?cijas apmai?as ierobežojumi; t?m nav jebk?dos apst?k?os j?sniedz visa piepras?t? inform?cija. T?tad, un t? k? min?taj? regul? šaj? zi?? nav skaidru normu, ar šo regulu nodok?a maks?t?jam nav pieš?irtas nek?das ?pašas ties?bas piepras?t nos?t?t inform?ciju gad?jum?, ja tas pats nesp?tu sniegt pier?d?jumus, kas pamato t? ties?bas uz atbr?vojumu no PVN (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Twoh International*, C?184/05, EU:C:2007:550, 30.–34. punkts).

106 ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz sept?to jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka valsts kompetentaj?m iest?d?m, p?rbaudot ties?bu r?koties ar prec?m k? ?pašniekam nodošanu, nav pien?kuma sav?kt vien?gi valsts iest?d?m pieejamu inform?ciju.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

107 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (ceturt? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, ar groz?jumiem, kas izdar?ti ar Padomes Direkt?vu 2009/69/EK (2009. gada 25. j?nijs), 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 143. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie liedz dal?bvalsts kompetentaj?m iest?d?m atteikt atbr?vojumu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a par importu t?d?? vien, ka, p?c import?šanas mainoties apst?k?iem, attiec?g?s preces ir pieg?d?tas citam nodok?a maks?t?jam, nevis nodok?a maks?t?jam, kura pievienot?s v?rt?bas nodok?a**

identifikācijas numurs ir norādīts importa deklarācijā, lai gan importētājs importa dalībvalsts kompetentajam iestādam ir sniedzis visu informāciju par jaunā pircēja identitāti, ar nosacījumu, ka ir pierādīts, ka vīlīkās piegādes Kopienas iekšienā atbrīvojuma materiālietiskie 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 transportāšanu no importa dalībvalsts teritorijā esošās 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 transportāšanai 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 importāšanas dalībvalstī brīdā attiecīgās preces ir paredzētas nosūtīt vai transportēt uz citu dalībvalsti Direktīvas 2006/112, ar grozījumiem, 143. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē, ja minētie dokumenti šajā brīdā 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 neaizliedz dalībvalsts iestādam 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 iekšienā, tādēļ, ka šīs preces ir nevis tieši nodotas pircējam, bet gan tās ir pārņēmī pārvadājumu uzņēmumi un muitas noliktavas, ko pircējs ir izraudzījies, ja importētājs ir nodevis pircējam tiesības rīkoties ar minētajām precēm kā pašniekam. Šajā saistībā jādziens “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 nepieaizliedz administratīvo praksi, atbilstoši kurai tādus apstākļus, kādi ir pamatlietā, tiesības uz importa atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa labticīgam importētājam tiek liegtas, ja vīlīkās piegādes Kopienas iekšienā 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, neaizliedz 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 rakoties ar precēm kļūpašniekam nodošanu, nav pienākuma savākt vienīgi valsts iestādēm pieejamu informāciju.

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – lietuviešu.