Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [*PAOLO MENGOZZI*] SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 22. martā [1]

Lieta C-108/17

UAB Enteco Baltic
pret
Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
piedaloties
Vilniaus teritorinė muitinė

(*Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīvas 2006/112/EK 14. panta 1. punkts – Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punkts, 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 2. punkts – Atbrīvojums no PVN par importu, kam seko no nodokļa atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē – Preces, kuras tiek nosūtītas vai transportētas no trešās valsts uz dalībvalsti, kas nav galamērķa dalībvalsts – Pircēja galamērķa dalībvalstī PVN reģistrācijas numura paziņošana, ko veic importētājs – Tiesību uz importa atbrīvojuma no nodokļa formāla vai materiāla prasība – Dokumenti, ar kuriem ir pietiekami, lai pierādītu preču nosūtīšanas faktu uz kādu citu dalībvalsti – Tiesību rīkoties ar precēm nodošanas pircējam jēdziens un nosacījumi – Importētāja labticība – Nodokļa maksātāja apzināšanās, ka pircējs piedalās krāpšanā nodokļu jomā – Importētāja deklarāciju pieņemšana no kompetentās iestādes puses – Tiesiskā noteiktība – Iespējams kompetentās iestādes pienākums palīdzēt nodokļa maksātājam savākt nepieciešamo informāciju, lai pierādītu, ka ir izpildīti nosacījumi atbrīvošanai no nodokļa

I. Ievads

1. Ar izskatāmo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) būtībā vaicā Tiesai par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [2], kas grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/69/EK (2009. gada 25. jūnijs) attiecībā uz krāpšanu nodokļu jomā, kas saistīta ar importu [3] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"), 14. panta 1. punkta, 138. panta 1. punkta, kā arī 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta un 2. punkta, kā arī tiesiskās noteiktības aizsardzības principa interpretāciju.

2. Iesniedzējtiesas iesniegtie septiņi prejudiciālie jautājumi ir uzdoti kontekstā ar *UAB Enteco Baltic* veiktu Baltkrievijas izcelsmes degvielas importu Lietuvā, kas paredzēta piegāžu veikšanai Kopienas iekšienē uz citām dalībvalstīm.

1 Oriģinālvaloda – franču.

2 OV 2006, L 347, 1. lpp.

3 OV 2009, L 175, 12. lpp.

3. Vissarežģītākais izskatāmajā lietā izvirzītais jautājums ir par to, vai tādam importētājam, kāds ir *Enteco Baltic*, noteiktais pienākums paziņot importa dalībvalsts kompetentajām iestādēm sava klienta PVN identifikācijas numuru, kas piešķirts preču galamērķa dalībvalstī, ir vienkārši formāla vai tomēr materiāla tiesību uz importa atbrīvojumu no PVN prasība kopš Direktīvas 2009/69 spēkā stāšanās, ar kuru tāds pienākums ir ticis iekļauts pašā Direktīvas 2006/112 tekstā.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Atbilstoši PVN direktīvas 14. panta 1. punktam ""preču piegāde" ir tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam".

5. Šīs direktīvas 20. pantā "preču iegāde Kopienas iekšienē" tiek definēta kā "tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts".

6. Saskaņā ar minētās direktīvas 131. pantu:

"Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, neskarot citus [Savienības] noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu."

7. Šīs pašas direktīvas 138. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet [Savienībā], ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts."

8. Direktīvas 2006/112 143. pants ir ticis grozīts ar Direktīvu 2009/69, kuras 2. panta 1. punkta pirmajā daļā kā transponēšanas termiņš ir noteikts 2011. gada 1. janvāris. Direktīvas 2009/69 preambulas 3.–5. apsvērums ir izteikti šādi:

"(3) Preču imports ir atbrīvots no pievienotās vērtības nodokļa (PVN), ja pēc tam šīs preces piegādā vai pārved nodokļa maksātājam citā dalībvalstī. Nosacījumus, ar kādiem piešķir šādu atbrīvojumu, paredz dalībvalstis. Tomēr pieredze liecina, ka tirgotāji ļaunprātīgi izmanto atbrīvojuma piemērošanas atšķirības, lai izvairītos no PVN maksāšanas par precēm, kas importētas atbilstīgi šiem nosacījumiem.

(4) Lai novērstu tādu ļaunprātīgu izmantošanu, ir jāprecizē minimuma nosacījumi Kopienas līmenī, ar kādiem ir piemērojams šis atbrīvojums.

(5) Ņemot vērā to, ka minēto iemeslu dēļ šīs direktīvas mērķi – proti, novērst PVN nemaksāšanu – nevar pietiekami labi sasniegt atsevišķās dalībvalstīs, un to, ka tādēļ šo mērķi var labāk sasniegt Kopienas līmenī, Kopiena var pieņemt pasākumus saskaņā ar [EKL] 5. pantā noteikto subsidiaritātes principu. Saskaņā ar minētajā pantā noteikto proporcionalitātes principu šajā direktīvā paredz vienīgi tos pasākumus, kas ir vajadzīgi minētā mērķa sasniegšanai."

9. Saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 2. punktu:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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

[..]

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

a) savu PVN identifikācijas numuru, kas izdots importa dalībvalstī, vai sava pārstāvja nodokļa jautājumos, kas ir atbildīgs par PVN nomaksu, importa dalībvalstī izdotu PVN identifikācijas numuru;

b) tā klienta, kuram preces piegādā saskaņā ar 138. panta 1. punktu, PVN identifikācijas numuru, kas izdots citā dalībvalstī, vai savu PVN identifikācijas numuru, kas izdots preču nosūtīšanas vai transportēšanas galamērķa dalībvalstī, ja preces paredzēts pārvest saskaņā ar 138. panta 2. punkta c) apakšpunktu;

c) pierādījumu tam, ka importētās preces paredz transportēt vai nosūtīt no importa dalībvalsts uz citu dalībvalsti.

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

10. Saskaņā ar PVN direktīvas 157. panta 1. punkta a) apakšpunktu "dalībvalstis var atbrīvot no nodokļa [..] to preču importu, kam paredzēts [cits] noliktavas režīms, kas nav muitas noliktavas režīms".

11. Minētās direktīvas 167. pantā ir paredzēts, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

B. Lietuvas tiesības

12. *Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas* (Lietuvas Republikas Likums par pievienotās vērtības nodokli, turpmāk tekstā – "PVN likums") 35. pantā ir paredzēts:

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

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

3. Šā panta piemērošanas kārtību nosaka valsts muitas dienests [(turpmāk tekstā – "VMD")] kopā ar galveno nodokļu administrāciju."

13. Saskaņā ar PVN likuma 49. panta 1. punktu:

"0 % PVN likme ir piemērojama precēm, kas tiek piegādātas personai, kura ir reģistrēta kā PVN maksātāja citā dalībvalstī, un kas no valsts teritorijas tiek eksportētas uz citu dalībvalsti [neņemot vērā to, kas transportē preces – piegādātājs, pircējs, vai jebkura trešā persona, kurai tas ir uzdots]."

14. PVN likuma 56. pantā par "0 % PVN likmes piemērošanas pamatojumu" tostarp ir paredzēts:

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

[..]

4. Neatkarīgi no citiem šā panta noteikumiem nodokļu administrācijai *Mokesčių administravimo įstatymas* [Likums par nodokļu administrēšanu] paredzētajā kārtībā ir tiesības pieprasīt iesniegt papildu pierādījumus, lai izvērtētu 0 % PVN likmes piemērošanas pamatojumu. Ja nodokļa maksātājs nevar pierādīt, ka preču piegādei, preču iegādei citā dalībvalstī vai pakalpojumu sniegšanai 0 % PVN likme piemērota pamatoti, šo preču iegādi vai pakalpojumu sniegšanu apliek ar nodokli, piemērojot parasto PVN likmi vai samazinātu PVN likmi, ja tāda ir paredzēta attiecībā uz šīm precēm vai pakalpojumiem.

[..]

5. Neatkarīgi no citiem šā panta noteikumiem nodokļu administrācijai ir tiesības pēc savas iniciatīvas vai ar kompetento tiesībsargājošo iestāžu starpniecību iegūt papildu pierādījumus, kas ļauj novērtēt 0 % PVN likmes piemērošanas pamatotību. Ja tiek iegūti pierādījumi, ka preču piegādei, preču iegādei citā dalībvalstī vai pakalpojumu sniegšanai 0 % PVN likme piemērota nepamatoti, preču piegāde, preču iegāde vai pakalpojumu sniegšana citā dalībvalstī tiek aplikta ar nodokli, piemērojot parasto PVN likmi vai samazinātu PVN likmi, ja tāda ir paredzēta attiecībā uz šīm precēm vai pakalpojumiem."

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

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

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

4.2) preču importētājs valsts teritorijā ir reģistrēts kā PVN maksātājs brīdī, kad muitas kontroles nolūkos tiek sastādīta muitas importa deklarācija;

4.3) Lietuvas Republikas teritorijā importēto preču piegāde uz citu dalībvalsti saskaņā ar PVN likuma VI sadaļas noteikumiem ir atbrīvota no nodokļa samaksas, piemērojot 0 % PVN likmi;

4.4) citas dalībvalsts nodokļa maksātājam importētājs piegādā tās pašas preces, kuras viņš ir importējis valsts teritorijā;

4.5) preces tiek transportētas uz citu dalībvalsti termiņā, kas nepārsniedz vienu mēnesi, skaitot no dienas, kurā ir iestājies aplikšanas ar nodokli pamats, kas paredzēts šā likuma 14. panta 12. vai 13. punktā, vai pagarinātajā transportēšanas uz citu dalībvalsti termiņā, kas paredzēts Noteikumu 5. punktā."

16. Saskaņā ar Noteikumu 7. punktu:"7. Muitas kontroles nolūkos kopā ar muitas importa deklarāciju papildus ir jāiesniedz šādi dokumenti:

– 7.1) apliecinājums, ka importētājs ir reģistrēts kā PVN maksātājs, un šā apliecinājuma kopija (PVN reģistrācijas apliecība un tās kopija);

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

17. Ar VMD direktora un Inspekcijas priekšnieka 2010. gada 28. decembra Lēmumu Nr. 1B-773/VA-119 Noteikumi tika papildināti ar 7.[1] punktu, kas stājās spēkā 2011. gada 1. janvārī. Šajā 7.[1] punktā ir paredzēts:

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

18. "Vienotā administratīvā dokumenta izmantošanas kārtības", kas apstiprināta ar VMD direktora 2004. gada 13. aprīļa Lēmumu Nr. 1B-289, 27.49.1.7. punktā tiek prasīts, lai importētājs norādītu Savienības dalībvalsts, uz kuru preces tiek eksportētas, alfabētisko kodu, kāds ir spēkā importa deklarācijas sastādīšanas brīdī, un preču saņēmēja personalizēto PVN identifikācijas numuru, ko piešķir Eiropas Savienības dalībvalsts kompetentās iestādes, ja preces, kuru izcelsme nav Savienībā un kuras ir atbrīvotas no PVN saskaņā ar PVN likuma 35. pantu, tiek laistas brīvā apgrozībā un tiek importētas valsts tirgū.

III. Pamatlietas fakti, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

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

20. Laikposmā no 2010. gada līdz 2012. gadam *Enteco Baltic* importēja Lietuvā degvielu no Baltkrievijas. Attiecībā uz šo degvielu tika piemērots regulējums, tā sauktais "42. muitas režīms"[4], kas atļauj tās faktisku laišanu brīvā apgrozībā ar importa atbrīvojumu no PVN. Importa deklarācijās šī sabiedrība norādīja citā dalībvalstī esoša pircēja, kuram tā bija paredzējusi piegādāt preces, PVN identifikācijas numuru. Šīs preces tā uzglabāja citiem Lietuvas uzņēmumiem piederošās akcīzes preču noliktavās.

21. Šo degvielu *Enteco Baltic* pārdeva Polijā, Slovākijā un Ungārijā reģistrētām sabiedrībām, pamatojoties uz rakstveidā noslēgtiem līgumiem un individuāliem pasūtījumiem. Šajos līgumos kā piegādes veids bija paredzēts "no rūpnīcas" (*ex-works*)[5]. Tādējādi *Enteco Baltic* bija vienīgi jānodod degviela pircējiem Lietuvā, bet šie pēdējie bija atbildīgi par tālāko transportēšanu uz galamērķa dalībvalsti.

4 Šo regulējumu dēvē par "42. muitas režīmu" vai "42. muitas procedūru", jo, lai saņemtu atbrīvojumu no PVN, preču importētājam vienotā administratīvā dokumenta 37. ailē ir jāieraksta kods, kas sākas ar skaitli 42. Šis regulējums atļauj ar vienkāršākām formalitātēm un mazākām izmaksām importēt preces, kas vēlāk tiek piegādātas Kopienā, ar atbrīvojumu no PVN.

5 Šādā pirkuma līgumā pārdevējs apņemas vienīgi nodot preces eksportēšanai, kamēr pircējs uzņemas visus riskus, kas saistīti ar to pārvadāšanu.

22. Savus konkrētos pasūtījumus pircēji nosūtīja *Enteco Baltic*, izmantojot elektronisko pastu, tostarp norādot pārstāvju, kuri ieradīsies pēc pasūtītajām precēm, koordinātas un galamērķa muitas noliktavu datus[6]. *Enteco Baltic* izrakstītie PVN rēķini pircējiem parasti tika nosūtīti, izmantojot elektronisko pastu.

23. Preču transportēšanai tām tika noformēti akcīzes preču transportēšanas elektroniskie dokumenti, kā arī *CMR* pavadzīmes[7]. Šīs pēdējās aizpildīja nosūtītāja muitas noliktavas atbildīgie darbinieki, tajās tostarp norādot preču nosūtīšanas vietu (proti, nosūtītāja muitas noliktavu), to pircēju un to saņemšanas vietu (proti, galamērķa muitas noliktavu).

24. Pēc preču piegādes galamērķa muitas noliktavās[8] *Enteco Baltic* saņēma *e-ROR* apstiprinājumu[9] par piegādi un par preču transportēšanas elektronisko dokumentu noslēgšanu. Parasti tā saņēma arī *CMR* pavadzīmes ar galamērķa muitas noliktavu apstiprinājumu par preču saņemšanu.

25. Reizēm *Enteco Baltic* pārdeva preces nevis nodokļa maksātājiem, kuru identifikācijas numuri bija norādīti importa deklarācijās, bet citiem nodokļa maksātājiem. Ziņas par šiem citu dalībvalstu nodokļa maksātājiem, tostarp to PVN identifikācijas numuri, vienmēr tika sniegti Inspekcijai ikmēneša deklarācijās par preču piegādi uz citām dalībvalstīm.

26. 2012. gadā *Vilniaus teritorinė muitinė* (Viļņas teritoriālā muitas iestāde, Lietuva) (turpmāk tekstā – "VMI") veica izlases veida pārbaudi par laikposmā no 2010. gada 1. aprīļa līdz 2012. gada 31. maijam iesniegtajām eksporta deklarācijām un konstatēja neatbilstības PVN identifikācijas numuros. Tā pati tās izlaboja.

27. 2013. gadā Inspekcija no Polijas, Slovākijas un Ungārijas nodokļu administrācijām saņēma informāciju par iespējamu krāpšanu, piemērojot 42. muitas režīmu. Šīs administrācijas it īpaši norādīja uz to, ka tās nevar apstiprināt, ka pircēji ir saņēmuši konkrēto degvielu, un ka apskatāmajā laikposmā šie pēdējie nav deklarējuši PVN.

28. Ņemot vērā šo informāciju, 2013. gadā Inspekcija veica nodokļu revīziju. Tā konstatēja, ka *Enteco Baltic* ir iesniegusi pietiekamus pierādījumus, kas apstiprina preču izvešanu no valsts teritorijas un tiesību rīkoties ar tām kā īpašniekam faktisku nodošanu pircējiem. Inspekcijas ieskatā nebija pierādīts, ka konkrētajos darījumos *Enteco Baltic* būtu rīkojusies nolaidīgi vai neievērojot rūpību.

29. 2014. un 2015. gadā VMI veica atkārtotu pārbaudi, kuras priekšmets un laikposms daļēji sakrita ar Inspekcijas veikto revīziju 2013. gadā. Pabeidzot šo atkārtoto pārbaudi, VMI konstatēja, ka *Enteco Baltic* nav piegādājusi degvielu importa deklarācijās norādītajiem nodokļa maksātajiem vai nav pierādījusi, ka degviela ir tikusi transportēta un ka tiesības rīkoties ar to kā īpašniekam ir nodotas PVN rēķinos norādītajām personām.

30. *Enteco Baltic* vērsās pie Polijas sabiedrības, kas nodarbojas ar ekonomisko izziņu sniegšanu, lai iegūtu papildu informāciju par konkrētajiem pārvadājumiem, un lūdza VMI, lai tā vēršas Polijas muitas noliktavās, lai iegūtu to informāciju, ko minētā izziņas sabiedrība nevarēja iegūt. Šis lūgums tika noraidīts.

6 Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir norādīts vienīgi uz noliktavām Polijā.

7 *CMR* pavadzīme (kas sastādīta, pamatojoties uz Ženēvā 1956. gada 19. maijā noslēgto Konvenciju par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu (*CMR*), *Recueil des traités*, 1961, 399. sēj., 189. lpp.) ir sauszemes kravu pārvadājumu dokuments, kas kādai no pārvadājuma līguma pusēm jāsagatavo pirms preču starptautiska pārvadājuma veikšanas. *CMR* pavadzīme tostarp apliecina preču nosūtīšanu, sākot ar brīdi, kad pārvadātājs to paraksta.

8 Skat. 6. zemsvītras piezīmi iepriekš.

9 Nav strīda par to, ka *e-ROR* ir saņēmēja sagatavots elektronisks apstiprinājums par akcīzes preču saņemšanu.

31. 2015. gada 25. novembrī VMI sagatavoja pārbaudes ziņojumu, kurā tā konstatēja, ka *Enteco Baltic* nepamatoti ir saņēmusi importa atbrīvojumu no PVN par degvielu no Baltkrievijas. Tā lika viņai samaksāt PVN 3 220 822 EUR, naudas sodu un nokavējuma procentus.

32. Ar 2016. gada 16. marta lēmumu VMD šos rīkojumus atstāja spēkā. Šajā lēmumā VMD precizēja, ka importa atbrīvojums var tikt piemērots vienīgi tad, ja tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam tieši ir nodotas citas dalībvalsts PVN maksātājam. Aplūkojamajā gadījumā šo atbrīvojumu *Enteco Baltic* nevarēja piešķirt, jo degviela bija tikusi piegādāta Polijas muitas noliktavās, kuru PVN identifikācijas numuri nebija norādīti PVN rēķinos.

33. Par šo lēmumu *Enteco Baltic* iesniedza sūdzību *Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės* (Lietuvas Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija, Lietuva) (turpmāk tekstā – "NSK"). Ar 2016. gada 1. jūnija lēmumu tā sūdzību pārsūtīja VMD.

34. Gan *Enteco Baltic*, gan VMD vērsās iesniedzējtiesā, tostarp lūdzot atcelt NSK lēmumu.

35. Šajā tiesā *Enteco Baltic* un VMD diskutēja par to, kāda ietekme ir tam, ka degviela ir piegādāta citu dalībvalstu nodokļa maksātājiem, kuri nav tikuši norādīti importa deklarācijās. Minētā tiesa vērš uzmanību uz to, ka ikmēneša atskaitēs par preču piegādi uz citām dalībvalstīm *Enteco Baltic* Inspekcijai bija sniegusi visus datus par pircējiem, tai skaitā to PVN identifikācijas numurus, neslēpjot patieso pircēju identitāti.

36. Papildus iesniedzējtiesa interesējas par *CMR* pavadzīmju, *e-AD* elektroniskas formas administratīvo dokumentu (turpmāk tekstā – "e-AD dokuments" [10]), kā arī *e-ROR* pavadzīmju kā pierādījuma spēku.

37. Iesniedzējtiesa arī vēlas saņemt precizējumus par korektu preču piegādes definīciju PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē gadījumā, kad tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam ir nodotas nevis tieši pircējam, bet pārvadātājiem vai Polijas muitas noliktavām. Tā norāda, ka šajā tiesā *Enteco Baltic* atsaucas uz judikatūru par tiesībām uz PVN atskaitīšanu.

38. Turklāt iesniedzējtiesa vaicā, vai, kā to uzskata NSK, piegādātāja labticība ir vai var būt papildu nosacījums importa atbrīvošanai no PVN.

39. Visbeidzot, šī tiesa vēlas saņemt precizējumus par pierādījumu atbilstības novērtējumu, piemērojot PVN direktīvu.

40. Šie ir apstākļi, kādos *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) ir nolēmusi apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai PVN direktīvas 143. panta 2. punkta noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka dalībvalsts nodokļu iestādei ir aizliegts atteikties piemērot PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu, pamatojoties vienīgi uz to, ka importa laikā bija paredzēts piegādāt preces vienam PVN maksātājam un tādēļ importa deklarācijā ir norādīts tā PVN identifikācijas numurs, tomēr vēlāk, mainoties apstākļiem, preces tika piegādātas citai personai, kas ir nodokļa maksātāja (PVN maksātājam), un valsts iestādei tika iesniegta visa informācija par faktiskā ieguvēja identitāti?

10 "Electronic-Administrative Document" akronīms. Elektroniskais administratīvais dokuments ir paredzēts Padomes Direktīvā 2008/118/EK (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.), un tam ir jāatbilst Komisijas Regulas (EK) Nr. 684/2009 (2009. gada 24. jūlijs), ar ko īsteno Padomes Direktīvu 2008/118/EK attiecībā uz datorizētām procedūrām akcīzes preču pārvietošanai atliktās nodokļa maksāšanas režīmā (OV 2009, L 197, 24. lpp.), prasībām. Šis dokuments ļauj izmantot akcīzes nodokļa atliktās maksāšanas režīmu.

2) Vai tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumus var interpretēt tādējādi, ka preču transportēšana no vienas dalībvalsts teritorijā esošas akcīzes preču noliktavas uz citas dalībvalsts teritorijā esošu akcīzes preču noliktavu, ko apstiprina neapstrīdēti dokumenti (*e-AD* pavadzīmes un *e-ROR* apstiprinājumi) var tikt uzskatīti par pietiekamiem pierādījumiem, kas apstiprina preču transportēšanas faktu uz citu dalībvalsti?

3) Vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumus var interpretēt tādējādi, ka ar tiem dalībvalsts nodokļu iestādei ir aizliegts atteikt šajā punktā paredzēto atbrīvojumu, ja tiesības rīkoties preču ieguvējam bija nodotas nevis tiešā veidā, bet gan ar viņa norādīto trešo personu (transporta uzņēmumu/akcīzes preču noliktavu) starpniecību?

4) Vai PVN neitralitātes un [tiesiskās paļāvības] aizsardzības principiem nav pretrunā administratīvā prakse, kas balstās uz atšķirīgu interpretāciju par to, kas ir uzskatāms par tiesību rīkoties ar precēm nodošanu, un par to, kādi pierādījumi ir jāiesniedz šādas nodošanas pamatošanai, – atkarībā no tā, vai ir piemērojami PVN direktīvas 167. panta vai 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumi?

5) Vai labas ticības principa piemērošanas jomā saistībā ar PVN uzlikšanu ietilpst arī personu tiesības saņemt atbrīvojumu no importa PVN (atbilstoši PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumiem) tādos gadījumos kā pamatlietā, proti, kad muitas iestāde noliedz nodokļa maksātāja tiesības uz atbrīvojumu no importa PVN, pamatodamās uz to, ka nebija izpildīti nosacījumi tālākai preču piegādei Savienības iekšienē (saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta noteikumiem)?

6) Vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka ir aizliegta tāda dalībvalstu administratīvā prakse, atbilstoši kurai pieņēmums, ka, pirmkārt, tiesības rīkoties ar precēm nebija nodotas konkrētam līgumslēdzējam un, otrkārt, nodokļa maksātājs zināja vai varēja zināt par to, ka otrs līgumslēdzējs, iespējams, ir krāpies ar PVN, ir pamatots ar to, ka uzņēmums ar līgumslēdzējiem sazinājās, izmantojot elektroniskos saziņas līdzekļus, un nodokļu administrācijas veiktās izmeklēšanas laikā tika konstatēts, ka līgumslēdzēji neveica savu darbību norādītajās adresēs un neiesniedza PVN deklarācijas par darījumiem ar nodokļa maksātāju?

7) Vai PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta noteikumi ir interpretējami tādējādi, ka, lai gan pienākums iesniegt pamatojumu tiesību uz atbrīvojumu saņemšanai ir noteikts nodokļu maksātājam, tomēr tas nenozīmē, ka kompetentajām valsts iestādēm, kuras izlemj jautājumu par tiesību rīkoties ar precēm nodošanu, nebūtu pienākuma savākt vienīgi valsts iestādēm pieejamu informāciju?"

41. Par šiem jautājumiem rakstveida apsvērumus iesniedza *Enteco Baltic*, Lietuvas valdība, kā arī Eiropas Komisija. Šīs ieinteresētās puses Tiesa arī uzklausīja tiesas sēdē 2018. gada 25. janvārī.

IV. Vērtējums

42. PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā būtībā ir noteikts to preču importa, kas tiek nosūtītas vai transportētas no trešās valsts uz dalībvalsti, atbrīvojums no nodokļa, ja šim importam seko importētāja veikta piegāde Kopienas iekšienē, kas ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 138. pantu.

43. Pamatlietā no iesniedzējtiesas sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa *Enteco Baltic* sākotnēji bija saņēmusi kā Baltkrievijas izcelsmes degvielas importētāja Lietuvā, ko paredzēts piegādāt pircējiem Polijā, Slovākijā un Ungārijā, līdz ar ko šī piegāde Kopienas iekšienē bija atbrīvota no PVN. Pamatlietā aplūkojamais laikposms skar degvielas importu, kas norisinājies no 2010. gada 1. aprīļa līdz 2012. gada 31. maijam.

44. Pēc dažādām *Enteco Baltic* pārbaudēm, pie kuru sekām es atgriezīšos vēlāk, Lietuvas muitas iestāde ir secinājusi, ka šai sabiedrībai galu galā bija jāmaksā PVN. Būtībā, kā tas izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, *Enteco Baltic* tiek pārmests, ka importēšanas brīdī tā ir norādījusi PVN identifikācijas numurus, kas beigās neatbilst īsto pircēju identifikācijas numuriem un/vai ka tā nav pierādījusi, ka importēto degvielu bija paredzēts piegādāt uz citu dalībvalsti.

45. Proti, no PVN direktīvas 143. panta 2. punkta izriet, ka šīs direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa gadījumā, kad importam seko piegāde Kopienas iekšienē, ir piemērojams vienīgi tad, ja importēšanas brīdī importētājs importa dalībvalsts kompetentajām iestādēm ir norādījis, pirmkārt, klienta, kuram preces tiek piegādātas saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu, citā dalībvalstī piešķirtu PVN identifikācijas numuru, un, otrkārt, pierādījumus, ka importētās preces ir paredzēts transportēt vai nosūtīt no importa dalībvalsts uz citu dalībvalsti.

46. Raugoties no PVN direktīvas 143. panta 2. punkta formulējuma, pamatlieta *pirmšķietami* varētu tikt atrisināta itin viegli. Proti, varētu būt iespējams atzīt, kā to savos rakstveida apsvērumos iesaka Komisija, ka šajā pantā izvirzītie nosacījumi ir jāuztver nevis kā tīri formālas, bet gan kā materiālas tiesību uz importa atbrīvojumu no PVN prasības. No tā izrietētu, ka kāda šā nosacījuma neizpilde ir pamats atteikt tiesības uz šādu atbrīvojumu, vai, kā tas ir pamatlietā attiecībā uz *Enteco Baltic*, novestu pie prasības atgūt PVN no importētāja.

47. Taču man šķiet, ka Komisijas rakstveida apsvērumos ieteiktā pieeja abstrahējas ne vien no kaut kādā mērā īpašajiem pamatlietas apstākļiem, bet arī – un galvenokārt – no grūtībām, kas ir saistītas ar sakarību starp PVN direktīvas 143. panta 2. punktā paredzēto prasību un piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošanas no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 138. panta 1. punktu nosacījumiem, it īpaši tajā, kas skar importētājam uzlikto pienākumu importēšanas brīdī darīt zināmu klienta, kuram preces tiks piegādātas, PVN reģistrācijas numuru. Starp citu, tiesas sēdē pati Komisija ļoti niansēja pati savu nostāju, lai neteiktu, ka nonāca tai pretrunā [11].

48. Iesniedzējtiesas uzdotie septiņi jautājumi ir par divu iepriekš minēto PVN direktīvas 143. panta 2. punktā paredzēto prasību raksturu, apjomu un izpildīšanu, ņemot vērā pamatlietas faktiskos apstākļus, it īpaši tos, kas skar degvielas pārvadāšanas un īpašumtiesību pārejas pierādīšanu, kā arī Lietuvas nodokļu un muitas iestāžu rīcību.

49. Ņemot vērā šos faktiskos apstākļus, es tātad vispirms izvērtēšu pirmo prejudiciālo jautājumu par importētāja klienta PVN identifikācijas numura norādīšanu, kas paredzēta PVN direktīvas 143. panta 2. punkta b) apakšpunktā (A sadaļa turpmāk tekstā). Pēc tam tiks analizēti seši pārējie iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi, kas ir saistīti ar PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunktu, proti, pierādījumi, ka importētās preces ir paredzēts piegādāt uz citu dalībvalsti, kas nav importa dalībvalsts (B sadaļa turpmāk tekstā).

A. Par PVN direktīvas 143. panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzēto prasību darīt zināmu importētāja klienta PVN identifikācijas numuru (pirmais prejudiciālais jautājums)

50. Kā es to jau norādīju, PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais importēšanas atbrīvojums no nodokļa ir atkarīgs no tā, vai pēc tam notiek piegāde Kopienas iekšienē, kas pati ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 138. pantu.

11 Skat. šo secinājumu 72. punktu.

51. Saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai kāds viņu vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Savienībā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja, kura kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav preču nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.

52. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru atbrīvojumu no PVN sakarā ar preces piegādi Kopienas iekšienē var piemērot vienīgi gadījumā, ja tiek izpildīti trīs nosacījumi, proti, pirmkārt, ja tiesības rīkoties ar šo preci ir tikušas nodotas pircējam, otrkārt, ja piegādātājs pierāda, ka minētā prece ir tikusi nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti, un, treškārt, ja pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas tā pati prece fiziski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas [12].

53. Šie trīs nosacījumi tātad ir materiālās prasības, kurām ir jābūt izpildītām, lai piegādātājs varētu saņemt atbrīvojumu no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu.

54. Kā Tiesa to jau ir nospriedusi, PVN direktīvas 138. panta 1. punktā šie nosacījumi ir uzskaitīti izsmeļoši [13]. Tātad tie neietver piegādātāja pienākumu darīt zināmu pircēja PVN identifikācijas numuru, kāds šim pēdējam piešķirts galamērķa dalībvalstī.

55. Proti, neskatoties uz to, cik nozīmīgs ir nodokļu maksātāja identifikācijas numurs PVN sistēmas pareizā darbībā [14], Tiesa ir atzinusi, ka valsts tiesībās paredzētā prasība piegādātājam darīt zināmu piegādājamo preču pircēja PVN identifikācijas numuru ir formāla prasība, kuras neizpilde principā, neatkarīgi no tā, vai ir izpildīti piegādei Kopienas iekšienē izvirzītie materiāltiesiskie nosacījumi, nedrīkst apdraudēt piegādātāja tiesības uz šā darījuma atbrīvojumu no PVN [15].

56. Šo atziņu Tiesa ir pakārtojusi divām atrunām, kas ir tie gadījumi, kad formālas prasības neievērošana var būt par pamatu tiesību zaudēšanai uz atbrīvojumu no PVN.

57. Te ir runa, pirmkārt, par situāciju, kad nodokļa maksātājs ir piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, apdraudot kopējās PVN sistēmas darbību, un līdz ar to – kad šis nodokļa maksātājs ir rīkojies nelabticīgi un nav veicis visus pasākumus, kādus no tā var saprātīgi prasīt, lai pārliecinātos, ka, veicot šo darījumu, tas nepiedalīsies šādā krāpšanā nodokļu jomā [16].

58. Otrkārt, formālas prasības pārkāpums var novest pie atteikuma piešķirt atbrīvojumu no PVN, ja šis pārkāpums kavē skaidri pierādīt, ka pamatprasības ir tikušas izpildītas [17].

12 Šajā nozīmē it īpaši skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 42. punkts); 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 31. punkts); 2014. gada 9. oktobris, *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 24. punkts), kā arī 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 30. punkts).

13 Skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 59. punkts); 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 29. punkts), un 2017. gada 26. jūlijs, *Toridas* (C-386/16, EU:C:2017:599, 47. punkts).

14 Šajā ziņā atgādināšu, ka PVN direktīvas 214. panta 1. punkta b) apakšpunktā dalībvalstis tiek aicinātas veikt vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka nodokļu maksātāji tiek identificēti ar individuālu numuru – šīs direktīvas 215. pantā paredzēto PVN identifikācijas numuru. Turklāt papildus šīs direktīvas 143. panta 2. punktam šis numurs ir minēts vēl vairākās citās šā tiesību akta normās, piemēram, 226. pantā par rēķinu saturu vai 365. pantā par PVN deklarāciju. Saistībā ar darījumiem Kopienas iekšienē Tiesa ir uzsvērusi arī to, ka šis numurs atvieglo tās dalībvalsts noteikšanu, kurā notiek piegādāto preču gala patēriņš; skat. it īpaši spriedumu, 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

15 Šajā nozīmē skat spriedumus 2012 gada 6 septembris *Mecsek-Gabona* (C-273/11 EU C 2012 547 59 –63 punkts) 2012 gada 27. septembris VSTR (C-587/10 EU C 2012 592 51 un 52 punkts) 2016 gada 20 oktobris *Plöckl* (C-24/15 EU C 2016 791 40 punkts) kā arī 2017 gada 9 februāris *Euro Tyre* (C-21/16 EU C 2017 106 32 punkts).

16 Skat it īpaši spriedumu 2017 gada 9 februāris *Euro Tyre* (C-21/16 EU C 2017 106 39 un 40 punkts un tajos minētā judikatūra)

17 Spriedums 2017 gada 9 februāris *Euro Tyre* (C-21/16 EU C 2017 106 42 punkts un tajā minētā judikatūra)

59. Pamatlietā kā no iesniedzējtiesas sniegtās informācijas, tā arī no Lietuvas valdības sniegtajiem paskaidrojumiem tiesas sēdē izriet, ka nodokļu iestāde, proti, Inspekcija, kurai 2013. gadā veiktās kontroles laikā bija uzdevums pārliecināties, vai ir izpildīti nosacījumi par *piegādi Kopienas iekšienē*, ir uzskatījusi, ka *Enteco Baltic* bija sniegusi pietiekamus pierādījumus par to, ka preces ir atstājušas Lietuvas teritoriju, un to, ka pircējiem faktiski ir nodotas tiesības rīkoties ar tām kā īpašniekam, un tā nebija konstatējusi, ka *Enteco Baltic*, veicot konkrētos darījumus, būtu rīkojusies nolaidīgi vai nepiesardzīgi.

60. Ņemot vērā šos secinājumus par PVN direktīvas 138. panta 1. punkta nosacījumu ievērošanu, kurus ir jāpieņem zināšanai, *Enteco Baltic* pieļautās kļūdas, paziņojot pircēja vai pircēju identifikācijas numurus degvielas galamērķa dalībvalstīs, saskaņā ar Tiesai sniegto informāciju netraucēja Inspekcijai konstatēt, ka piegādes Kopienas iekšienē pamatnosacījumi ir tikuši izpildīti.

61. Šajā brīdī ir jāizvērtē, vai dalībvalsts iestādes tomēr ir tiesīgas pakārtot tiesības uz piegādāto preču importēšanas atbrīvojumu no nodokļa – kas ir darījums laikā pirms piegādes Kopienas iekšienē – nosacījumam, ka importēšanas brīdī importētājam ir jādara zināms pircēja, tas ir, piegādes Kopienas iekšienē saņēmēja PVN identifikācijas numurs.

62. Kā tas skaidri izriet no Lietuvas valdības sniegtās informācijas, tāda importētājam noteikta prasība valsts tiesībās pastāv kopš 2004. gada.

63. Taču, manā ieskatā, līdz Direktīvas 2006/112 grozīšanai ar Direktīvu 2009/69 tāda prasība, kas PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā nekādā veidā nebija paredzēta, bija jākvalificē kā formāla prasība šo secinājumu 55. punktā minētās judikatūras izpratnē. Tātad tā pati par sevi nevarēja būt pamatots iemesls, lai atteiktu atbrīvot no nodokļa tādu preču importu, kas pēc tam piegādātas uz citu dalībvalsti, neatkarīgi no tā, vai bija ievēroti PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta un 138. panta 1. punkta nosacījumi.

64. Vai šī formālā rakstura prasība transformējās tiesību uz importēšanas atbrīvojuma no nodokļa materiālā nosacījumā līdz ar Direktīvas 2009/69 – ar kuru Direktīvas 2006/112 tekstā tika iekļauts 143. panta 2. punkta b) apakšpunkts – spēkā stāšanos, tas ir, no 2009. gada 25. jūlija?

65. Es tā neuzskatu.

66. Protams, PVN direktīvas 143. panta 2. punkta formulējums varēja vedināt uzskatīt, ka a) līdz c) apakšpunktā uzskaitītās trīs informācijas kategorijas ir prasības, kuru ievērošana ir priekšnoteikums tiesībām uz importēšanas atbrīvošanu no nodokļa, kas nostiprinātas šīs direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā.

67. Tomēr, atkārtošos, nav apšaubāmi, ka tādu preču importēšanas, kura ir paredzēta PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā, mērķis ir patēriņš nevis importēšanas dalībvalstī, bet gan citā dalībvalstī, un to atbrīvojums no nodokļa ir pilnībā atkarīgs no piegādes Kopienas iekšienē, kas arī ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 138. pantu. Arī pašā PVN direktīvas 143. panta 2. punkta b) apakšpunktā vairākkārt ir minēts šīs direktīvas 138. pants.

68. Manā ieskatā, no minētā izriet, ka tiesību uz importa atbrīvojumu no nodokļa materiālie nosacījumi ir pilnībā atkarīgi no PVN direktīvas 138. pantā paredzētajiem nosacījumiem par tālākas piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošanu no nodokļa.

69. Līdz ar to Savienības likumdevējs, negrozot PVN direktīvas 138. pantā paredzētos piegādes Kopienas iekšienē nosacījumus, kuru skaitā, kā es to jau norādīju, pašlaik nav darīt zināmu pircēja PVN identifikācijas numuru galamērķa dalībvalstī, noteikti nav vēlējis pakārtot tiesības uz importēšanas atbrīvojumu no nodokļa tādas prasības izpildei.

70. Ja tas tā nebūtu, tad nodokļa maksātājiem – Savienībā piegādāto preču importētājiem un piegādātājiem – tiktu atteiktas viņu tiesības uz importēšanas atbrīvojumu no PVN, pat ja viņi būtu izpildījuši visus materiālos nosacījumus piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumam no nodokļa, no kā pilnībā ir atkarīgs iepriekšējā importa darījuma atbrīvojums no nodokļa.

71. Neskatoties uz leģitīmo mērķi cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā, kā rezultātā tika pieņemta Direktīva 2009/69, es neuzskatu, ka Savienības likumdevēja nodoms būtu bijis nostādīt nodokļu maksātājus tādu izveidotās sistēmas grūtību un pretrunu priekšā. Attiecīgajiem nodokļa maksātājiem šāda situācija būtu nesaderīga ar pareizu un vienkāršu atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu, kas ir noteikta PVN direktīvas 131. pantā [18].

72. Turklāt tiesas sēdē Komisija precizēja, ka ne tik daudz ir svarīgi zināt precīzo pircēja PVN identifikācijas numuru, cik varēt šo pēdējo noskaidrot tādā vai citādā veidā. Tātad šķiet, ka tā – visnotaļ pretrunā tās rakstveida apsvērumu saturam – ir atzinusi, ka PVN direktīvas 143. panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzētais, ka importēšanas brīdī importētājam jādara zināms pircēja PVN identifikācijas numurs, ir un paliek formāla prasība.

73. Šādas prasības neievērošana, manā ieskatā, tātad nav pamats tiesību uz atbrīvojuma no PVN zaudēšanai, un par to, augstākais, varētu sodīt ar naudas sodu saskaņā ar valsts tiesību normām.

74. Manā ieskatā, šos apsvērumus apstiprina vairāki pašas pamatlietas apstākļi.

75. Šajā ziņā būtiski norādīt, ka nebija tā, ka importēšanas brīdī *Enteco Baltic* nesniegtu kompetentajām iestādēm ziņas par pircēja PVN identifikācijas numuru. Taču saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju izrādījās, ka apstākļu izmaiņu dēļ sākotnēji norādītais numurs vairs (vai vairs tikai) neatbilda īstā pircēja numuram.

76. No VMD direktora un Inspekcijas priekšnieka pieņemto Noteikumu 7.[1] punkta izriet, ka importētājam nekavējoties rakstveidā ir jāinformē VMD, tostarp, ja notiek izmaiņas attiecībā uz muitas kontroles nolūkos iesniegtajos dokumentos norādīto citas dalībvalsts nodokļu maksātāju un/vai dalībvalsti, uz kuru preces tiek piegādātas, iesniedzot jaunu informāciju, kas izskaidro izmaiņu iemeslus, un pievienojot apliecinošo dokumentu kopijas.

77. Šī Lietuvas tiesiskajā regulējumā importētājam izvirzītā prasība, kas šim pēdējam uzliek pienākumu informēt muitas iestādes par pircēja, kuram preces ir paredzētas, identitāti, manā ieskatā, norāda uz to, ka Lietuvas muitas iestādes uzskata, ka ar pircēja PVN identifikācijas numuru saistītās nepilnības vai kļūdas importēšanas brīdī kā tādas vēlāk nevar būt par pamatu tiesību uz importēšanas atbrīvojumu no nodokļa apšaubīšanai. Proti, nebūtu nekādas jēgas no importētāja prasīt, lai tas dara zināmas izmaiņas attiecībā uz pircēju, ja tādas izmaiņas katrā ziņā automātiski nozīmētu tiesību uz importa atbrīvojumu no nodokļa liegšanu. Tiesību uz importēšanas atbrīvojumu no nodokļa automātiska zaudēšana sakarā ar izmaiņām pircēja PVN identifikācijā piegādāto preču galamērķa dalībvalstī arī mudinātu importētājus nekad neziņot valsts iestādēm par tādām izmaiņām, baidoties zaudēt tiesības uz importēšanas atbrīvojumu no nodokļa.

78. Šķiet, ka, rīkojoties tieši saskaņā ar šiem noteikumiem vai vismaz saskaņā ar šo vienkārši formālo pircēja PVN identifikācijas numura paziņošanas koncepciju, pirmās 2012. gadā veiktās pamatlietā aplūkojamā importa kontroles ietvaros VMD saskaņā ar iesniedzējtiesas konstatēto pats izlaboja ar šo numuru, kādus tos savās importa deklarācijās bija norādījusi *Enteco Baltic*, nesakritību saistītās kļūdas. Saskaņā ar iesniedzējtiesas norādīto šī sabiedrība arī visu laiku darīja zināmas ar pircēju identitāti saistītās izmaiņas Inspekcijai.

18 Šajā nozīmē skat it īpaši spriedumu 2015 gada 3 septembris *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13 EU C 2015 536 28 punkts un tajā minētā judikatūra)

79. Es tātad uzskatu, ka importēšanas brīdī importētāja veikta pircēja PVN identifikācijas numura paziņošana, kas apstākļu izmaiņas dēļ pilnībā vai daļēji vairs neatbilst īstā pircēja identifikācijas numuram, var būt par pamatu atteikt tiesības uz importēšanas atbrīvojumu no nodokļa vienīgi tajos divos gadījumos, kas minēti šo secinājumu 56.–58. punktā, kurus Tiesa atzinusi attiecībā uz formālas prasības neievērošanu saistībā ar piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 138. panta 1. punktu.

80. Šajos apstākļos es uzskatu, ka uz iesniedzējtiesas iesniegto pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild šādi:

PVN direktīvas 143. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ņemot vērā pamatlietas apstākļus, tas neatļauj dalībvalsts kompetentajām iestādēm atteikt šīs direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, vienīgi pamatojoties uz to, ka importēšanas brīdī preces bija paredzēts piegādāt nodokļa maksātājam citā dalībvalstī, kas izskaidro to, ka šā nodokļu maksātāja PVN identifikācijas numurs ir norādīts importa deklarācijā, bet vēlākas apstākļu izmaiņas rezultātā preces ir tikušas piegādātas citam nodokļa maksātājam (kurš arī ir PVN maksātājs), un to, ka pirmās dalībvalsts iestādes ir saņēmušas pilnīgu informāciju par īstā pircēja identitāti.

B. Par PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunktā paredzēto prasību iesniegt pierādījumus par to, ka importētās preces no importa dalībvalsts ir paredzēts transportēt vai nosūtīt uz citu dalībvalsti (otrais līdz septītais prejudiciālais jautājums)

81. Iesniedzējtiesas uzdotais otrais līdz septītais prejudiciālais jautājums galvenokārt ir par PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta interpretāciju un par PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunktā precizētās prasības izpildīšanu, atbilstoši kurai importēšanas brīdī ir jāsniedz "pierādījums tam, ka importētās preces paredz transportēt vai nosūtīt no importa dalībvalsts uz citu dalībvalsti", it īpaši kopsakarā ar šīs pašas direktīvas 138. panta 1. punktu un 14. panta 1. punktu, kā arī tiesiskās noteiktības principu.

82. Pirms izvērtēju šos jautājumus, ir jānorāda, ka saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunktu no importētāja prasītie pierādījumi ir saistīti ar importēšanas Savienībā mērķi, proti, ka šī darbība ir vērsta uz to, lai tai sekotu piegāde Kopienas iekšienē saskaņā ar šīs direktīvas 138. panta 1. punktu.

83. Tātad importēšanas brīdī importētājam ir jāpierāda, ka viņš paredz izpildīt tiesību uz atbrīvojuma no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienē materiālos nosacījumus, kas paredzēti PVN direktīvas 138. panta 1. punktā.

84. Kā es to jau esmu norādījis šo secinājumu 52. punktā, šajā pantā ir paredzēti trīs nosacījumi, lai varētu tikt atzītas tiesības uz atbrīvojumu no PVN, veicot piegādi Kopienas iekšienē. Atgādinu, ka te ir runa par pierādīšanu, pirmkārt, ka tiesības rīkoties ar šo preci kā īpašniekam ir tikušas nodotas pircējam, otrkārt, ka minētā prece ir tikusi nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti un, treškārt, ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas tā pati prece fiziski ir atstājusi piegādes dalībvalsts teritoriju.

85. Šie nosacījumi būtībā pārklājas ar tā nosacījuma izpildi, kas no importētāja tiek prasīts saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 2. punktu, izņemot to, ka šajā pēdējā gadījumā importētājam "importa brīdī" ir jāpierāda, ka Savienībā importētās preces "ir paredzētas" piegādei Kopienas iekšienē.

86. Tādējādi, kā to pilnībā ir sapratusi iesniedzējtiesa, saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 2. punktu importēšanas brīdī importētājam ir jāsniedz pierādījumi par to, pirmkārt, ka īpašuma tiesības rīkoties ar importētajām precēm kā īpašniekam ir paredzēts nodot pircējam un, otrkārt, ka šīs pašas preces ir paredzēts nosūtīt vai transportēt uz citu dalībvalsti, proti, ka tām arī fiziski ir paredzēts atstāt importa dalībvalsts teritoriju.

87. Lai gan trešais līdz septītais iesniedzējtiesas uzdotais jautājums ir par pircējam nododamajām tiesībām rīkoties ar importētajām precēm kā īpašniekam, ņemot vērā pamatlietas apstākļus, it īpaši *Enteco Baltic* un Lietuvas iestāžu rīcību, otrais jautājums attiecas uz pierādījumiem, kas ļauj pierādīt, ka importēšanas brīdī importētās preces ir paredzēts nosūtīt vai transportēt uz citu dalībvalsti. Šos divus punktus es izvērtēšu pēc kārtas.

1. Par pircējam nododamajām tiesībām rīkoties ar importētajām precēm kā īpašniekam (trešais līdz septītais jautājums)

88. Savā trešajā prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa vaicā, vai pircējam nododamas tiesības rīkoties ar precēm kā īpašniekam var konstatēt pat tad, ja šīs tiesības ir paredzēts nodot nevis tieši pircējam, bet tā norādītajām personām, proti, transporta uzņēmumiem vai muitas noliktavām.

89. Manuprāt, šis jautājums norāda uz autonomā un vienotā jēdziena [19] "preču piegāde" saturu PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē, kurā tieši ir precizēts, ka par "preču piegādi" uzskata tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

90. Saskaņā ar Tiesas judikatūru šis jēdziens neattiecas uz īpašumtiesību nodošanu tādās formās, kādas ir paredzētas piemērojamajās valsts tiesībās, bet ietver jebkādas vienas līgumslēdzējas puses darījumus ar kustamu lietu nodošanu, kas piešķir otrai līgumslēdzējai pusei tiesības faktiski rīkoties ar šo lietu kā īpašniekam [20].

91. No tā izriet, ka darījums var tikt kvalificēts kā "preču piegāde" PVN direktīvas 14. panta 1. punkta izpratnē, ja ar šo darījumu nodokļa maksātājs veic kustamas lietas valdījuma nodošanu, piešķirot otrai pusei tiesības ar to rīkoties kā īpašniekam, un šai sakarā nav nozīmes formai, kādā īpašumtiesības uz minēto preci ir tikušas iegūtas [21].

92. Lai kliedētu jebkādas šaubas iesniedzējtiesas uztverē, ņemot vērā tās ceturtā jautājuma formulējumu, "preču piegādes" jēdzieniskā un definīcijas vienotība PVN direktīvā nozīmē, ka tiesību rīkoties ar kustamām lietām kā īpašniekam nodošana pircējam ir piemērojama arī PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta un 2. punkta interpretācijas kontekstā, kuri regulē atbrīvojumu no nodokļa par preču importu Savienībā, kam seko no nodokļa atbrīvota piegāde Kopienas iekšienē [22]. Proti, tiesību rīkoties ar kustamu lietu kā īpašniekam nodošana pircējam ir jebkuras preču piegādes neatņemams nosacījums [23].

19 Skat spriedumu 2010 gada 3 jūnijs *De Fruytier* (C-237/09 EU C 2010 316 22 punkts)

20 Skat it īpaši spriedumus 2013 gada 21 novembris *Dixons Retail* (C-494/12 EU C 2013 758 20 punkts) un 2015 gada 3 septembris *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13 EU C 2015 536 51 punkts)

21 Spriedums 2013 gada 18 jūlijs Evita-K (C-78/12 EU C 2013 486 35 punkts)

22 Šķiet ka savā ceturtajā prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa rosina uz to ka Lietuvas iestādes esot balstījušās uz atšķirīgu tiesību rīkoties ar precēm nodošanas definīciju saskaņā ar kuru tās piemēro noteikumus par tiesībām uz PVN atskaitīšanu (PVN direktīvas 167 pants) vai noteikumus par importa kam seko piegāde Kopienas iekšienē atbrīvojumu no nodokļa (PVN direktīvas 143 panta 1 punkta d) apakšpunkts un 2 punkts) Kā es to jau norādīju tādas interpretācijas atšķirības kas starp citu skaidri neizriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma katrā ziņā nekādi nav attaisnojamas no "preču piegādes" definīcijas PVN direktīvas 14 panta 1 punkta izpratnē autonomijas un vienotības viedokļa

23 Spriedums 2012 gada 6 septembris *Mecsek-Gabona* (C-273/11 EU C 2012 547 32 punkts)

93. Kā to norādījusi Tiesa, jēdziens "preču piegāde" ir objektīvs un tas ir piemērojams neatkarīgi no attiecīgo darījumu mērķiem un rezultātiem, un nav jāveic izmeklēšana, lai noskaidrotu nodokļu maksātāja nodomu [24]. Manā ieskatā, šis apgalvojums ir piemērojams arī, interpretējot PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktu un 2. punktu, proti, ka, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ir jāpārbauda, vai importēšanas brīdī importētās preces bija "paredzētas" vēlākai piegādei Kopienas iekšienē bez vajadzības noskaidrot importētāja precīzu nodomu šajā brīdī.

94. Turklāt LESD 267. panta piemērošanas ietvaros valsts tiesas uzdevums ir katrā atsevišķā gadījumā atkarībā no tai iesniegtā strīda faktiem izvērtēt, vai tiesību rīkoties ar precēm kā īpašniekam nodošana ir notikusi [25].

95. Šajā ziņā es varu tikai uzdot jautājumu par iesniedzējtiesas trešā iesniegtā jautājuma formulējumu. Proti, šī pēdējā minētā norāda, ka tiesības rīkoties ar degvielu esot tikušas nodotas nevis tieši *Enteco Baltic* deklarācijās norādītajiem pircējiem, bet transporta uzņēmumiem un akcīzes preču noliktavām.

96. Ja tas tā patiešām ir, šie pēdējie minētie saimnieciskās darbības veicēji tātad ir jāuzskata par īstajiem *Enteco Baltic* importētās degvielas pircējiem, kā to iesaka Komisija. Taču, tā kā šie transporta uzņēmumi un šīs akcīzes preču noliktavas atrodas Lietuvas teritorijā, manuprāt, importa atbrīvojumu no PVN *Enteco Baltic* nevarēja piešķirt, jo šim darījumam būtu sekojusi nevis piegāde Kopienas iekšienē, bet gan vienīgi piegāde valsts iekšienē.

97. Savukārt, ja ne transporta uzņēmumi, ne akcīzes preču noliktavas – neatkarīgi no tā, vai tie ir reģistrēti Lietuvā vai kādā no trīs citām iesniedzējtiesas norādītajām dalībvalstīm, – nav ieguvuši tiesības rīkoties ar degvielu kā īpašniekiem, tas ir, ja tie vienkārši ir darbojušies attiecīgi kā transportēšanas un uzglabāšanas starpnieki, nerīkojoties savā vārdā, lai šīs tiesības varētu iegūt degvielas importēšanas brīdī *Enteco Baltic* deklarācijās norādītais pircējs, manā ieskatā, atbrīvojums no nodokļa par labu *Enteco Baltic* varētu tikt atzīts, ja tiek izpildīti pārējie tiesību uz atbrīvojuma no PVN materiālie nosacījumi.

98. Tātad iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus pamatlietas apstākļus, ir jāpārbauda, kurš no šiem diviem variantiem izrādīsies patiess.

99. Tomēr piebildīšu, ka to apstākļu skaitā, kas iesniedzējtiesai jāņem vērā pamatlietā, it īpaši ir *Enteco Baltic* rīcība un Lietuvas iestāžu rīcība, par kurām abām ir runa minētās tiesas iesniegtajā piektajā līdz septītajā jautājumā.

100. Attiecībā uz *Enteco Baltic* rīcību ir jāatgādina, ka Savienības tiesībām nav pretrunā prasīt tirgus dalībniekam darboties labticīgi un veikt visus no viņa saprātīgi pieprasāmos pasākumus, lai tas pārliecinātos, ka tā veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā [26]. Gadījumā, ja attiecīgais nodokļa maksātājs ir zinājis vai tam bija jāzina, ka viņa veiktais darījums ir iesaistīts pircēja izdarītā krāpšanā, un ja viņš nav veicis visus no viņa atkarīgos saprātīgos pasākumus, lai izvairītos no šīs krāpšanas, viņam būtu jāatsaka atbrīvojuma no nodokļa piešķiršana [27].

101. Valsts tiesai, balstoties uz visas pamatlietas informācijas un apstākļu izvērtējumu, ir jāpārbauda, vai *Enteco Baltic* ir darbojusies labticīgi un veikusi visus no tās saprātīgi pieprasāmos pasākumus, lai pārliecinātos, ka ar veikto darījumu tā nav iesaistījusies krāpšanā nodokļu jomā [28].

24 Šajā nozīmē skat spriedumu 2013 gada 21 novembris *Dixons Retail* (C-494/12 EU C 2013 758 21 punkts un tajā minētā judikatūra)

25 Šajā nozīmē skat spriedumu 2013 gada 18 jūlijs *Evita-K* (C-78/12 EU C 2013 486 34 punkts)

26 Skat it īpaši spriedumu 2012 gada 6 septembris *Mecsek-Gabona* (C-273/11 EU C 2012 547 48 punkts)

27 Skat it īpaši spriedumus 2012 gada 6 septembris *Mecsek-Gabona* (C-273/11 EU C 2012 547 54 punkts) un 2014 gada 9 oktobris *Traum* (C-492/13 EU C 2014 2267 42 punkts)

28 Pēc analoģijas skat it īpaši spriedumus 2012 gada 6 septembris *Mecsek-Gabona* (C-273/11 EU C 2012 547 53 punkts) un 2014 gada 9 oktobris *Traum* (C-492/13 EU C 2014 2267 41 punkts)

102. Šajā ziņā apstāklis, ko iesniedzējtiesa norādījusi tās sestajā prejudiciālajā jautājumā, proti, ka *Enteco Baltic* ar saviem klientiem esot sazinājusies ar elektronisko sakaru līdzekļu starpniecību, tostarp, lai apmainītos ar līgumu dokumentiem, nevar droši kalpot par pierādījumu importētāja labticības trūkumam vai nolaidībai attiecībā uz pasākumiem, kādus no tāda tirgus dalībnieka saprātīgi var gaidīt, lai izvairītos no tā piedalīšanās krāpšanā nodokļu jomā.

103. Protams, es neizslēdzu, ka importētājs, kurš attiecīgo preču importēšanas brīdī *vispār* nepaziņo kompetentajām valsts iestādēm PVN direktīvas 143. panta 2. punktā uzskaitīto informāciju, var vedināt šīs iestādes, ņemot vērā mērķi, kura dēļ šī tiesību norma šajā direktīvā ir tikusi iekļauta, prezumēt, ka šis importētājs ir zinājis vai ka tam vajadzēja zināt, ka tas piedalās krāpšanā nodokļu jomā.

104. Tomēr es uzskatu, ka importētājam ir jābūt tiesībām tādu prezumpciju atspēkot ar visiem valsts tiesībās atļautajiem pierādīšanas līdzekļiem.

105. Taču, ņemot vērā iesniedzējtiesas sniegto informāciju, pamatlietu galvenokārt raksturo nevis tas, ka *Enteco Baltic* nav sniegusi PVN direktīvas 143. panta 2. punktā uzskaitīto informāciju, bet gan atšķirīgs muitas un nodokļu iestāžu vērtējums par šā uzņēmuma sniegto informāciju kontekstā, kurā šis pēdējais, šķiet, ir labticīgi sadarbojies ar minētajām iestādēm.

106. Proti – un šī piezīme mani aizved pie jautājuma par valsts iestāžu rīcību izvērtējuma –, iesniedzējtiesas norādītie faktiskie apstākļi un tās uzdotā piektā prejudiciālā jautājuma formulējums stipri liecina par to, ka 2014. un 2015. gadā veiktās pārbaudes laikā VMD ir apstiprinājis Inspekcijas 2013. gadā veiktās pārbaudes rezultātu, kurā bija atzīts, ka ir izpildīti nosacījumi piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumam no nodokļa PVN direktīvas 138. panta 1. punkta izpratnē.

107. Lietuvas valdības sniegtie paskaidrojumi tiesas sēdē, ka šīs divas iestādes veic kontroles ar atšķirīgu piemērošanas jomu – muitas iestāde pārbauda PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkta un 2. punkta nosacījumu ievērošanu, bet nodokļu iestāde kontrolē šīs direktīvas 138. panta nosacījumu ievērošanu – mani nepārliecina. Proti, kā es jau to norādīju, importa atbrīvojums no nodokļa, kas tiek piešķirts saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktu, ir pilnībā atkarīgs no tā, vai ir izpildīti šim importam sekojošās piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošanas no nodokļa nosacījumi atbilstoši minētās direktīvas 138. panta 1. punktam. Tātad valsts iestāžu kontroles vismaz daļēji pārklājas. Turklāt savā piektajā jautājumā iesniedzējtiesa norāda uz faktu, ka muitas iestāde (VMI un/vai VMD), atsakot tiesības uz importa atbrīvojumu no PVN, ir pamatojusies uz to, ka nav izpildīti preču piegādes Savienības iekšienē (atbrīvojuma no nodokļa) saglabāšanas nosacījumi, proti, PVN direktīvas 138. pantā paredzētie nosacījumi, kurus Inspekcija kontrolēja 2013. gadā.

108. Šajos apstākļos, manuprāt, ir svarīgi atgādināt Tiesas apsvērumus par valsts iestāžu rīcību saistībā ar piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvošanas no nodokļa piemērošanu, kas pausti 2007. gada 27. septembra spriedumā *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 50. punkts) un 2017. gada 14. jūnija spriedumā *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis* (C-26/16, EU:C:2017:453, 75. punkts). Proti, šajos spriedumos Tiesa ir atzinusi, ka tiesiskās noteiktības princips nepieļauj to, ka dalībvalsts, kas sākotnēji pieņēmusi dokumentus, kurus piegādātājs/pārdevējs iesniedzis kā pierādījumus, kas pamato tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa, vēlāk var šim piegādātājam uzlikt pienākumu samaksāt PVN par šo piegādi pircēja veiktas krāpšanas dēļ, par kuru minētais piegādātājs/pārdevējs nezināja un nevarēja zināt.

109. Tātad iesniedzējtiesai vajadzēs rūpīgi pārbaudīt, vai tāda tiešām ir bijusi situācija pamatlietā.

110. Katram gadījumam piebildīšu, ka dalībvalsts – lai atteiktu tiesības uz atbrīvojumu no PVN nodokļa maksātājam, kurš rīkojas labticīgi un attiecībā uz kuru nav nekādu droši ticamu norāžu, ka viņš ir zinājis vai varēja zināt, ka piedalās krāpšanā, – nevar atsaukties uz trūkumiem, kas ietekmē tās pašas valsts iestāžu koordinēšanu un rīcības sadarbību. Šajā ziņā ir bijis atklājums konstatēt, ka divos Eiropas Savienības Revīzijas palātas ziņojumos, kuri sagatavoti attiecīgi 2011. gadā un 2015. gadā pēc

veiktajām pārbaudēm vairākās dalībvalstīs [29] un uz kuriem Komisija norādījusi savos rakstveida apsvērumos, ir īpaši uzsvērts, ka "muitas un nodokļu kontroles nedarbojas efektīvi" un ka "PVN atbrīvojuma pārvaldība, ko veic divas dažādas iestādes (muitas iestādes un nodokļu iestādes), nelabvēlīgi ietekmē kontroles efektivitāti, jo šo iestāžu starpā nenotiek konsekventa saziņa par importu, kas veikts saskaņā ar [42. muitas režīma] procedūru" [30]. Ievērojot iesniedzējtiesas izcelto informāciju un apstākļus, man šķiet, ka pamatlieta ilustrē nejaušības vai pat disfunkcijas informācijas plūsmās starp muitas un nodokļu iestādēm vienā un tajā pašā dalībvalstī, uz kurām norādīts Eiropas Revīzijas palātas ziņojumos.

111. Savukārt – un attiecībā uz septīto iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu par Lietuvas iestāžu iespējamo pienākumu ievākt ziņas citu dalībvalstu uzņēmumos, lai pierādītu tiesību rīkoties ar *Enteco Baltic* piegādātajām precēm pāreju – saskaņā ar judikatūru ir jāatgādina, ka tas ir saimnieciskās darbības subjekta, kurš atsaucas uz atbrīvojumu no PVN, uzdevums – pierādīt, ka ir izpildīti šā atbrīvojuma materiālie nosacījumi [31]. Manā ieskatā, šī judikatūra pēc analoģijas ir piemērojama arī attiecībā uz PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā norādīto importētāju.

112. Attiecībā uz valsts iestāžu lomu Tiesa būtībā jau ir norādījusi, ka Savienības līmenī pieņemtie tiesību akti, ar ko izveidota informācijas apmaiņas sistēma starp dalībvalstu nodokļu administrācijām [32], nav pieņemti, lai aizstātu nodokļa maksātājam uzlikto pienākumu pierādīt, ka veiktie darījumi ir notikuši Kopienas iekšienē, ja šis nodokļa maksātājs pats nevar iesniegt šajā ziņā nepieciešamos pierādījumus [33].

113. Tātad šie tiesību akti nodokļa maksātājam nepiešķir kādas īpašas tiesības [34], kuras kaut kā īpaši tam atļautu no kādas kompetentas iestādes prasīt, lai tā izmanto šajos aktos paredzēto informācijas apmaiņas mehānismu.

114. Vēl jo vairāk, es uzskatu, ka Savienības tiesības informācijas apmaiņas un administratīvās sadarbības starp dalībvalstīm PVN jomā neprasa no valstu administrācijām, lai tās pēc nodokļa maksātāja lūguma vāktu informāciju no citu dalībvalstu uzņēmumiem, ja šis nodokļa maksātājs pats nevar iesniegt nepieciešamos pierādījumus, kas apliecinātu, ka tiesības rīkoties ar importētājām un piegādātajām precēm kā īpašniekam ir nodotas pircējam, un, vispārīgāk, lai pierādītu, ka šā importētāja veiktais imports vai piegādes ir atbrīvojami no PVN.

115. Tātad uz trešo līdz septīto prejudiciālo jautājumu es iesaku atbildēt šādi:

– PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neatļauj dalībvalsts kompetentajām iestādēm atteikt importa atbrīvojumu no PVN, kad tiesības rīkoties ar importētājām un piegādātajām precēm kā īpašniekam nav tikušas tieši nodotas pircējam, ja vien šīs tiesības tomēr ir nodotas šim nodokļa maksātājam, nevis citām personām, un par to ir jāpārliecinās iesniedzējtiesai;

29 Skat attiecīgi Revīzijas palātas Īpašo ziņojumu Nr 13 "Vai ar 42 muitas procedūras kontroli tiek novērsta un atklāta PVN nemaksāšana?" Luksemburga 2011 un Īpašo ziņojumu Nr 24 "Ar PVN saistītas krāpšanas apkarošana Kopienā: jārīkojas aktīvāk" Luksemburga 2015

30 Skat Īpašo ziņojumu Nr 13 55 un 56 punkts Skat arī minētā ziņojuma 36 –38 punktu kā arī Īpašā ziņojuma Nr 24 78 un 79 punktu

31 Skat it īpaši spriedumus 2007 gada 27 septembris *Twoh International* (C-184/05 EU C 2007 550 26 punkts) un 2010 gada 7 decembris R (C-285/09 EU C 2010 742 46 punkts)

32 Runa ir attiecīgi par Padomes Direktīvu 77/799/EEK (1977 gada 19 decembris) par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV 1977 L 336 15 lpp.) un Padomes Regulu (EK) Nr 1798/2003 (2003 gada 7 oktobris) par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļu jomā un Regulas (EEK) Nr 218/92 atcelšanu (OV 2003 L 264 1. lpp.). Šie divi tiesību akti ir aizstāti attiecīgi ar Padomes Direktīvu 2011/16/ES (2011 gada 15 februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā (OV 2011 L 64 1 lpp.), kuras transponēšanas termiņš beidzās 2013 gada 1 janvārī un ar Padomes Regulu (ES) Nr 904/2010 (2010 gada 7 oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā (OV 2010 L 268 1 lpp.), kas stājās spēkā 2012 gada 1 janvārī.

33 Šajā nozīmē skat spriedumus 2007 gada 27 septembris *Twoh International* (C-184/05 EU C 2007 550 34 punkts) un 2010 gada 22 aprīlis *X* un *fiscale eenheid Facet-Facet Trading* (C-536/08 un C-539/08 EU C 2010 217 37 punkts)

34 Saistībā ar Direktīvu 77/799 skat spriedumus 2007 gada 27 septembris *Twoh International* (C-184/05 EU C 2007 550 31 punkts) un 2013 gada 22 oktobris *Sabou* (C-276/12 EU C 2013 678 36 punkts) Šajā nozīmē saistībā ar Direktīvu 2011/16 kam ir tāds pats mērķis kā Direktīvai 77/799 kuru tā aizstāja skat spriedumu 2017 gada 16 maijs *Berlioz Investment Fund* (C-682/15 EU C 2017 373 46 47 un 58 punkts)

– tiesiskās noteiktības princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj to, ka dalībvalsts muitas iestāde atsaka tiesības uz importa atbrīvojumu no PVN tādam nodokļa maksātājam, kurš rīkojas labticīgi, ja nav pierādīts, ka šis pēdējais zināja vai ka viņam vajadzēja zināt, ka viņš piedalās krāpšanā nodokļu jomā, pamatojoties uz to, ka vairs neizpildās viens no materiālajiem nosacījumiem piegādes Kopienas iekšienē, kas ir sekojusi importam, atbrīvošanai no PVN, kaut gan pēc nodokļa maksātāja iesniegtās informācijas un dokumentu pārbaudes šīs pašas dalībvalsts kompetentā iestāde jau reiz ir atzinusi, ka šis nosacījums ir bijis izpildīts. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pamatlietas fakti ļauj konstatēt, ka visi šie apstākļi un nosacījumi ir izpildīti, ievērojot to, ka vienkārši fakts, ka nodokļa maksātājs ir izmantojis elektroniskos līdzekļus, lai sazinātos ar saviem līgumpartneriem, nevar tikt uzskatīts par tādu, kas liecina par minētā nodokļa maksātāja nolaidību vai nelabticību;

– PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir nodokļa maksātāja, kurš atsaucas uz importa atbrīvojumu no PVN, uzdevums pierādīt, ka izpildās šā atbrīvojuma materiālie nosacījumi, un šis nodokļa maksātājs nevar pieprasīt no importa dalībvalsts kompetentajām iestādēm, lai tās, izskatot jautājumu par tiesību rīkoties ar piegādātajām precēm kā īpašniekam nodošanu pircējam, no citiem nodokļa maksātājiem ievāktu tādu informāciju, kurai piekļūt var vienīgi valsts iestādes.

2. Par pierādījumiem, ka importēšanas brīdī importētās preces ir paredzētas nosūtīšanai vai transportēšanai uz citu dalībvalsti (otrais jautājums)

116. Savā otrajā jautājumā iesniedzējtiesa vaicā Tiesai, kāda ir tādu konkrētu dokumentu kā *e-AD* dokumenti un *e-ROR* pavadzīmes kā pierādījuma vērtība, kas apstiprina degvielas transportēšanu no akcīzes preču noliktavas importa dalībvalstī (aplūkojamajā gadījumā – Lietuvā) uz akcīzes preču noliktavu citā dalībvalstī (pamatlietā acīmredzot Polijā).

117. Ne PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā un 2. punkta c) apakšpunktā, ne šīs direktīvas 138. pantā nav norādīts, kādi pierādījumi nodokļa maksātājiem ir jāiesniedz, lai saņemtu atbrīvojumu no PVN. No tā izriet, ka saskaņā ar šīs direktīvas 131. pantu šis jautājums ir dalībvalstu kompetencē, ievērojot vispārējos tiesību principus, kas veido daļu no Savienības tiesību sistēmas, kuru vidū ir tiesiskās noteiktības princips un samērīguma princips [35].

118. Pirmkārt, attiecībā uz PVN direktīvas 143. punkta interpretāciju, kā to ir norādījusi iesniedzējtiesa un kā to uzsver Komisija, *e-ROR* pavadzīmes ir akcīzes preču aprites elektroniskie dokumenti, kas tiek sagatavoti pēc preču nosūtīšanas un/vai transportēšanas un kas apstiprina šo darījumu veikšanu.

119. Taču, lai PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunktā paredzētā prasība būtu izpildīta, ir nepieciešams, lai "importa brīdī" importētājs sniegtu pierādījumus, ka importētās preces ir paredzēts nosūtīt vai transportēt uz citu dalībvalsti.

120. Tātad, manā ieskatā, *e-ROR* pavadzīmes nevar uzskatīt par pietiekamiem pierādījumiem, kas apliecina, ka importēšanas brīdī importētās preces bija paredzētas piegādes veikšanai Kopienas iekšienē.

121. Savukārt un kā tos savos rakstveida apsvērumos ir arī apgalvojusi Komisija, objektīvi pierādīt importēšanas brīdī pastāvošu nodomu nosūtīt vai transportēt importētās preces uz citu dalībvalsti var ar tādiem darījumu dokumentiem kā *CMR* pavadzīmes, kas tiek sagatavotas pirms minētās nosūtīšanas vai minētās transportēšanas uz galamērķa dalībvalsti.

35 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 36. punkts), un 2014. gada 9. oktobris, *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 27. punkts), kā arī 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 33. punkts).

122. Attiecībā uz *e-AD* dokumentiem, ko regulē Direktīvas 2008/118 un Regulas Nr. 684/2009 noteikumi, šiem dokumentiem ir jābūt klāt no akcīzes nodokļa atbrīvoto preču pārvietošanas laikā. Tādējādi, saskaņā ar Direktīvas 2008/118 21. panta 2. punktu un Regulas Nr. 684/2009 3. pantu elektroniskā administratīvā dokumenta projekts nosūtītājam ir jāiesniedz nosūtīšanas dalībvalsts kompetentajām iestādēm ne ātrāk kā septiņas dienas pirms šajā dokumentā norādīto konkrēto preču nosūtīšanas datuma. Tāda formalitāte ļauj minētajām iestādēm pārbaudīt dokumentā norādīto datu pareizību, kas saskaņā ar Regulas Nr. 684/2009 1. tabulu ietver ziņas par nosūtāmajām precēm, nosūtīšanas vietas komersantu, kā arī preču pārvietošanas galamērķa vietas komersantu. Tātad ir pavisam iespējams, ka trešās valsts izcelsmes preces importēšanas brīdī importētājs vai persona, kas rīkojas tā vārdā, varētu nosūtīt *e-AD* dokumenta projektu apstiprināšanai tās dalībvalsts kompetentajām iestādēm, uz kuru tiks nosūtītas no akcīzes nodokļa atbrīvotās preces.

123. Pamatlietā Tiesai nodotajā informācijā nav atrodamas ziņas ne par apstākļiem, kādos dažādie *e-AD* dokumenti būtu varējuši tikt paziņoti kompetentajām Lietuvas iestādēm, ne par šo dokumentu (vai šo dokumentu projektu) saturu, ne arī par to novērtējumu, ko veikušas valsts iestādes.

124. Taču tas nemaina to, ka, manuprāt, ir iespējams atzīt, ka *e-AD* dokuments var būt pierādījums tam, ka importēšanas brīdī importētā prece bija paredzēta nosūtīšanai uz citu dalībvalsti PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē.

125. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai importēšanas brīdī valsts iestāžu rīcībā bija *e-AD* dokumentu projekti un vai tās bija pietiekami informētas, un vienlaikus jākontrolē šo iestāžu ziņā nodoto minēto dokumentu izskatīšana.

126. Otrkārt, attiecībā uz preces, kura ir piegādāta Kopienas iekšienē, faktisko nosūtīšanu vai transportēšanu, kas ir nosacījumus, kurš, kā es to jau norādīju, ir jāizpilda saskaņā ar PVN direktīvas 138. pantu un no kura pilnībā ir atkarīgs minētās direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, es uzskatu, ka *e-ROR* pavadzīmes, ko izdod akcīzes preču noliktava galamērķa dalībvalstī, var būt pierādījums aiz piegādes dalībvalsts robežām piegādāto preču fiziskās pārvietošanas patiesumam. Attiecībā uz *e-AD* dokumentu Direktīvas 2008/118 24. pantā ir paredzēts, ka, saņēmis preces, piecu darba dienu laikā pēc pārvietošanas beigām saņēmējs iesniedz ziņojumu par saņemšanu galamērķa dalībvalsts kompetentajām iestādēm, kuras pārbauda šo iesniegto informāciju un var to apstiprināt un nosūtīt to nosūtīšanas dalībvalsts kompetentajām iestādēm. Saskaņā ar Regulas Nr. 684/2009 7. pantu un 6. tabulu ziņojumā par saņemšanu tostarp ir jābūt norādītam *e-AD* dokumenta administratīvajam kodam. Tātad ar visu šo informāciju ir iespējams pierādīt, ka konkrētās preces ir atstājušas nosūtīšanas dalībvalsts teritoriju.

127. Šajā ziņā ne PVN direktīvas 138. panta 1. punkta formulējums, ne judikatūra par šīs tiesību normas interpretāciju neprasa, lai piegādātāja iesniegtie dokumenti apliecinātu nosūtīšanu vai transportēšanu uz pircēja galamērķi [36]. Ir pietiekami, kā to, starp citu, apstiprina PVN direktīvas 143. panta teksts, ar to, ka importētā prece fiziski ir atstājusi piegādes dalībvalsts teritoriju un pārvietota uz galamērķa dalībvalsti.

128. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, pirmkārt, vai importēšanas brīdī *Enteco Baltic* bija sniegusi pietiekamus pierādījumus, kas pamato to, ka importētā degviela ir paredzēta piegādes veikšanai Kopienas iekšienē PVN direktīvas 143. panta 2. punkta c) apakšpunkta izpratnē, un, otrkārt, vai šī sabiedrība saskaņā ar minētās direktīvas 138. pantu bija pietiekami pierādījusi, ka minētā degviela ir fiziski atstājusi Lietuvas teritoriju, ņemot vērā, kā es to jau norādīju, šīs sabiedrības rīcību un kompetento valsts iestāžu rīcību.

36 Šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 31. punkts); 2014. gada 9. oktobris, *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, 24. punkts), kā arī 2017. gada 9. februāris, *Euro Tyre* (C-21/16, EU:C:2017:106, 25. punkts).

129. Tāpēc uz otro prejudiciālo jautājumu es iesaku atbildēt šādi:

PVN direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 2. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādus dokumentus kā elektroniskais administratīvais dokuments (tā sauktais "e-AD" dokuments) un kravas pavadzīme, kas sastādīta uz Ženēvā 1956. gada 19. maijā noslēgtās Konvencijas par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu pamata (tā sauktā "*CMR*" pavadzīme), var uzskatīt par informāciju, ar kuru iespējams pierādīt, ka importēšanas brīdī importētās preces bija paredzēts nosūtīt vai transportēt uz citu dalībvalsti. PVN direktīvas 138. pants, uz kuru ir norādīts šīs direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka paziņojumus par *e-AD* dokumentu saņemšanu un tā sauktās "e-ROR" apstiprinājuma pavadzīmes var uzskatīt par informāciju, ar kuru iespējams pierādīt, ka importētās preces, kas tikušas piegādātas Kopienas iekšienē, ir atstājušas importa un piegādes dalībvalsts teritoriju un ir nosūtītas uz galamērķa dalībvalsti.

V. Secinājumi

130. Ņemot vērā visus iepriekš norādītos apsvērumus, uz *Vilniaus apygardos administracinis teismas* (Viļņas Administratīvā apgabaltiesa, Lietuva) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem es iesaku Tiesai atbildēt šādi:

1) Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kura grozīta ar Padomes Direktīvu 2009/69/EK (2009. gada 25. jūnijs) attiecībā uz krāpšanu nodokļu jomā, kas saistīta ar importu, 143. panta 2. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ņemot vērā pamatlietas apstākļus, tas neatļauj dalībvalsts kompetentajām iestādēm atteikt šīs direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, vienīgi pamatojoties uz to, ka importēšanas brīdī preces bija paredzēts piegādāt nodokļa maksātājam citā dalībvalstī, kas izskaidro to, ka šā nodokļu maksātāja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) identifikācijas numurs tiek norādīts importa deklarācijā, kamēr vēlākas apstākļu izmaiņas rezultātā preces ir tikušas piegādātas citam nodokļa maksātājam (kurš arī ir PVN maksātājs), un to, ka pirmās dalībvalsts iestādes ir saņēmušas pilnīgu informāciju par īstā pircēja identitāti.

2) Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2009/69, 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 2. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādus dokumentus kā elektroniskais administratīvais dokuments (tā sauktais "e-AD" dokuments) un kravas pavadzīme, kas sastādīta uz Ženēvā 1956. gada 19. maijā noslēgtās Konvencijas par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu pamata (tā sauktā "*CMR*" pavadzīme), var uzskatīt par informāciju, ar kuru iespējams pierādīt, ka importēšanas brīdī importētās preces bija paredzēts nosūtīt vai transportēt uz citu dalībvalsti. Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2009/69, 138. pants, uz kuru ir norādīts šīs šādi grozītās direktīvas 143. panta 1. punkta d) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka paziņojumus par *e-AD* dokumentu saņemšanu un tā sauktās "e-ROR" apstiprinājuma pavadzīmes var uzskatīt par informāciju, ar kuru iespējams pierādīt, ka importētās preces, kas tikušas piegādātas Kopienas iekšienē, ir atstājušas importa un piegādes dalībvalsts teritoriju un ir nosūtītas uz galamērķa dalībvalsti.

3) Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2009/69, 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neatļauj dalībvalsts kompetentajām iestādēm atteikt importa atbrīvojumu no PVN, kad tiesības rīkoties ar importētajām un piegādātajām precēm kā īpašniekam nav tikušas tieši nodotas pircējam, ja vien šīs tiesības tomēr ir nodotas šim nodokļa maksātājam, nevis citām personām, un par to ir jāpārliecinās iesniedzējtiesai.

4) Tiesiskās noteiktības princips ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj to, ka dalībvalsts muitas iestāde atsaka tiesības uz importa atbrīvojumu no PVN tādam nodokļa maksātājam, kurš rīkojas labticīgi, ja nav pierādīts, ka šis pēdējais zināja vai ka viņam vajadzēja zināt, ka viņš piedalās krāpšanā nodokļu jomā, pamatojoties uz to, ka vairs neizpildās viens no materiālajiem

nosacījumiem piegādes Kopienas iekšienē, kas ir sekojusi importam, atbrīvošanai no PVN, kaut gan pēc nodokļa maksātāja iesniegtās informācijas un dokumentu pārbaudes šīs pašas dalībvalsts kompetentā iestāde jau reiz ir atzinusi, ka šis nosacījums ir bijis izpildīts. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pamatlietas fakti ļauj konstatēt, ka visi šie apstākļi un šie nosacījumi ir izpildīti, ievērojot to, ka vienkārši fakts, ka nodokļa maksātājs ir izmantojis elektroniskos līdzekļus, lai sazinātos ar saviem līgumpartneriem, nevar tikt uzskatīts par tādu, kas liecina par minētā nodokļa maksātāja nolaidību vai nelabticību.

5) Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2009/69, 143. panta 1. punkta d) apakšpunkts un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas ir nodokļa maksātāja, kurš atsaucas uz importa atbrīvojumu no PVN, uzdevums pierādīt, ka izpildās šā atbrīvojuma materiālie nosacījumi, un šis nodokļa maksātājs nevar pieprasīt no importa dalībvalsts kompetentajām iestādēm, lai tās, izskatot jautājumu par tiesību rīkoties ar piegādātajām precēm kā īpašniekam nodošanu pircējam, no citiem nodokļa maksātājiem ievāktu tādu informāciju, kurai piekļūt var vienīgi valsts iestādes.