

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2017. gada 14. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts – Nosacījumi jauna transportlīdzekļa piegādes Kopienas iekšienē atbrīvojumam no nodokļa – Pircēja dzīvesvieta galamērķa dalībvalstī – Pagaidu reģistrācija galamērķa dalībvalstī – Iespējama krāpšana nodokļu jomā – Pārdevēja labticība – Pārdevēja rīcības pienākums

Lieta C-26/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Nodokļu šķērttiesa (Administratīvās arbitražas centrs), Portugāle) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2015. gada 30. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 18. janvārī, tiesvedībā

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira.

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Juhāss [*E. Juhász*], tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*] un K. Jirīmē [*K. Jürimäe*] (referente),

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza

– *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda* vērā – *B. Botelho Antunes* un *M. J. Mendonça*, advogados,

– Portugāles valdības vērā – *L. Inez Fernandes*, *R. Campos Laires* un *M. Figueiredo*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vērā – *A. Caeiros* un *L. Lozano Palacios*, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokāta secinājumus 2017. gada 1. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 138. panta 2. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda* (turpmāk tekstā – “*Santogal*”) un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) par pārdotās minētās atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) darījumu, Kopienas iekšienē piegādājot jaunu transportlīdzekli.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar PVN direktīvas preambulas 11. apsvērumu:

“Ir arī lietderīgi, ka šajā pārejas periodā konkrētas vērtības iegādām Kopienas iekšienē, ko veic nodokļa maksātāji vai juridiskas personas, kuras nav nodokļa maksātājas, konkrēti tirdzniecības veidi Kopienas iekšienē un jaunu transportlīdzekļu piegāde personām vai no nodokļa atbrīvotām struktūrām, vai struktūrām, kas nav nodokļa maksātājas, arī būtu jāuzliek nodoklis galamērķa dalībvalstī, piemērojot šīs dalībvalsts likmes un nosacījumus, ciktāl šādi darījumi, nepastāvot pašiem noteikumiem, varētu radīt ievērojamus konkurences izkropojumus starp dalībvalstīm.”

4 Šīs direktīvas 2. pantā ir noteikts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic –

[..]

ii) jaunu transportlīdzekļu gadījumā nodokļa maksātājs vai persona, kas nav nodokļa maksātāja, kuru citā iegādām neuzliek PVN saskaņā ar 3. panta 1. punktu, vai jebkura cita persona, kas nav nodokļa maksātāja;

[..].”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 3. pantu:

“1. Atkāpjoties no 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punkta, PVN neuzliek šādiem darījumiem:

[..]

b) to preču iegādei Kopienas iekšienē, kas nav minētas a) apakšpunktā un 4. pantā un kas nav jauni transportlīdzekļi vai akcīzes preces, un ja šo preču iegādi veic nodokļa maksātājs savam lauksaimniecības, mežsaimniecības vai zivsaimniecības uzņēmumam saskaņā ar vienas likmes režīmu lauksaimniekiem, vai ja šo preču iegādi veic nodokļa maksātājs, kurš veic viengrādīgu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, attiecībā uz ko PVN nav atskaitīms, vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja.

[..]"

6 Šīs pašas direktīvas 20. panta pirmajā daļā ir noteikts:

“Preču iegāde Kopienas iekšienē” ir tiesību iegāšana rakstoties kā tirdzniecībai ar kustamu materiālu tirdzniecībai, ko pārvērtējs, pircējs vai cita persona pārvērtēja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstis.”

7 PVN direktīvas 131. pantā, kas iekļauts tās IX sadaļā, kas veltīta atbrīvojumiem no PVN, 1. nodaļā “Vispārīgi noteikumi”, ir paredzēts:

“Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un apmēroto izmantošanu.”

8 Šīs direktīvas IX sadaļas 4. nodaļas tātma ir “Atbrīvojumi darījumiem Kopienas iekšienē”. Attiecībā uz preču piegādes atbrīvojumu šīs direktīvas 138. pantā ir noteikts:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādā preču piegādē, kuras pārvērtējs, pircējs vai cita persona pārvērtēja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē uz galamērķi tirdzniecības teritorijās, bet [Savienībā], ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rakstojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstis.

2. Papildus 1. punktā minētajām preču piegādēm dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādos darījumus:

a) tādā jaunu transportlīdzekļu piegādē, kurus pārvērtējs, pircējs vai cita persona pārvērtēja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē pircējam uz galamērķi tirdzniecības teritorijās, bet [Savienībā], ja piegādes veic tādā nodokļa maksātājiem vai tādām juridiskām personām, kas nav nodokļa maksātājās, kuru preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..].”

Portugāles tiesības

9 Ar *Regime do IVA das Transações Intracomunitárias* (Darījumiem Kopienas iekšienē piemērojamais PVN režīms, turpmāk tekstā – “*RITI*”) Portugāles tiesībās ir transponēti no PVN direktīvas izrietošie noteikumi attiecībā uz darījumiem Kopienas iekšienē.

10 Saskaņā ar *RITI* 14. panta b) punkta noteikumiem, lasot tos kopā ar *RITI* 1. panta e) punktu, jebkuras personas veiktas jaunu transportlīdzekļu piegādes par atlīdzību, ko pārvērtējs, pircējs vai cita persona to vārdā nosūtā vai transportē no valsts teritorijās uz pircēju, kurš ir reģistrēts vai kura pastāvīgā dzīvesvieta ir citā dalībvalstī, ir atbrīvotas no PVN.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 *Santogal* ir komercsabiedrība, kas darbojas automobiļu tirdzniecības jomā Portugālē.

12 Pamatojoties uz rīdīnu, kas datēts ar 2010. gada 26. janvāri, *Santogal* par summu 447 665

EUR p?rdeva jaunu transportl?dzekli, kuru t? iepriekš bija ieg?d?jusies no *Mercedes-Benz Portugal SA* un kuras ievēšana Portug?l? tika konstat?ta ar 2009. gada 25. maija muitas deklar?ciju.

13 Pirkuma br?d? pirc?js, Angolas pilsonis, inform?ja *Santogal* par savu nol?ku izmantot šo transportl?dzekli person?giem m?r?iem Sp?nij?, kur?, k? vi?š nor?d?ja, vi?š past?v?gi dz?vo. Vi?š ar? nor?d?ja, ka vi?š pats nodrošin?s transportl?dzek?a nog?d?šanu Sp?nij?, tur izies tehnisko apskati un veiks transportl?dzek?a re?istr?ciju. Šis pirc?js uzr?d?ja *Santogal* savu Sp?nijas ?rvalstnieka re?istr?cijas numuru (NIE), 2008. gada 2. maij? izdotu dokumentu, ar kuru *Ministerio del Interior Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia* (Iekšlietu ministrijas Policijas un Civil?s gvardes galven? p?rvalde – Tui-Valensijas re?ions, Sp?nija) apliecina vi?a iek?aušanu ?rvalstnieku centr?laj? re?istr? ar min?to ?rvalstnieku re?istr?cijas numuru, k? ar? vi?a Angolas pases kopiju. Adrese, kuru pirc?js nor?d?ja pirkuma br?d?, neatbilst adresei, kas nor?d?ta 2008. gada 2. maija dokument?.

14 ?emot v?r? šos dokumentus, *Santogal* uzskat?ja, ka pirkums ir atbr?vots no PVN, piem?rojot *RITI* 14. panta b) punktu. Attiec?gi PVN Portug?l? netika samaks?ts.

15 Transportl?dzeklis tika transport?ts uz Sp?niju piln?b? sl?gta tipa autoved?j?.

16 P?c tam, kad transportl?dzeklim tika veikta tehnisk? apskate Sp?nij?, pirc?js p?c *Santogal* l?guma nos?t?ja p?d?jai min?tajai divus dokumentus, lai papildin?tu pirkuma dar?juma materi?lus, proti, pirmk?rt, 2010. gada 11. febru?r? izsniegtu tehnisk?s apskates apliec?bu un, otrk?rt, 2010. gada 18. febru?r? Sp?nij? izsniegtu re?istr?cijas apliec?bu. Š? p?d?j? apliec?ba, kur? bija nor?d?ta pirc?ja adrese, kas nesakrita ne ar š? p?d?j? nor?d?to adresi pirkuma br?d?, ne ar 2008. gada 2. maija dokument? esošo adresi, apliecin?ja pagaidu re?istr?ciju "t?risma nol?kos" uz laiku l?dz 2011. gada 17. febru?rim. Atbilstoši iesniedz?jtiesas sniegtaj?m nor?d?m saska?? ar Sp?nijas ties?b?m re?istr?cija t?risma nol?kos atbilst pagaidu re?istr?cijai, kuras parastais izmantošanas termi?š ir seši m?neši divpadsmit m?nešu laikposm? un kuru valsts iest?des var pagarin?t. Š?du re?istr?ciju var veikt vien?gi personas, kas nav past?v?gie iedz?vot?ji Sp?nij?.

17 Pamatojoties uz inform?ciju, ko *Santogal* iesniedza 2011. gada febru?r?, lai anul?tu 2009. gada 25. maija muitas deklar?ciju, *Mercedes-Benz Portugal* 2011. gada 3. mart? iesniedza papildu muitas deklar?ciju, lai anul?tu min?to deklar?ciju transportl?dzek?a nos?t?šanas d???. Kompetent?s Portug?les valsts iest?des atc?la muitas deklar?ciju 2009. gada 25. maij?.

18 Ar 2013. gada 24. oktobra v?stuli *Direção de Serviços Antifraude Aduaneira* (Muitas kr?pšanas apkarošanas dienesta direkcija, Portug?le) ieteica *Direção de Finanças de Lisboa* (Lisabonas Finanšu direkcija, Portug?le) piespriest samaks?t PVN par transportl?dzek?a pirkuma dar?jumu. Š? direkcija it ?paši nor?d?ja, ka pirc?ja past?v?g? dz?vesvieta ir Portug?l? un ka vi?š tur ir re?istr?ts k? sabiedr?bas vad?t?js. Turkl?t, atbildot uz inform?cijas piepras?jumu, Sp?nijas iest?des esot preciz?jušas, ka pirc?js netika uzr?d?ts k? Sp?nijas past?v?gais iedz?vot?js 2010. gad? un vi?š nekad nav iesniedzis ien?kumu deklar?ciju.

19 P?c tam pret *Santogal* tika uzs?kta da??ja tematisk? p?rbaude attiec?b? uz PVN par 2010. gada janv?ri. T?s ietvaros Nodok?u un muitas iest?de sagatavoja zi?ojumu, kur? tika konstat?ts, ka transportl?dzek?a pirkumam nav piem?rojams *RITI* 14. panta b) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums, jo pirc?ja past?v?g? dz?vesvieta nav Sp?nij? un vi?š tur neveic saimniecisko darb?bu. Turkl?t t? nor?d?ja, ka saska?? ar t?s datu b?z?m pirc?jam ir nodok?u maks?t?ja numurs Portug?l?, kas pieš?irts pirms 2001. gada, un ka vi?a dz?vesvietas valsts ir Portug?le.

20 P?c š?s p?rbaudes 2014. gada 14. oktobr? Nodok?u un muitas iest?de noteica papildu PVN iekas?šanu 89 533 EUR apm?r?, k? ar? kompens?jošo procentu samaksu par laikposmu no 2010.

gada 12. marta līdz 2014. gada 20. augustam par summu 15 914,80 EUR apmērs. *Santogal* samaksāja šīs summas 2014. gada decembrī.

21 *Santogal* vēršs iesniedzējtiesā ar prasību atcelt šos uzrādījumus, kā arī ar prasību par zaudējumu atlīdzību. Šajā tiesā tika paši izvirzīja argumentu par Nodokļu un muitas iestādes veiktās *RITI* 1. panta e) punkta un 14. panta b) punkta interpretācijas neatbilstību PVN direktīvas 138. panta 2. punktam, kam piemērot tieša iedarbība. Tika arī uzsvēra, ka to nevarot vainot par pircēja iespējami veikto kļūšanu PVN jomā.

22 Savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolikumu iesniedzējtiesa vispirms izsaka šaubas par pircēja dzīvies pamatlietā aplūkoto transportlīdzekļa pārdošanas brīdī. Tika paši šī tiesa norāda uz to, ka šī pārdājā pastāvīgā dzīvies nebija Spānijā. Tomēr nevarot uzskatīt par pierādītu, ka minētās pārdošanas brīdī viņš ir dzīvojis Portugālē. Turklāt tai iesniegtajos lietās materiālos neesot ne informācijas par transportlīdzekļa maksājumu PVN samaksu Spānijā, ne informācijas par transportlīdzekļa tālāko likteni pēc tā reģistrācijas tīrīma nolikuma. Tāpat neesot pierādīts, ka reģistrācijas tīrīma nolikuma režīms būtu izbeidzies atbilstoši Spānijas tiesību sistēmas paredzētajiem nosacījumiem.

23 Turklāt iesniedzējtiesa atzīmē, ka nav pierādīts, ka *Santogal* būtu sadarbojusies ar pircēju nolikā izvairīties no PVN samaksas par transportlīdzekļa pārdošānu. Gluži pretēji, tā secina, ka no tai iesniegtajiem pierādījumiem izriet, ka *Santogal* ir gādājusi par atbrīvošanas no PVN nosacījumu ieviešanu. Tā atzīmē, ka ne muitas ierādīem, ne muitas dienestiem nav radušās šaubas par dokumentu pietiekamību muitas deklarācijas atcelšanai un ka Muitas kļūšanas apkarošanas dienestu pārvades vāstule ir tikusi balstīta uz papildu informāciju, kas *Santogal* nebija pieejama.

24 Visbeidzot, atsaucoties uz 2010. gada 7. decembra spriedumu *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742), iesniedzējtiesa uzskata, ka Tiesas judikatūra nesniedz skaidru atbildi uz strīdī, kuru tā izskata, uzdotajiem jautājumiem.

25 Šajos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķērtējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķērtējtiesu centrs), Portugāle) nolikma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam ir pretrunā [tādās] valsts tiesību normas kā *RITI* 1. panta e) punkts un 14. panta b) punkts, kurās ir noteikts, ka, lai piešķirtu atbrīvojumu no PVN par jaunu transportlīdzekļu piegādēm par atlīdzību, ko pircējs no valsts teritorijas transportē uz citu dalībvalsti, pircējam ir jādzīvo vai jāveic saimnieciskā darbība šajā dalībvalstī?

2) Vai PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam pretrunā ir tas, ka transportlīdzekļa nosūtīšanas valstī ir atteikts atbrīvojums situācijā, kad iegādātais transportlīdzeklis tika transportēts uz Spāniju, kur tam tika piešķirta tīrīma reģistrācija, kurai ir pagaidu raksturs un kura ir pakāauta [Spānijas] nodokļu sistēmā?

3) Vai PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam pretrunā ir tas, ka jauna transportlīdzekļa pārdējam tiek prasīts samaksāt PVN situācijā, kur netika pierādīts, vai tīrīma reģistrācijas režīms jau ir beidzies veidā, kas ir paredzēts [Spānijas tiesību sistēmā], nedz arī tas, vai tika samaksāts PVN vai arī tas tiks samaksāts, beidzoties šim režīmam?

4) Vai PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam un tiesiskās noteiktības principam, samērīguma un tiesiskās pārvērtības aizsardzības principiem pretrunā ir tas, ka jauna transportlīdzekļa, kurš ir nosūtīts uz citu dalībvalsti, pārdējam tiek prasīts samaksāt PVN

situ?cij?, kur?:

- pirc?js pirms nos?t?šanas inform? [p?rdev?ju], ka ir rezidents galam?r?a dal?bvalst?, un uzr?da apliecinošu dokumentu, ar kuru vi?am min?taj? valst? ir pieš?irts ?rzemnieka identit?tes numurs un kur? ir nor?d?ta dz?vesvieta šaj? valst?, kas nav dz?vesvieta, kuru pirc?js apstiprina k? savu;
- pirc?js v?l?k iesniedz p?rdev?jam apliecinošus dokumentus, ka ieg?d?tais transportl?dzeklis tika pak?auts tehniskajai apskatei galam?r?a valst? un ka min?taj? valst? tam ir tikusi pieš?irta re?istr?cija t?risma nol?kos;
- netika pier?d?ts, ka p?rdev?js bija sadarbojies ar pirc?ju, lai izvair?tos no PVN maks?šanas;
- muitas dienesti nav c?luši iebildumus pret transportl?dzek?a muitas deklar?cijas atcelšanu, pamatojoties uz p?rdev?ja r?c?b? esošajiem dokumentiem?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pie?emam?bu

26 Portug?les vald?ba uzskata, ka prejudici?lie jaut?jumi nav pie?emami tr?s iemeslu d??.

27 Pirmk?rt, š? vald?ba nor?da, ka prejudici?lie jaut?jumi, k?di tie formul?ti iesniedz?jtiesas l?gum?, attiecas uz PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu, kam nav noz?mes pamatliet?. Tas, ka viens no iesniedz?jtiesas locek?iem tai nos?t?ja v?stuli, nor?dot, ka attiec?g? ties?bu norma ir PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts un ka š?s v?stules kopija tika pievienota iesniedz?jtiesas l?mumam, ne?auj labot s?kotn?ji pie?auto k??du, ?emot v?r? valsts ties?bu procesu?los noteikumus un cit?m dal?bvalst?m atz?to garantiju iesniegt savus apsv?rumus.

28 Ir j?atg?dina, ka apst?klis, ka valsts tiesa, form?li izsakoties, prejudici?lo jaut?jumu ir formul?jusi, atsaucoties uz daž?m Savien?bas ties?bu norm?m, neliedz Tiesai sniegt šai tiesai visus interpret?cijas elementus, kas tai var b?t noder?gi, izspriežot izskat?mo lietu, neatkar?gi no t?, vai š? tiesa savu jaut?jumu formul?jum? uz tiem ir atsaukusies. Šaj? zi?? Tiesas uzdevums ir no valsts tiesas sniegto faktu kopuma, it ?paši no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pamatojuma, izsecin?t tos Savien?bas ties?bu elementus, kuru interpret?cija ir nepieciešama, ?emot v?r? str?da priekšmetu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2016. gada 21. j?nijs, *New Valmar*, C?15/15, EU:C:2016:464, 29. punkts, k? ar? 2016. gada 29. septembris, *Essent Belgium*, C?492/14, EU:C:2016:732, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 Šaj? gad?jum?, k? to nor?da ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 21.–23. punkt?, no iesniedz?jtiesas l?muma nešaub?gi izriet, ka valsts tiesas jaut?jumi ir par interpret?ciju, k?da j?sniedz PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam, neraugoties uz apst?kli, ka š? tiesa šaj? l?mum? ir k??daini atsaukusies uz š?s direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Turkl?t min?t? tiesa laboja šo k??du v?stul?, kas pievienota min?tajam l?mumam.

30 Otrk?rt, Portug?les vald?ba uzskata, ka pamatlietas faktisko apst?k?u izkl?st? ir pie?auta nekonsekvence un pretrunas un ka šis izkl?sts nav skaidrs.

31 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru uz jaut?jumiem par Savien?bas ties?bu interpret?ciju, ko valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesisk? regul?juma un faktisko apst?k?u ietvaros, kuru precizit?te Tiesai nav j?p?rbauda, attiecas atbilst?bas pie??mums. Tiesas atteikums atbild?t uz valsts tiesas iesniegtu l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu ir iesp?jams tikai tad, ja ir ac?mredzams, ka pras?tajai Savien?bas ties?bu aktu interpret?cijai nav nek?das saiknes ar

pamatlietas faktiem vai priekšmetu, ja jautājums ir hipotētisks vai arī ja Tiesas rēģistrācija nav vajadzīga faktisko un juridisko elementu, lai lietderīgi atbildētu uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2014. gada 18. decembris, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti u.c.*, C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

32 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka iesniedzējtiesas iesniegtais fakts apraksts ir pietiekams, lai ļautu Tiesai sniegt lietderīgas atbildes uz uzdotajiem jautājumiem.

33 Treškārt, Portugāles valdība uzskata, ka prejudiciālie jautājumi ir hipotētiski, jo iesniedzējtiesa jau ir norādījusi – lai arī kādā veidā – ka pamatlietā aplūkoto PVN uzrādītā nav ievērojams pienākums norādīt pamatojumu un ka tas tādējādi ir jāatceļ neatkarīgi no tā, kāda būtu Tiesas atbilde uz šiem jautājumiem.

34 Kā enerģētiskās norādes savu secinājumu 26. punktā, nekas iesniedzējtiesas lēmumā neļauj droši apgalvot, ka minētais uzrādītā tiks atcelts neatkarīgi no atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem. Katrā ziņā nav šaubu par to, ka PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam ir saistība ar pamatlietas priekšmetu, kas attiecas uz atteikuma atbrīvot no PVN darījumu saistību ar jauna transportlīdzekļa iegādi saderību ar šo tiesību normu.

35 Tādējādi prejudiciālie jautājumi ir pieņemami.

Par pirmo jautājumu

36 Uzdodot savu pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tas, ka valsts tiesību normā kā priekšnosacījums jauna transportlīdzekļa iegādes Kopienas iekšienē atbrīvošanai no nodokļa ir paredzēts, ka šis transportlīdzekļa pircējam ir jābūt reģistrētam vai viņa pastāvīgajai dzīvesvietai ir jābūt minētā transportlīdzekļa galamērķa dalībvalstī.

37 Vispirms ir jānorāda, ka šis jautājums ir saistīts ar PVN pagaidu režīmu, kurš ir piemērojams tirdzniecībai Kopienā un kurš izveidots ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējā sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK, lai atceltu fiskālās robežas (OV 1991, L 376, 1. lpp.). Šis režīms ir balstīts uz jaunu aplikšanas ar PVN gadījumu, proti, preču iegādi Kopienas iekšienē, kas nodokļa ieviešanas laikā nodot dalībvalstij, kurā notiek piegāde to preču galapatērētājiem (spriedums, 2010. gada 18. novembris, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Tādējādi mehānisms, saskaņā ar kuru, pirmkārt, ir paredzēts, ka dalībvalsts, no kuras notiek piegāde, atbrīvo no aplikšanas ar nodokli piegādi, kas ir Kopienas iekšējā nosūtīšana vai transportēšana, un turklāt ir paredzētas PVN, kas ir samaksātas kā priekšnodoklis šajā dalībvalstī, atskaitēšanas vai atmaksāšanas tiesības, un, otrkārt, ir noteikts, ka galamērķa dalībvalsts var aplikēt ar nodokli Kopienas iekšējā iegādi, nodrošina skaidru dalībvalstu fiskālās suverenitātes nodalīšanu (spriedums, 2010. gada 18. novembris, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Itāļi, kas attiecas uz noteikumiem par nodokļu uzlikšanu jaunu transportlīdzekļu iegādei, no PVN direktīvas preambulas vienpadsmitā apsvēruma izriet, ka līdzsvara fiskālās suverenitātes sadalījumam šo noteikumu mērķis ir novērst konkurences izkropojumus starp dalībvalstīm, kuri var rasties no atšķirīgu nodokļa likmju piemērošanas (spriedums, 2010. gada 18. novembris, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 24. punkts).

40 PVN direktīvas 138. panta 2. panta a) apakšpunkts ir jāinterpretē šā konteksta un šo mērķu gaismā.

41 Šajā tiesību normā dalībvalstīm ir paredzēts pienākums atbrīvot jaunu transportlīdzekļu piegādi, kas atbilst tajā uzskaitītajiem materiāltiesiskajiem nosacījumiem (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 9. oktobris, *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 46. punkts) izsmērōši (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 59. punkts).

42 Saskaņā ar minēto tiesību normu dalībvalstis atbrīvo tādus jaunu transportlīdzekļu piegādes, kurus pārvēžs, pircējs vai cita persona pārvēžja vai pircēja vārdā nosūtīta vai transportē pircējam uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet tomēr Savienībā, ja piegādes veic tādām nodokļa maksātājiem vai tādām juridiskām personām, kas nav nodokļa maksātājas, kuru preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja.

43 Tādējādi, kā enerģētiskās norāda savu secinājumu 38. un 39. punktā, atbrīvojums no nodokļa par jauna transportlīdzekļa piegādi Kopienas iekšienē ir piemērojams tikai tad, ja tiesības rēķoties ar šo transportlīdzekli kā pašniekam ir nodotas pircējam un pārvēžs pierāda, ka minētais transportlīdzeklis ir nosūtīts vai transportēts uz citu dalībvalsti un ka pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece faktiski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2010. gada 18. novembris, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 27. punkts, kā arī 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 Turpretī, ņemot vērā PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktu, jauna transportlīdzekļa piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošana no nodokļa nekādā ziņā nav pakāauta nosacījumam, ka pircējam ir jābūt reģistrētam vai viņa pastāvīgajai dzīvesvietai būtu jābūt galamērķa dalībvalstī.

45 Šāda nosacījuma paredzēšana turklāt būtu pretrunā šīs tiesību normas sistēmai, kā arī PVN pagaidu režīma, kas ir piemērojams tirdzniecībā Kopienas iekšienē, kontekstam un mērķiem, kas atgādina šīs sprieduma 37.–39. punktā. Atsakot atbrīvot no nodokļa piegādi Kopienas iekšienē tikai tādā, ka jauna transportlīdzekļa pircējs nav reģistrēts vai viņa pastāvīgā dzīvesvieta nav galamērķa valstī, neatkarīgi pat no tā, vai ir izpildīti atbrīvojuma materiāltiesiskie nosacījumi, piegādes dalībvalstij nāktos aplikt ar nodokli darījumu, kurš, izpildoties minētajiem nosacījumiem, kā iegāde Kopienas iekšienē būtu jāapliek ar nodokli galamērķa dalībvalstī. No tā izrietētu dubulta aplikšana ar nodokli, kas ir pretrunā nodokļu neitralitātes principam.

46 Šādu interpretāciju apstiprina arī Tiesas judikatūra saistībā ar darījuma attiecību uz jauna transportlīdzekļa iegādi kvalificēšanu par iegādi Kopienas iekšienē.

47 ?emot v?r? š?da dar?juma ?pašo raksturu, Tiesa ir nospriedusi, ka, lai dar?jumu atz?tu par “ieg?di Kopienas iekšien?”, kop? ir j?izv?rt? visi objekt?vie faktiskie apst?k?i, kas ir svar?gi, lai noteiktu, vai ieg?d?t? prece patieš?m ir atst?jusi pieg?des dal?bvalsts teritoriju un – apstiprinošas atbildes gad?jum? – kur? dal?bvalst? notiks t?s gal?g? izmantošana. Šaj? zi?? papildus attiec?g?s preces transport?šanas norisei laik? viens no apst?k?iem, kurš var b?t svar?gs, tostarp ir vieta, kur? š? prece ir re?istr?ta un kur? to parasti izmanto, pirc?ja dz?vesvieta, k? ar? tas, vai pirc?jam ir vai nav saikne ar dal?bvalsti, no kuras ir notikusi pieg?de, vai k?du citu dal?bvalsti (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 18. novembris, X, C?84/09, EU:C:2010:693, 41.–45. un 50. punkts).

48 No š?s judikat?ras izriet, ka, lai gan jauna transportl?dzek?a pirc?ja past?v?g? dz?vesvieta ir uzskat?ma par b?tisku elementu, veicot visp?r?ju izv?rt?jumu, lai noteiktu transportl?dzek?a gal?g?s izmantošanas vietu, tas pats par sevi nevar b?t nosac?jums “pieg?des Kopienas iekšien?” un t? atbr?vojuma kvalific?šanai atbilstoši PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkt? paredz?tajiem apst?k?iem.

49 Turkl?t ar? nosac?jums saist?b? ar pirc?ja re?istr?šanu vai past?v?go dz?vesvietu galam?r?a dal?bvalst? nevar tikt balst?ts uz PVN direkt?vas 131. pantu.

50 Kaut ar? dal?bvalst?m saska?? ar šo ties?bu normu ir j?paredz nosac?jumi nodok?u atbr?vojuma piem?rošanai attiec?b? uz pieg?di Kopienas iekšien?, lai nodrošin?tu min?to atbr?vojumu pareizu un vienk?ršotu piem?rošanu un nov?rstu jebk?du iesp?jamu kr?pšanas, izvair?šanas no nodok?u maks?šanas un ?aunpr?t?bu, tom?r dal?bvalst?m, ?stenojot savas pilnvaras, ir j?iev?ro visp?r?jie ties?bu principi, kas ir da?a no Savien?bas ties?bu sist?mas, tostarp it ?paši tiesisk?s droš?bas un sam?r?guma principi, k? ar? nodok?u neitralit?te (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 18. novembris, X, C?84/09, EU:C:2010:693, 35. un 37. punkts).

51 Atteikums pieš?irt PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkt? paredz?t?s atbr?vojuma no nodok?a priekšroc?bas tikai t?d??, ka pirc?js past?v?gi nedz?vo galam?r?a dal?bvalst?, b?tu pretrun? fisk?l?s suverenit?tes sadal?jumam un var?tu apdraud?t nodok?u neitralit?tes principu. Turkl?t, k? izriet no š? sprieduma 45. punkta, š?ds atteikums var?tu rad?t dubultas nodok?u uzlikšanas risku.

52 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam ir pretrun? tas, ka valsts ties?bu norm?s k? priekšnosac?jums jauna transportl?dzek?a pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vošanai no nodok?a ir paredz?ts, ka š? transportl?dzek?a pirc?jam ir j?b?t re?istr?tam vai vi?a past?v?gajai dz?vesvietai ir j?b?t min?t? transportl?dzek?a galam?r?a dal?bvalst?.

Par otro jaut?jumu

53 Uzdodot otro jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka jauna transportl?dzek?a pieg?des atbr?vošanu no nodok?a var atteikt pieg?des dal?bvalst?, ja šis transportl?dzeklis galam?r?a dal?bvalst? ir re?istr?ts tikai pagaidu k?rt?b?.

54 K? izriet no atbildes uz pirmo jaut?jumu, dal?bvalst?m ir j?atbr?vo jaunu transportl?dzek?u pieg?de, ja vien ir izpild?ti materi?ltiesiskie nosac?jumi, kuri ir izsme?oši uzskait?ti PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkt? un atg?din?ti š? sprieduma 42. un 43. punkt?.

55 Šajos nosacījums neietilpst jauna transportlīdzekļa reģistrācija galamērķa dalībvalstī.

56 Tādējādi atbrvojumu piegādes dalībvalstī nevar atteikt, pamatojoties tikai uz to, ka reģistrācija, kas veikta galamērķa dalībvalstī, ir, k? tas ir pamatliet? apl?kot? s reģistrācijas t?rīsmā nol?kos gadījum?, pagaidu reģistrācija, kas tiek piešķirta uz divpadsmit mēnešiem.

57 Cikt?l Komisija un Portugāles valdība argument?, balstoties uz faktu, ka š?das reģistrācijas piešķiršana galamērķa dalībvalstī ne?auj noteikt attiecīg? transportlīdzekļa galīg?s izmantošanas dalībvalsti, j?piebilst, k? nor?da ?enerālvok?ts savu secinājumu 55. punkt?, ka š?das reģistrācijas piešķiršana automātiski nenozīm?, ka galīg?s izmantošanas vieta nav šaj? galamērķa dalībvalstī. K? izriet no l?guma sniegt prejudiciālu nol?mumu, š?du reģistrāciju faktiski var piešķirt uz relatīvi b?tisku laika posmu, šaj? gadījum? divpadsmit mēnešiem, ko var pagarin?t vai aizst?t ar parasto reģistrāciju.

58 T?du pašu iemeslu dē?, kas nor?dīti š? sprieduma 51. punkt?, t? 56. punkt? veikto secinājumu nevar apšaubīt tādē?, ka saska?? ar PVN direktīvas 131. pantu dalībvalstīs paredz nosacījumu, lai nodrošinātu min?to atbrvojumu pareizu un vienkāršu piemērošanu un novrstu jebk?du iespējamo kr?pšanas, izvairīšanas no nodokļu maksāšanas un ?aunprātību.

59 ?emot vēr? iepriekš min?tos apsvērumus, uz otro jautājumu ir j?atbild, ka PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? tādējādi, ka jauna transportlīdzekļa piegādes atbrvošanu no nodokļa nevar atteikt piegādes dalībvalstī tikai tādē?, ka šis transportlīdzeklis galamērķa dalībvalstī ir reģistrēts tikai pagaidu k?rtīb?.

Par trešo jautājumu

60 Uzdodot trešo jautājumu, iesniedz?jtiesa b?tīb? vaic?, vai PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam ir pretrun? tas, ka jauna transportlīdzekļa, kuru pirc?js ir p?rvedis uz citu dalībvalsti un pagaidu k?rtīb? reģistrājis šaj? p?dēj? min?taj? valstī, p?rdev?jam v?l?k ir j?samaks? PVN, ja nav pierādīts, ka pagaidu reģistrācijas režīms ir beidzies un ka PVN ir vai tiks samaks?ts galamērķa dalībvalstī.

61 Šaj? zi?? vispirms ir j?atg?dina, k? izriet no š? sprieduma 50. punkta, ka dalībvalstīm, paredzot nosacījumu, ar k?diem t?s piegādes Kopienas iekšien? atbrvo no nodokļa, saska?? ar PVN direktīvas 131. pantu ir j?ievēro tiesisk?s drošības un samērīguma, k? ar? nodokļu neitralitātes principi.

62 Turkl?t Tiesa ir nospriedusi, ka p?rdev?jam ir j?pierda, ka ir izpildīti piegādes Kopienas iekšien? atbrvošanas no nodokļa piemērošanai paredz?tie nosacījumi, tostarp tie, kurus dalībvalstīs noteikušas, lai nodrošinātu atbrvojumu pareizu un vienkāršu piemērošanu un novrstu jebk?du iespējamo kr?pšanu, izvairīšanas no nodokļu maksāšanas un ?aunprātīgu izmantošanu (šaj? nozīm? skat. spriedumu, 2012. gada 27. septembris, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, 43. punkts un taj? min?t? judikatūra).

63 Visbeidzot, darījumiem Kopienas iekšien? saistīb? ar jauniem transportlīdzekļiem ir ?pašs raksturs, jo PVN par tiem ir j?maks? ar? indivīdam, kurš nav nodokļu maksātājs un uz kuru nav attiecināmas prasības par deklarēšanas un grāmatvedību tikt?l, cikt?l attiecīb? uz to nav iespējams v?l?k veikt p?rbaudi, un ka indivīdam nav tiesību uz PVN atskaitēšanu pat iegādāt? transportlīdzekļa v?lreiz?jas p?rdošanas gadījum? un l?dz ar to šai personai ir lielāka interese izvairīties no nodokļa maksāšanas nek? saimniecisk?s darbības subjektam (šaj? nozīm? skat. spriedumu, 2010. gada 18. novembris, X, C?84/09, EU:C:2010:693, 42. un 43. punkts).

64 No t? izriet, k? tas tika atg?din?ts š? sprieduma 47. punkt?, ka, lai dar?jumu saist?b? ar jauna transportl?dzek?a ieg?di atz?tu par “ieg?di Kopienas iekšien?”, kop? ir j?izv?rt? visi objekt?vie faktiskie apst?k?i, kas ir svar?gi, lai noteiktu, vai ieg?d?t? prece patieš?m ir atst?jusi pieg?des dal?bvalsts teritoriju un – apstiprinošas atbildes gad?jum? – kur? dal?bvalst? notiks t?s gal?g? izmantošana.

65 Gad?jum?, ja p?rdev?js iesniedz pier?d?jumus tam, ka pirc?js jauno transportl?dzekli ir transport?jis vai nos?t?jis uz citu dal?bvalsti, k? ar? veicis t? re?istr?ciju, pat ja tai ir tikai pagaidu raksturs, un to nodevis lietošan? p?d?j? min?taj? valst?, p?rdev?jam nav pien?kuma iesniegt pier?d?jumus par š? transportl?dzek?a izmantošanas gal?go raksturu galam?r?a dal?bvalst?, k? ar? par to, ka attiec?gaj? gad?jum? ir beidzies re?istr?cijas t?risma nol?kiem rež?ms, p?c tam, kad šaj? p?d?j? dal?bvalst? ir samaks?ts PVN.

66 Pirmk?rt, š?dos apst?k?os pier?d?jumi par š? transportl?dzek?a fizisku p?rvietošanu uz t? gal?g?s izmantošanas vietu, kurus p?rdev?js var iesniegt nodok?u iest?d?m, liel? m?r? ir atkar?gi no elementiem, kurus vi?š šaj? zi?? sa?em no pirc?ja (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Euro Tyre Holding*, C?430/09, EU:C:2010:786, 37. punkts).

67 Otrk?rt, saska?? ar Tiesas judikat?ru p?rdev?jam nevar noteikt par pien?kumu iesniegt pier?d?jumus par attiec?go pre?u ieg?des Kopienas iekšien? aplikšanu ar nodokli, lai vi?š var?tu sa?emt attiec?go atbr?vojumu (spriedums, 2012. gada 27. septembris, *VSTR*, C?587/10, EU:C:2012:592, 55. punkts). Ta?u, ja atbr?vojuma sa?emšanai tiktu paredz?ts nosac?jums, ka vispirms ir j?nosaka jaun? transportl?dzek?a gal?g?s izmantošanas dal?bvalsts, tad p?rdev?jam tieši tiktu noteikts š?ds pien?kums. Tas p?rdev?jam var?tu uzlikt gal?gas re?istr?cijas pieš?iršanas pier?d?šanas pien?kumu, kas attiec?g? gad?jum? var?tu notikt p?c tam, kad pirc?js samaks?jis PVN.

68 Š?dos apst?k?os š? sprieduma 65. punkt? nor?d?tais pien?kums nerad?tu atbr?vojumu pareizu un vienk?ršu piem?rošanu.

69 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz trešo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam ir pretrun? tas, ka jauna transportl?dzek?a, kuru pirc?js ir p?rvedis uz citu dal?bvalsti un pagaidu k?rt?b? re?istr?jis šaj? p?d?j? min?taj? valst?, p?rdev?jam v?l?k ir j?samaks? PVN, ja nav pier?d?ts, ka pagaidu re?istr?cijas rež?ms ir beidzies un ka PVN ir vai tiks samaks?ts galam?r?a dal?bvalst?.

Par ceturto jaut?jumu

70 Uzdodot ceturto jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam, k? ar? tiesisk?s droš?bas, sam?r?guma un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principam ir pretrun? tas, ka jauna transportl?dzek?a, kuru pirc?js ir p?rvedis uz citu dal?bvalsti un pagaidu k?rt?b? re?istr?jis šaj? p?d?j? min?taj? valst?, p?rdev?jam v?l?k ir j?samaks? PVN, ja, ?emot v?r? p?rdošanas apst?k?us, pirc?js, iesp?jams, ir veicis kr?pšanu nodok?u jom?, bet nav pier?d?ta p?rdev?ja saist?ba ar šo kr?pšanu.

71 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka pras?ba, lai uz??m?js darbotos labtic?gi un veiktu visus pas?kumus, ko, sapr?t?gi v?rt?jot, var no t? pras?t, lai p?rliecin?tos, ka, veicot šo dar?jumu, tas nepiedal?sies kr?pšan? nodok?u jom?, nav pretrun? Savien?bas ties?b?m (spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Gad?jum?, ja attiec?gais nodok?a maks?t?js ir zin?jis vai tam bija j?zina, ka t? veiktais dar?jums ir iesaist?ts pirc?ja ?stenot? kr?pšan? nodok?u jom?, un ja tas nav veicis visus pas?kumus, ko, sapr?t?gi v?rt?jot, var no t? pras?t, lai izvair?tos no š?s kr?pšanas, atbr?vojuma

piešīršana tam būtu jāatsaka (spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 54. punkts).

72 Iesniedzējtiesai, pamatojoties uz visas pamatlietas informācijas un apstākļu vispārēju izvērtējumu, ir jāpārbauda, vai *Santogal* ir darbojusies labticīgi un veikusi visus pasākumus, kurus no tās saprātīgi var pieprasīt, lai pārliecinātos, ka veiktais darījums nav saistīts ar krāpšanu nodokļu jomā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2012. gada 6. septembris, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 53. punkts). Tiesa tomēr var tai sniegt visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi.

73 Tādējādi ir svarīgi norādīt, ka, veicot darījumu, kurā ietilpst darījuma veikšana Kopienas iekšienā saistībā ar jaunu transportlīdzekli, pārvējs nevar paauties tikai uz pircēja izteikto vēlmi transportēt preci uz citu dalībvalsti tā galīgai izmantošanai. Gluži pretēji un, kā enerģētikas norādīja savu secinājumu 63. punktā, pārvējam ir jānodrošina, ka pircēja izteikto nolīku pamato objektīvi apstākļi (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2010. gada 18. novembris, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 47. punkts).

74 Jānorāda, ka, ņemot vērā apstākļus, kurus pircējs uzrādīja pārdomas brīdī, varēja saprātīgi uzskatīt, ka šis pircēja pastāvīgā dzīvesvieta ir Spānija un ka viņš ir veicis nepieciešamās darbības, lai tur izmantotu pamatlīdzekli, lai arī saskaņā ar pašu režīmu. Tiesai tomēr ir jāpārbauda, vai *Santogal* ir pierādījusi nepieciešamo rūpību, lai pārliecinātos par to, ka veiktais darījuma rezultātā tā nepiedalīsies krāpšanas nodokļu jomā. Šajā ziņā ir jāpiebilst, ka *Santogal* bija jāpierāda, ka šīs rēķināšanas, pirmkārt, ņemot vērā attiecīgā transportlīdzekļa vērtību, un, otrkārt, ņemot vērā, ka jauna transportlīdzekļa iegādes kontekstā indivīdam nav tiesību uz PVN atskaitēšanu pat iegādātā transportlīdzekļa vērtējuma pārdomas gadījumā un līdz ar to šai personai ir lielāka interese izvairīties no nodokļa maksāšanas nekā saimnieciskās darbības subjektam (spriedums, 2010. gada 18. novembris, X, C-84/09, EU:C:2010:693, 43. punkts). Turklāt, iesniedzējtiesai veicot novērtējumu, tai jāpaši ir jāpārbauda, vai, ņemot vērā apstākļus, kas bija vai varēja būt tās rēķināšanas, *Santogal* varēja zināt, ka pagaidu reģistrācija ir paredzēta tikai personām, kurām nav pastāvīgās dzīvesvietas, un ka pircējs bija iesniedzis vairākas adreses Spānijā, kas varēja raisīt šaubas par viņa patieso pastāvīgo dzīvesvietu.

75 Papildus pārvēja rēķināšanai ir jāņem vērā arī Portugāles iestāžu rēķināšana. Gadījumā, ja iesniedzējtiesai būtu jāpārbauda, vai *Santogal* ir iesniegusi dokumentus, lai saņemtu attiecīgā darījuma atbrīvojumu no nodokļa, un vai kompetentā iestāde šos dokumentus ir izvērtējusi un akceptējusi, ir jāatgādina, ka ar tiesiskās drošības principu nav saderīgs tas, ka dalībvalsts, kas saskaņā ar pieņemto dokumentus, kurus pārvējs iesniedzis kā pierādījumu, kas pamato tiesības uz nodokļu atbrīvojumu, vēlāk var šim piegādātajam uzlikt pienākumu maksāt PVN par šo piegādāto pircēja īstenotās krāpšanas dēļ, par kuru minētais pārvējs nezināja un nevarēja zināt (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Teleos u.c.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 50. punkts).

76 Ciktāl iesniedzējtiesa atsaucas uz tiesiskās paņēmības principu, jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tiesības atsaukties uz šo principu ir ikvienam tiesību subjektam, kam kāda administratīvā iestāde ir devusi pamatotas cerības ar konkrētiem tam dotiem solījumiem (spriedums, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie un Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 44. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Tomēr nodokļu maksātājs nevar atsaukties uz tiesisko paņēmību situācijā, ko raksturo krāpšana (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2004. gada 29. aprīlis, *Gemeente Leusden un Holin Groep*, C-487/01 un C-7/02, EU:C:2004:263, 77. punkts).

77 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz ceturto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam, kā arī tiesiskās drošības, samērīguma un tiesiskās

pa??v?bas aizsardz?bas principi?m ir pretrun?tas, ka jauna transportl?dzek?a, kuru pirc?js ir p?rvedis uz citu dal?bvalsti un pagaidu k?rt?b? re?istr?jis šaj? p?d?j? min?taj? valst?, p?rdev?jam v?l?k ir j?samaks? PVN gad?jum?, ja pirc?js ir veicis kr?pšanu nodok?u jom?, ja vien, pamatojoties uz objekt?viem apst?k?iem, netiek pier?d?ts, ka min?tais p?rdev?js zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka dar?jums ir saist?ts ar kr?pšanu, ko veicis pirc?js, un vi?š nav veicis visus pas?kumus, kurus, sapr?t?gi v?rt?jot, var no t? pras?t, lai izvair?tos no dal?bas š?d? kr?pšan?. Iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai tas t? ir, balstoties uz visas pamatlietas inform?cijas un apst?k?u visp?r?ju izv?rt?jumu.

Par ties?šan?s izdevumiem

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

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

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj to, ka jauna transportl?dzek?a pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vošanu no nodok?a dal?bvalsts pak?rto nosac?jumam, ka š? transportl?dzek?a pirc?js dz?vo vai ir re?istr?ts dar?juma galam?r?a dal?bvalst?;**
- 2) **Direkt?vas 2006/112 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka jauna transportl?dzek?a pieg?des atbr?vošanu no nodok?a nevar atteikt pieg?des dal?bvalst? tikai t?d??, ka šis transportl?dzeklis galam?r?a dal?bvalst? ir re?istr?ts tikai pagaidu k?rt?b?;**
- 3) **Direkt?vas 2006/112 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam ir pretrun?tas, ka jauna transportl?dzek?a, kuru pirc?js ir p?rvedis uz citu dal?bvalsti un pagaidu k?rt?b? re?istr?jis šaj? p?d?j? min?taj? valst?, p?rdev?jam v?l?k ir j?samaks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis, ja nav pier?d?ts, ka pagaidu re?istr?cijas rež?ms ir beidzies un ka pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir vai tiks samaks?ts galam?r?a dal?bvalst?;**
- 4) **Direkt?vas 2006/112 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam, k? ar? tiesisk?s droš?bas, sam?r?guma un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principi?m ir pretrun?tas, ka jauna transportl?dzek?a, kuru pirc?js ir p?rvedis uz citu dal?bvalsti un pagaidu k?rt?b? re?istr?jis šaj? p?d?j? min?taj? valst?, p?rdev?jam v?l?k ir j?samaks? pievienot?s v?rt?bas nodoklis gad?jum?, ja pirc?js ir veicis kr?pšanu nodok?u jom?, ja vien, pamatojoties uz objekt?viem apst?k?iem, netiek pier?d?ts, ka min?tais p?rdev?js zin?ja vai vi?am bija j?zina, ka dar?jums ir saist?ts ar kr?pšanu, ko veicis pirc?js, un vi?š nav veicis visus pas?kumus, kurus, sapr?t?gi v?rt?jot, var no t? pras?t, lai izvair?tos no dal?bas š?d? kr?pšan?. Iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai tas t? ir, balstoties uz visas pamatlietas inform?cijas un apst?k?u visp?r?ju izv?rt?jumu.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – portug??u.