Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PAOLO MENGOZZI
föredraget den 22 mars 2018[1]

Mål C-108/17

UAB Enteco Baltic
mot
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
i närvaro av
Vilniaus teritorinė muitinė

(begäran om förhandsavgörande från Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius, Litauen))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Artikel 14.1 i direktiv 2006/112/EG – Artikel 138.1, artikel 143.1 d och artikel 143.2 i direktiv 2006/112 – Undantag från mervärdesskatt på import åtföljd av en undantagen gemenskapsintern leverans – Varor som avsänts eller transporterats från ett tredjeland till en annan medlemsstat än mottagarmedlemsstaten – Importörens meddelande av köparens registreringsnummer för mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten – Formellt eller materiellt krav för rätt till undantag för importen – Tillräcklig dokumentation för att styrka att varorna har avsänts till en annan medlemsstat – Begreppet överföring av befogenheten att förfoga över förvärvarens varor och villkoren för en sådan överföring – Importörens goda tro – Den beskattningsbara personens kännedom om att köparen deltagit i ett skatteundandragande – Den behöriga myndighetens godkännande av importörens deklarationer – Rättssäkerhet – Den behöriga myndighetens eventuella skyldighet att hjälpa den beskattningsbara personen att inhämta nödvändiga uppgifter för att styrka att villkoren för undantag är uppfyllda”

I. Inledning

1. I förevarande begäran om förhandsavgörande har Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius, Litauen) frågat domstolen om tolkningen av dels artikel 14.1, artikel 138.1, artikel 143.1 d och artikel 143.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,[2] i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/69/EG av den 25 juni 2009 vad gäller skatteundandragande vid import[3] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), dels rättssäkerhetsprincipen.

2. De sju tolkningsfrågor som den hänskjutande domstolen har hänskjutit har ställts i samband med Enteco Baltics import av bränsle från Vitryssland till Litauen, vilket bränsle var avsett för gemenskapsintern leverans till andra medlemsstater.

1 Originalspråk: franska.

2 EUT L 347, 2006, s. 1.

3 EUT L 175, 2009, s. 12.

3. Den mest komplicerade frågan i förevarande mål är den som rör huruvida skyldigheten för en importör, såsom Enteco Baltic, att till de behöriga myndigheterna i importmedlemsstaten kommunicera en kunds registreringsnummer för mervärdesskatt, vilket nummer tilldelats i varornas mottagarmedlemsstat, utgör ett rent formkrav eller ett materiellt krav för rätt till undantag från mervärdesskatt på import, från och med ikraftträdandet av direktiv 2009/69, genom vilket en sådan skyldighet infördes i direktiv 2006/112.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. Enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet avses ”[m]ed leverans av varor … överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”.

5. I artikel 20 i detta direktiv definieras ”gemenskapsinternt förvärv av varor” som ”förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick”.

6. I artikel 131 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga [unions]bestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

7. Artikel 138.1 i direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna ska tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom [unionen], om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

8. Artikel 143 i direktiv 2006/112 ändrades genom direktiv 2009/69, vars artikel 2.1 första stycket fastställer fristen för införlivande till den 1 januari 2011. I skälen 3–5 i direktiv 2009/69 anges följande:

”(3) Import av varor är undantagen från mervärdesskatt om den följs av en leverans eller överföring av dessa varor till en beskattningsbar person i en annan medlemsstat. Medlemsstaterna fastställer villkoren för beviljande av detta undantag från skatteplikt. Erfarenheterna visar dock att skiljaktiga tillämpningar utnyttjas av ekonomiska aktörer för att undvika att betala mervärdesskatt för varor som importeras under dessa omständigheter.

(4) För att förhindra detta utnyttjande är det nödvändigt att, i fråga om vissa transaktioner, på gemenskapsnivå fastställa en uppsättning minimivillkor för tillämpningen av detta undantag.

(5) Eftersom av dessa skäl målen för detta direktiv, dvs. att ta itu med undandragande av mervärdesskatt, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och de därför bättre kan uppnås på gemenskapsnivå, kan gemenskapen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i [EG-]fördraget. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.”

9. I artikel 143.1 d och artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

d) Import av varor som försänts eller transporterats från ett tredje territorium eller ett tredjeland till en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas, om leveransen av varorna, som görs av en importör som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldig i enlighet med artikel 201, är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 138.

…

2. Det undantag som avses i punkt 1 d ska gälla i de fall då importen av varor följs av en varuleverans som undantagits från skatteplikt enligt artikel 138.1 och 138.2 c endast om importören vid importtillfället har lämnat minst följande uppgifter till importmedlemsstatens behöriga myndigheter:

a) Sitt registreringsnummer för mervärdesskatt utfärdat i importmedlemsstaten eller det i importmedlemsstaten utfärdade registreringsnumret för mervärdesskatt för sin skatterepresentant som är ansvarig för betalningen av mervärdesskatt.

b) Registreringsnumret för mervärdesskatt för den kund till vilken varorna levereras enligt artikel 138.1, vilket har utfärdats i en annan medlemsstat, eller importörens eget registreringsnummer för mervärdesskatt utfärdat i den medlemsstat där försändelsen eller transporten avslutas, när varorna överförs enligt artikel 138.2 c.

c) Bevisning för att de importerade varorna är avsedda att transporteras eller försändas från importmedlemsstaten till en annan medlemsstat.

Medlemsstaterna får dock föreskriva att den bevisning som avses i led c ska lämnas till de behöriga myndigheterna endast på begäran.”

10. Enligt lydelsen i artikel 157.1 a i mervärdesskattedirektivet får ”[m]edlemsstaterna … undanta följande transaktioner från skatteplikt: … Import av varor som är avsedda att hänföras till ett annat lagerförfarande än tullagerförfarandet”.

11. I artikel 167 i direktivet föreskrivs att avdragsrätten inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

B. Litauisk rätt

12. I artikel 35 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republiken Litauens lag om mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”1. Importerade varor ska undantas från mervärdesskatteplikt vid import, om det vid importtillfället är känt att dessa varor är avsedda för export och kommer att transporteras till en annan medlemsstat, och att importörens leverans av varor från Litauen till en annan medlemsstat, enligt kapitel VI i denna lag, ska omfattas av en nollskattesats för mervärdesskatt.

2. Bestämmelserna i denna artikel är tillämpliga om importören är registrerad för mervärdesskatt i Litauen och varorna transporteras till en annan medlemsstat inom en period som inte överstiger en månad från dagen för den beskattningsgrundande händelse som avses i artikel 14.12 eller artikel 14.13 i denna lag. En längre tidsfrist för transport av varorna får fastställas på sakliga grunder.

3. Tillämpningsbestämmelser för denna artikel har fastställts av den nationella tullmyndigheten tillsammans med den centrala skattemyndigheten.”

13. I artikel 49.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”En nollskattesats för mervärdesskatt ska tillämpas på varor som tillhandahållits av en person som är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat [utan beaktande av den som transporterar varorna, oberoende av om det rör sig om leverantören, köparen eller en utomstående person, som har anlitats].”

14. I artikel 56 i mervärdesskattelagen, avseende ”[b]evis som styrker att en nollskattesats för mervärdesskatt är tillämplig” föreskrivs bland annat följande:

”1. … En person som är registrerad för mervärdesskatt och som har tillämpat nollskattesatsen för mervärdesskatt enligt artikel 49 i denna lag måste kunna bevisa att varorna har transporterats ut ur landet och, när nollskattesatsen för mervärdesskatt tillämpas vid leveransen av varorna till en person som är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat, att personen till vilken varorna har exporterats är skattskyldig för mervärdesskatt i en annan medlemsstat.

…

4. Utan hinder av övriga bestämmelser i denna artikel får skattemyndigheten, enligt bestämmelserna i Mokesčių administravimo įstatymas (skatteförvaltningslagen), kräva ytterligare bevis för att kunna bedöma huruvida tillämpningen av nollskattesatsen är befogad. Om en beskattningsbar person inte kan visa att det finns giltiga skäl för att tillämpa en nollskattesats för mervärdesskatt på leveransen av varor, förvärvet av varor från en annan medlemsstat eller tillhandahållandet av tjänster, ska en sådan transaktion beskattas enligt normalskattesatsen för mervärdesskatt, eller enligt en reducerad skattesats om en sådan skattesats föreskrivs för sådana varor eller tjänster.

…

5. Utan hinder av övriga bestämmelser i denna artikel har en skattemyndighet rätt att på eget initiativ samla in ytterligare bevisning avseende huruvida tillämpningen av nollskattesatsen för mervärdesskatt är befogad. Om den bevisning som inhämtats visar att en nollskattesats för mervärdesskatt tillämpades utan några giltiga skäl på leveransen av varor, förvärvet av varor från en annan medlemsstat eller tillhandahållandet av tjänster, ska en sådan transaktion beskattas enligt normalskattesatsen för mervärdesskatt, eller enligt en reducerad skattesats om en sådan skattesats föreskrivs för sådana varor eller tjänster.”

15. Punkt 4 i ”föreskrifterna om undantag från mervärdesskatteplikt vid import i fråga om importerade varor som levereras till en annan medlemsstat i Europeiska unionen” (nedan kallad föreskrifterna), som godkändes i beslut nr 1B-439/VA-71 utfärdat av direktören för den nationella tullmyndigheten och chefen för Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (den statliga skatteinspektionen som lyder under Republiken Litauens finansministerium) (nedan kallad skatteinspektionen) av den 29 april 2004, har följande lydelse:

”4. De varor som importeras till landet ska undantas från mervärdesskatteplikt om samtliga följande villkor är uppfyllda:

4.1) Det är vid tidpunkten för importen känt att varorna är avsedda att exporteras och kommer att transporteras till en annan medlemsstat.

4.2) Importören av varorna är registrerad för mervärdesskatt inom det nationella territoriet vid antagandet av den för tullinspektion avsedda importtulldeklarationen.

4.3) Leveransen av importerade varor i Litauen till en annan medlemsstat med stöd av bestämmelserna i avsnitt VI i lagen om mervärdesskatt ska undantas med tillämpning av en nollskattesats.

4.4) Importören ska tillhandahålla den beskattningsbara personen i den andra medlemsstaten samma varor som dem som han har importerat till det nationella territoriet.

4.5) Varorna ska transporteras till den andra medlemsstaten inom en frist på högst en månad från den beskattningsgrundande händelse som avses i artikel 14.12 eller 14.13 i mervärdesskattelagen eller inom den förlängda frist för transport till en annan medlemsstat som föreskrivs i bestämmelserna i punkt 5 i föreskrifterna."

16. Punkt 7 i föreskrifterna har följande lydelse:"7. De handlingar som ska uppvisas vid tullinspektionen tillsammans med importtulldeklarationen är, utöver övriga handlingar:

– 7.1) ett intyg på importörens registrering för mervärdesskatt och en kopia av detta (ett intyg på registrering för mervärdesskatt som återsänds efter det att kopian har verifierats),

– 7.2) handlingar som styrker att de varor som importerats till landets territorium är avsedda att transporteras och kommer att transporteras till en annan medlemsstat (bland annat transporthandlingar eller avtal)."

17. Föreskrifterna har, genom beslut nr 1B-773/VA-119 av den 28 december 2010, som antagits av direktören för den nationella tullmyndigheten och chefen för skatteinspektionen, och som trädde i kraft den 1 januari 2011, kompletterats med en punkt 7^1. I denna punkt 7^1 föreskrivs följande:

"Importörerna ska utan dröjsmål skriftligen informera det lokala tullkontoret om eventuella ändringar avseende varornas lagringsplats eller avseende förvärvaren (den beskattningsbara personen i den andra medlemsstaten och/eller i den medlemsstat till vilken varorna levereras som nämns i de handlingar som lämnats för tullinspektion), genom att framställa nya uppgifter om skälen till förändringarna samt bifoga kopior av bevishandlingar."

18. Punkt 27.49.1.7. i "anvisningarna för ifyllande av det administrativa enhetsdokumentet", vilka godkändes genom beslut nr 1B-289 av den 13 april 2004 av direktören för den nationella tullmyndigheten, kräver att importören anger den vid antagandet av importdeklarationen gällande bokstavskoden för den medlemsstat i unionen dit varorna ska exporteras och mottagarens registreringsnummer för mervärdesskatt, som utfärdats av den behöriga myndigheten i medlemsstaten i unionen, om de varor med ursprung utanför unionen, som är undantagna från mervärdesskatt med stöd av artikel 35 i lagen om mervärdesskatt, har övergått till fri omsättning och importerats till den inhemska marknaden.

III. Bakgrund till det nationella målet, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

19. Enteco Baltic är ett bolag etablerat i Litauen. Det är verksamt inom partihandel med bränsle.

20. Under perioden från år 2010 till år 2012 köpte Enteco Baltic bränsle från vitryska företag och importerade det till Litauen. För detta bränsle tillämpades ”tullförfarande 42”[4] som möjliggör varans övergång till fri omsättning utan påförande av mervärdesskatt vid import. Bolaget angav i importdeklarationerna registreringsnumret för mervärdesskatt för en köpare från en annan medlemsstat till vilken varorna skulle levereras. Bolaget lagrade varorna i skatteupplag som ägdes av andra litauiska företag (nedan kallade de litauiska skatteupplagen).

21. Enteco Baltic sålde sitt bränsle till bolag etablerade i Polen, Slovakien och Ungern på grundval av individuella avtal om försäljning. I dessa avtal föreskrevs en överföring av bränslet ”fritt fabrik” (kallat ”Ex works”).[5] Detta betyder att bolaget endast åtog sig att överföra bränslet till förvärvarna i Litauen, och att de sistnämnda ansvarade för den vidare transporten till mottagarmedlemsstaten.

22. Förvärvarna gjorde särskilda beställningar hos bolaget via e-post och angav då, bland annat, uppgifter om de representanter som skulle hämta de beställda varorna och uppgifter om de skatteupplag[6] som skulle ta emot dessa varor. De mervärdesskattefakturor som upprättades av Enteco Baltic skickades i regel till förvärvarna via e-post.

23. Elektroniska fraktsedlar för punktskattepliktiga varor (”nedan kallade e-AD-handlingar”) upprättades för varorna liksom CMR-fraktsedlar.[7] CMR-fraktsedlarna var undertecknade av ansvariga anställda vid det avsändande skatteupplaget och innehöll, bland annat, uppgifter om platsen från vilken försändelsen av varorna avgick (det vill säga det avsändande skatteupplaget), förvärvaren av varorna och platsen vid vilken varorna mottogs (det vill säga det mottagande skatteupplaget).

24. När transportföretaget hade levererat varorna till de mottagande skatteupplagen,[8] fick Enteco Baltic en e-ROR-bekräftelse[9] på att varorna hade levererats i vederbörlig ordning och att det elektroniska transportdokumentet hade avslutats. Bolaget erhöll normalt sett även de första kopiorna av CMR-fraktsedlarna, vilka var försedda med ett mottagningsbevis för varorna och undertecknade av det mottagande skatteupplaget.

25. I vissa fall sålde bolaget varorna till andra beskattningsbara personer än dem vars registreringsnummer för mervärdesskatt hade angetts i importdeklarationerna för dessa varor. Uppgifter om dessa beskattningsbara personer i andra medlemsstater, däribland deras registreringsnummer för mervärdesskatt, lämnades alltid till skatteinspektionen i de månatliga rapporterna om leverans av varor i andra medlemsstater.

26. År 2012 genomförde Vilniaus teritorinė muitinė (det regionala tullkontoret i Vilnius, Litauen) (nedan kallat tullkontoret i Vilnius) en partiell kontroll av de exportdeklarationer som hade ingetts under perioden 1 april 2010–31 maj 2012 och konstaterade oegentligheter i fråga om registreringsnumren för mervärdesskatt. Tullkontoret korrigerade dessa.

4 Detta förfarande kallas ”tullförfarande 42”, på grund av att importören av varorna, för att undantas från mervärdesskatt, måste ange ett nummer som börjar med 42 i ruta 37 i det administrativa enhetsdokumentet. Detta förfarande gör det möjligt att, utan påförande av mervärdesskatt, importera varor som sedan blir föremål för gemenskapsintern leverans, med förenklade formkrav och till lägre kostnader.

5 Inom ramen för ett sådant avtal åtar sig säljaren endast att lämna varorna till export, medan förvärvaren står för alla risker som är knutna till transporten av dem.

6 I beslutet om hänskjutande hänvisas endast till skatteupplag belägna i Polen.

7 CMR-fraktsedeln [upprättad på grundval av konventionen om fraktavtalet vid internationell godsbefordran på väg (CMR), undertecknad den 19 maj 1956 i Genève, *Recueil des traités*, 1961, volym 399, s. 189] är en handling för vägtransport som ska upprättas, före genomförandet av en internationell transport av varor, av en av parterna i transportavtalet. CMR-fraktsedeln intygar bland annat att varorna avsändes vid den tidpunkt då transportören undertecknade den.

8 Se fotnot 6 ovan.

9 Det är ostridigt att e-ROR-bekräftelsen är en elektronisk mottagningsrapport avseende de punktskattepliktiga varorna, som upprättas av mottagaren.

27. År 2013 fick skatteinspektionen uppgifter från polska, slovakiska och ungerska skattemyndigheter rörande eventuellt bedrägeri vid tillämpningen av tullförfarande 42. De utländska skattemyndigheterna informerade skatteinspektionen bland annat om att de inte kunde bekräfta att förvärvarna hade mottagit det aktuella bränslet och att dessa inte hade deklarerat mervärdesskatt för perioden i fråga.

28. Mot bakgrund av dessa uppgifter utförde skatteinspektionen en skatterevision år 2013. Den fann att Enteco Baltic hade lämnat tillräckliga bevis för att varorna transporterats ut ur landet och för att förfoganderätten hade övergått till förvärvarna. Enligt skatteinspektionen kunde det inte visas att Enteco Baltic hade gjort sig skyldigt till någon vårdslöshet eller försummelse.

29. Tullkontoret i Vilnius utförde ytterligare en revision under åren 2014 och 2015, vars föremål och period delvis överlappade dem som avsågs vid inspektionen år 2013. Vid denna nya inspektion fann tullkontoret i Vilnius att Enteco Baltic inte hade forslat bränslet till de personer som angavs i importdeklarationerna och att det hade underlåtit att styrka att bränslet hade förts ut ur landet och att förfoganderätten hade övergått specifikt till de personer som angavs i fakturorna som inkluderade mervärdesskatt.

30. Enteco Baltic vände sig till ett polskt företag som tillhandahåller tjänster inom ekonomisk underrättelseverksamhet, i syfte att få tillgång till ytterligare upplysningar om de aktuella transporterna och bad tullkontoret i Vilnius att vända sig till de polska skatteupplagen för att erhålla de upplysningar som det aktuella underrättelseföretaget inte kunde få. Denna begäran avslogs.

31. Den 25 november 2015 antog tullkontoret i Vilnius en inspektionsrapport i vilken den fann att Enteco Baltic, utan grund, hade undantagit importen av bränsle från Vitryssland från mervärdesskatt. Tullkontoret ålade företaget att betala ett belopp på 3 220 822 euro i mervärdesskatt, jämte skattetillägg och dröjsmålsränta.

32. Den nationella tullmyndigheten bekräftade dessa åligganden genom beslut av den 16 mars 2016. I detta beslut preciserade den att skatteundantag vid import endast får tillämpas om rätten att förfoga över varorna överförs direkt till ett annat mervärdesskatteskyldigt företag i en annan medlemsstat. I förevarande fall kunde inte Enteco Baltic beviljas undantag eftersom bränslet hade levererats till polska skatteupplag, vars mervärdesskattenummer inte hade angetts på fakturor där mervärdesskatten anges.

33. Enteco Baltic överklagade beslutet till Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (nämnd för skattetvister som lyder under Republiken Litauens regering) (nedan kallad nämnden för skattetvister). Genom beslut av den 1 juni 2016 återförvisade nämnden för skattetvister ärendet till den nationella tullmyndigheten för ny prövning.

34. Såväl Enteco Baltic som den nationella tullmyndigheten har väckt talan vid den hänskjutande domstolen och bland annat yrkat ogiltigförklaring av beslutet från nämnden för skattetvister.

35. Enteco Baltic och den nationella tullmyndigheten har vid den hänskjutande domstolen tvistat om konsekvenserna av leveransen av bränsle till beskattningsbara personer i andra medlemsstater som inte identifierats i importdeklarationerna. Nämnda domstol har påpekat att Enteco Baltic, i de månatliga rapporterna om leverans av varor till andra medlemsstater, hade gett skatteinspektionen alla uppgifter avseende förvärvarna, inbegripet deras registreringsnummer avseende mervärdesskatt, utan att dölja de verkliga förvärvarnas identitet.

36. Vidare önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i vilket bevisvärde som ska tillmätas CMR-fraktsedlarna, de administrativa elektroniska e-AD-handlingarna (nedan kallade e-AD-handlingarna) [10] och e-ROR-handlingarna.

37. Den hänskjutande domstolen önskar även få klargjort den exakta definitionen av en leverans av varor, i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, i en situation där rätten att förfoga över varor såsom ägare inte har överförts direkt till förvärvaren, utan till transportörer eller polska skatteupplag. Enteco Baltic har enligt nämnda domstol vid denna hänvisat till rättspraxis avseende rätten till avdrag för mervärdesskatt.

38. Vidare undrar den hänskjutande domstolen huruvida, såsom nämnden för skattetvister har gjort gällande, leverantörens goda tro utgör eller kan utgöra ytterligare ett villkor för undantag från mervärdesskatt vid import.

39. Slutligen önskar denna domstol få närmare upplysningar om bedömningen av huruvida bevisen för tillämningen av mervärdesskattedirektivet är relevanta.

40. Det är under dessa omständigheter som Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius) har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den förbjuder att en skattemyndighet i en medlemsstat nekar att tillämpa det undantag som avses i artikel 143.1 d i nämnda direktiv enbart på grund av att varorna, som vid importtillfället var tänkta att levereras till en beskattningsbar person vars registreringsnummer för mervärdesskatt hade angetts i importdeklarationen, efter att förhållandena ändrats, transporterades till en annan beskattningsbar person och myndigheten fick fullständig information om identiteten på den verkliga förvärvaren?

2) Kan artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, tolkas så, att handlingar vars uppgifter inte har motbevisats (e-AD-fraktsedlar e-ROR-bekräftelser) och som bekräftar att varorna har transporterats från ett skatteupplag i en medlemsstat till ett skatteupplag i en annan medlemsstat kan anses utgöra tillräcklig bevisning för att varorna har transporterats till en annan medlemsstat?

3) Ska artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den förbjuder att en skattemyndighet i en medlemsstat nekar att tillämpa det undantag som avses i denna bestämmelse i det fallet förfoganderätten inte övergick direkt till förvärvaren av varorna, utan via de personer som förvärvaren angett (transportföretag/skatteupplag)?

4) Ska en administrativ praxis anses stå i strid med principen om mervärdesskattens neutralitet och principen om skydd [för berättigade förväntningar], när tolkningen enligt denna praxis av vad som ska anses utgöra en övergång av förfoganderätten, och vilken bevisning som ska läggas fram för att styrka en sådan övergång, skiljer sig åt beroende på huruvida artikel 167 eller artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet är tillämplig?

5) Omfattar tillämpningsområdet för principen om tro och heder vad gäller påförande av mervärdesskatt också personers rätt till undantag från mervärdesskatteplikt vid import (enligt bestämmelserna i artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet) i en sådan situation som den i det

10 Förkortning av ”electronic-Administrative Document”. Den elektroniska administrativa handlingen föreskrivs i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12) och ska uppfylla kraven i kommissionens förordning (EG) nr 684/2009 av den 24 juli 2009 om genomförande av rådets direktiv 2008/118/EG vad gäller datoriserade förfaranden för flyttning av punktskattepliktiga varor under punktskatteuppskov (EUT L 197, 2009, s. 24). Denna handling gör det möjligt att komma i åtnjutande av systemet med uppskjutning av punktskatter.

nationella målet, det vill säga när tullkontoret nekar en beskattningsbar person rätt till undantag från mervärdesskatteplikt vid import på grund av att villkoren för vidare leverans av varor inom unionen (enligt bestämmelserna i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet) inte är uppfyllda?

6) Ska artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den förbjuder en administrativ praxis i medlemsstaterna enligt vilken antagandet, för det första, att förfoganderätten inte övergick till en specifik avtalspart och, för det andra, att den person som är registrerad för mervärdesskatt kände till eller kunde ha känt till att avtalsparten gjort sig skyldig till ett eventuellt mervärdesskattebedrägeri, grundar sig på den omständigheten att företaget kommunicerade med avtalsparterna med elektroniska kommunikationsmedel och att det, när en skattemyndighet gjorde en utredning, fastställdes att avtalsparterna inte bedrev verksamhet på de angivna adresserna och inte deklarerade mervärdesskatt på transaktionerna med den beskattningsbara personen?

7) Ska artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att även om det åligger den beskattningsbara personen att styrka rätten till undantag från skatteplikt, innebär detta dock inte att de behöriga myndigheter som ska avgöra frågan huruvida det har skett en övergång av förfoganderätten inte är skyldig att samla in information som är tillgänglig enbart för myndigheter?”

41. Skriftliga yttranden beträffande dessa frågor har inkommit från Enteco Baltic, den litauiska regeringen och Europeiska kommissionen. Dessa berörda parter yttrade sig även muntligen vid förhandlingen den 25 januari 2018.

IV. Rättslig bedömning

42. Genom artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet har det inrättats ett undantag för import av varor som avsänds från ett tredjeland till en medlemsstat när denna import åtföljs av en gemenskapsintern leverans, som utförs av importören och är undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 138 i detta direktiv.

43. I det nationella målet följer det av de förklaringar som lämnats av den hänskjutande domstolen att Enteco Baltic ursprungligen åtnjöt undantaget i artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet såsom importör till Litauen av bränsle från Vitryssland, vilket var avsett att levereras till förvärvare i Polen, Slovakien och Ungern, samt att denna gemenskapsinterna leverans var undantagen från mervärdesskatt. Den period som är aktuell i målet vid den hänskjutande domstolen rör import av bränsle som ägt rum från den 1 april 2010 till den 31 maj 2012.

44. Till följd av olika inspektioner hos Enteco Baltic, vars konsekvenser jag kommer att återkomma till nedan, ansåg den litauiska tullmyndigheten slutgiltigt att detta företag var mervärdesskattepliktigt. Liksom framgår av beslutet om hänskjutande har Enteco Baltic i huvudsak klandrats för att, vid tidpunkten för importen, ha angett ett identifikationsnummer för mervärdesskatt som slutligen inte motsvarar de verkliga förvärvarnas nummer och/eller att inte ha styrkt att det importerade bränslet var avsett att levereras till en annan medlemsstat.

45. Det följer nämligen av artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet att det undantag som avses i artikel 143.1 d, i fall där en import följs av en gemenskapsintern leverans, ska gälla endast om importören vid importtillfället till importmedlemsstatens behöriga myndigheter har lämnat uppgifter om bland annat registreringsnumret för mervärdesskatt för den kund till vilken varorna levereras enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet samt bevisning för att de importerade varorna är avsedda att transporteras eller försändas från importmedlemsstaten till en annan medlemsstat.

46. Mot bakgrund av lydelsen i artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet verkar målet vid den hänskjutande domstolen, *vid första anblicken*, kunna avgöras utan problem. Det skulle nämligen, liksom kommissionen har föreslagit i sitt skriftliga yttrande, kunna godtas att de villkor som föreskrivs i denna artikel inte ska betraktas som rent formella krav utan som materiella krav för rätt till undantag från mervärdesskatt vid import. Av detta följer att underlåtelse att uppfylla ett av dessa krav skulle medföra att detta undantag nekas eller, som i det nationella målet beträffande Enteco Baltic, leda till ett krav på återbetalning av mervärdesskatten från importören.

47. Det resonemang som kommissionen har fört i sitt skriftliga yttrande bortser emellertid enligt min uppfattning inte bara från de lite ovanliga omständigheterna i målet utan även, och mer väsentligt, från svårigheterna med att förena de krav som föreskrivs i artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet med villkoren för undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans, med tillämpning av artikel 138.1 i detta direktiv, särskilt när det gäller skyldigheten för importören att vid tidpunkten för importen meddela registreringsnummer avseende mervärdesskatt för den kund till vilken varorna levereras. I övrigt nyanserade kommissionen kraftigt, eller till och med motsade, sitt eget resonemang vid den muntliga förhandlingen. [11]

48. De sju tolkningsfrågor som den hänskjutande domstolen har ställt avser arten och räckvidden av de båda ovannämnda kraven i artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet, samt huruvida de ska anses vara uppfyllda, mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i det nationella målet, särskilt de som gäller bevis för transport och överföring av äganderätten till bränslet och de litauiska skatte- och tullmyndigheternas handlande.

49. Samtidigt som dessa faktiska omständigheter beaktas kommer jag således först att pröva den första tolkningsfrågan som avser kravet i artikel 143.2 b i mervärdesskattedirektivet på att lämna registreringsnumret för mervärdesskatt för importörens kund (rubrik A nedan). Därefter kommer jag att pröva de övriga sex tolkningsfrågor som den hänskjutande domstolen har ställt, vilka avser artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet, nämligen bevisning för att de importerade varorna är avsedda att transporteras till en annan medlemsstat än importmedlemsstaten (rubrik B nedan).

A. Kravet på att lämna registreringsnummer för mervärdesskatt för importörens kund, i artikel 143.2 b i mervärdesskattedirektivet (den första tolkningsfrågan)

50. Såsom jag redan har visat beror det undantag från mervärdesskatteplikt på import som föreskrivs i artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet på huruvida det, i föregående led, sker en gemenskapsintern leverans som i sig är undantagen från skatteplikt, med tillämpning av artikel 138 i detta direktiv.

51. Enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom unionen, om leveransen görs för en annan beskattningsbar person eller för en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.

11 Se punkt 72 i detta förslag till avgörande.

52. Enligt fast rättspraxis blir undantaget från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av en vara tillämpligt först när tre villkor är uppfyllda, nämligen för det första när rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren, när för det andra säljaren visar att denna vara har sänts eller transporterats till en annan medlemsstat, och när för det tredje varan genom denna sändning eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker. [12]

53. Dessa tre villkor utgör således de materiella krav som ska vara uppfyllda för att leverantören ska kunna åtnjuta undantaget för en gemenskapsintern leverans, i enlighet med artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

54. Som domstolen tidigare har slagit fast ges en uttömmande uppräkning av dessa villkor i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet. [13] De omfattar således inte någon skyldighet för leverantören att lämna förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt som lämnats till den sistnämnda i leveransmedlemsstaten.

55. Trots den viktiga roll som beskattningsbara personers registreringsnummer för mervärdesskatt spelar i ett välfungerande mervärdesskattesystem, [14] har domstolen nämligen funnit att kravet som i den nationella rätten ställdes på leverantören att lämna registreringsnumret för mervärdesskatt för den som förvärvat de levererade varorna utgjorde ett formkrav, som, när det inte är uppfyllt och oberoende av huruvida de materiella villkoren för en gemenskapsintern leverans är uppfyllda, i princip inte påverkar säljarens rätt att beviljas undantag från mervärdesskatteplikt för denna transaktion. [15]

56. Domstolen har till detta konstaterande knutit två förbehåll avseende de två hypotetiska situationer i vilka det förhållandet att ett formkrav inte är uppfyllt kan medföra en förlust av undantaget från mervärdesskatteplikt.

57. Det rör sig för det första om den situationen där en beskattningsbar person har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion och där denna beskattningsbara person följaktligen inte har agerat i god tro och inte vidtagit de åtgärder som rimligen kunde krävas för att säkerställa att den transaktion som denne utför inte leder till att vederbörande blir inblandad i ett skatteundandragande. [16]

58. För det andra kan åsidosättande av ett formkrav leda till att undantag från skatteplikt nekas, om detta åsidosättande skulle förhindra att säker bevisning för att de materiella villkoren har uppfyllts läggs fram. [17]

12 Se, bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 42), dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 31), dom av den 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 24) och dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 30).

13 Se dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 59), dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 29) och dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 47).

14 Det ska i detta hänseende erinras om att artikel 214.1 b i mervärdesskattedirektivet uppmanar medlemsstaterna att vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera beskattningsbara personer, nämligen det individuella registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i artikel 215 i detta direktiv. Vidare nämns detta nummer, förutom i artikel 143.2 i detta direktiv, i flera bestämmelser i denna rättsakt, såsom artikel 226 avseende uppgifter i fakturan och artikel 365 avseende mervärdesskattedeklarationen. Beträffande gemenskapsinterna operationer har domstolen också understrukit att detta nummer syftar till att göra det enklare att fastställa i vilken medlemsstat den slutliga förbrukningen av de levererade varorna kommer att äga rum. Se, bland annat, dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

15 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkterna 59–63), dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkterna 51 och 52), dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 40) och dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 32).

16 Se, bland annat, dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkterna 39 och 40 och där angiven rättspraxis).

17 Dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

59. I det nationella målet följer det såväl av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat som av de förklaringar som den litauiska regeringen gav vid förhandlingen att skattemyndigheten, det vill säga skatteinspektionen, som vid den inspektion som gjordes år 2013 hade till uppgift att kontrollera huruvida villkoren avseende den gemenskapsinterna leveransen var uppfyllda, ansåg att Enteco Baltic hade lämnat tillräckliga bevis för att styrka att varorna lämnat Litauens territorium och att överföringen till förvärvarna av rätten att använda dem som ägare verkligen hade skett, utan att det fastställts att Enteco Baltic, vid de aktuella transaktionerna, hade handlat vårdslöst eller oförsiktigt.

60. Mot bakgrund av konstaterandena avseende uppfyllandet av villkoren i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, vilka ska beaktas, har således inte de misstag som Enteco Baltic begått beträffande lämnandet av registreringsnumret för förvärvaren eller förvärvarna i de medlemsstater som är mottagare av bränslet, enligt de uppgifter som lämnats till domstolen, hindrat skatteinspektionen från att konstatera att de materiella kraven på leverans inom unionen är uppfyllda.

61. Det rör sig i detta skede om att undersöka huruvida myndigheterna i en medlemsstat trots allt kan underställa rätten till undantag från skatteplikt för importen av de varor som har levererats, en transaktion som skett före leveransen inom unionen, under förutsättning att importören, vid tidpunkten för importen, lämnar registreringsnumret för mervärdesskatt för förvärvaren, det vill säga för mottagaren av den gemenskapsinterna leveransen.

62. Såsom tydligt har framgått av de upplysningar som den litauiska regeringen har lämnat, existerar sedan år 2004 ett sådant krav på importören, i den nationella rätten.

63. Enligt min uppfattning skulle emellertid, fram till ändringen av direktiv 2006/112 genom direktiv 2009/69, ett sådant krav, som inte alls följde av artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet, klassificeras som ett formkrav, i den mening som avses i den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 55 i detta förslag till avgörande. Det kunde således inte, som sådant, utgöra ett giltigt skäl för att neka undantag från skatteplikt för import av varor som senare levererats i en annan medlemsstat oberoende av underlåtenheten att uppfylla de materiella villkoren i artikel 143.1 d och artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

64. Omvandlades då detta formkrav till ett materiellt villkor för rätt till undantag från skatteplikt på import när direktiv 2009/69 – genom vilket artikel 143.2 b infördes i direktiv 2006/112 – väl trädde i kraft, det vill säga från den 25 juli 2009?

65. Jag anser inte det.

66. Visserligen skulle lydelsen i artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet kunna ge intryck av att de tre kategorier av upplysningar som räknas upp under leden a–c utgör krav vars uppfyllande utgör villkor för rätten till undantag från skatteplikt på import enligt artikel 143.1 d i detta direktiv.

67. Det ska emellertid, även om det är en upprepning, erinras om att det inte råder något tvivel om att import av varor i den mening som avses i artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet inte syftar till konsumtion i importmedlemsstaten utan i en annan medlemsstat som, för att undantag ska komma är fråga, är helt beroende av att det rör sig om en gemenskapsintern leverans, som i sig är undantagen enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet. I artikel 143.2 b i mervärdesskattedirektivet hänvisas även, vid flera tillfällen, till artikel 138 i detta direktiv.

68. Av detta följer enligt min uppfattning att de materiella villkoren för rätten till undantag från skatteplikt för import är helt beroende av de villkor som föreskrivs i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet i fråga om undantag vid gemenskapsinterna leveranser i senare led.

69. Således kan unionslagstiftaren inte, utan att ändra de materiella villkoren för den gemenskapsinterna leveransen, i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet, vilka inte i detta skede, som jag tidigare visat, omfattar kravet på att leverantören ska lämna registreringsnummer för mervärdesskatt för förvärvaren i mottagarmedlemsstaten, ha velat villkora rätten till undantag från skatteplikt på import med uppfyllandet av ett sådant krav.

70. Om det motsatta gällde skulle beskattningsbara importörer och leverantörer av varor som levereras i unionen nekas rätt till undantag från mervärdesskatt på import trots att alla materiella villkor för att beviljas undantag från skatteplikt är uppfyllda för den gemenskapsinterna leveransen, som undantaget för importtransaktionen i föregående led är helt avhängig av.

71. Trots det legitima målet att bekämpa skatteundandragande som ledde till antagandet av direktiv 2009/69, tror jag inte att det har varit unionslagstiftarens avsikt att försätta beskattningsbara personer i sådana svårigheter och inkonsekvenser inom ramen för det system som har införts. För de berörda beskattningsbara personerna skulle detta nämligen vara oförenligt med den korrekta och enkla tillämpningen av undantag som föreskrivs i artikel 131 i mervärdesskattedirektivet. [18]

72. Vidare preciserade kommissionen, vid den muntliga förhandlingen, att det var mindre viktigt att känna till förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt än att på ett eller annat sätt kunna identifiera den sistnämnda. Den tycks således, på ett sätt som är ganska paradoxalt i förhållande till innehållet i dess skriftliga yttrande, ha medgett att kravet på att importören, vid tidpunkten för importen, ska lämna uppgift om förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt enligt artikel 143.2 b i mervärdesskattedirektivet, är och förblir ett formkrav.

73. Underlåtenhet att uppfylla ett sådant krav medför således inte, enligt min mening, en förlust av rätten till undantag från mervärdesskatt, utan kan på sin höjd sanktioneras genom åläggande av böter, i enlighet med bestämmelserna i den nationella rätten.

74. Dessa överväganden bekräftas, enligt min uppfattning, av vissa specifika omständigheter i det nationella målet.

75. Det ska i detta hänseende påpekas att Enteco Baltic inte, vid tidpunkten för importen, underlät att till de behöriga myndigheterna lämna förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt. Det har däremot visat sig, enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat, att det nummer som ursprungligen lämnats på grund av ändrade omständigheter inte längre (eller inte enbart) motsvarade den verkliga förvärvarens nummer.

76. Det framgår av punkt 7^1 i de föreskrifter som antagits av direktören för den nationella tullmyndigheten och chefen för skatteinspektionen att importören utan dröjsmål skriftligen ska informera tullkontoret i Vilnius bland annat om det sker en förändring avseende den beskattningsbara personen i den andra medlemsstaten och/eller den medlemsstat till vilken varorna levereras, som nämns i de handlingar som lämnats för tullkontroll, genom att framställa nya omständigheter som förklarar skälen till förändringarna och inge kopior av bevisen.

77. Detta krav, som de litauiska bestämmelserna ställer på importören, i form av en skyldighet för denne att upplysa tullmyndigheten om förändringar avseende identiteten hos den förvärvare som är mottagare av varorna, utgör enligt min uppfattning ett indicium på att de litauiska myndigheterna anser att luckor eller felaktigheter vid importen, beträffande registreringsnummer för mervärdesskatt för förvärvaren, inte i sig äventyrar rätten till undantag från skatteplikt för import. Det är nämligen meningslöst att kräva av importören att denne ska meddela en ändring avseende förvärvaren om en sådan ändring, under alla omständigheter automatiskt skulle medföra att rätten till undantag från

18 Se, bland annat, för ett likande resonemang, dom av den 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

skatteplikt för importen nekas. Den automatiska karaktären av förlusten av rätten till undantag från skatteplikt för importen på grund av de ändringar som skett i identifieringen för mervärdesskatt för förvärvaren i den medlemsstat där de levererade varorna mottagits skulle även uppmuntra importörerna till att aldrig meddela sådana ändringar till de nationella myndigheterna av rädsla för att förlora rätten till undantag från skatteplikt på import.

78. Det förefaller även vara med stöd av dessa bestämmelser eller, åtminstone, med stöd av detta rent formella sätt att se på meddelandet av registreringsnumret för mervärdesskatt för förvärvaren, som tullkontoret i Vilnius, inom ramen för den första kontroll som gjordes år 2012 av de importer som är aktuella i det nationella målet, enligt den nationella domstolens konstateranden, självmant korrigerade de felaktigheter som var knutna till den bristande överensstämmelsen av dessa nummer, såsom de hade uppgetts av Enteco Baltic i dess importdeklarationer. Enligt den hänskjutande domstolen meddelade detta bolag också alltid skatteinspektionen de ändringar som var knutna till förvärvarnas identitet.

79. Jag anser således att den omständigheten att köparens registeringsnummer för mervärdesskatt, enligt de uppgifter som importören inkommit med vid tidpunkten för importen, på grund av ändrade omständigheter, helt eller delvis inte längre överensstämmer med den verkliga förvärvarens nummer, endast kan medföra att rätten till undantag från skatteplikt på importen nekas i de båda situationer som anges i punkterna 56–58 i detta förslag till avgörande, vilka erkänts av domstolen i fråga om underlåtenhet att uppfylla ett formkrav inom ramen för undantaget från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans, enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

80. Under dessa omständigheter anser jag att den hänskjutande domstolens första tolkningsfråga ska besvaras på följande sätt:

81. Artikel 143.2 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att den, mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet, inte tillåter de behöriga myndigheterna i en medlemsstat att neka det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 143.1 d i detta direktiv enbart på den grunden att varorna, som vid tidpunkten för importen var tänkta att levereras till en beskattningsbar person i en annan medlemsstat, vilket förklarar att denna persons registreringsnummer för mervärdesskatt anges i importdeklarationen, till följd av därefter ändrade omständigheter, har levererats till en annan beskattningsbar person och myndigheterna i den förstnämnda medlemsstaten fått del av alla uppgifter avseende den verkliga förvärvarens identitet.

B. Kravet på att lägga fram bevis på att de importerade varorna är avsedda att transporteras eller avsändas från importmedlemsstaten till en annan medlemsstat, såsom föreskrivs i artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet (den andra till den sjunde tolkningsfrågan)

82. Den hänskjutande domstolens andra till sjunde tolkningsfråga avser i huvudsak tolkningen av artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet och uppfyllandet av kravet, såsom det föreskrivs i artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet, på att det vid tidpunkten för importen ska läggas fram ”bevisning för att de importerade varorna är avsedda att transporteras eller försändas från importmedlemsstaten till en annan medlemsstat”, bland annat i samband med tolkningen av artikel 138.1 och av artikel 14.1 i detta direktiv samt av rättssäkerhetsprincipen.

83. Innan dessa tolkningsfrågor prövas ska det påpekas att de bevis som krävs av importören, enligt artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet, avser syftet med importen till unionen, det vill säga att denna transaktion är avsedd att åtföljas av en gemenskapsintern leverans, enligt artikel 138.1 i detta direktiv.

84. Importören ska således, vid tidpunkten för importen, styrka att den avser att uppfylla de materiella villkoren för rätten till undantag från skatteplikt på den gemenskapsinterna leveransen, såsom de anges i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

85. Som jag redan har påpekat i punkt 52 i detta förslag till avgörande krävs enligt denna artikel att tre villkor ska vara uppfyllda för att en rätt till undantag från mervärdesskatt vid en gemenskapsintern leverans ska erkännas. Det ska erinras om att det för det första rör sig om att visa att rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren, för det andra att varan har sänts eller transporterats till en annan medlemsstat, och för det att tredje att varan genom denna sändning eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker.

86. Dessa villkor sammanfaller i huvudsak med uppfyllandet av det krav som ställs på importören i artikel 143.1 d och artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet, sånär som på att importören, i det sistnämnda fallet, ”vid importtillfället” ska visa att de importerade varorna ”är avsedda” för en gemenskapsintern leverans.

87. Såsom den hänskjutande domstolen mycket väl har förstått ska importören således, enligt artikel 143.1 d och artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet, vid importtillfället lägga fram bevis dels för att rätten att förfoga över importerade varor såsom ägare är avsedd att överföras till förvärvaren, dels för att dessa varor är avsedda att försändas eller transporteras till en annan medlemsstat, det vill säga att de också är avsedda att fysiskt lämna importmedlemsstatens territorium.

88. Medan den hänskjutande domstolens tredje till sjunde tolkningsfrågor avser rätten, som ska överföras till förvärvaren, att såsom ägare förfoga över de importerade varorna, mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet, särskilt Enteco Baltics och de litauiska myndigheternas handlande, avser den andra tolkningsfrågan bevis som gör det möjligt att styrka att de importerade varorna, vid importtillfället, var avsedda att försändas eller transporteras till en annan medlemsstat. Jag kommer att undersöka dessa båda punkter i turordning.

1. Rätten, som ska överföras till förvärvaren, att såsom ägare förfoga över importerade varor (den tredje till den sjunde tolkningsfrågan)

89. Genom den tredje tolkningsfrågan har den hänskjutande domstolen önskat få klarhet i huruvida rätten, som ska överföras till förvärvaren, att såsom ägare förfoga över varorna, kan fastställas även om denna rätt inte skulle överföras direkt till förvärvaren utan till personer som denne har utsett, nämligen transportföretag eller skatteupplag.

90. Denna fråga är enligt min uppfattning att hänföra till innehållet i det självständiga och enhetliga [19] begreppet ”leverans av varor” i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, i vilken det just anges att med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

91. Enligt domstolens praxis hänför sig inte detta begrepp till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i tillämplig nationell rätt, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om vederbörande var ägare till densamma. [20]

92. Av detta följer att en transaktion kan klassificeras som ”leverans av varor” i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet när en beskattningsbar person genom denna överföring av materiell egendom ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om vederbörande var ägare till densamma, utan att det sätt på vilket äganderätt har förvärvats till nämnda egendom har någon betydelse i detta avseende. [21]

19 Se dom av den 3 juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 22).

20 Se, bland annat, dom av den 21 november 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 20) och dom av den 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 51).

21 Dom av den 18 juli 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 35).

93. Enhetligheten av begreppet och definitionen av ”leverans av varor” i mervärdesskattedirektivet medför, för att undanröja varje tvivel hos den hänskjutande domstolen mot bakgrund av lydelsen i den fjärde tolkningsfrågan, att överföringen till förvärvaren av rätten att såsom ägare förfoga över de materiella varorna även är tillämplig beträffande tolkningen av artikel 143.1 d och artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet, som reglerar undantaget från skatteplikt för import till unionen av varor följd av en undantagen gemenskapsintern leverans. [22] Överföringen till förvärvaren av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar utgör nämligen ett nödvändigt villkor för alla varuleveranser. [23]

94. Som domstolen har slagit fast har begreppet ”leverans av varor” en objektiv karaktär och det är tillämpligt oberoende av de berörda transaktionernas syfte och resultat, utan att skattemyndigheten behöver genomföra undersökningar för att utröna vilken avsikt som funnits hos den berörda beskattningsbara personen. [24] Detta antagande är enligt min mening även tillämpligt vid tolkningen av artikel 143.1 d och artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet. Det ska med andra ord, mot bakgrund av objektiva bevis, kontrolleras att de importerade varorna, vid importtillfället, var ”avsedda” att senare levereras inom unionen, utan att det behöver fastställas exakt vilken avsikt importören hade vid denna tidpunkt.

95. Vidare ankommer det på den nationella domstolen att med tillämpning av artikel 267 FEUF, med hänsyn till omständigheterna i målet, från fall till fall avgöra om en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen ägt rum. [25]

96. Jag kan i detta hänseende endast förundras över lydelsen i den hänskjutande domstolens tredje tolkningsfråga. Den har nämligen angett att rätten att förfoga över bränslet inte skulle ha överförts direkt till de förvärvare som anges i Enteco Baltics deklarationer, utan till transportföretag och skatteupplag.

97. Om detta verkligen är fallet ska dessa sistnämna aktörer, såsom kommissionen har föreslagit, alltså betraktas som de verkliga förvärvarna av det av Enteco Baltic importerade bränslet. Om dessa transportföretag och skatteupplag är belägna inom det litauiska territoriet kan undantaget från skatteplikt för mervärdesskatt emellertid enligt min uppfattning inte beviljas Enteco Baltic eftersom denna transaktion inte har åtföljts av en gemenskapsintern leverans utan endast av en inhemsk leverans.

98. Om däremot varken transportföretagen eller skatteupplagen, oberoende av huruvida de är etablerade i Litauen eller i en av de övriga tre medlemsstater som den hänskjutande domstolen har nämnt, inte har erhållit befogenheten att såsom ägare förfoga över bränslet, utan i stället endast har tjänat som mellanhänder för transport respektive lagring utan att agera i eget namn, så att förvärvaren, som angetts i Enteco Baltics deklarationer vid tidpunkten för importen av bränslet, kan använda det, ska undantaget från skatteplikt till förmån för Enteco Baltic enligt min uppfattning kunna erkännas, under förutsättning att de övriga materiella villkoren för rätten till undantag från mervärdesskatteplikt är uppfyllda.

22 Den hänskjutande domstolen förefaller nämligen i sin fjärde tolkningsfråga antyda att de litauiska myndigheterna stödjer sig på olika tolkningar av begreppet överföring av rätten att förfoga över varor beroende på om de tillämpar bestämmelserna om rätten att göra avdrag för mervärdesskatt (artikel 167 i mervärdesskattedirektivet) eller bestämmelserna om undantag från skatteplikt avseende import följd av en gemenskapsintern leverans [artikel 143.1 d och artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet]. Såsom har angetts är en sådan skillnad i tolkningen, som för övrigt inte tydligt framgår av den hänskjutande domstolens motivering till beslutet om hänskjutande, under alla omständigheter inte på något sätt berättigad med hänsyn till självständigheten och enhetligheten av definitionen av ”leverans av varor” i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

23 Dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 32).

24 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 november 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

25 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 34).

99. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av samtliga omständigheter i målet vid den, kontrollera vilken av dessa båda hypotetiska situationer som föreligger.

100. Det ska emellertid tilläggas att bland de omständigheter som ska beaktas av den hänskjutande domstolen i målet vid den, förekommer i synnerhet Enteco Baltics och de litauiska myndigheternas handlande, vilka båda nämns i den hänskjutande domstolens femte till sjunde tolkningsfrågor.

101. Beträffande Enteco Baltics handlande ska det erinras om att det inte strider mot unionsrätten att kräva att en aktör handlar i god tro och vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att den transaktion som denne företar inte leder till inblandning i ett skatteundandragande. [26] Om den berörda beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att dennes transaktion var inblandad i ett skatteundandragande som förvärvaren gjort sig skyldig till och inte vidtog alla åtgärder som rimligen kan krävas för att undvika detta skatteundandragande, ska den nationella domstolen neka vederbörande undantag från mervärdesskatt. [27]

102. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, på grundval av en samlad bedömning av alla uppgifter och faktiska omständigheter i det nationella målet, kontrollera huruvida Enteco Baltic har handlat i god tro och vidtagit alla de åtgärder som rimligen kunde krävas av detta företag för att försäkra sig om att transaktionen inte ledde till inblandning i ett skatteundandragande. [28]

103. I detta hänseende kan den omständigheten som den hänskjutande domstolen har nämnt i den sjätte tolkningsfrågan, enligt vilken Enteco Baltic skulle ha kommunicerat med sina kunder elektroniskt, bland annat för att utbyta avtalshandlingar, inte på något sätt anses utgöra bevis på ond tro eller vårdslöshet från importörens sida avseende de åtgärder som rimligen kan förväntas av en sådan aktör för att undvika delaktighet i ett skatteundandragande.

104. Det kan visserligen inte uteslutas att en importör som, vid tidpunkten för importen av de berörda varorna, *underlåter* att meddela de behöriga nationella myndigheterna de uppgifter som räknas upp i artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet, kan leda till att dessa myndigheter antar att importören, mot bakgrund av syftet med att införa bestämmelsen i detta direktiv, visste eller borde ha vetat att den deltog i ett skatteundandragande.

105. Jag anser emellertid att en sådan presumtion bör kunna vederläggas av importören med hjälp av alla bevismedel som är tillåtna enligt den nationella rätten.

106. Mot bakgrund av de upplysningar som den hänskjutande domstolen har lämnat karaktäriseras det nationella målet inte av Enteco Baltics underlåtenhet att lämna de uppgifter som anges i artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet, utan av en annan bedömning, av tull- och skattemyndigheterna, av de omständigheter som denna aktör meddelat, i ett sammanhang där den sistnämnda förefaller ha samarbetet i god tro med dessa myndigheter.

107. De faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen har angett och lydelsen i den femte tolkningsfrågan antyder nämligen med emfas – och denna anmärkning föranleder mig att pröva frågan om de nationella myndigheternas handlande – att tullkontoret i Vilnius, vid kontrollen som gjordes åren 2014 och 2015, omkullkastade resultatet av den kontroll som skatteinspektionen gjort år 2013 vid vilken det slogs fast att villkoren för en undantagen gemenskapsintern leverans, i den mening som avses i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, var uppfyllda.

26 Se, bland annat, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 48).

27 Se, bland annat, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54) och dom av den 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 42).

28 Se, bland annat, analogt, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53) och dom av den 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 41).

108. Den förklaring som den litauiska regeringen lämnade vid den muntliga förhandlingen, enligt vilken dessa båda myndigheter genomför kontroller med skilda tillämpningsområden – det vill säga tullmyndigheten kontrollerar att villkoren i artikel 143.1 d och artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda, medan skattemyndigheten kontrollerar att villkoren i artikel 138 i detta direktiv är uppfyllda – övertygar inte mig. Som jag har angett ovan är nämligen det undantag från skatteplikt för import som beviljas enligt artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet helt beroende av att villkoren för undantag från skatteplikt för den gemenskapsinterna leverans som åtföljer denna import, enligt artikel 138.1 i detta direktiv, är uppfyllda. De nationella myndigheternas kontroller överlappar således varandra, åtminstone delvis. Vidare har den hänskjutande domstolen, i den femte tolkningsfrågan, åberopat den omständigheten att tullmyndigheten (tullkontoret i Vilnius och/eller den nationella tullmyndigheten) för att vederlägga rätten till undantag från mervärdesskatteplikt för import, till den omständigheten hänfört att villkoren för upprätthållande (av undantaget) för leveransen av varorna inom unionen inte skulle vara uppfyllda, det vill säga de som föreskrivs i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet och som var föremål för skatteinspektionens kontroll år 2013.

109. Det ska enligt min uppfattning erinras om de överväganden som domstolen har gjort, beträffande nationella myndigheters handlanden i samband med tillämpningen av undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser, i dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 50) och dom av den 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 75). Domstolen har nämligen i dessa domar funnit att rättssäkerhetsprincipen utgör hinder för att en medlemsstat, som först har godtagit leverantörens/säljarens handlingar såsom bevis på rätten till undantag, sedan ålägger leverantören/säljaren att betala mervärdesskatt på leveransen till följd av förvärvarens skatteundandragande, som leverantören/säljaren inte hade eller kunde ha kännedom om.

110. Den hänskjutande domstolen ska således noga kontrollera huruvida detta varit fallet i det nationella målet.

111. Det ska, för alla eventualiteter, tilläggas att en medlemsstat inte – för att neka en beskattningsbar person rätten till undantag från skatteplikt för mervärdesskatt, som handlar i god tro och avseende vilken inga bevis tyder på att vederbörande visste eller kunde veta att den deltog i ett skatteundandragande – får göra gällande brister som påverkar samordningen och samarbetet vid dess egna nationella myndigheters handlande. Det är i detta sammanhang avslöjande att de båda rapporterna från Europeiska revisionsrätten, som upprättades år 2011 respektive år 2015 till följd av granskningar som gjorts i flera medlemsstater,[29] rapporter till vilka kommissionen har hänvisat i sitt skriftliga yttrande, i synnerhet visar att ”tull- och skattekontrollerna inte fungerar på ett effektivt sätt” och att ”de båda olika myndigheternas (tull och skatt) inblandning i behandlingen av undantag från skatteplikt för mervärdesskatt försämrar [denna] effektivitet, eftersom det inte finns någon kommunikation mellan de sistnämnda beträffande de importer som ska utföras enligt [tullförfarande 42]”.[30] Mot bakgrund av de uppgifter och de omständigheter som den hänskjutande domstolen har angett, förefaller målet vid den, i mina ögon, illustrera de risker, eller funktionsbrister, som rör kommunikationsflödet mellan tull- och skattemyndigheterna i en och samma medlemsstat, vilka påpekas i Europeiska revisionsrättens rapporter.

29 Se Europeiska revisionsrättens särskilda rapport nr 13, *Le contrôle relatif au régime douanier 42 permet-il d'éviter et de détecter l'évasion en matière de TVA*?, Luxembourg, 2011 och särskild rapport nr 24, *Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire: des actions supplémentaires s'imposent*, Luxembourg, 2015.

30 Se särskild rapport nr 13, punkterna 55 och 56. Se även punkterna 36–38 i denna rapport samt punkterna 78 och 79 i särskild rapport nr 24.

112. Däremot – och beträffande den hänskjutande domstolens sjunde tolkningsfråga om en eventuell skyldighet för de litauiska myndigheterna att inhämta upplysningar från företag i andra medlemsstater i syfte att styrka överföringen av befogenheten att förfoga över de varor som levererats av Enteco Baltic – ska det påpekas att det följer av rättspraxis att det är den aktör som gör gällande ett undantag från skatteplikt för mervärdesskatt som ska bevisa att villkoren för att tillämpa denna bestämmelse är uppfyllda.[31] Denna rättspraxis är enligt min uppfattning tillämplig, analogt, på den importör som omfattas av artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet.

113. Beträffande de nationella myndigheternas roll har domstolen tidigare funnit att de rättsakter som antas på unionsnivå i syfte att inrätta ett system för informationsutbyte mellan medlemsstaternas skattemyndigheter[32] så att dessa ska kunna avgöra huruvida gemenskapsinterna förvärv faktiskt har varit föremål för mervärdesskatt i den medlemsstat som är slutdestination för transporten, när den skattskyldiga personen inte själv kan förebringa den för detta ändamål nödvändiga bevisningen.[33]

114. Dessa rättsakter ger således inte några särskilda rättigheter till den beskattningsbara personen[34] som, i synnerhet, skulle möjliggöra för den att se till att en behörig myndighet använder den mekanism för informationsutbyte som inrättats genom dessa rättsakter.

115. Detta stärker min uppfattning att unionsrätten i fråga om informationsutbyte och administrativt samarbete mellan medlemsstaterna på mervärdesskatteområdet, inte kräver av de nationella myndigheterna att de, på begäran av en beskattningsbar person, inhämtar upplysningar från företag i andra medlemsstater, när den beskattningsbara personen inte själv kan lämna nödvändiga bevis för att styrka att befogenheten att såsom ägare förfoga över varor som importerats och levererats har överförts till förvärvaren och, mer allmänt, för att styrka att de importer eller de leveranser som den beskattningsbara personen genomför är undantagna från mervärdesskatt.

116. Jag föreslår således att den tredje till den sjunde tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande:

– Artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att den inte tillåter de behöriga myndigheterna i en medlemsstat att neka undantag från mervärdesskatteplikt för en import när befogenheten att, såsom ägare, förfoga över varor som importerats och levererats inte har överförts direkt till förvärvaren, under förutsättning att denna befogenhet har överförts till denna beskattningsbara person och inte till andra personer, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att försäkra sig om.

– Rättssäkerhetsprincipen ska tolkas så att den utgör hinder för att tullmyndigheten i en medlemsstat nekar rätt till undantag från skatteplikt avseende mervärdesskatt på import för en beskattningsbar person som handlar i god tro, när det inte har visats att den sistnämnda visste eller borde ha vetat att vederbörande deltog i ett skatteundandragande, med motiveringen att ett av de materiella villkoren för undantag från mervärdesskatt på den gemenskapsinterna leverans som åtföljt importen inte längre är uppfyllt, trots att detta villkor tidigare ansetts uppfyllt av den behöriga

31 Se, bland annat, dom av den 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 26) och dom av den 7 december 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 46).

32 Det rör sig om rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, 1977, s. 15; svensk specialutgåva; område 9, volym 1, s. 64) respektive rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, 2003, s. 1). Dessa båda rättsakter har ersatts av rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning (EUT L 64, 2011, s. 1), vars införlivandefrist gick ut den 1 januari 2013, respektive av rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (EUT L 268, 2010, s. 1), som trädde i kraft den 1 januari 2012.

33 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 34) och dom av den 22 april 2010, X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 och C-539/08, EU:C:2010:217, punkt 37).

34 Se, beträffande direktiv 77/799, dom av den 27 september 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 31) och dom av den 22 oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, punkt 36). Se även, för ett liknande resonemang, gällande direktiv 2011/16, som eftersträvar ett mål som är analogt med direktiv 77/799 som det ersätter, dom av den 16 maj 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, punkterna 46, 47 och 58).

myndigheten i samma medlemsstat till följd av de handlingar och dokument som tillhandahållits av den beskattningsbara personen. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida omständigheterna i det nationella målet gör det möjligt att konstatera att alla omständigheter och villkor är uppfyllda, eftersom endast den omständigheten att den beskattningsbara personen har kommunicerat elektroniskt med sina avtalsparter inte kan betraktas som vårdslöshet eller ond tro hos denna beskattningsbara person.

– Artikel 143.1 d och artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det ankommer på den beskattningsbara personen att fastställa att de materiella villkoren för detta undantag är uppfyllda, utan att denna beskattningsbara person får kräva av de behöriga myndigheterna i importmedlemsstaten att de, när de prövar frågan om överföring, till förvärvaren, av rätten att såsom ägare förfoga över de levererade varorna, inhämtar upplysningar från andra beskattningsbara personer till vilka myndigheterna kan få tillgång.

2. Bevis som styrker att de importerade varorna, vid importtillfället, är avsedda att försändas eller transporteras till en annan medlemsstat (den andra tolkningsfrågan)

117. Den hänskjutande domstolen har genom den andra tolkningsfrågan bett domstolen att ange bevisvärdet för vissa handlingar, såsom e-AD-handlingar och e-ROR-bekräftelser, vilka bekräftar transporten av bränslet från skatteupplaget i importmedlemsstaten (i förevarande fall Litauen) till ett skatteupplag i mottagarmedlemsstaten (av allt att döma, i det nationella målet, Polen).

118. Varken i artikel 143.1 d och artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet eller i artikel 138 i detta anges vilka bevis de beskattningsbara personerna ska lämna för att beviljas undantag från mervärdesskatteplikt. Av detta följer att denna fråga, i enlighet med artikel 131 i mervärdesskattedirektivet, ska omfattas av medlemsstaternas befogenheter, vid utövandet av vilka de ska iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, däribland rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen. [35]

119. Vad för det första gäller tolkningen av artikel 143 i mervärdesskattedirektivet är, som den hänskjutande domstolen har påpekat och som kommissionen har gjort gällande, e-ROR-bekräftelserna elektroniska handlingar avseende punktskattepliktiga varor som upprättats efter försändelsen och/eller transporten av varorna, vilka bekräftar att dessa transaktioner har ägt rum.

120. För att kravet i artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet ska vara uppfyllt krävs emellertid att importören lägger fram bevis ”vid importtillfället” på att de importerade varorna är avsedda att försändas eller transporteras till en annan medlemsstat.

121. E-ROR-bekräftelserna kan således inte, enligt min uppfattning, utgöra tillräckliga bevis för att de importerade varorna, vid importtillfället, var avsedda för en gemenskapsintern leverans.

122. Däremot är, vilket kommissionen också har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande, kommersiella handlingar, såsom CMR-fraktsedlarna, vilka upprättats före denna försändelse eller denna transport till mottagarmedlemsstaten, av sådan art att de objektivt kan styrka att det, vid importtillfället, fanns en avsikt att försända eller transportera de importerade varorna till en annan medlemsstat.

123. Beträffande e-AD-handlingarna, som regleras av bestämmelserna i direktiv 2008/118 och i förordning nr 684/2009, ska dessa handlingar följa förflyttningar av varor under punktskatteuppskov. Således ska, enligt artikel 21.2 i direktiv 2008/118 och artikel 3 i förordning nr 684/2009, preliminära elektroniska administrativa dokument inlämnas tidigast sju dagar före den dag som i dokumentet

35 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 36), dom av den 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 27) och dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 33).

anges vara avsändningsdag för de berörda punktskattepliktiga varorna. Denna formalitet gör det möjligt för dessa myndigheter att kontrollera giltigheten av de uppgifter som anges i dokumentet, vilka bland annat, enligt tabell 1 i förordning nr 684/2009 omfattar upplysningar beträffande de avsända varorna, beträffande aktören på avsändningsplatsen och aktören på platsen dit produkterna förflyttas. Det är således fullt möjligt för importören eller en person som handlar i dennes namn, vid tidpunkten för importen av en vara från ett tredjeland, att överföra den preliminära e-AD-handlingen till de behöriga myndigheterna i den medlemsstat från vilken de punktskattepliktiga varorna under punktskatteuppskov kommer att avsändas, för godkännande av dessa myndigheter.

124. I det nationella målet framgår varken de omständigheter under vilka de olika e-AD-handlingarna har kunnat meddelas de behöriga litauiska myndigheterna, innehållet i dessa handlingar (eller preliminära handlingar) eller behandlingen av dessa av de nationella myndigheterna av de uppgifter som lämnats till domstolen.

125. Icke desto mindre går det, enligt min uppfattning, att hävda att e-AD-handlingen kan användas för att styrka att de importerade varorna, vid importtillfället, var avsedda att försändas till en annan medlemsstat i den mening som avses i artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet.

126. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida de nationella myndigheterna, vid importtillfället, förfogade över de preliminära e-AD-handlingarna och att dessa innehöll tillräckliga upplysningar samt undersöka hur dessa myndigheter behandlade dessa handlingar.

127. För det andra, när det gäller den faktiska försändelsen eller transporten av de varor som är föremål för en gemenskapsintern leverans, ett villkor som, vilket jag redan har påpekat, ska vara uppfyllt enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet och av vilket det undantagande från importskatteplikt som föreskrivs i artikel 143.1 d i detta direktiv är helt beroende, anser jag att e-ROR-bekräftelserna, vilka utfärdats av ett skatteupplag beläget i mottagarmedlemsstaten, kan utgöra bevis på att den fysiska förflyttningen av de varor som levererats utanför leveransmedlemsstatens gränser faktiskt har ägt rum. Beträffande e-AD-handlingen, föreskrivs i artikel 24 i direktiv 2008/118 att mottagaren, vid mottagande av varorna, senast fem arbetsdagar efter det att transporten avslutats, ska lämna en rapport om att varorna mottagits till behöriga myndigheter i destinationsmedlemsstaten, vilka ska kontrollera uppgifterna, kan bekräfta dem och därefter vidarebefordra dem till behöriga myndigheter i avsändarmedlemsstaten. Enligt artikel 7 och tabell 6 i förordning nr 684/2009 ska mottagningsrapporten bland annat innehålla den administrativa koden i e-AD-handlingen. Alla dessa uppgifter kan således styrka att de berörda varorna har lämnat avsändarmedlemsstatens territorium.

128. I detta hänseende kräver varken lydelsen i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet eller rättspraxis angående tolkningen av denna bestämmelse att de handlingar som leverantören har översänt styrker en försändelse eller en transport till förvärvaren.[36] Det räcker, vilket för övrigt bekräftas av lydelsen i artikel 143 i mervärdesskattedirektivet, att de varor som importerats fysiskt har lämnat avsändningsmedlemsstaten och sänts till mottagarmedlemsstaten.

129. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera dels huruvida Enteco Baltic, vid importtillfället, lämnade tillräcklig bevisning för att det importerade bränslet var avsett att bli föremål för en gemenskapsintern leverans, i den mening som avses i artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet, dels huruvida detta företag, i enlighet med artikel 138 i detta direktiv, i tillräcklig mån har styrkt att detta bränsle fysiskt har lämnat det litauiska territoriet, mot bakgrund av, vilket jag påpekat ovan, detta företags och de behöriga nationella myndigheternas handlande.

36 Se, bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 31), dom av den 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 24) och dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 25).

130. Jag föreslår således att den andra tolkningsfrågan ska besvaras på följande sätt:

Artikel 143.1 d och artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att handlingar, såsom elektroniska administrativa handlingar (så kallade ”e-AD-handlingar”) och den fraktsedel som upprättas på grundval av konventionen om fraktavtalet vid internationell godsbefordran på väg (CMR), undertecknad den 19 maj 1956 i Genève (den så kallade CMR-fraktsedeln) kan användas för att styrka att de importerade varorna, vid importtillfället, var avsedda att försändas eller transporteras till en annan medlemsstat. Artikel 138 i mervärdesskattedirektivet, till vilken artikel 143.1 d i detta direktiv hänvisar, ska tolkas så att mottagarbreven för e-AD-handlingarna och de så kallade ”e-ROR-bekräftelserna” kan användas för att styrka att de importerade varorna, som varit föremål för den gemenskapsinterna leveransen, har lämnat importmedlemsstatens territorium och sänts till mottagarmedlemsstaten.

V. Förslag till avgörande

131. Mot bakgrund av ovan anförda överväganden föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som Vilniaus apygardos administracinis teismas (den regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius, Litauen) har ställt på följande sätt:

1) Artikel 143.2 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006, om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/69/EG av den 25 juni 2009 vad gäller skatteundandragande vid import, ska tolkas så att den, mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet, inte tillåter de behöriga myndigheterna i en medlemsstat att neka det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 143.1 d i detta direktiv enbart på den grunden att varorna, som vid tidpunkten för importen var tänkta att levereras till en beskattningsbar person i en annan medlemsstat, vilket förklarar att denna persons registreringsnummer för mervärdesskatt anges i importdeklarationen, till följd av senare ändrade omständigheter, har levererats till en annan beskattningsbar person och myndigheterna i den förstnämnda medlemsstaten fått del av alla uppgifter avseende den verkliga förvärvarens identitet.

2) Artikel 143.1 d och artikel 143.2 c i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/69, ska tolkas så att handlingar, såsom elektroniska administrativa handlingar (så kallade ”e-AD-handlingar”) och den fraktsedel som upprättas på grundval av konventionen om fraktavtalet vid internationell godsbefordran på väg (CMR), undertecknad den 19 maj 1956 i Genève (den så kallade CMR-fraktsedeln) kan anses vara omständigheter som gör det möjligt att styrka att de importerade varorna, vid importtillfället, var avsedda att försändas eller transporteras till en annan medlemsstat. Artikel 138 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/69 till vilken artikel 143.1 d i detta direktiv hänvisar, ska tolkas så att mottagarbreven för e-AD-handlingarna och de så kallade e-ROR-bekräftelserna kan användas för att styrka att de importerade varorna, som varit föremål för den gemenskapsinterna leveransen, har lämnat importmedlemsstatens territorium och sänts till mottagarmedlemsstaten.

3) Artikel 143.1 d i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/69, ska tolkas så att den inte tillåter de behöriga myndigheterna i en medlemsstat att neka undantag från mervärdesskatteplikt för en import när befogenheten att, såsom ägare, förfoga över varor som importerats och levererats inte har överförts direkt till förvärvaren, under förutsättning att denna befogenhet har överförts till denna beskattningsbara person och inte till andra personer, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att försäkra sig om.

4) Rättssäkerhetsprincipen ska tolkas så att den utgör hinder för att tullmyndigheten i en medlemsstat nekar rätten till undantag från skatteplikt avseende mervärdesskatt på import för en beskattningsbar person som handlar i god tro, när det inte har visats att den sistnämnda visste eller borde ha vetat att vederbörande deltog i ett skatteundandragande, med motiveringen att ett

av de materiella villkoren för undantag från mervärdesskatt på den gemenskapsinterna leverans som åtföljt importen inte längre är uppfyllt, trots att detta villkor tidigare ansetts uppfyllt av den behöriga myndigheten i samma medlemsstat till följd av de handlingar och dokument som tillhandahållits av den beskattningsbara personen. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida omständigheterna i det nationella målet gör det möjligt att konstatera att alla omständigheter och villkor är uppfyllda, eftersom endast den omständigheten att den beskattningsbara personen har kommunicerat elektroniskt med sina avtalsparter inte kan betraktas som vårdslöshet eller ond tro hos denna beskattningsbara person.

5) Artikel 143.1 d och artikel 143.2 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/69, ska tolkas så att det ankommer på den beskattningsbara personen att fastställa att de materiella villkoren för detta undantag är uppfyllda, utan att denna beskattningsbara person får kräva av de behöriga myndigheterna i importmedlemsstaten att de, när de prövar frågan om överföring, till förvärvaren, av rätten att såsom ägare förfoga över de levererade varorna, inhämtar upplysningar från andra beskattningsbara personer till vilka myndigheterna kan få tillgång.