Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 20 juni 2018*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 143.1 d och artikel 143.2 – Undantag från mervärdesskatt vid import – Import följd av en gemenskapsintern leverans – Villkor – Bevis på att varorna försänts eller transporterats till en annan medlemsstat – Transport under ett punktskatteuppskovsförfarande – Förfoganderätten över varorna har övergått till förvärvaren – Skatteundandragande – Ingen skyldighet för den behöriga myndigheten att bistå den beskattningsbara personen med att samla in den information som krävs för att visa att villkoren för undantag är uppfyllda”

I mål C-108/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius regionala förvaltningsdomstol, Litauen) genom beslut av den 15 februari 2017, som inkom till domstolen den 3 mars 2017, i målet

”Enteco Baltic” UAB

mot

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ytterligare deltagare i rättegången:

Vilniaus teritorinė muitinė,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (referent) och C. Lycourgos,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 25 januari 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– ”Enteco Baltic” UAB, genom A. Medelienė, advokatė och M. Bielskienė, advokato padėjėja,

* Rättegångsspråk: litauiska.

– Litauens regering, genom R. Krasuckaitė, D. Stepanienė, K. Dieninis och D. Kriaučiūnas, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 mars 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 138, 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 (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/69/EG av den 25 juni 2009 (EUT L 175, 2009, s. 12) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), samt av principerna om skatteneutralitet och om skydd för berättigade förväntningar.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”Enteco Baltic” UAB och Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (tullavdelningen vid finansministeriet, Litauen) (nedan kallad tullavdelningen). Målet rör undantag från mervärdesskatt vid import av bränsle till Litauen från Vitryssland, när denna import följts av försändelse eller transport av detta bränsle till andra medlemsstater.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

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

4 I artikel 131 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga [unionsbestämmelser] 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.”

5 I artikel 138.1 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall 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.”

6 Genom direktiv 2009/69, vars frist för införlivande löpte ut den 1 januari 2011, lades en ny punkt 2 till i artikel 143 i mervärdesskattedirektivet, i dess ursprungliga version. De transaktioner som är aktuella i målet vid den nationella domstolen ägde rum under åren 2010–2012, varför de två på varandra följande versionerna av artikel 143 i direktivet är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen.

7 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 …”

8 I artikel 143 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall 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 …

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.”

9 Artikel 167 i detta direktiv har följande lydelse:

”Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.”

Bestämmelserna om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri

10 Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (EUT L 268, 2010, s. 1) utgör en omarbetning av 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).

11 Genom artikel 61 första stycket i förordning nr 904/2010 upphävdes förordning nr 1798/2003, med verkan från och med den 1 januari 2012. Enligt artikel 62 andra stycket i förordning nr 904/2010 är denna förordning tillämplig från och med samma datum. Med beaktande av vid vilken tidpunkt utbyte av information begärdes i målet vid den nationella domstolen är förordning nr 904/2010 relevant i förevarande mål.

12 I skälen 3, 4 och 7 i förordning nr 904/2010 anges följande:

”(3) Skatteundandragande och skatteflykt som sträcker sig över medlemsstaternas gränser leder till budgetförluster och strider mot principen om rättvis beskattning. De kan också framkalla en snedvridning av kapitalrörelserna och av konkurrensvillkoren. De påverkar därför den inre marknadens sätt att fungera.

(4) Kampen mot skatteundandragande inom mervärdesskattens område kräver ett nära samarbete mellan de behöriga myndigheter som i varje medlemsstat ansvarar för tillämpningen av bestämmelserna inom detta område.

…

(7) Med tanke på skatteuppbörden bör medlemsstaterna samarbeta för att hjälpa till att säkerställa att mervärdesskatten fastställs korrekt. Följaktligen måste de inte bara kontrollera att skatten tillämpas korrekt på sitt territorium utan bör också ge bistånd till andra medlemsstater så att den skatt som är kopplad till en verksamhet på det egna territoriet men ska betalas i en annan medlemsstat tillämpas korrekt.”

13 I artikel 1.1 och 1.2 i förordningen föreskrivs följande:

”1. I denna förordning fastställs villkoren för samarbete mellan de behöriga myndigheter i medlemsstaterna som ansvarar för tillämpningen av lagarna om mervärdesskatt, samt mellan dessa myndigheter och kommissionen, för att säkerställa att dessa lagar följs.

I detta syfte fastställs regler och förfaranden som gör det möjligt för medlemsstaternas behöriga myndigheter att samarbeta och utbyta all information som kan göra det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten, säkerställa en korrekt tillämpning av mervärdesskatten, särskilt för gemenskapsinterna transaktioner, och bekämpa mervärdesskattebedrägeri. Här anges särskilt de regler och förfaranden enligt vilka medlemsstaterna ska inhämta och utbyta information på elektronisk väg.

2. I denna förordning fastställs villkoren enligt vilka de myndigheter som avses i första stycket ska bidra till att skydda mervärdesskatteintäkter i samtliga medlemsstater.”

14 Artikel 7.1 i nämnda förordning har följande lydelse:

”Den tillfrågade myndigheten ska på anmodan av den begärande myndigheten överlämna den information som avses i artikel 1, inklusive information som gäller ett eller flera enskilda fall.”

15 Artikel 54.1 i samma förordning har följande lydelse:

”En tillfrågad myndighet i en medlemsstat ska ge en begärande myndighet i en annan medlemsstat den information som avses i artikel 1, under förutsättning att

a) antalet och arten av de förfrågningar om information som görs av den begärande myndigheten inom en viss period inte innebär en oproportionerlig administrativ börda för den tillfrågade myndigheten,

b) den begärande myndigheten har uttömt de vanliga informationskällor som den allt efter omständigheterna kan använda för att skaffa den begärda informationen, utan att riskera det önskade resultatet.”

Bestämmelserna om punktskatt

16 I kapitel IV 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) föreskrivs regler om flyttning av punktskattepliktiga varor med uppskov. Det kapitlet omfattar artiklarna 17–31.

17 I artikel 21.1–21.3 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”1. En flyttning av punktskattepliktiga varor ska endast anses äga rum under ett uppskovsförfarande om varorna åtföljs av ett elektroniskt administrativt dokument som behandlas i enlighet med punkterna 2 och 3.

2. För tillämpningen av punkt 1 i denna artikel ska avsändaren lämna ett preliminärt elektroniskt administrativt dokument till de behöriga myndigheterna i avsändarmedlemsstaten, med användning av det datoriserade system som avses i artikel 1 i beslut nr 1152/2003/EG (*nedan kallat det datoriserade systemet*).

3. De behöriga myndigheterna i avsändarmedlemsstaten ska göra en elektronisk kontroll av uppgifterna på det preliminära elektroniska administrativa dokumentet.

Om uppgifterna inte är giltiga, ska avsändaren underrättas om detta utan dröjsmål.

Om uppgifterna är giltiga, ska myndigheterna tilldela dokumentet en unik administrativ referenskod och underrätta avsändaren om denna.”

18 I artikel 24 i nämnda direktiv anges följande:

”1. Vid mottagande av punktskattepliktiga varor på någon av de destinationer som avses i artikel 17.1 a i, ii eller iv eller 17.2 ska mottagaren utan dröjsmål och senast fem arbetsdagar efter det att flyttningen avslutats, förutom i fall som vederbörligen styrkts på ett för de behöriga myndigheterna tillfredsställande sätt, med hjälp av det datoriserade systemet lämna en rapport om att varorna mottagits (*nedan kallad mottagningsrapport*).

…

3. De behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten ska göra en elektronisk kontroll av uppgifterna i mottagningsrapporten.

Om uppgifterna inte är giltiga, ska mottagaren underrättas om det utan dröjsmål.

Om uppgifterna är giltiga, ska destinationsmedlemsstatens behöriga myndigheter till mottagaren bekräfta registrering av mottagningsrapporten och sända den till de behöriga myndigheterna i avsändarmedlemsstaten.

4. De behöriga myndigheterna i avsändarmedlemsstaten ska vidarebefordra mottagningsrapporten till avsändaren. När avsändnings- och destinationsort är belägna i samma medlemsstat, ska de behöriga myndigheterna i den medlemsstaten vidarebefordra mottagningsrapporten direkt till avsändaren."

19 Artikel 1 a i kommissionens förordning (EG) nr 684/2009 av den 24 juli 2009 om genomförande av rådets direktiv 2008/118 vad gäller datoriserade förfaranden för flyttning av punktskattepliktiga varor under punktskatteuppskov (EUT L 197, 2009, s. 24) innehåller regler om form och innehåll för de elektroniska meddelanden som i enlighet med artiklarna 21–25 i direktiv 2008/118 ska utbytas genom det datoriserade system som avses i artikel 21.2 i det direktivet,

20 Artikel 3 i denna förordning har följande lydelse:

"1. Preliminära elektroniska administrativa dokument som lämnas i enlighet med artikel 21.2 i direktiv 2008/118/EG och elektroniska administrativa dokument som tilldelas en unik administrativ referenskod i enlighet med artikel 21.3 tredje stycket i det direktivet ska uppfylla de krav som fastställs i tabell 1 i bilaga I till denna förordning.

2. Preliminära elektroniska administrativa dokument ska inlämnas tidigast sju dagar före den dag som på dokumentet anges vara avsändningsdag för de berörda punktskattepliktiga varorna."

21 I artikel 7 i förordningen stadgas följande:

"Den mottagningsrapport som inlämnas i enlighet med artikel 24 i [direktiv 2008/118] och den exportrapport som inlämnas i enlighet med artikel 25 i samma direktiv ska uppfylla de krav som fastställs i tabell 6 i bilaga I till denna förordning."

Litauisk rätt

22 Artikel 143.1 och 143.2 i mervärdesskattedirektivet har införlivats med litauisk rätt genom artikel 35 i Lietuvos Respublikos įstatymas (den litauiska lagen om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen). Artikel 35 återfinns i avdelning V i mervärdesskatten och har rubriken "Tillfällen då importerade varor inte är föremål för mervärdesskatt vid import". I artikeln 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."

23 Artikel 49.1 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”En nollskattesats för mervärdesskatt ska tillämpas på varor som tillhandahållits av en person som är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat …”

24 I artikel 56 i mervärdesskattelagen, avseende ”[b]evis som styrker att en nollskattesats för mervärdesskatt är tillämplig”, föreskrivs 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 exporterats från 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 skatteförvaltningslagen (Mokesčių administravimo įstatymas), kräva ytterligare bevis för att kunna bedöma huruvida tillämpningen av nollskattesatsen är befogad. …

5. Utan hinder av övriga bestämmelser i denna artikel har skattemyndigheten rätt att på eget initiativ samla in ytterligare bevisning avseende huruvida tillämpningen av nollskattesatsen för mervärdesskatt är befogad. …”

25 Föreskrifterna om undantag från mervärdesskatteplikt vid import i fråga om importerade varor som levereras till en annan medlemsstat i Europeiska unionen (nedan kallade föreskrifterna) godkändes i beslut nr 1B-439/VA-71, utfärdat av direktören för tullavdelningen 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. Punkt 4 i föreskrifterna har följande lydelse:

”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.

…”

26 Punkt 7 i föreskrifterna har följande lydelse:

”De handlingar som ska uppvisas vid tullinspektionen tillsammans med importtulldeklarationen är, utöver övriga handlingar:

…

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).”

27 Föreskrifterna har ändrats genom beslut nr 1B-773/VA-119 av den 28 december 2010, som antagits av direktören för tullavdelningen och chefen för skatteinspektionen, och som trädde i kraft den 1 januari 2011. Genom detta beslut tillades en punkt 7[1], med följande lydelse:

”Importören ska utan dröjsmål skriftligen informera det lokala tullkontoret om eventuella ändringar avseende varornas lagringsplats eller avseende köparen (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.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

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

29 Under den period som är avgörande i målet vid den nationella domstolen, närmare bestämt från år 2010 till år 2012, köpte Enteco Baltic bränsle från Vitryssland. För detta bränsle tillämpades ”tullförfarande 42” som möjliggör varans övergång till fri omsättning utan påförande av mervärdesskatt vid import. Bolaget angav i importdeklarationerna registreringsnumret för mervärdesskatt för en förvärvare i en annan medlemsstat till vilken varorna skulle levereras. Bolaget lagrade varorna i skatteupplag som ägdes av andra litauiska företag.

30 Enteco Baltic sålde sitt bränsle till bolag etablerade i Polen, Slovakien och Ungern på grundval av skriftliga avtal och individuella beställningar. I dessa avtal föreskrevs en överföring av bränslet ”Ex works” (”fritt fabrik”). Detta betyder enligt nämnda avtal att bolaget endast åtog sig att överföra bränslet till förvärvarna i Litauen, och att de sistnämnda ansvarade för den vidare transporten till mottagarmedlemsstaten. Både förvärvarnas individuella beställningar och de fakturor som upprättades av Enteco Baltic skickades i regel via e-post.

31 Elektroniska fraktsedlar för punktskattepliktiga varor upprättades för varorna liksom CMR-fraktsedlar (fraktsedlar som upprättas med stöd av konventionen om fraktavtalet vid internationell godsbefordran på väg, som undertecknades i Genève den 19 maj 1956, i dess lydelse enligt protokollet av den 5 juli 1978). 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).

32 När transportföretaget hade levererat varorna till de mottagande skatteupplagen i Polen, fick Enteco Baltic elektronisk bekräftelse om att dessa varor hade levererats (nedan kallad e-ROR-bekräftelse). Bolaget erhöll även CMR-fraktsedlarna, i vilka de mottagande skatteupplagen bekräftade att de mottagit nämnda varor.

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

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

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

36 Mot bakgrund av dessa uppgifter utförde skatteinspektionen en förnyad skattekontroll år 2013. Skattekontrollen rörde frågan huruvida Enteco Baltic uppfyllt sina skyldigheter avseende mervärdesskatt från den 1 januari 2012 till den 30 juni 2013. Den fann att detta bolag hade lämnat tillräckliga bevis för att varorna transporterats ut ur Litauen 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.

37 Tullkontoret i Vilnius utförde, under åren 2014 och 2015, en förnyad skattekontroll avseende perioden från den 1 april 2010 till den 31 maj 2012 samt en första skattekontroll avseende perioden från den 1 juni 2012 till den 31 december 2013. Vid dessa skattekontroller fann tullkontoret i Vilnius att Enteco Baltic inte hade levererat bränslet till de personer som angavs i importdeklarationerna och att det inte hade styrkt att bränslet hade förts ut ur landet och att förfoganderätten hade övergått specifikt till de personer vars namn angavs i fakturorna med uppgift om upplupen mervärdesskatt.

38 Enteco Baltic vände sig till ett polskt tjänsteföretag som tillhandahåller ekonomiska uppgifter, i syfte att få tillgång till ytterligare upplysningar om de aktuella transporterna. Bolaget bad också tullkontoret i Vilnius att vända sig till de polska skatteupplagen för att erhålla de upplysningar som underrättelseföretaget inte kunde få. Denna begäran avslogs.

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

40 Den nationella tullmyndigheten bekräftade dessa ålägganden genom beslut av den 16 mars 2016.

41 Enteco Baltic överklagade tullmyndighetens beslut 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.

42 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.

43 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 vid importtillfället skulle levereras till en person som är registrerad till mervärdesskatt och personens registreringsnummer för mervärdesskatt därför angavs i importdeklarationen, men varorna senare, efter att förhållandena ändrats, transporterades till en annan beskattningsbar person (person som är registrerad till mervärdesskatt) 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 förevarande mål, tolkas så, att handlingar vars uppgifter inte har motbevisats ([elektroniska administrativa dokument, nedan kallade e-AD-fraktsedlar] och 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 exporterats 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 om förfoganderätten inte övergick direkt till förvärvaren av varorna, utan till de personer som förvärvaren angett (transportföretag eller 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 mervärdesskattesplikt vid import (enligt artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet) i en sådan situation som den i det nationella målet, det vill säga när tullkontoret nekar en beskattningsbar person rätten till undantag från mervärdesskatteplikt vid import på grund av att villkoren för vidare leverans av varor inom Europeiska unionen (artikel 138 i mervärdesskattedirektivet) inte var uppfyllda?

6) Ska artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den förbjuder en administrativ praxis i medlemsstaterna enligt vilken antagandet att 1) förfoganderätten inte övergick till en specifik avtalspart och 2) att den person som är registrerad till mervärdesskatt kände till eller kunde ha känt till eventuellt mervärdesskattebedrägeri som avtalsparten gjort sig skyldig till, grundar sig på den omständigheten att företaget kommunicerade elektroniskt med avtalsparterna 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 person som är registrerad till mervärdesskatt att styrka rätten till undantag från skatteplikt, innebär detta dock inte att den behöriga myndighet som ska avgöra huruvida det har skett en övergång av förfoganderätten inte är skyldig att samla in information som är tillgänglig enbart för myndigheter?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

44 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 143.1 d och artikel 143.2 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att dessa bestämmelser utgör hinder mot att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat nekar att medge undantag från mervärdesskatteplikt vid import enbart av det skälet att de aktuella varorna, på grund av att omständigheterna förändrats efter importen, levererats till en annan beskattningsbar person än den person vars registreringsnummer för mervärdesskatt anges i importdeklarationen, trots att importören gett de behöriga myndigheterna i importmedlemsstaten fullständig information om identiteten på den nya förvärvaren.

45 Domstolen erinrar inledningsvis om att fristen för införlivande av direktiv 2009/69, varigenom artikel 143.2 införts i mervärdesskattedirektivet i dess ursprungliga lydelse, löpte ut den 1 januari 2011, vilket domstolen även påpekat i punkt 6 ovan. Härav följer att sistnämnda bestämmelse inte kan tillämpas förrän från och med detta datum.

46 För det första framgår det av artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna ska undanta 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 för skatten i enlighet med artikel 201 i direktivet är undantagen från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 138 i samma direktiv.

47 Undantaget från mervärdesskatteplikt vid import förutsätter således att importören därefter genomför en gemenskapsintern leverans som även den är undantagen från skatteplikt enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet. Undantaget förutsätter således att de materiella villkoren som anges i denna artikel har efterlevts, vilket generaladvokaten har påpekat i punkterna 42, 50 och 68 i sitt förslag till avgörande.

48 Varken artikel 138 eller artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet föreskriver däremot någon skyldighet för importören att ange registreringsnummer för mervärdesskatt för den förvärvare som deltar i den därpå följande gemenskapsinterna transaktionen.

49 Innan mervärdesskattedirektivet i dess ursprungliga lydelse ändrades genom direktiv 2009/69 kunde en sådan skyldighet föreskrivas i nationell lagstiftning, såsom den litauiska lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen.

50 Eftersom mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon bestämmelse som reglerar denna fråga ankommer det på medlemsstaterna att i enlighet med artikel 131 i samma direktiv fastställa villkoren för att import som följs av en gemenskapsintern leverans ska undantas från skatteplikt, för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av det undantag för import som föreskrivs i detta direktiv och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Medlemsstaterna ska emellertid, vid utövandet av sina befogenheter, iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 36 och där angiven rättspraxis, 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).

51 Domstolen har i detta avseende, vad avser det undantag från mervärdesskatteplikt för gemenskapsinterna leveranser som föreskrivs i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, redan slagit fast att eftersom detta undantag förutsätter att de materiella villkor som uttömmande uppräknas i denna bestämmelse har efterlevts – varvid förvärvarens skyldighet att inneha ett registreringsnummer för mervärdesskatt inte ingår bland dessa materiella villkor – får medlemsstaterna i princip inte vägra att bevilja detta undantag på grund av underlåtenhet att uppfylla ett formkrav, såsom att förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt anges, vilket i förekommande fall kan föreskrivas i en medlemsstats nationella lagstiftning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkterna 29 och 32).

52 Samma överväganden gör sig gällande när en medlemsstat, med tillämpning av artikel 131 i mervärdesskattedirektivet, föreskriver att undantaget från skatteplikt vid import enligt artikel 143.1 d i nämnda direktiv förutsätter att importören har angett förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt.

53 För det andra föreskrivs det i artikel 143.2 b i mervärdesskattedirektivet, som är resultatet av de ändringar som införts genom direktiv 2009/69, numera att importören vid importtillfället måste ange förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt, för att kunna omfattas av det undantag från skatteplikt vid import som föreskrivs i artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet.

54 Med hänsyn till denna bestämmelses ordalydelse kan den visserligen tolkas så att undantag från skatteplikt inte ska beviljas om importören, efter att ha angett ett registreringsnummer för mervärdesskatt för en förvärvare, levererar de aktuella varorna till en annan förvärvare. En sådan tolkning skulle emellertid strida mot systematiken i artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet och dess sammanhang.

55 Det framgår nämligen av skälen 3–5 i direktiv 2009/69 att det i artikel 143.2 i mervärdesskattedirektivet räknas upp de minimivillkor som gäller för tillämpning av det undantag från mervärdesskatteplikt vid import som föreskrivs däri. Anledningen till att dessa villkor lades till i mervärdesskattedirektivet var att det var nödvändigt att förebygga bedrägeri och missbruk av systemet med undantag från mervärdesskatteplikt genom att berörda personer utnyttjar skillnader i de villkor medlemsstaterna tidigare fastställt för beviljande av undantag från mervärdesskatteplikt vid import. Den omständigheten att det i artikel 143.2 b i mervärdesskattedirektivet, till följd av den ändring som infördes genom direktiv 2009/69, föreskrivs en skyldighet för importören att ange förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt innebär således inte i sig att detta krav ska ses som ett materiellt villkor för att undantag ska beviljas. Denna skyldighet är i stället endast avsedd att undanröja skillnader i hur medlemsstaterna tillämpar detta undantag.

56 Denna slutsats gör sig än mer gällande med hänsyn till att direktiv 2009/69 inte innehåller någon ändring av artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet, vilken hänvisar till de materiella villkoren för undantaget från skatteplikt för den därpå följande gemenskapensinterna leveransen, vilka anges i artikel 138 i detta direktiv.

57 Med hänsyn till de överväganden som generaladvokaten angett i punkterna 67–71 i sitt förslag till avgörande, ska det vidare tilläggas att en motsatt tolkning av denna bestämmelse inte är förenlig med det faktum att ett åtnjutande av undantaget vid import förutsätter att den efterföljande gemenskapsinterna leveransen uppfyller villkoren för undantaget från skatteplikt. Denna tolkning skulle också, i avsaknad av ändringar av sistnämnda villkor – särskilt av artikel 138 i mervärdesskattedirektivet – genom direktiv 2009/69 göra att systemet med undantag blir inkonsekvent.

58 Detta innebär att oavsett om man utgår från den ursprungliga versionen av mervärdesskattedirektivet eller från mervärdesskattedirektivet, kan undantag från mervärdesskatteplikt vid import i princip inte nekas enbart på grund av att varorna har levererats till en annan förvärvare än den vars registreringsnummer angavs vid importen, under förutsättning att det har fastställts att importen verkligen har efterföljts av en gemenskapsintern leverans som uppfyller de materiella villkor för undantag som föreskrivs i artikel 138.1 i detta direktiv och att importören vid varje tillfälle vederbörligen underrättat den behöriga myndigheten om förändringar i förvärvarnas identitet.

59 Motsatsen kan endast gälla om en beskattningsbar person uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande som äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion eller om åsidosättandet av ett formkrav skulle förhindra att säker bevisning för att de materiella villkoren har uppfyllts kan läggas fram (se, analogt, dom av den 20 oktober 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkterna 39, 43, 44 och 46, och dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkterna 36–39 och 42).

60 Domstolen erinrar dessutom om att medlemsstaterna, i syfte att bestraffa ett åsidosättande av de formella kraven, kan föreskriva andra sanktioner än att vägra att bevilja undantag från mervärdesskatt, såsom att föreskriva böter eller någon annan ekonomisk påföljd som står i proportion till överträdelsens svårighetsgrad (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punkt 52).

61 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 143.1 d och artikel 143.2 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder mot att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat nekar undantag från mervärdesskatteplikt vid import enbart av det skälet att de aktuella varorna, på grund av att omständigheterna förändrats efter importen, levererats till en annan beskattningsbar person än den vars registreringsnummer för mervärdesskatt anges i importdeklarationen, trots att importören meddelat de behöriga myndigheterna i importmedlemsstaten fullständig information om identiteten på den nya förvärvaren, förutsatt att det har fastställts att de materiella villkoren för att den därpå följande gemenskapsinterna leveransen ska vara undantagen från skatteplikt verkligen är uppfyllda.

Den andra frågan

62 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 138 och artikel 143.2 c i samma direktiv, ska tolkas så, att handlingar, såsom CMR-fraktsedlar, e-AD-fraktsedlar och e-ROR-bekräftelser, som styrker att varorna har transporterats från ett skatteupplag i importmedlemsstaten, men inte till förvärvaren, utan till ett skatteupplag i en annan medlemsstat, kan betraktas som tillräckliga bevis för försändelse eller transport av varorna, i den mening som avses i dessa bestämmelser.

63 Det ska erinras om att det i artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet föreskrivs undantag för import av varor som följs av gemenskapsinterna leveranser som även de är undantagna från skatteplikt enligt artikel 138.1 i detta direktiv.

64 Det framgår av artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet, vars bestämmelser är en följd av de ändringar som införts genom direktiv 2009/69, att undantaget avseende import endast är tillämpligt om importören, vid importtillfället, lagt fram bevis för att de importerade varorna ska transporteras eller försändas från importmedlemsstaten till en annan medlemsstat.

65 Innan dessa ändringar infördes hade endast medlemsstaterna rätt att bestämma villkoren för undantag från skatteplikt vid import av varor enligt artikel 143.1 i mervärdesskattedirektivet.

66 Det ska vidare påpekas att undantaget från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av en vara enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet är tillämpligt först när rätten att såsom ägare förfoga över varan har övergått på förvärvaren, och säljaren visar att denna vara har försänts eller transporterats till en annan medlemsstat, och varan genom denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån försändelsen eller transporten sker (dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 31 och där angiven rättspraxis, och dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 25).

67 Det ankommer på den som åberopar rätten till undantag från mervärdesskatteplikt, det vill säga leverantören av varorna, att bevisa att villkoren i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda (dom av den 27 september 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 26). I fall då rätten att såsom ägare förfoga över varan övergår till förvärvaren på den medlemsstats territorium från vilken försändelsen eller transporten avgår, och där denna förvärvare försänder eller transporterar varorna till en plats utanför den medlemsstatens territorium, är den bevisning som leverantören kan ge

in till skattemyndigheten i grunden avhängig av uppgifter från förvärvaren i detta hänseende (dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 37, och dom av den 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 66).

68 Det framgår dessutom av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet och av domstolens praxis att villkoret om försändele eller transport av de berörda varorna är uppfyllt om varorna verkligen lämnat den medlemsstats territorium från vilken försändelsen eller transporten avgår, för att överföras till destinationsmedlemsstatens territorium (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 27 och 33).

69 Av det ovan anförda följer att importören, för att komma i åtnjutande av det undantag från mervärdesskatteplikt vid import som föreskrivs i artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet, bland annat måste förse myndigheterna i importmedlemsstaten med bevis om att de aktuella varorna, vid tidpunkten för importen, är avsedda att transporteras eller försändas från importmedlemsstaten till en annan medlemsstat, och att nämnda varor, inom ramen för den därpå följande gemenskapsinterna leveransen, varit föremål för en sådan försändelse eller transport.

70 I detta hänseende är det tillräckligt att importören kan visa att de aktuella varorna är avsedda att försändas eller transporteras och att de därefter verkligen har försänts eller transporterats till en annan medlemsstat, utan att det är nödvändigt att visa att de är avsedda att försändas eller transporteras till förvärvarens adress.

71 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen frågor som särskilt rör bevisvärdet av CMR-fraktsedlar, e-AD-fraktsedlar och e-ROR-bekräftelser. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma bevisvärdet av den bevisning som lagts fram i målet vid densamma. EU-domstolen kan emellertid tillhandahålla den alla tolkningsdata som följer av unionsrätten som den kan ha användning för.

72 Vad till att börja med rör e-AD-fraktsedlarna hänvisar domstolen till unionsrättens bestämmelser om det elektroniska administrativa dokumentet vilket ska följa förflyttningar av varor under punktskatteuppskov (nedan kallad e-AD-handlingen), såsom de varor som är aktuella i det nationella målet, vilka är underkastade sådan skatteplikt.

73 Det framgår av artikel 21.2 i direktiv 2008/118 och artikel 3 i förordning nr 684/2009, jämförda med tabell 1 i bilaga I till denna förordning, att avsändaren, tidigast sju dagar före avsändningsdagen för de berörda punktskattepliktiga varorna, ska lämna en preliminär e-AD-handling till de behöriga myndigheterna i avsändarmedlemsstaten, som bland annat innehåller information om de ekonomiska aktörerna i fråga, det vill säga avsändaren och mottagaren, platserna för avsändande och destination, vilka varor som försänds och fakturan för dessa varor samt information om transporten av varorna. De uppgifter som lämnas i denna preliminära handling kontrolleras av dessa myndigheter, i enlighet med artikel 21.3 i det direktivet.

74 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 122 och 124 i sitt förslag till avgörande, kan en sådan preliminär e-AD-handling, om den är vederbörligen ifylld och visas upp vid tidpunkten för import, användas för att styrka att den aktuella varan, vid detta tillfälle, skulle transporteras eller försändas till en annan medlemsstat, i den mening som avses i artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet

75 Det ska vidare påpekas att mottagaren, i enlighet med artikel 24 i direktiv 2008/118, efter mottagandet av de punktskattepliktiga varorna, ska inge en handling som bekräftar mottagandet av dessa varor till de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten, och att dessa myndigheter, enligt samma bestämmelse, ska vidarebefordra denna handling till avsändaren. I detta hänseende framgår det av artikel 7 i förordning nr 684/2009, jämförd med tabell 6 i bilaga I till samma förordning, att denna mottagningsrapport bland annat ska innehålla en hänvisning till den relevanta e-AD-handlingen.

76 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 126 i sitt förslag till avgörande kan en sådan mottagningsrapport anses visa att varan i fråga verkligen lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån varan avsänts och att varan har transporterats eller försänts till en annan medlemsstat, i den mening som avses i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

77 Vad vidare rör e-ROR-bekräftelserna framgår det av handlingarna i målet att dessa fraktsedlar upprättas efter det att varorna försänts eller transporterats. Eftersom dessa fraktsedlar ännu inte existerar vid tidpunkten för importen, kan de inte visa att de ifrågavarande varorna, vid denna tidpunkt, ska transporteras eller försändas till en annan medlemsstat, i den mening som avses i artikel 143.2 b i mervärdesskattedirektivet. De kan emellertid, i enlighet med artikel 138.1 i direktivet, beaktas som bevis på att nämnda varor verkligen försänts eller transporterats.

78 Vad slutligen beträffar CMR-fraktsedlarna konstaterar domstolen att dessa upprättas före försändelsen eller transporten till destinationsmedlemsstaten och bland annat anger avsändningsort, köparen, platsen för varornas mottagande och transportfordon. Dessa fraktsedlar kan därför visa att de aktuella varorna ska försändas eller transporteras till nämnda medlemsstat och beaktas enligt artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet, förutsatt att de företetts vid tidpunkten för importen. De kan även beaktas med stöd av artikel 138.1 i detta direktiv, och detta särskilt om de, efter försändelsen eller transporten, bär en mottagandestämpel.

79 I detta sammanhang ska det påpekas att det framgår av beslutet om hänskjutande att parterna i målet vid den nationella domstolen är oense om huruvida undantaget från skatteplikt vid import kunde vägras av det enda skälet att de CMR-fraktsedlar som företetts av Enteco Baltic saknade mottagandestämpel eller bar de polska skatteupplagens registreringsmärke. Det bör dock noteras att denna omständighet inte i sig kan leda till att undantag ska vägras när annan bevisning som detta bolag anfört kan anses styrka att de ifrågavarande varorna, vid tidpunkten för importen, skulle försändas eller transporteras till en annan medlemsstat än importmedlemsstaten, och att de, vid efterföljande transaktion, verkligen försänts eller transporterats till denna andra medlemsstat.

80 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av samtliga bevis som anförts av Enteco Baltic, avgöra huruvida dessa villkor är uppfyllda.

81 Mot bakgrund av det ovanstående ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 138 och artikel 143.2 c i samma direktiv, ska tolkas så, att

– handlingar som styrker att varorna har transporterats från ett skatteupplag i importmedlemsstaten, men inte till förvärvaren, utan till ett skatteupplag i en annan medlemsstat, kan betraktas som tillräckliga bevis för försändelse eller transport av varorna till en annan medlemsstat.

– handlingar, såsom CMR-fraktsedlar och e-AD-handlingar, kan beaktas som bevis för att de aktuella varorna, vid tidpunkten för importen till en medlemsstat, ska försändas eller transporteras till en annan medlemsstat, i den mening som avses i artikel 143.2 c i mervärdesskattedirektivet, förutsatt att nämnda handlingar företes vid denna tidpunkt och innehåller samtliga nödvändiga upplysningar. Dessa handlingar, liksom e-ROR-bekräftelser och mottagningsrapporten som utfärdats efter en flyttning under punktskatteuppskov kan anses styrka att nämnda varor verkligen försänts eller transporterats till en annan medlemsstat, i enlighet med artikel 138.1 i det direktivet.

Den tredje och den fjärde frågan

82 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den fjärde frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder mot att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat nekar en importör det undantag från

mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse för import av varor som importören har utfört i denna medlemsstat och som efterföljts av en gemenskapsintern leverans, när dessa varor inte har överförts direkt till förvärvaren, utan transaktionen har utförts av transportföretag och skatteupplag som importören har utsett, och huruvida begreppet ”leverans av varor”, i den mening som avses i artikel 14.1 i direktivet, i detta sammanhang ska tolkas på samma sätt som när det förekommer i artikel 167 i direktivet.

83 Inledningsvis bör det erinras om att det i artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet föreskrivna undantaget vid import förutsätter att importen följs av en gemenskapsintern leverans som även den är undantagen från skatteplikt enligt artikel 138.1 i detta direktiv.

84 I likhet med varje form av leverans av varor, såsom denna definieras i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, kräver en gemenskapsintern leverans att det sker en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över den materiella tillgången till förvärvaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 32).

85 Enligt fast rättspraxis ska begreppet ”leverans av varor”, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, ges en självständig och enhetlig unionsrättslig definition (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juni 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 22). Bland mervärdesskattedirektivets syften ingår bland annat att grunda det gemensamma systemet för mervärdesskatt på en enhetlig definition av de skattepliktiga transaktionerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 8, och dom av den 11 maj 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 25), varför detta begrepp ska ges en enhetlig innebörd inom ramen för detta direktiv. Detta innebär att begreppet inte får tolkas annorlunda vad avser undantaget från mervärdesskatteplikt vid import än vad avser den rätt till avdrag för ingående skatt som föreskrivs i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.

86 Av domstolens praxis framgår även att begreppet ”leverans av varor” inte hänför sig till äganderättsövergång i de former som föreskrivs i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga transaktioner avseende överföringar av egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (dom av den 3 juni 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

87 Överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom kräver inte att den part till vilken denna egendom överförs fysiskt innehar den eller att denna egendom fysiskt transporterats och/eller mottagits av denna part (beslut av den 15 juli 2015, Itales, C-123/14, ej publicerat, EU:C:2015:511, punkt 36).

88 Om rätten att såsom ägare förfoga över varorna inte överförts kan begreppet ”leverans av varor” däremot varken innefatta en överföring av varorna endast för att inneha dem (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juli 2005, British American Tobacco och Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, punkt 36), eller åtgärden att en transportör i praktiken överför de berörda varorna från en plats till en annan, för andra aktörers räkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juni 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 25).

89 Vad beträffar målet vid den nationella domstolen måste EU-domstolen, för att fastställa om de transaktioner som genomförts mellan importören och förvärvaren efter importen av de aktuella varorna ska klassificeras som ”leverans av varor”, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, såsom framgår av punkterna 95–97 i generaladvokatens förslag till avgörande, bedöma huruvida Enteco Baltic överfört rätten att såsom ägare förfoga över dessa varor till transportföretagen och skatteupplagen eller om dessa endast har fungerat som mellanhand för transport och lagring, utan att

denna förfoganderätt överförts. I det senare fallet och förutsatt att Enteco Baltic verkligen överfört denna rätt till förvärvarna, vilket antyds i begäran om förhandsavgörande, ska dessa transaktioner klassificeras som ”leveranser av varor”.

90 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av samtliga faktiska omständigheter den har kännedom om, avgöra om så är fallet i det mål som den har att avgöra (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 13, och dom av den 18 juli 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 34).

91 Om det efter en sådan bedömning står klart att Enteco Baltic har överlåtit rätten att såsom ägare förfoga över varorna till förvärvarna, och förutsatt att de övriga villkoren för att undantaget vid import ska beviljas är uppfyllda, måste Enteco Baltic beviljas detta undantag.

92 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje och den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder mot att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat nekar en importör det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse vid import av varor som importören har utfört i denna medlemsstat och som efterföljts av en gemenskapsintern leverans, när dessa varor inte har överförts direkt till förvärvaren, utan transaktionen utförts av transportföretag och skatteupplag som importören har utsett när importören överfört rätten att såsom ägare förfoga över nämnda varor till förvärvaren. I detta sammanhang ska begreppet ”leverans av varor”, i den mening som avses i artikel 14.1 i direktivet, tolkas på samma sätt som när det förekommer i artikel 167 i direktivet.

Den femte och den sjätte frågan

93 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte och den sjätte frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 143.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en administrativ praxis enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikt vid import, under sådana omständigheter som dem i målet vid den nationella domstolen, ska vägras en importör i god tro, om villkoren för undantag inte är uppfyllda vad avser den därpå följande gemenskapsinterna leveransen, på grund av ett skattebedrägeri från förvärvarens sida.

94 Det ska härvid påpekas att det enligt domstolens praxis inte strider mot unionsrätten att kräva att en aktör agerar i god tro och vidtar de åtgärder som rimligen kan krävas för att säkerställa att den transaktion som denne utför inte leder till att vederbörande blir inblandad i ett skattebedrägeri. För det fall att den berörda beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att transaktionen som denne utförde ingick i ett skattebedrägeri från förvärvarens sida och denne inte vidtog alla åtgärder som rimligen kunde krävas för att undvika att bli inblandad i detta skattebedrägeri, ska denne nekas undantag från skatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkterna 48 och 54, och där angiven rättspraxis).

95 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra en helhetsbedömning av omständigheterna i det nationella målet för att avgöra huruvida Enteco Baltic handlade i god tro och vidtog alla åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att importen och leveransen inte medförde att bolaget blev delaktigt i ett skattebedrägeri (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53). EU-domstolen kan emellertid tillhandahålla den nationella domstolen alla tolkningsdata som följer av unionsrätten som den kan ha användning för (dom av den 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 72).

96 I förevarande fall innehåller handlingarna i målet inte några uppgifter som gör att det går att avgöra huruvida Enteco Baltic handlat med tillbörlig aktsamhet eller inte. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 102–104 i sitt förslag till avgörande kan den omständigheten att importören kommunicerat med sina kunder elektroniskt inte på något sätt anses utgöra bevis på ond tro eller vårdslöshet från importörens sida eller utgöra grund för att presumera att detta bolag visste eller borde ha vetat att det deltog i ett skattebedrägeri.

97 För det fallet att den hänskjutande domstolen skulle finna att Enteco Baltic har handlat i god tro och vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas av detta bolag för att försäkra sig om att de transaktioner som gäller import och leverans som utförts inte leder till att vederbörande blir inblandad i ett skattebedrägeri, ska det erinras om att enligt fast rättspraxis utgör rättssäkerhetsprincipen hinder för att en medlemsstat, som först har godtagit säljarens handlingar såsom bevis på rätten till undantag vad avser en leverans, sedan ålägger denna säljare att betala mervärdesskatt på leveransen till följd av förvärvarens skattebedrägeri, som säljaren inte hade eller kunde ha kännedom om (se, för ett liknande resonemang, 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).

98 Det framgår inte av handlingarna i målet att dessa villkor är uppfyllda i den situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. I detta hänseende framgår det visserligen av dessa uppgifter att skatteinspektionen, på grundval av bevisning som anförts av Enteco Baltic, dragit slutsatsen att villkoren för undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser var uppfyllda och att ingen vårdslöshet kunde tillskrivas detta bolag. Det bör dock noteras att skatteinspektionens analys, vilken under alla omständigheter endast rörde en del av de transaktioner som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, inte utesluter att tullkontoret i Vilnius, vid en ny kontroll, som ska utföras inom tillämpliga tidsfrister, prövar huruvida Enteco Baltic inte hade eller inte kunde haft kännedom om ett eventuellt skattebedrägeri som begåtts av förvärvaren vad avser alla de aktuella transaktionerna.

99 Med hänsyn till de överväganden som anges i punkterna 97 och 98 i förevarande dom, påverkas inte tolkningen av rättssäkerhetsprincipen av de argument som vid förhandlingen framförts av den litauiska regeringen och av kommissionen, nämligen att de kontroller som utförts av skatteinspektionen respektive tullkontoret i Vilnius har skilda syften, varvid den förstnämnda innebär en prövning av huruvida villkoren i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda, medan den sistnämnda innebär en prövning av huruvida villkoren i artikel 143.1 d samma direktiv är uppfyllda. För att undantag för import enligt artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet ska beviljas måste nämligen villkoren för undantag vad avser den efterföljande gemenskapsinterna leveransen enligt artikel 138.1 i nämnda direktiv vara uppfyllda. Enligt de uppgifter som framgår av beslutet om hänskjutande rörde emellertid beslutet från tullkontoret i Vilnius just de villkor som föreskrivs i sistnämnda bestämmelse.

100 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den femte och den sjätte frågan besvaras enligt följande. Artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en administrativ praxis enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikt vid import, under sådana omständigheter som dem i målet vid den nationella domstolen, ska vägras en importör i god tro, om villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt inte är uppfyllda vad avser den efterföljande gemenskapsinterna leveransen, på grund av ett skattebedrägeri från förvärvarens sida, såvida det inte står klart att importören visste eller borde ha vetat att transaktionen ingick i ett skattebedrägeri från förvärvarens sida och importören inte vidtog alla åtgärder som rimligen kunde krävas av denne för att undvika att bli inblandad i detta skattebedrägeri. Enbart den omständigheten att importören och förvärvaren kommunicerat elektroniskt utgör inte en presumtion för att importören kände till eller kunde ha känt till att denne var inblandad i ett sådant skattebedrägeri.

Den sjunde frågan

101 Den hänskjutande domstolen har ställt den sjunde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de behöriga nationella myndigheterna, när de undersöker överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över varorna, är skyldiga att samla in information som endast offentliga myndigheter har tillgång till.

102 I detta avseende bör det noteras att det – såsom framgår av den rättspraxis som anges i punkt 67 i förevarande dom och såsom den hänskjutande domstolen påpekat – ankommer på importören att bevisa att de villkor för undantag från skatteplikt vid import som föreskrivs i artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda. I detta sammanhang måste denne i synnerhet visa att rätten att såsom ägare förfoga över varorna har överförts till förvärvaren.

103 Vad avser gemenskapsinterna transaktioner framgår det dessutom av domstolens praxis att om en leverantör inte kan förete de bevis som krävs för att visa att villkoren för undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans är uppfyllda, så är skattemyndigheterna i den medlemsstat varifrån varorna försänts eller transporterats inte skyldiga att begära upplysningar från myndigheterna i den mottagande medlemsstaten på grundval av bestämmelserna i förordning nr 1798/2003 avseende systemet för informationsutbyte mellan medlemsstaternas skattemyndigheter (se, för ett liknande resonemang, 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, och, analogt, dom av den 27 september 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punkterna 28, 34 och 38).

104 En sådan tolkning kan överföras på förordning nr 904/2010, som, i enlighet med artikel 62 andra stycket i samma förordning, är tillämplig sedan den 1 januari 2012 och som, i enlighet med artikel 61 första stycket, upphäver förordning nr 1798/2003 från och med samma datum.

105 Såsom framgår i synnerhet av skälen 3, 4 och 7 i förordning nr 904/2010 syftar den till att bekämpa mervärdesskattebedrägeri och undandragande av mervärdesskatt och till att bidra till en korrekt tillämpning av mervärdesskatt. I nämnda förordning fastställs i detta syfte, såsom framgår av artikel 1.1 andra stycket i densamma, regler och förfaranden som gör det möjligt för medlemsstaternas behöriga myndigheter att samarbeta och utbyta all information som kan göra det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten, att säkerställa en korrekt tillämpning av mervärdesskatten, särskilt för gemenskapsinterna transaktioner, och att bekämpa mervärdesskattebedrägeri. I artikel 7.1 i samma förordning föreskrivs därför att den anmodade myndigheten, på begäran av en nationell myndighet, ska tillhandahålla alla upplysningar som kan göra det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten. I artikel 54.1 i förordning nr 904/2010 föreskrivs begränsningar för detta utbyte av information mellan nationella myndigheter, vilka inte är skyldiga att tillhandahålla den efterfrågade informationen i samtliga fall. Detta innebär, med beaktande av att förordningen inte innehåller någon uttrycklig bestämmelse som rör denna fråga, att förordningen inte ger en beskattningsbar person någon särskild rätt att begära överföring av information för det fall att denne själv inte kan styrka sin rätt till undantag från mervärdesskatt (se, analogt, dom av den 27 september 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punkterna 30–34).

106 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska den sjunde frågan besvaras enligt följande. Artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de behöriga nationella myndigheterna, när de undersöker överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över varorna, inte är skyldiga att samla in information som endast offentliga myndigheter har tillgång till.

Rättegångskostnader

107 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artikel 143.1 d och 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, ska tolkas så, att dessa bestämmelser utgör hinder mot att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat nekar undantag från mervärdesskatteplikt vid import enbart av det skälet att de aktuella varorna, på grund av att omständigheterna förändrats efter importen, levererats till en annan beskattningsbar person än den person vars registreringsnummer för mervärdesskatt anges i importdeklarationen, trots att importören meddelat de behöriga myndigheterna i importmedlemsstaten fullständig information om identiteten på den nye förvärvaren, förutsatt att det har fastställts att de materiella villkoren för att den därpå följande gemenskapsinterna leveransen ska vara undantagen från skatteplikt verkligen är uppfyllda.**

2) **Artikel 143.1 d i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/69, jämförd med artikel 138 och artikel 143.2 c i detta direktiv, i dess ändrade lydelse, ska tolkas så, att**

   – **handlingar som styrker att varorna har transporterats från ett skatteupplag i importmedlemsstaten, men inte till förvärvaren, utan till ett skatteupplag i en annan medlemsstat, kan betraktas som tillräckliga bevis för försändelse eller transport av varorna.**

   – **handlingar, såsom fraktsedlar som upprättas med stöd av konventionen om fraktavtalet vid internationell godsbefordran på väg, som undertecknades i Genève den 19 maj 1956, i dess lydelse enligt protokollet av den 5 juli 1978, och elektroniska administrativa dokument, vilka ska följa förflyttningar av varor under punktskatteuppskov, kan beaktas som bevis för att de aktuella varorna, vid tidpunkten för importen till en medlemsstat, är avsedda att försändas eller transporteras till en annan medlemsstat, i den mening som avses i artikel 143.2 c i direktiv 2006/112, i dess ändrade lydelse, förutsatt att nämnda handlingar företes vid denna tidpunkt och innehåller samtliga nödvändiga upplysningar. Dessa handlingar, liksom elektroniska bekräftelser om att varorna levererats och den mottagningsrapport som utfärdats efter en flyttning under punktskatteuppskov kan anses styrka att nämnda varor verkligen försänts eller transporterats till en annan medlemsstat, i enlighet med artikel 138.1 i direktiv 2006/112, i dess ändrade lydelse.**

3) **Artikel 143.1 d i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/69, ska tolkas så, att den utgör hinder mot att de behöriga myndigheterna i en medlemsstat nekar en importör det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse vid import av varor som importören har utfört i denna medlemsstat och som efterföljts av en gemenskapsintern leverans, när dessa varor inte har överförts direkt till förvärvaren, utan transaktionen utförts av transportföretag och skatteupplag som importören har utsett när importören överfört rätten att såsom ägare förfoga över nämnda varor till förvärvaren. I detta sammanhang ska begreppet ”leverans av varor”, i den mening som avses i artikel 14.1 i direktivet, i dess ändrade lydelse, tolkas på samma sätt som när det förekommer i artikel 167 i direktivet, i dess ändrade lydelse.**

4) **Artikel 143.1 d i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/69, ska tolkas så, att den utgör hinder för en administrativ praxis enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikt vid import, under sådana omständigheter som dem i målet vid den nationella domstolen, ska vägras en importör i god tro, om villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt inte är uppfyllda vad avser den efterföljande gemenskapsinterna leveransen, på grund av ett skatteundandragande från förvärvarens sida, såvida det inte står klart att importören visste eller borde ha vetat att transaktionen ingick i ett skatteundandragande från förvärvarens sida och importören inte vidtog alla åtgärder som rimligen kunde krävas av denne för att undvika att bli inblandad i detta skatteundandragande. Enbart den omständigheten att importören och förvärvaren kommunicerat elektroniskt utgör inte en presumtion för att importören kände till eller kunde ha känt till att denne var inblandad i ett sådant skatteundandragande.**

5) **Artikel 143.1 d i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2009/69, ska tolkas så, att de behöriga nationella myndigheterna, när de undersöker överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över varorna, inte är skyldiga att samla in information som endast offentliga myndigheter har tillgång till.**

Underskrifter