Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
PAOLO MENGOZZI IŠVADA,
pateikta 2018 m. kovo 22 d.[1]

Byla C-108/17

UAB „Enteco Baltic“
prieš
Muitinės departamentą prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
dalyvaujant
Vilniaus teritorinei muitinei

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

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

I. Įvadas

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

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

1 Originalo kalba: prancūzų.

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

3 OL L 175, 2009, p. 12.

3. Kebliausias klausimas, kilęs šioje byloje, – tai klausimas, ar importuotojui, kaip antai *Enteco Baltic*, tenkanti pareiga nurodyti importo valstybės narės kompetentingoms institucijoms savo kliento PVM mokėtojo kodą, suteiktą prekių paskirties valstybėje narėje, reiškia paprasčiausiai formalų, ar materialinį reikalavimą, nustatytą teisei į neapmokestinimą importo PVM įgyti, taikomą įsigaliojus Direktyvai 2009/69, kurioje tokia pareiga buvo nustatyta įtraukiant atitinkamą nuostatą į patį Direktyvos 2006/112 tekstą.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

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

5. Šios direktyvos 20 straipsnyje „prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ apibrėžiamas kaip „teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas [įgijimas], kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu“.

6. Minėtos direktyvos 131 straipsnyje nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų [Sąjungos teisės] nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą [paprastą] neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

7. PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią [Sąjungoje], bet ne j[ų] atitinkamo[se] teritorijo[se], kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę [kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje] nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

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

„(3) Prekių importas [PVM] neapmokestinamas, jei vėliau tos prekės tiekiamos ar perduodamos kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui. Tokio neapmokestinimo PVM sąlygas nustato valstybės narės. Tačiau patirtis rodo, kad tokie nuostatų taikymo skirtumai yra naudingi prekybininkams, kurie siekia išvengti PVM mokėjimo už tokiomis aplinkybėmis importuotas prekes.

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

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

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

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

<…>

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

<…>

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

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

b) prekes įsigyjančio asmens, kuriam prekės tiekiamos laikantis 138 straipsnio 1 dalies, PVM mokėtojo kodą, suteiktą kitoje valstybėje narėje, arba savo PVM mokėtojo kodą, suteiktą valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių siuntimas arba gabenimas, kai prekės yra perduodamos laikantis 138 straipsnio 2 dalies c punkto;

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

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

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

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

B. Lietuvos teisė

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

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

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

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

13. PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

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

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

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

<…>

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

<…>

5. Nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčių administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.“

15. 2004 m. balandžio 29 d. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Departamentas) direktoriaus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) viršininko įsakymu Nr. 1B-439/VA-71 patvirtintų „Importuotų ir tiekiamų į kitą ES valstybę narę prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu taisyklių“ (toliau – Taisyklės) 4 punktas suformuluotas taip:

„4. Į šalies teritoriją importuotos prekės neapmokestinamos PVM, jeigu įvykdytos visos šios sąlygos:

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

4.2. prekių importuotojas importo muitinės deklaracijos priėmimo muitiniam tikrinimui metu yra registruotas šalies teritorijoje [kaip] PVM mokėtoj[as];

4.3. importuotų prekių tiekimas iš Lietuvos Respublikos į kitą valstybę narę pagal PVM įstatymo VI skyriaus nuostatas apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą;

4.4. importuotojas kitos valstybės narės PVM mokėtojui tiekia tas pačias nepakeisto pavidalo prekes, kurias importavo į šalies teritoriją;

4.5. prekės į kitą valstybę narę išgabenamos per laiką, ne ilgesnį kaip 1 mėnuo nuo apmokestinimo momento, nurodyto PVM įstatymo 14 straipsnio 12 arba 13 dalyje, dienos arba per taisyklių 5 punkte nurodyta tvarka nustatytą ilgesnį prekių išgabenimo į kitą valstybę narę laiką.“

16. Taisyklių 7 punkte nustatyta:„7. Kartu su importo muitinės deklaracija, be kitu dokumentų, muitiniam tikrinimui turi būti pateikta:

– 7.1. importuotojo PVM mokėtojo registracijos pažymėjimas ir jo nuorašas (PVM mokėtojo registracijos pažymėjimas sulyginus su jo nuorašu grąžinamas);

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

17. 2010 m. gruodžio 28 d. Departamento direktoriaus ir Inspekcijos viršininko įsakymu Nr. 1B-773/VA-119, įsigaliojusiu 2011 m. sausio 1 d., Taisyklės buvo papildytos 7^1 punktu. Šiame 7^1 punkte nurodyta:

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

18. Pagal „Bendrojo administracinio dokumento pildymo instrukcijos“, patvirtintos 2004 m. balandžio 13 d. Departamento direktoriaus įsakymu Nr. 1B-289, 27.49.1.7 punktą reikalaujama, kad importuotojas nurodytų Sąjungos valstybės narės, į kurią gabenamos prekės, raidinį kodą, galiojusį priimant importo deklaraciją, ir asmens, kuriam skirtos prekės, PVM mokėtojo kodą, suteiktą Sąjungos valstybės narės kompetentingos institucijos, jeigu išleidžiamos į laisvąją apyvartą ir importuojamos vidaus vartojimui ne Bendrijos prekės, kurios pagal PVM įstatymo 35 straipsnį atleidžiamos nuo PVM.

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

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

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

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

21. *Enteco Baltic* parduodavo šį kurą Lenkijoje, Slovakijoje ir Vengrijoje įsteigtoms bendrovėms pagal rašytines sutartis ir individualius užsakymus. Šiose sutartyje buvo numatytas tiekimas „iš gamyklos“ (angl. *ex-works*)[5]. Taigi *Enteco Baltic* buvo įsipareigojusi tik perduoti kurą pirkėjams Lietuvoje, o šie buvo atsakingi už tolesnį jo gabenimą į paskirties valstybę narę.

22. Konkrečius užsakymus *Enteco Baltic* pirkėjai pateikdavo elektroniniu paštu, nurodydami, be kita ko, atstovų, kurie atvyks paimti užsakytų prekių, duomenis ir su AAPS, į kuriuos buvo gabenamos šios prekės[6], susijusius duomenis. Pirkėjams išrašytas PVM sąskaitas faktūras *Enteco Baltic* paprastai išsiųsdavo elektroniniu paštu.

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

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

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

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

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

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

29. 2014–2015 m. Vilniaus TM atliko naują patikrinimą, kurio dalykas ir laikotarpis iš dalies sutapo su Inspekcijos 2013 m. atlikto patikrinimo dalyku ir laikotarpiu. Atlikusi šį patikrinimą Vilniaus TM konstatavo, kad *Enteco Baltic* išgabeno kurą ne tiems PVM mokėtojams, kurie buvo nurodyti importo deklaracijose, arba neįrodė, kad kuras buvo išgabentas ir teisė juo disponuoti buvo perduota būtent PVM sąskaitose faktūrose nurodytiems asmenims.

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

6 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodomi tik Lenkijoje esantys AAPS.

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

8 Žr. šios išvados 6 išnašą.

9 Neginčijama, kad e-ROR yra gavėjo parengtas elektroninis akcizais apmokestinamų prekių gavimo patvirtinimas.

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

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

32. Departamentas patvirtino šiuos nurodymus 2016 m. kovo 16 d. sprendimu. Šiame sprendime Departamentas patikslino, kad neapmokestinimas importo PVM gali būti taikomas tik tuo atveju, jei teisė disponuoti prekėmis perleidžiama tiesiogiai kitam kitos valstybės narės PVM mokėtojui. Nagrinėjamu atveju *Enteco Baltic* negalėjo taikomas neapmokestinimas, nes kuras buvo atvežtas į Lenkijos AAPS, kurių PVM mokėtojo kodas nebuvo nurodytas PVM sąskaitose faktūrose.

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

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

35. Šiame teisme *Enteco Baltic* ir Departamentas ginčijosi dėl kuro patiekimo poveikio kitų valstybių narių apmokestinamiesiems asmenims, kurie nebuvo nurodyti importo deklaracijose. Minėtas teismas pažymi, kad mėnesinėse prekių tiekimo į kitas ES valstybes nares ataskaitose *Enteco Baltic* pateikė Inspekcijai visus su pirkėjais susijusius duomenis, įskaitant jų PVM mokėtojo kodą, nenuslėpdama tikrųjų įgijėjų tapatybės.

36. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl CMR važtaraščių, elektroninių administracinių dokumentų e-AD (toliau – e-AD dokumentas[10]) ir e-ROR patvirtinimų įrodomosios galios.

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

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

39. Galiausiai minėtas teismas siekia gauti patikslinimų dėl įrodymų reikšmės vertinimo taikant PVM direktyvą.

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

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

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

2. Ar tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkto nuostatas galima aiškinti taip, kad prekių gabenimą iš vienos valstybės narės teritorijoje esančio akcizinio sandėlio į kitoje valstybėje narėje esantį akcizinį sandėlį patvirtinantys nenuginčyti dokumentai (e-AD važtaraščiai ir e-ROR patvirtinimai) gali būti laikomi pakankamais įrodymais, patvirtinančiais prekių išgabenimo į kitą valstybę narę faktą?

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

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

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

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

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

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

IV. Analizė

42. PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte iš esmės nustatyta, kad neapmokestinamas prekių, išsiųstų iš trečiosios šalies į valstybę narę, importas, jeigu importuotojas paskui vykdo šių prekių tiekimą Bendrijos viduje, kuris neapmokestinamas pagal šios direktyvos 138 straipsnį.

43. Kalbant apie pagrindinę bylą, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad *Enteco Baltic* iš pradžių buvo taikomas neapmokestinimas, numatytas PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, kaip importuojančiai į Lietuvą iš Baltarusijos įvežtą kurą, skirtą patiekti pirkėjams Lenkijoje, Slovakijoje ir Vengrijoje, nes šis tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM. Pagrindinėje byloje aptariamas laikotarpis susijęs su kuro importu, vykdytu nuo 2010 m. balandžio 1 d. iki 2012 m. gegužės 31 dienos.

44. Bendrovėje *Enteco Baltic* atlikus įvairius patikrinimus, apie kurių pasekmes dar kalbėsiu, Lietuvos muitinės institucija nusprendė, kad galiausiai ši bendrovė privalėjo mokėti PVM. Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *Enteco Baltic* iš esmės priekaištaujama dėl to, kad ji importavimo metu nurodė PVM mokėtojo kodą, kuris galiausiai neatitiko tikrųjų pirkėjų PVM mokėtojo kodų, ir (arba) neįrodė, kad importuojamą kurą buvo numatyta patiekti kitoje valstybėje narėje.

45. Iš PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies matyti, kad neapmokestinimas, numatytas šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, taikomas, kai importuojamos prekės paskui tiekiamos Bendrijos viduje, tik tuo atveju, jei importavimo metu importuotojas importo valstybės narės kompetentingoms valdžios institucijoms, be kita ko, pirma, nurodo PVM mokėtojo kodą, kitoje valstybėje narėje suteiktą klientui, kuriam prekės patiekiamos pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, ir, antra, pateikia įrodymą, kad importuojamos prekės yra skirtos išgabenti arba išsiųsti iš importo valstybės narės į kitą valstybę narę.

46. Atsižvelgiant į PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies formuluotę, pagrindinėje byloje nagrinėjamą ginčą *iš pirmo žvilgsnio* būtų galima lengvai išspręsti. Iš tikrųjų būtų galima, kaip savo rašytinėse pastabose siūlo Komisija, pripažinti, kad šiame straipsnyje nurodytos sąlygos laikytinos ne vien formaliais, o materialiniais reikalavimais, nustatytais dėl teisės į neapmokestinimą importo PVM įgijimo. Tai reikštų, kad, neįvykdžius kurios nors iš šių sąlygų, nebūtų taikomas šis neapmokestinimas arba, kaip pagrindinėje byloje *Enteco Baltic* atžvilgiu, būtų reikalaujama, kad importuotojas grąžintų PVM.

47. Vis dėlto laikantis Komisijos rašytinėse pastabose siūlomo požiūrio, mano nuomone, neatsižvelgiama ne tik į gana išskirtines aplinkybes, susiklosčiusias pagrindinėje byloje, bet ir, žvelgiant giliau, į sunkumus, susijusius su reikalavimų, nustatytų PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalyje, ir tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo, taikant šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, sąlygų sąveika, visų pirma kiek tai susiję su importuotojui tenkančia pareiga importavimo metu nurodyti kliento, kuriam patiekiamos prekės, PVM mokėtojo kodą. Beje, Komisija per Teisingumo Teismo posėdį labai sušvelnino savo poziciją ar gal net ėmė pati sau prieštarauti [11].

48. Septyni klausimai, kuriuos uždavė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, yra susiję su dviejų minėtų reikalavimų, nustatytų PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalyje, pobūdžiu, reikšme ir laikymusi atsižvelgiant į pagrindinėje byloje susiklosčiusias faktines aplinkybes, pirmiausia susijusias su kuro atvežimo ir nuosavybės teisės perdavimo įrodymu bei Lietuvos mokesčių ir muitinės institucijų veiksmais.

11 Žr. šios išvados 72 punktą.

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

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

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

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

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

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

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

55. Iš tikrųjų, nors apmokestinamųjų asmenų PVM mokėtojo kodui tenka didelė reikšmė siekiant tinkamo PVM sistemos veikimo [14], Teisingumo Teismas konstatavo, kad nacionalinėje teisėje tiekėjui nustatytas reikalavimas nurodyti pateikiamų prekių įgijėjo PVM mokėtojo kodą yra formalus reikalavimas, kurio neįvykdymas, neatsižvelgiant į tiekimui Bendrijos viduje nustatytų materialinių sąlygų neįvykdymą, iš esmės negali paneigti tiekėjo teisės į neapmokestinimą PVM už šį sandorį [15].

56. Teisingumo Teismas papildė šią išvadą dviem išimtimis, reiškiančiomis du atvejus, kuriais formalaus reikalavimo neįvykdymas gali lemti teisės į neapmokestinimą PVM praradimą.

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

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

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

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

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

58. Antruoju atveju dėl formalaus reikalavimo pažeidimo gali būti netaikomas neapmokestinimas PVM, jei dėl šio pažeidimo nebūtų galima pateikti neginčijamo įrodymo, kad materialiniai reikalavimai įvykdyti [17].

59. Kalbant apie pagrindinę bylą, pažymėtina, jog tiek iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytos informacijos, tiek iš paaiškinimų, kuriuos per posėdį pateikė Lietuvos vyriausybė, matyti, kad mokesčių institucija, t. y. Inspekcija, įgaliota per 2013 m. vykdytą patikrinimą nustatyti, ar įvykdytos su *tiekimu Bendrijos viduje* susijusios sąlygos, konstatavo, kad *Enteco Baltic* pateikė pakankamai įrodymų, pagrindžiančių prekių išgabenimo iš šalies teritorijos bei disponavimo jomis teisės perdavimo įgijėjams faktą, ir kad nenustatyta, jog *Enteco Baltic*, sudarydama aptariamus sandorius, būtų veikusi nerūpestingai ar neapdairiai.

60. Taigi, atsižvelgiant į šiuos teiginius dėl PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nurodytų sąlygų laikymosi, *Enteco Baltic* padarytos klaidos, susijusios su įgijėjo ar įgijėjų kuro paskirties valstybėse narėse PVM mokėtojo kodo nurodymu, sprendžiant iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos, nesutrukdė Inspekcijai konstatuoti, kad materialiniai reikalavimai, keliami dėl tiekimo Bendrijos viduje, yra įvykdyti.

61. Šiame etape reikia nustatyti, ar valstybės narės valdžios institucijos vis dėlto gali teisę į patiektų prekių – t. y. prekių, patiektų prieš vykdant tiekimą Bendrijos viduje – neapmokestinimą importo PVM susieti su sąlyga, kad importavimo metu importuotojas turi nurodyti įgijėjo, t. y. asmens, kuriam skirtos Bendrijos viduje tiekiamos prekės, PVM mokėtojo kodą.

62. Kaip aiškiai matyti iš Lietuvos vyriausybės pateiktos informacijos, toks importuotojui taikomas reikalavimas nuo 2004 m. yra nustatytas nacionalinėje teisėje.

63. Vis dėlto, mano nuomone, iki Direktyvos 2006/112 dalinio pakeitimo Direktyva 2009/69 toks reikalavimas, kuris nebuvo nustatytas PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, turėjo būti laikomas formaliu reikalavimu, kaip tai suprantama pagal šios išvados 55 punkte nurodytą jurisprudenciją. Taigi jo nesilaikymas negalėjo savaime reikšti rimto pagrindo atsisakyti neapmokestinti importo PVM prekes, paskui patiekiamas kitoje valstybėje narėje, neatsižvelgiant į tai, ar įvykdytos materialinės sąlygos, nustatytos PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte ir 138 straipsnio 1 punkte.

64. Ar šis formalus reikalavimas įsigaliojus Direktyvai 2009/69 – kuria į Direktyvą 2006/112 buvo įterptas 143 straipsnio 2 dalies b punktas, – t. y. nuo 2009 m. liepos 25 d., tapo materialine sąlyga teisei į neapmokestinimą importo PVM įgyti?

65. Nemanau.

66. Tiesa, PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies formuluotė gali leisti manyti, kad trijų rūšių informacija, nurodyta šios dalies a–c punktuose, reiškia reikalavimus, kurie nustatyti teisei į neapmokestinimą importo PVM, įtvirtintai šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, įgyti.

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

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

67. Vis dėlto, net jeigu ir kartojuosi, neabejotina, kad prekių importo, numatyto PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, tikslas – jas suvartoti ne importo valstybėje narėje, bet kitoje valstybėje narėje, o tokio prekių importo neapmokestinimas visiškai priklauso nuo tiekimo Bendrijos viduje, kuris neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 138 straipsnį. PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies b punkte taip pat ne kartą daroma nuoroda į šios direktyvos 138 straipsnį.

68. Mano manymu, tai reiškia, kad materialinės sąlygos, nustatytos teisei į neapmokestinimą importo PVM įgyti, visiškai priklauso nuo nurodytųjų PVM direktyvos 138 straipsnyje, kalbant apie paskesnio tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą.

69. Taigi, nepakeisdamas materialinių tiekimo Bendrijos viduje sąlygų, išvardytų PVM direktyvos 138 straipsnyje, į kurias šiame etape, kaip minėta, nėra įtraukta sąlyga, kad tiekėjas turi nurodyti įgijėjo, įsisteigusio paskirties valstybėje narėje, PVM mokėtojo kodą, Sąjungos teisės aktų leidėjas aiškiai negalėjo siekti nustatyti tokio reikalavimo teisei į neapmokestinimą importo PVM įgyti.

70. Jei teisingu laikytume priešingą teiginį, apmokestinamieji asmenys, Sąjungoje patiektų prekių importuotojai ir tiekėjai, netektų savo teisės į neapmokestinimą importo PVM, nors atitiktų visas materialines sąlygas, nustatytas dėl tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo, nuo kurio visiškai priklauso pirmiau vykdomo importo neapmokestinimas.

71. Nors Direktyva 2009/69 buvo priimta siekiant teisėto tikslo kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje, nemanau, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas būtų siekęs, jog apmokestinamieji asmenys susidurtų su tokiais sunkumais, norėdami pasinaudoti nustatyta sistema, ir tokiu jos nenuoseklumu. Atitinkamų apmokestinamųjų asmenų požiūriu tokia padėtis būtų nesuderinama su teisingu ir paprastu neapmokestinimo taikymu, reikalaujamu pagal PVM direktyvos 131 straipsnį [18].

72. Be to, per posėdį Teisingumo Teisme Komisija patikslino, kad svarbu ne tiek žinoti tikslų įgijėjo PVM mokėtojo kodą, kiek galėti vienaip ar kitaip nustatyti įgijėją. Taigi ji, tam tikra prasme prieštaraudama savo rašytinių pastabų turiniui, atrodo, pripažįsta, kad importuotojui taikomas reikalavimas importavimo metu nurodyti įgijėjo PVM mokėtojo kodą, nustatytas PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies b punkte, yra formalus reikalavimas.

73. Tokio reikalavimo nesilaikymas, mano nuomone, nelemia teisės į neapmokestinimą PVM praradimo; už tai nebent gali būti skirta bauda pagal nacionalinės teisės nuostatas.

74. Mano manymu, šiuos teiginius pagrindžia kai kurios aplinkybės, nurodytos pagrindinėje byloje.

75. Šiuo klausimu pažymėtina, kad *Enteco Baltic* importavimo metu kompetentingoms valdžios institucijoms nurodė įgijėjo PVM mokėtojo kodą. Tačiau iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad paaiškėjo, jog dėl pasikeitusių aplinkybių pirma nurodytas kodas nebeatitiko (ar iš dalies nebeatitiko) tikrojo įgijėjo kodo.

76. Pagal Departamento direktoriaus ir Inspekcijos viršininko priimtų Taisyklių 7^1 punktą importuotojas turi raštu nedelsdamas informuoti Vilniaus TM, jei pasikeičia kitos valstybės narės apmokestinamasis asmuo ir (arba) valstybė narė, į kurią išgabenamos prekės, nurodyti muitiniam tikrinimui pateiktuose dokumentuose, pateikdamas naujus duomenis, paaiškindamas pasikeitimų priežastis ir pridėdamas tai patvirtinančių dokumentų kopijas.

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

77. Šis Lietuvos teisės akte nustatytas reikalavimas, taikomas importuotojui ir reiškiantis, kad jam tenka pareiga pranešti muitinės institucijoms apie pasikeitimus, susijusius su įgijėjo, kuriam skirtos prekės, tapatybe, mano manymu, yra požymis, kad Lietuvos valdžios institucijos mano, jog tai, kad importavimo metu nepateikiama tam tikrų duomenų ar padaroma klaidų dėl įgijėjo PVM mokėtojo kodo, negali vėliau savaime kelti abejonių dėl teisės į neapmokestinimą importo PVM. Iš tikrųjų nebūtų jokios prasmės reikalauti, kad importuotojas praneštų apie pasikeitimus, susijusius su įgijėju, jei bet kuriuo atveju toks pasikeitimas automatiškai lemtų atsisakymą suteikti teisę į neapmokestinimą importo PVM. Jei dėl pasikeitimų, susijusių su patiektų prekių įgijėjo, įsisteigusio paskirties valstybėje narėje, PVM mokėtojo kodu, būtų automatiškai prarandama teisė į neapmokestinimą importo PVM, taip importuotojai būtų skatinami niekada nepranešti nacionalinėms valdžios institucijoms apie tokius pasikeitimus, baiminantis netekti teisės į neapmokestinimą importo PVM.

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

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

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

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

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

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

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

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

84. Kaip minėta šios išvados 52 punkte, šiame straipsnyje nustatytos trys sąlygos teisei į neapmokestinimą importo PVM tiekiant prekes Bendrijos viduje įgyti. Primenu, kad reikia įrodyti, pirma, jog teisė kaip savininkui disponuoti preke yra perduota įgijėjui, antra, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę, ir, trečia, kad po šio išsiuntimo ar išgabenimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje.

85. Šios sąlygos iš esmės sutampa su sąlyga, kurią importuotojas turi įvykdyti pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktą ir 2 dalį, išskyrus tai, kad pastaruoju atveju importuotojas „importo metu“ turi įrodyti, jog į Sąjungą importuotos prekės yra „skirtos“ tiekimui Bendrijos viduje.

86. Taigi, kaip teisingai suprato prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktą ir 2 dalį importavimo metu importuotojas turi pateikti įrodymą, viena vertus, kad teisė kaip savininkui disponuoti importuotomis prekėmis yra skirta perduoti įgijėjui, ir, kita vertus, kad šios prekės yra skirtos išsiųsti ar išgabenti į kitą valstybę narę, t. y. jos taip pat skirtos fiziškai palikti importo valstybę narę.

87. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduoti trečiasis–septintasis klausimai susiję su teise, skirta perduoti įgijėjui kaip savininkui disponuoti importuotomis prekėmis, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, pirmiausia – į *Enteco Baltic* ir Lietuvos valdžios institucijų veiksmus, o antrasis prejudicinis klausimas pateiktas dėl įrodymų, leidžiančių patvirtinti, kad importavimo metu importuotos prekės yra skirtos išsiųsti ar išgabenti į kitą valstybę narę. Paeiliui išnagrinėsiu šiuos du aspektus.

1. Dėl teisės, skirtos perduoti įgijėjui kaip savininkui disponuoti importuotomis prekėmis (trečiasis–septintasis klausimai)

88. Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar teisė, skirta perduoti įgijėjui kaip savininkui disponuoti prekėmis, gali būti pripažinta, nors ji buvo skirta perduoti ne tiesiogiai įgijėjui, o jo nurodytiems asmenims, t. y. transporto įmonėms arba AAPS.

89. Mano manymu, šis klausimas susijęs su savarankiškos ir vienodai apibrėžiamos sąvokos [19] „prekių tiekimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, kurioje patikslinama, kad „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas, turiniu.

90. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją ši sąvoka reiškia ne nuosavybės teisės perdavimą taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė [20].

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

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

91. Taigi sandoris gali būti laikomas „prekių tiekimu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, jei šiuo sandoriu apmokestinamasis asmuo perduoda materialųjį turtą, suteikdamas kitai šaliai teisę kaip savininkei disponuoti šiuo turtu, o forma, kuria įgyta teisė naudotis minėtu turtu, šiuo atžvilgiu neturi reikšmės [21].

92. Siekiant išsklaidyti bet kurias prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejones atsižvelgiant į jo ketvirtąjį klausimą, patikslintina, kad sąvokos „prekių tiekimas“ vienodas taikymas ir apibrėžimas PVM direktyvoje reiškia, kad teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas įgijėjui taikomas ir aiškinant PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktą ir 2 dalį, kur reglamentuojamas į Sąjungą importuojamų prekių, vėliau tiekiamų Bendrijos viduje, neapmokestinimas [22]. Iš tikrųjų teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas įgijėjui yra būtina kiekvieno prekių tiekimo sąlyga [23].

93. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad sąvoka „prekių tiekimas“ yra objektyvi, taikoma neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus bei rezultatus, ir kad nereikia nustatyti apmokestinamojo asmens ketinimų [24]. Mano nuomone, tas pats pasakytina ir aiškinant PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktą ir 2 dalį, t. y. atsižvelgiant į tai, kad privaloma pateikti objektyvius įrodymus, reikia patikrinti, ar importavimo metu importuotos prekės buvo „skirtos“ vėliau tiekti Bendrijos viduje, nesant būtinybės tiksliai nustatyti, kokie tuo metu yra importuotojo ketinimai.

94. Beje, kai taikomas SESV 267 straipsnis, nacionalinis teismas turi kiekvienu konkrečiu atveju atsižvelgdamas į bylos, kurią jis nagrinėja, aplinkybes patikrinti, ar teisė kaip savininkui disponuoti atitinkamu turtu tikrai buvo perduota [25].

95. Šiuo atveju kyla klausimų dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo trečiojo klausimo formuluotės. Iš tiesų šis teismas pažymi, kad teisė disponuoti kuru buvo perduota ne tiesiogiai įgijėjams, nurodytiems *Enteco Baltic* deklaracijose, o transporto įmonėms ir AAPS.

96. Jei taip iš tikrųjų ir buvo, pastarieji ūkio subjektai, kaip teigia Komisija, turi būti laikomi tikraisiais *Enteco Baltic* importuoto kuro įgijėjais. Tačiau jei šios transporto įmonės ir AAPS yra Lietuvos teritorijoje, mano manymu, *Enteco Baltic* negali būti taikomas neapmokestinimas importo PVM, nes importuotos prekės vėliau nebuvo tiekiamos Bendrijos viduje, jos buvo patiektos tik nacionalinėje teritorijoje.

97. Vis dėlto, jei nei transporto įmonėms, nei AAPS, neatsižvelgiant į tai, ar jie įkurti Lietuvoje, ar kurioje nors iš kitų trijų valstybių narių, kurias mini prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nebuvo perduota teisė kaip savininkams disponuoti kuru, t. y. jeigu jie paprasčiausiai tarpininkavo atitinkamai vežant ir sandėliuojant prekes, neveikdami savo pačių vardu, tam, kad įgijėjas, kurį *Enteco Baltic* nurodė deklaracijose kuro importavimo metu, galėtų juo disponuoti, *Enteco Baltic* teisę į neapmokestinimą importo PVM, mano nuomone, turėtų būti galima pripažinti, jei būtų įvykdytos kitos materialinės sąlygos, nustatytos dėl teisės į neapmokestinimą importo PVM įgijimo.

98. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas pagrindinės bylos aplinkybes, turi nustatyti, kuris iš šių dviejų atvejų pasitvirtina.

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

22 Iš tikrųjų ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, teigia, kad Lietuvos valdžios institucijos skirtingai aiškina teisės disponuoti turtu perdavimo sąvoką atsižvelgiant į tai, ar taikomos taisyklės, susijusios su teise į PVM atskaitą (PVM direktyvos 167 straipsnis), ar taisyklės, susijusios su importuojamų prekių, kurios vėliau tiekiamos Bendrijos viduje, neapmokestinimu (PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas ir 2 dalis). Kaip minėta, toks skirtingas interpretavimas, kuris, be to, neišaiškėja iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų, bet kuriuo atveju yra visiškai nepateisinamas, atsižvelgiant į tai, kad sąvoka „prekių tiekimas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį, apibrėžiama savarankiškai ir vienodai.

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

24 Šiuo klausimu žr. 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *Dixons Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, 21 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

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

99. Vis dėlto pridurtina, kad, kalbant apie aplinkybes, į kurias nagrinėdamas pagrindinę bylą turi atsižvelgti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, visų pirma paminėtini *Enteco Baltic* ir Lietuvos valdžios institucijų veiksmai, nurodyti šio teismo pateiktuose penktajame–septintajame klausimuose.

100. Dėl *Enteco Baltic* veiksmų reikia priminti, jog Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios imtis pagrįstai būtų privalėjęs, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje[26]. Jei atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įtrauktas į įgijėjo sukčiavimą, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kurių galėjo imtis, kad išvengtų to sukčiavimo, turėtų būti atsisakyta suteikti jam teisę į neapmokestinimą[27].

101. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti visą informaciją ir pagrindinės bylos faktines aplinkybes tam, kad nustatytų, ar *Enteco Baltic* veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis pagrįstai privalėjo, kad įsitikintų, jog vykdomu sandoriu nėra įtraukta į sukčiavimą mokesčių srityje[28].

102. Šiuo aspektu pažymėtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo šeštajame prejudiciniame klausime nurodyta aplinkybė, jog *Enteco Baltic* su savo klientais bendravo elektroninių ryšių priemonėmis, pirmiausia siekdama pasikeisti sutartiniais dokumentais, tikrai negali reikšti įrodymo, kad importuotojas buvo nepakankamai sąžiningas ar nerūpestingas, kalbant apie priemones, kurių iš tokio ūkio subjekto pagrįstai galima tikėtis, kad nebūtų įtrauktas į sukčiavimą mokesčių srityje.

103. Tiesa, neatmestina galimybė, kad jei atitinkamų prekių importavimo metu importuotojas kompetentingoms nacionalinėms valdžios institucijoms *nepateikia* informacijos, nurodytos PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalyje, tai gali suteikti pagrindą šioms institucijoms, atsižvelgiant į tikslą, kuriuo ši nuostata buvo įtraukta į šią direktyvą, manyti, kad šis importuotojas žinojo ar galėjo žinoti, kad yra įtrauktas į sukčiavimą mokesčių srityje.

104. Vis dėlto, mano nuomone, tokią prezumpciją importuotojas turi galėti paneigti, pateikdamas visus pagal nacionalinę teisę leistinus rodymus.

105. Tokiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į informaciją, kurią pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinė byla iš esmės pasižymi ne tuo, kad *Enteco Baltic* nepateikė informacijos, nurodytos PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalyje, o tuo, kad muitinės institucijos ir mokesčių institucijos skirtingai vertina šio ūkio subjekto, kuris, atrodo, sąžiningai bendradarbiavo su šiomis institucijomis, nurodytus duomenis.

106. Iš tikrųjų – ir, pateikęs šią pastabą, turiu išnagrinėti nacionalinių valdžios institucijų veiksmus – faktinės aplinkybės, kurias nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ir jo pateikto penktojo klausimo formuluotė aiškiai rodo, kad Vilniaus TM, 2014–2015 m. atlikusi tikrinimą, nepatvirtino Inspekcijos 2013 m. atlikto tyrimo išvadų dėl sąlygų, susijusių su neapmokestinamo tiekimo Bendrijos viduje buvimu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, įvykdymo.

26 Žr., be kita ko, 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 48 punktas).

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

28 Pagal analogiją žr., be kita ko, 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 53 punktas) ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 41 punktas).

107. Per posėdį Teisingumo Teisme Lietuvos vyriausybės pateiktas paaiškinimas, kad šios dvi valdžios institucijos atlieka tikrinimus skirtingose srityse – muitinės institucija tikrina, ar laikomasi PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte ir 2 dalyje nustatytų sąlygų, o mokesčių institucija tikrina, ar įvykdytos šios direktyvos 138 straipsnyje nurodytos sąlygos, – manęs neįtikina. Iš tikrųjų, kaip minėta, neapmokestinimas importo PVM pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktą visiškai priklauso nuo tiekimo Bendrijos viduje, kuris vykdomas importavus prekes, neapmokestinimo pagal šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalį sąlygų įvykdymo. Taigi nacionalinių valdžios institucijų atliekamų tikrinimų sritis sutampa, bent jau iš dalies. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo penktajame klausime nurodo aplinkybę, kad muitinės institucija (Vilniaus TM ir (arba) Departamentas), atsisakydama suteikti teisę į neapmokestinimą importo PVM, rėmėsi tuo, kad neįvykdytos tolesnio tiekimo (ir teisės į neapmokestinimą išsaugojimo) Sąjungoje sąlygos, t. y. sąlygos, kurios nustatytos PVM direktyvos 138 straipsnyje ir dėl kurių Inspekcija 2013 m. atliko tikrinimą.

108. Šiomis aplinkybėmis, mano manymu, reikia priminti Teisingumo Teismo teiginius dėl nacionalinių valdžios institucijų veiksmų, kai taikomas tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas, išdėstytus 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendime *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 50 punktas) ir 2017 m. birželio 14 d. Sprendime *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis* (C-26/16, EU:C:2017:453, 75 punktas). Teisingumo Teismas juose nusprendė, kad pagal teisinio saugumo principą draudžiama valstybei narei, kuri iš pradžių priėmė tiekėjo ar pardavėjo pateiktus dokumentus, kaip teisę į neapmokestinimą pagrindžiančius įrodymus, vėliau įpareigoti šį tiekėją ar pardavėją sumokėti PVM, susijusį su šiuo tiekimu, dėl įgijėjo sukčiavimo, apie kurį minėtas tiekėjas ar pardavėjas nežinojo ir negalėjo žinoti.

109. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi rūpestingai patikrinti, ar kaip tik tokia situacija buvo susiklosčiusi pagrindinėje byloje.

110. Verta pridurti, kad valstybė narė, atsisakydama suteikti apmokestinamajam asmeniui, veikusiam sąžiningai, ir nesant jokių įrodymų, kad jis žinojo ar galėjo žinoti, kad yra įtrauktas į sukčiavimą, teisę į neapmokestinimą PVM, negali remtis savo pačios nacionalinių valdžios institucijų veiksmų koordinavimo ir bendradarbiavimo trūkumais. Šiuo aspektu svarbu pažymėti, kad dviejose Europos Sąjungos Audito Rūmų ataskaitose – parengtose atitinkamai 2011 ir 2015 m., atlikus auditus įvairiose valstybėse narėse [29], – kuriomis savo rašytinėse pastabose remiasi Komisija, ypač pabrėžiama, kad „muitinės ir mokesčių kontrolė nėra veiksminga“ ir kad „tai, kad atleidimą nuo PVM administruoja dvi skirtingos žinybos (muitinės ir mokesčių), trukdo [šiam] veiksming[umui] <…>, nes tarp jų nėra nuoseklios komunikacijos, susijusios su importavimu pagal [42 muitinės] procedūrą“ [30]. Atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytą informaciją ir aplinkybes, pagrindinė byla, mano nuomone, atspindi pavojus ir netgi trikdžius, kurie veikia tos pačios valstybės narės muitinės institucijų ir mokesčių institucijų ryšių srautą ir kuriuos nurodė Audito Rūmai savo ataskaitose.

111. Savo ruožtu – ir dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo septintojo klausimo, susijusio su galima Lietuvos valdžios institucijų pareiga gauti informaciją iš kitų valstybių narių įmonių, siekiant įrodyti, kad buvo perduota teisė disponuoti *Enteco Baltic* patiektomis prekėmis, – primintina, kad pagal jurisprudenciją būtent ūkio subjektas, siekiantis neapmokestinimo PVM, turi įrodyti, kad įvykdytos materialinės šio neapmokestinimo sąlygos [31]. Mano nuomone, ši jurisprudencija pagal analogiją taikytina ir importuotojui, minimam PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte.

29 Žr. atitinkamai Audito Rūmų specialiąją ataskaitą Nr. 13 „Ar 42 muitinės procedūros kontrolė leidžia užkardyti ir aptikti PVM vengimą?“, Liuksemburgas, 2011, ir Audito Rūmų specialiąją ataskaitą Nr. 24 „Kova su sukčiavimu PVM Bendrijos viduje: reikia imtis daugiau veiksmų“, Liuksemburgas, 2015.

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

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

112. Dėl nacionalinių valdžios institucijų vaidmens Teisingumo Teismas iš esmės jau yra nusprendęs, kad Sąjungos lygiu priimti teisės aktai, kuriais nustatoma keitimosi informacija tarp valstybių narių mokesčių administratorių sistema [32], buvo priimti ne tam, kad jais būtų pakeista apmokestinamajam asmeniui tenkanti pareiga įrodyti, kad atlikti sandoriai buvo įvykdyti Bendrijos viduje, jei šis apmokestinamasis asmuo pats negali pateikti reikiamų įrodymų [33].

113. Taigi šie teisės aktai nesuteikia konkrečių teisių apmokestinamajam asmeniui [34], kurios pirmiausia leistų jam pasiekti, kad kompetentinga valdžios institucija pasinaudotų šiais aktais sukurta keitimosi informacija sistema.

114. Juo labiau yra pagrindas manyti, kad pagal Sąjungos teisę valstybių narių keitimosi informacija ir administracinio bendradarbiavimo PVM srityje nereikalaujama, kad nacionalinės administracinės institucijos apmokestinamojo asmens prašymu gautų informaciją iš kitų valstybių narių įmonių, jei šis apmokestinamasis asmuo pats negali pateikti būtinų įrodymų, patvirtinančių, kad teisė kaip savininkui disponuoti importuotomis ir patiektomis prekėmis buvo perduota įgijėjui, ir apskritai patvirtinančių, kad šio apmokestinamojo asmens importuojamoms ir tiekiamoms prekėms netaikomas PVM.

115. Taigi į trečiąjį–septintąjį prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

– PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas aiškintinas taip, kad pagal jį valstybės narės kompetentingoms valdžios institucijoms neleidžiama atsisakyti taikyti neapmokestinimą importo PVM, kai teisė kaip savininkui disponuoti importuotomis ir patiektomis prekėmis nebuvo tiesiogiai perduota įgijėjui, jei ši teisė vis dėlto buvo perduota šiam apmokestinamajam asmeniui, o ne kitiems asmenims; prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi tuo įsitikinti,

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

– PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktą ir 2 dalį reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis asmuo, siekdamas neapmokestinimo importo PVM, turi įrodyti, kad įvykdytos materialinės šiam neapmokestinimui taikyti nustatytos sąlygos, ir negali reikalauti, kad importo valstybės narės

32 Kalbama atitinkamai apie 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvą 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, 1977, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) ir 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinančio Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 (OL L 264, 2003, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 392). Šie du teisės aktai buvo atitinkamai pakeisti 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje (OL L 64, 2011, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 162, 2013 6 14, p. 15), kurios perkėlimo terminas baigėsi 2013 m. sausio 1 d., ir 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentu (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (OL L 268, 2010, p. 1), įsigaliojusiu 2012 m. sausio 1 dieną.

33 Šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Twoh International* (C-184/05, EU:C:2007:550, 34 punktas) ir 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimą *X ir fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 ir C-539/08, EU:C:2010:217, 37 punktas).

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

kompetentingos valdžios institucijos, nagrinėdamos klausimą, ar įgijėjui buvo perduoda teisė kaip savininkui disponuoti patiektomis prekėmis, iš kitų apmokestinamųjų asmenų gautų informaciją, kuri prieinama tik valstybės institucijoms.

2. Dėl įrodymų, kuriuos galima laikyti patvirtinančiais, kad importavimo metu importuojamos prekės yra skirtos išsiųsti ar išgabenti į kitą valstybę narę (antrasis klausimas)

116. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi Teisingumo Teismo dėl tam tikrų dokumentų, kaip antai e-AD dokumentų ir e-ROR patvirtinimų, kuriais patvirtinamas kuro gabenimas iš AAPS, esančio importo valstybėje narėje (nagrinėjamu atveju – Lietuvoje), į AAPS, esantį paskirties valstybėje narėje (pagrindinėje byloje, iš visko sprendžiant, Lenkijoje), įrodomosios galios.

117. Nei PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte ir 2 dalies c punkte, nei šios direktyvos 138 straipsnyje nenurodyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys turi pateikti, kad įgytų teisę į neapmokestinimą PVM. Tai reiškia, kad pagal PVM direktyvos 131 straipsnį spręsti šį klausimą priklauso valstybių narių kompetencijai, laikantis bendrųjų teisės principų, kurie yra Sąjungos teisės sistemos sudėtinė dalis ir tarp kurių yra teisinio saugumo ir proporcingumo principai [35].

118. Pirma, dėl PVM direktyvos 143 straipsnio aiškinimo pažymėtina, kad, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir kaip teigė Komisija, e-ROR patvirtinimai – tai elektroniniai dokumentai, skirti akcizais apmokestinamoms prekėms, kurie parengiami po prekių išsiuntimo ir (arba) išgabenimo ir kuriais patvirtinama, kad šie veiksmai įvykdyti.

119. Vis dėlto tam, kad būtų įvykdytas PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punkte nustatytas reikalavimas, reikia, kad importuotojas „importo metu“ pateiktų įrodymą, jog importuojamos prekės yra skirtos išgabenti arba išsiųsti į kitą valstybę narę.

120. Taigi e-ROR patvirtinimai, mano nuomone, negali būti laikomi pakankamais įrodymais, patvirtinančiais, kad importavimo metu importuojamos prekės buvo skirtos tiekti Bendrijos viduje.

121. Vis dėlto ir, kaip Komisija taip pat teigė savo rašytinėse pastabose, ketinimą importavimo metu išsiųsti ar išgabenti importuojamas prekes į kitą valstybę narę gali objektyviai patvirtinti komerciniai dokumentai, kaip antai CMR važtaraščiai, kurie išrašomi prieš minėtą išsiuntimą ar išgabenimą į paskirties valstybę narę.

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

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

123. Pagrindinėje byloje iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos nematyti nei aplinkybių, kuriomis kompetentingoms Lietuvos valdžios institucijoms galėjo būti pateikti kokie nors e-AD dokumentai, nei šių dokumentų (ar jų projektų) turinio, nei to, kad jie buvo vertinami nacionalinės valdžios institucijų.

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

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

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

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

128. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar, viena vertus, importavimo metu *Enteco Baltic* pateikė pakankamai dokumentų, įrodančių, kad importuotas kuras buvo skirtas tiekti Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 143 straipsnio 2 dalies c punktą, ir, kita vertus, ar ši bendrovė pagal PVM direktyvos 138 straipsnį pakankamai įrodė, kad minėto kuro faktiškai nebeliko Lietuvos teritorijoje, atsižvelgiant, kaip minėta, į šios bendrovės ir į kompetentingų nacionalinių valdžios institucijų veiksmus.

129. Taigi į antrąjį prejudicinį klausimą siūlau atsakyti taip:

PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punktas ir 2 dalies c punktas aiškintini taip, kad dokumentai, kaip antai elektroninis administracinis dokumentas (vadinamasis e-AD dokumentas) ir važtaraštis, parengtas pagal 1956 m. gegužės 19 d. Ženevoje pasirašytą Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvenciją (vadinamasis CMR važtaraštis), gali būti laikomi elementais, leidžiančiais įrodyti, kad importavimo metu importuojamos prekės yra skirtos išsiųsti ar išgabenti į kitą valstybę narę. PVM direktyvos 138 straipsnį, į kurį daroma nuoroda šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte,

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

reikia aiškinti taip, kad e-AD dokumentų gavimo patvirtinimai ir vadinamieji e-ROR patvirtinimai gali būti laikomi elementais, leidžiančiais įrodyti, kad importuotų prekių, tiekiamų Bendrijos viduje, nebeliko importo ir tiekimo valstybėje narėje ir kad jos buvo išsiųstos į paskirties valstybę narę.

V. Išvada

130. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į Vilniaus apygardos administracinio teismo (Lietuva) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2009 m. birželio 25 d. Tarybos direktyva 2009/69/EB, iš dalies keičiančia nuostatas, susijusias su mokesčių slėpimu importo srityje, 143 straipsnio 2 dalies b punktą reikia aiškinti taip, kad, atsižvelgiant į pagrindinės bylos aplinkybes, pagal jį kompetentingoms valstybės narės valdžios institucijoms neleidžiama atsisakyti taikyti neapmokestinimą, numatytą šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, remiantis vien tuo, kad importavimo metu buvo numatyta patiekti prekes vienam apmokestinamajam asmeniui kitoje valstybėje narėje, todėl importo deklaracijoje buvo nurodytas jo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtojo kodas, o vėliau, pasikeitus aplinkybėms, prekės buvo patiektos kitam apmokestinamajam asmeniui (taip pat privalančiam sumokėti PVM) ir pirmosios valstybės narės valdžios institucijoms buvo pateikta visa informacija, susijusi su tikrojo pirkėjo tapatybe.

2. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/69, 143 straipsnio 1 dalies d punktą ir 2 dalies c punktą reikia aiškinti taip, kad dokumentai, kaip antai elektroninis administracinis dokumentas (vadinamasis e-AD dokumentas) ir važtaraštis, parengtas pagal 1956 m. gegužės 19 d. Ženevoje pasirašytą Tarptautinio krovinių vežimo keliais sutarties konvenciją (vadinamasis CMR važtaraštis), gali būti laikomi elementais, leidžiančiais įrodyti, kad importavimo metu importuojamos prekės yra skirtos išsiųsti ar išgabenti į kitą valstybę narę. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/69, 138 straipsnį, į kurį daroma nuoroda šios iš dalies pakeistos direktyvos 143 straipsnio 1 dalies d punkte, reikia aiškinti taip, kad e-AD dokumentų gavimo patvirtinimai ir vadinamieji e-ROR patvirtinimai gali būti laikomi elementais, leidžiančiais įrodyti, kad importuotų prekių, tiekiamų Bendrijos viduje, nebeliko importo ir tiekimo valstybėje narėje ir kad jos buvo išsiųstos į paskirties valstybę narę.

3. Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2009/69, 143 straipsnio 1 dalies d punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį valstybės narės kompetentingoms valdžios institucijoms neleidžiama atsisakyti taikyti neapmokestinimą importo PVM, kai teisė kaip savininkui disponuoti importuotomis ir patiektomis prekėmis nebuvo tiesiogiai perduota įgijėjui, jei ši teisė vis dėlto buvo perduota šiam apmokestinamajam asmeniui, o ne kitiems asmenims; prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi tuo įsitikinti.

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

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