

62016CC0026

GENERALINIO ADVOKATO

PAOLO MENGGOZZI IŠVADA,

pateikta 2017 m. vasario 1 d. (1)

Byla C-26/16

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

(Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Kolektyvinių ginų arbitražo teismas (Administracinių ginų arbitražo centras, Portugalija)] pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Pridėtinės vertės mokestis (PVM) — Neapmokestinimas — Sandoriai Bendrijos viduje — Naujų transporto priemonių tiekimas — Neapmokestinimo taikymo pardavėjui sąlygos — Pirkėjo gyvenamoji vieta paskirties valstybėje narėje — Laikina registracija paskirties valstybėje narėje — Sukčiavimo mokesčių srityje pavojus — Sąžiningumas — Pardavėjo stropumo pareiga“

I – Žanga

1.

Teisingumo Teismui pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (2) (toliau – PVM direktyva) 138 straipsnio 2 dalies aiškinimu.

2.

Iš esmės Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Kolektyvinių ginų arbitražo teismas – Administracinių ginų arbitražo centras, Portugalija) siekia sužinoti, ar, jeigu Bendrijos viduje tiekama nauja transporto priemonė, valstybei narei leidžiama, pirma, nustatyti PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkte numatyto neapmokestinimo PVM sąlygą, kad pirkėjas būtų sąsisteigęs ar turėtų nuolatinį gyvenamąjį vietą šios transporto priemonės paskirties valstybėje narėje, antra, atsisakyti taikyti neapmokestinimo PVM, jei transporto priemonė buvo registruota paskirties valstybėje narėje laikinai tik turizmo tikslais ir, trečia, reikalauti, kad transporto priemonės pardavėjas sumokėtų PVM tokiomis aplinkybomis, kurios gali rodyti, kad pirkėjas galėjo sukčiauti PVM srityje, vis dėlto neįrodžius, kad pardavėjas bendradarbiavo su pirkėju, siekdamas išvengti PVM mokėjimo.

3.

Šie klausimai pateikti nagrinėjant Portugalijoje steigtos bendrovės Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (toliau – Santogal) ir Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugalijos mokesčių ir muitų institucija) giną dėl to, kad ši institucija atsisakė taikyti Santogal

Portugalijos teisėje, kuria PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas perkeliamas į nacionalinę teisę, numatytą neapmokestinimą PVM Santogal vykdytam naujos transporto priemonės, kurią jos įsigijęs persivežė į Ispaniją, tiekimui.

4.

Tiksliau kalbant, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Santogal Angolos piliečiui pagal 2010 m. sausio 26 d. skaitą fakturą už 447665 EUR sumą pardavė naują transporto priemonę, kurią prieš tai nupirko iš Mercedes-Benz Portugal ir kurios vežimas į Portugalijos teritoriją buvo konstatuotas 2009 m. birželio 25 d. (toliau – muitinės deklaracija) (3).

5.

Parduodant transporto priemonę pirkėjas pranešė Santogal, kad ketina ją asmeniniais tikslais naudoti Ispanijoje, kur jau yra sistėigų, išsistiję šie šalį, pasirinkiant jos pervežimu, ten atlikti jos techninį patikrą ir užregistruoti. Jis pateikė Santogal savo užsieniečio registracijos numerį (NIE) Ispanijoje, dokumentą, kurį 2008 m. gegužės 2 d. išdavė Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (Vidaus reikalų ministerijos policijos ir žandarmerijos generalinis direktoratas – Tui-Valensijos savivaldybė, Ispanija), kuriuo patvirtintas jo registravimas centriniame užsieniečio registre, ir savo Angolos paso kopiją. Tačiau adresas, kurį pirkėjas nurodė pardavimo metu, nesutapo su 2008 m. gegužės 2 d. išduotame dokumente nurodytu adresu.

6.

Atsižvelgdama į šiuos dokumentus Santogal nusprendė, kad transporto priemonės pardavimas neapmokestinamas PVM pagal Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (PVM taisyklės, taikomos sandoriams Bendrijos viduje), kuriomis PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas perkeltas į nacionalinę teisę.

7.

Transporto priemonę buvo pergabenta į Ispaniją visiškai uždarame vilkike.

8.

Atlikęs transporto priemonės techninį patikrą Ispanijoje, pirkėjas Santogal prašymu nusiuntė šiai bendrovei du dokumentus pardavimui užbaigti. Pirma, tai buvo techninės patikros pažyma, išduota 2010 m. vasario 11 d., ir registravimo Ispanijoje pažyma, išduota 2010 m. vasario 18 d. Pastaroji pažyma, kurioje buvo nurodytas pirkėjo adresas, nesutapė nei su adresu, nurodytu pardavimo metu, nei su adresu, nurodytu 2008 m. gegužės 2 d. dokumente, buvo susijusi su laikina, „turistine“ registracija, kurios galiojimas turėjo baigtis 2011 m. vasario 17 d.

9.

Remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyta informacija, turistinės registracijos numerio suteikimas Ispanijoje reglamentuojamas 1993 m. rugsėjo 10 d. Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (4) (Karaliaus dekretas Nr. 1571/1993 dėl Turistinio numerio ženklų išdavimo taisyklių pritaikymo prie mokesčių suderinimo su Sąjungos taisyklėmis padariniuose Ispanijoje) ir 1998 m. gruodžio 23 d. Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (5) (Karaliaus dekretas Nr. 2822/1998, kuriuo patvirtinamas Bendrasis transporto priemonių reglamentas). Turistinio numerio ženklai išduodami laikinai, paprastai jie gali būti naudojama ne ilgiau nei 6 mėnesius per 12 mėnesių laikotarpį, kurį

institucijos gali pratęsti. Jais gali pasinaudoti tik nenuolatiniai Ispanijos gyventojai.

10.

Gavusi informaciją, kurią Santogal atsiuntė 2011 m. vasario mėn., Mercedes-Benz Portugal pateikė papildomą muitinės deklaraciją dėl transporto priemonės (toliau – papildoma deklaracija), siekdama, kad būtų panaikinta 2009 m. birželio 25 d. muitinės deklaracija, nes transporto priemonė buvo išvežta į Ispaniją. 2011 m. kovo 3 d. kompetentingos institucijos panaikino muitinės deklaraciją.

11.

2013 m. spalio 24 d. laišku, persiėstu Direção de Finanças de Lisboa (Lisabonos finansų tarnyba, Portugalija), Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (Kovos su sukčiavimu muitų srityje tarnyba, Portugalija) rekomendavo pareigoti sumokėti PVM už nagrinėjamos priemonės pardavimą. Ši tarnyba taip pat pažymėjo, kad jos pirkėjas gyvena Portugalijoje, yra ten registruotas kaip bendrovės valdytojas ir kad jau daugiau nei dešimtmetį turi mokesčių mokėtojo kodą. Be to, atsakydamos į prašymą pateikti informaciją, Ispanijos valdžios institucijos patikslino, jog neatrodo, kad 2010 m. pirkėjas buvo Ispanijos gyventojas, nes jis niekada ten nedeklaravo pajamų ir nebuvo apmokestintas PVM.

12.

Vėliau bendrovėje Santogal buvo atlikta dalinė vidaus patikra, susijusi su PVM už 2010 m. sausio mėn. Per šią patikrą mokesčių ir muitų institucija surašė ataskaitą, joje padarė išvadą, kad RITI 14 straipsnyje numatyti neapmokestinimo PVM atvejai netaikomi transporto priemonės pardavimui, nes, kalbant apie šios nuostatos b punkte numatytą neapmokestinimą, pirkėjas negyveno Ispanijoje ir nevykdė ten veiklos. Ji taip pat pažymėjo, kad, remiantis jos duomenų bazės esama informacija, pirkėjas turėjo iki 2001 m. suteiktą Portugalijos mokesčių mokėtojo kodą ir kad jo gyvenamosios vietos valstybė yra Portugalija.

13.

2014 m. spalio 14 d. mokesčių ir muitų institucija parengė papildomą pranešimą dėl apmokestinimo 89533 EUR PVM, taip pat dėl 15914,80 EUR kompensacinių palėkanų sumokėjimo už laikotarpį nuo 2010 m. kovo 12 d. iki 2014 m. rugpjūčio 20 d. 2014 m. gruodžio mėn. Santogal sumokėjo šias sumas.

14.

Santogal kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikus teismą prašydama panaikinti minėtus pranešimus ir atlyginti žalą. Minėtame teisme ši bendrovė, be kita ko, argumentavo, kad mokesčių ir muitų institucija aiškino RITI 14 straipsnio b punktą priešingai PVM direktyvos 138 straipsnio 2 daliai, kuri yra tiesioginio veikimo nuostata. Santogal taip pat teigė, kad prieš ją negalima remtis galimu pirkėjo sukčiavimu PVM srityje.

15.

Prašyme priimti prejudicinį sprendimą jį pateikė teismas pirmiausia abejoja dėl pirkėjo gyvenamosios vietos transporto priemonės pardavimo metu. Visų pirma šis teismas nurodo, kad pirkėjas prasta gyvenamoji vieta nebuvo Ispanijoje. Vis dėlto nebuvo rodyta, kad minėto pardavimo metu jis gyveno Portugalijoje. Be to, šio teismo turimoje bylos medžiagoje nėra informacijos nei apie PVM sumokėjimą už transporto priemonę Ispanijoje, nei apie transporto priemonės likimą po jos turistinės registracijos atlikimo. Taip pat nerodyta, kad Ispanijos teisėje

numatyta tvarka būtų pasibaigusi jos turistinė registracija.

16.

Dar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, jog neįrodyta, kad Santogal bendradarbiavo su pirkėju, siekdama išvengti PVM sumokėjimo už šios transporto priemonės pardavimą. Priešingai, jo nuomone, iš jam pateiktų įrodymų matyti, jog Santogal užtikrino neapmokestinimo PVM sąlygų laikymąsi. Minėtas teismas pažymi, kad nei muitinės tarpininkai, nei muitinės tarnybos nesuabejojo dokumentų, reikalingų muitinės deklaracijai panaikinti, pakankamumu ir kad Kovos su sukčiavimu muitinės srityje tarnybos laiškas buvo grindžiamas papildoma informacija, kuri nebuvo prieinama Santogal.

17.

Galiausiai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, Teisingumo Teismo praktikoje, visų pirma 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendime R. (C-285/09, EU:C:2010:742, 40–46 punktai) neatsakoma į jo nagrinėjamoje byloje kilusius klausimus.

18.

Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendžia sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar pagal [PVM direktyvos] 138 straipsnio 2 dalies b punktą draudžiama nacionalinės teisės normose [kurios tvirtintos [RITI] 1 straipsnio e punkte ir 14 straipsnio b punkte], tam, kad būtų neapmokestinamas PVM naujos transporto priemonės, pirkėjo išgabentos iš nacionalinės teritorijos į kitą valstybę narę, tiekimas už atlygą, reikalauti, kad pirkėjas būtų įsisteigęs arba gyventų šioje valstybėje narėje?

2.

Ar pagal [PVM direktyvos] 2 dalies b punktą draudžiama netaikyti neapmokestinimo valstybėje narėje, kurioje pradėtas gabenimas, kai transporto priemonė buvo išgabenta į Ispaniją, kur ji laikinai registruota ir jai taikyta mokesčių schema <...>?

3.

Ar pagal Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 2 dalies b punktą draudžiama reikalauti, kad naujos transporto priemonės tiekėjas sumokėtų PVM, kai neįrodyta, ar baigėsi turistinio numerio ženklo galiojimas bent vienu iš [Ispanijos teisėje] nurodytų atvejų, ir ar buvo sumokėtas arba bus sumokėtas PVM dėl šio ženklo galiojimo pasibaigimo?

4.

Ar pagal [PVM direktyvos] 138 straipsnio [2 dalies] b punktą ir teisinio saugumo, proporcingumo ir teisėtumo principus draudžiamas reikalavimas, kad PVM sumokėtų naujos transporto priemonės, išsiųstos į kitą valstybę narę, tiekėjas, kai:

—

pirkėjas prieš siuntimą informavo tiekėją, kad gyvena paskirties valstybėje narėje ir jam pateiktas dokumentas, kuriame patvirtinama, jog jam suteiktas užsienio identifikacijos kodas šioje

valstybėje narėje ir kuriame nurodyta kita gyvenamoji vieta šioje valstybėje, nei teigė pirkėjas,

—
pirkėjas vėliau pateikia tiekėjui dokumentus, kuriuose nurodyta, kad paskirties valstybėje narėje atlikta įsigytos transporto priemonės techninė apžiūra ir kad jai buvo suteiktas turistinio numerio ženklas;

—
nebuvo rodyta, kad tiekėjas bendradarbiavo su pirkėju, siekdamas išvengti PVM mokėjimo,

—
muitinės institucijos neprieštaravo dėl transporto priemonės muitinės deklaracijos panaikinimo remiantis tiekėjo turimais dokumentais“

19.

Rašytines pastabas dėl šių klausimų pateikė Santogal, Portugalijos vyriausybė ir Europos Komisija. Atsižvelgdamas į rašytines pastabas, Teisingumo Teismas konstatavo, kad yra pakankamai informuotas, ir pagal savo Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalį nusprendė nerengti teismo posėdžio.

II – Analizė

A – Dėl priimtinumų

20.

Nors nekyla abejonė, kad Teisingumo Teismas turi jurisdikciją atsakyti į Tribunal Arbitral Tributário pateiktus klausimus, nes Teisingumo Teismas jau patikslino, kad, nepaisant šios institucijos pavadinimo, ji turi visas būtinas savybes, kad būtų laikoma „valstybės narės teismu“, kaip tai suprantama pagal SESV 267 straipsnį (6), Portugalijos vyriausybė tvirtina, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas, remdamasi trim motyvais, kuriuos visus, mano nuomone, dėl toliau nurodytų priežasčių reikia atmesti.

21.

Pirma, manau, kad patenkinti Portugalijos vyriausybės prieštaravimą, pagal kurį sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas, nes jame nurodytas ne PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas, bet tos pačios nuostatos b punktas, būtų pernelyg formalu ir tai neatitiktų bendradarbiavimo siekio, kuriuo yra grindžiama SESV 267 straipsnyje nustatyta procedūra, kuria siekiama nacionaliniams teismams pateikti naudingą atsakymą, kad jie galėtų išspręsti savo nagrinėjamas bylas. Iš tiesų akivaizdu, kad, atsižvelgiant į sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvus ir pateiktą klausimą formuluotą, kurioje nurodomas tik naujos transporto priemonės tiekimas Bendrijos viduje, konkrečiai reglamentuojamas PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkte, nuoroda į PVM direktyvos 138 straipsnio b punktą yra tiesiog formali klaida, neturinti įtakos prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą dėl Sąjungos teisės išaiškinimo suvokimui ir dalykui. Be to, ši klaida buvo ištaisyta vieno iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo arbitro e. laiške, kuris buvo pridėtas prie sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, taigi kuris eina į pagrindinės bylos medžiagą, ir į tai atsižvelgė visos pastabas Teisingumo Teisme pateikusios šalys. Tai, kad tokiu neformaliu klaidos ištaisymu gali būti pažeistos nacionalinės civilinio proceso normos, kaip nurodo

Portugalijos vyriausyb?, negali lemti sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? nepriimtinumom. Teisingumo Teismas šiuo klausimu jau yra nusprend?s, kad jam iš esm?s nepriklauso tikrinti, ar toks sprendimas priimtas pagal nacionalin? teis?, reglamentuojan?i? teismo organizavim? ir proces? (7). Atsižvelgiant ? šias aplinkybes, niekas nedraudžia Teisingumo Teismui performuluoti pateikt? klausim? taip, kad jie susij? su PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkto išaiškinimu (8).

22.

Antra, nors, kaip teigia Portugalijos vyriausyb?, sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? tikrai n?ra pavyzdin?iai aiškiai išd?styta pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s ir jame yra keli netikslumai ar nenuoseklumai, ši? sprag? nepakanka siekiant paneigti reikšmingumo prezumpcij?, taikom? prejudiciniams klausimams, susijusiems su S?jungos teis?s išaiškinimu, ir jos nekludo Teisingumo Teismui ? juos atsakyti (9). Iš ties? manau, kad Teisingumo Teismui yra žinomos faktin?s ir teisin?s aplinkyb?s, reikalingos norint naudingai atsakyti ? šioje byloje jam pateiktus klausimus. Be to, kadangi šalys, tarp j? subsidiariai – ir Portugalijos vyriausyb?, pateik? rašytines pastabas, jos visos gal?jo pareikšti savo pozicij? d?l pateikt? klausim? turinio, atsižvelgdamos ? sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? išd?stytas teises ir faktines aplinkybes.

23.

Galiausiai, tre?ia, manau, negalima pripažinti pagr?stu ir Portugalijos vyriausyb?s pateikto tre?iojo nepriimtinumomotyvo, pagal kur? Teisingumo Teismo prašoma atsakyti ? hipotetinio pob?džio klausimus, nes prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas sprendime d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? jau konstatavo, kad mokes?i? ir muit? institucijos sprendimas, kuriuo ji reikalavo sumok?ti PVM, motyvuotas netinkamai, tod?l š? sprendim? reikt? panaikinti, neatsižvelgiant ? atsakym?, kur? Teisingumo Teismas pateikt? ? prašym? priimti prejudicin? sprendim?.

24.

Tikrai, vykdydamas užduot?, kuri jam yra paskirta, atsižvelgiant ? SESV 267 straipsnyje nustatyt? bendradarbiavim?, pad?ti vykdyti teisingum? valstyb?se nar?se Teisingumo Teismas atsisako pateikti konsultacines nuomones hipotetiniais klausimais (10). Iš ties? tokiais atvejais nacionalinio teismo pateiktas prašymas išaiškinti S?jungos teis? neatitinka objektyvaus poreikio priimti sprendim? ir išnagrin?ti turim? byl?. B?tent taikydamas ši? teismo praktik? Teisingumo Teismas pripažino nepriimtiniu nacionalinio pirmosios instancijos teismo pateikt? prašym? priimti prejudicin? sprendim? d?l S?jungos muit? teis?s išaiškinimo tokiu atveju, kai šiame teisme apsk?stas sprendimas išieškoti skol? muitinei visiškai priklaus? nuo išankstinio sprendimo d?l šios skolos konstatavimo, ta?iau nagrin?jamos valstyb?s nar?s paskutin?s instancijos teismas panaikino š? sprendim? (11). Iš ties?, kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusias teismo buvo prašoma tik nustatyti sprendimo d?l išieškojimo panaikinimo pasekmes, kad jis gal?t? išnagrin?ti jame iškelt? byl?, tam, kad j? išspr?st?, jis nebegal?jo priimti sprendimo, kuriame b?t? galima atsižvelgti ? Teisingumo Teismo atsakymus ? min?to teismo jam pateiktus klausimus. Tad Teisingumo Teismas b?t? tur?j?s pateikti konsultacin? nuomon? hipotetinio pob?džio klausimais.

25.

Bet šioje byloje taip n?ra.

26.

Pirma, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą niekaip negalima spręsti, kad dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo konstatuoto motyvavimo trūkumo turi būti panaikintas visas mokesčių ir muitų institucijos sprendimas, neatsižvelgiant į tai, kokį atsakymą Teisingumo Teismas pateiktų jam užduotus klausimus. Kaip tik sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą patvirtina ką kita. Iš tiesų padaręs išvadą, susijusį su motyvavimo trūkumu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas skyrė daug dėmesio Sąjungos teisei ir nagrinėjo bei atmetė kitus Santogai kaltinimus, kuriais kritikuojami mokesčių ir muitų institucijos sprendimo motyvai, nurodydamas priežastis, dėl kurių atmetė kai kuriuos įrodymus, Santogai pateiktus siekiant įrodyti, kad naujos transporto priemonės pirkėjas neatitiko gyvenimo šios transporto priemonės paskirties valstybėje narėje sąlygos, kurios buvo reikalaujama pagal RITI nuostatas. Šie argumentai būtų buvę pertekliniai, jei vien prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo iš anksto konstatuotas motyvavimo trūkumas būtų galėjęs nulemti viso mokesčių ir muitų institucijos sprendimo panaikinimą.

27.

Antra, ir tai yra dar svarbiau, prejudiciniai klausimai tiesiogiai ir netiesiogiai susiję su RITI nuostatomis tvirtinto reikalavimo atitiktimi Sąjungos teisei, nes pagal RITI nustatyta neapmokestinimo PVM sąlyga, kad naujos transporto priemonės pirkėjas turi gyventi šios transporto priemonės paskirties vietos valstybėje narėje. Akivaizdu, kad atsakymas į šiuos klausimus išlieka reikšmingas sprendžiant pagrindinės bylos ginčą. Iš tiesų nuo jo priklauso ir tiek jui tenkančios pareigos pateikti įrodymą, kad yra tenkinamas RITI nustatytas gyvenimo šalyje reikalavimas, ir mokesčių bei muitų institucijai tenkančios pareigos patikrinti šiuos įrodymus ir teisingai motyvuoti sprendimus, kuriais tam tikrais atvejais atmetamas joms pateiktų įrodymų reikšmingumas ar pakankamumas, teisėtumas.

28.

Dėl visų šių priežasčių siūlau Teisingumo Teismui pripažinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą priimtiniu.

B – Dėl esmės

29.

Kaip jau nurodžiau savo įvadinėje pastabose, ir, atsižvelgiant į šios išvados 21 punkte mano pasiūlytą prejudicinių klausimų formulavimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar kai nauja transporto priemonė yra tiekiama Bendrijos viduje, valstybei narei leidžiama: a) nustatyti PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkte numatyto neapmokestinimo PVM sąlygą, kad pirkėjas gyventų šios transporto priemonės paskirties valstybėje narėje (pirmasis klausimas); b) atsisakyti taikyti neapmokestinimo PVM, jei transporto priemonė paskirties valstybėje narėje buvo registruota tik laikinai, turistiniais tikslais (antrasis klausimas); ir c) reikalauti, kad transporto priemonės pardavėjas sumokėtų PVM tokiomis aplinkybomis, kurios gali rodyti, kad pirkėjas galėjo sukurti PVM srityje, vis dėlto ne todėl, kad pardavėjas bendradarbiavo su pirkėju, siekdamas išvengti PVM sumokėjimo (trečiasis ir ketvirtasis klausimai).

30.

Išanalizuosiu visus šiuos tris prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimų aspektus iš eilės.

1. Dėl teisės nustatyti naujos transporto priemonės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM sąlygų, kad pirkėjas gyventų paskirties valstybėje narėje (pirmasis klausimas)

31.

Kaip jau ne kartą yra nurodęs Teisingumo Teismas, nuo 1993 m. sausio 1 d. sukurta sistema, kuria Bendrijos viduje siekiama panaikinti mokestines sienas, grindžiama naujo apmokestinimo momento, t. y. prekės įsigijimo Bendrijos viduje, nustatymu, leidžiančiu mokestines pajamas priskirti valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas (12).

32.

Taigi pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunktį PVM neapmokestinamo asmens įsigijimas Bendrijos viduje naujos transporto priemonės apmokestinamas paskirties valstybės narės teritorijoje, o pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktą tos pačios naujos transporto priemonės tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM išsiuntimo ar išgabenimo valstybėje narėje.

33.

Pagal šį mechanizmą mokestinės pajamos perduodamos valstybei narei, kur patiekto prekės galutinai vartojamos ir užtikrinamas aiškus kompetencijos mokesčio srityje pasidalijimas.

34.

Taigi prekės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimui PVM siejant su prekės įsigijimu Bendrijos viduje, leidžiama išvengti dvigubo apmokestinimo, taigi ir bendrai PVM sistemai būdingo mokesčio neutralumo principo pažeidimo (13), o taisyklėmis, susijusiomis su naujų transporto priemonių įsigijimo apmokestinimu, taip pat siekiama užkirsti kelią konkurencijos iškreipymams tarp valstybių narių, kurie gali atsirasti taikant skirtingus mokesčio tarifus (14).

35.

Pagal PVM direktyvos 20 straipsnio pirmą pastraipį prekės įsigijimas Bendrijos viduje apibrėžiamas kaip teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjantiam asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo arba prekes įsigyjantio asmens vardu.

36.

PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkte numatyta, kad valstybės narės neapmokestina PVM naujų transporto priemonių tiekimo, kai jos išsiunčiamos ar išgabenamos įsigyjantiam asmeniui į paskirties vietą, esančią Sąjungoje, bet ne į atitinkamoje teritorijoje.

37.

Kadangi prekės, taip pat ir naujos transporto priemonės, tiekimo ir įsigijimo Bendrijos viduje būtina susieti, o Teisingumo Teismo teigimu, iš tikrųjų tai yra viena ir ta pati ekonominė operacija, jau buvo konstatuota, kad PVM direktyvos 20 straipsnio pirmą pastraipį ir tos pačios direktyvos 138 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti suteikiant joms vienodą reikšmę ir apimtį (15).

38.

Šiuo požiūriu taip pat reikėtų vadovautis, kalbant apie PVM direktyvos 20 straipsnio pirmos pastraipos ir 138 straipsnio 2 dalies a punkto, susijusio su naujomis transporto priemonėmis, tarpusavio santykų, kaip, be kita ko, Komisija pripažino savo rašytinėse pastabose (16).

39.

Remiantis teismo praktika, darytina išvada, kad prekių tiekimas Bendrijos viduje, vykš prieš prekių sigijimą Bendrijos viduje, yra neapmokestinamas PVM, jei vykdomos trys sąlygos, t. y. kai teis, kaip savininkui disponuoti preke, perduota gijui, tiekjas nustato, kad ši prek buvo išsišta ar išgabenta kit valstyb nar ir po šio išsiuntimo ar išgabenimo jos fiziškai nebura tiekimo valstybje narje (17).

40.

Pagrindinėje byloje neginijama, kad Santogal nauj transporto priemon pardav Portugalijoje išrašs sskait faktur pirkjui, kad pirkjas pats pervež prek Ispanij ir kad ji buvo registruota šioje valstybje narje. Taigi atrodo, kad minotos trys sąlygos yra vykdytos.

41.

Bet kuriuo atveju, nors pagrindinėje byloje visos trys sąlygos yra vykdytos (18), akivaizdu, kad pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkt nenustatomas joks teis naujos transporto priemonės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM reikalavimas, pagal kur šios transporto priemonės pirkjas turi turėti gyvenamąjį vietą paskirties valstybje narje (19).

42.

Kaip pripažsta Portugalijos vyriausyb, Teisingumo Teismas dėl naujos transporto priemonės sigijimo Bendrijos viduje sandorio kvalifikavimo paaiškino, kad reikia nustatyti, kokioje valstybje narje vyks šios transporto priemonės galutinis ir tstinis naudojimas (20).

43.

Vis dėlto RITI nuostatose tvirtintas papildomas reikalavimas, kad prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM priklauso nuo to, ar pirkjas gyvena paskirties valstybje narje, leidžia Portugalijos mokesi institucijoms atsisakyti taikyti š neapmokestinimą, net neatsižvelgus PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkte numatytus esminius reikalavimus, vis pirma net nekeliant klausimo dėl to, ar šie reikalavimai yra vykdyti. Vis dėlto tai, kad naujos transporto priemonės pirkjas negyvena paskirties valstybje narje, negali automatiškai reikšti, kad šios transporto priemonės galutinis ir tstinis naudojimas vyksta šioje valstybje narje ir kad nebuvo tiekimo Bendrijos viduje, paskui ir sigijimo Bendrijos viduje.

44.

Nors pagal PVM direktyvos 131 straipsn neapmokestinimas PVM taikomas tokiomis sąlygomis, kurias nustato valstybės narės, siekdamas užtikrinti, kad PVM būtų renkamas teisingai ir paprastai ir kad būtų užkirstas kelias galimam sukiaivimui, vengimui ar piktnaudžiaivimui, dėl ši sąlyg negali būti paneigtas nei mokesi kompetencijos pasidalijimas tarp valstybi nari, nei PVM neutralumas, kuris, kaip Teisingumo Teismas ne kart primin, yra esminis bendros PVM sistemos principas (21).

45.

Papildoma sąlyga, kurios reikalaujama pagal RITI nuostatas ir pagal kurių prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM priklauso nuo pirkėjo gyvenimo paskirties valstybėje narėje, sukelia tokį poveikį. Pagal jį, nepaisant to, kad yra vykdytos trys šios išvados 39 punkte nurodytos sąlygos, Portugalijai leidžiama apmokestinti PVM naujos transporto priemonės, už kurios įsigijimą PVM buvo sumokėtas paskirties valstybėje narėje, tiekimą Bendrijos viduje. Taigi šiuo reikalavimu pažeidžiamas PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas, mokesčių kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių ir mokesčių neutralumo principas.

46.

Žinoma, ši pozicija nereiškia, kad pirkėjo nuolatinį gyvenamąją vietą neturi reikšmės siekiant parodyti, ar yra tenkinami esminiai PVM direktyvos reikalavimai, taikomi prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimui PVM. Iš tiesų Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad siekiant nustatyti, ar įgyta prekė iš tikrųjų paliko tiekimo valstybės narės teritoriją, o jei taip, kokioje valstybėje narėje ji bus galutinai vartojama, būtina visapusiškai įvertinti visus faktus ir aplinkybes, tarp jų – pirkėjo nuolatinį gyvenamąjį vietą, kuri gali turėti reikšmės (22).

47.

Galiausiai manau, kad šis požiūris tik patvirtina aiškinimą, kad pats prekės pirkėjo gyvenimas paskirties valstybėje narėje negali būti prekės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM sąlyga. Be to, jis patvirtina, kad tai, jog pirkėjas negyvena šioje valstybėje narėje, nėra nepaneigiamas rodymas, kad prekė fiziškai nepaliko tiekimo valstybės narės teritorijos, kad būtų nuolat naudojama paskirties valstybėje narėje (23).

48.

Taigi, kaip Santogal ir Komisija, laikausi nuomonės, jog pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktą valstybei narei draudžiama nustatyti naujos transporto priemonės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM sąlygą, kad šios transporto priemonės pirkėjas gyventų sandorio paskirties valstybėje narėje.

2. Dėl teisės atsisakyti atleisti nuo PVM, jei nauja transporto priemonė paskirties valstybėje narėje buvo registruota tik laikinai, turistiniais tikslais (antrasis klausimas)

49.

Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar galima atsisakyti atleisti naujos transporto priemonės pardavėją nuo PVM, jeigu žinoma, kad ši transporto priemonė paskirties valstybėje narėje buvo registruota tik kaip turistinė ir laikinai.

50.

Kaip patvirtina sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvai, šis klausimas susijęs su patikra, ar mokesčių ir muitų institucija pagrįstai rodo, kad pirkėjas negyveno paskirties valstybėje narėje. Iš tiesų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad pagal mokesčių ir muitų institucijos nurodytą šiai bylai reikšmingą Ispanijos teisę transporto priemonės turistinę registraciją galima tik jeigu asmuo negyvena Ispanijoje.

51.

Kitaip tariant, mokesčių ir muitų institucija panaudojo laikino transporto priemonės registravimo Ispanijoje kriterijų, siekdama parodyti, kad pirkėjas negyvena šioje valstybėje narėje, todėl neatitinka RITI nuostatose numatyto gyvenamosios vietos reikalavimo, nuo kurio priklauso pardavėjo teisė neapmokestinimui PVM.

52.

Kaip jau nurodžiau analizuodamas pirmąjį prejudicinį klausimą, šis RITI nuostatose tvirtintas reikalavimas prieštarauja PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktui.

53.

Šiomis aplinkybėmis pripažinus, kad laikino transporto priemonės registravimo paskirties valstybėje narėje kriterijus gali suteikti pagrindą atsisakyti atleisti šio naujos transporto priemonės pardavėjo nuo PVM, netiesiogiai reikėtų patvirtinimą RITI nuostatose tvirtintos sąlygos, pagal kurią šis neapmokestinimas PVM priklauso nuo pirkėjo gyvenimo paskirties valstybėje narėje.

54.

Atsižvelgiant į tai ir bendrai vertinant objektyvias faktines aplinkybes, kuriomis remiantis galima kvalifikuoti „tiekimo sandorą Bendrijos viduje“, vis dėlto laikinasis paskirties valstybėje narėje atliktos registracijos pobūdis gali turėti reikšmę vertinant, ar yra vykdyta su galutiniu ir tęstiniu naujos transporto priemonės naudojimu susijusi sąlyga, kuri Teisingumo Teismas pažymėjo 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendime X (C-84/09, EU:C:2010:693, 50 punktas).

55.

Vis dėlto, mano supratimu, jeigu šios naujos transporto priemonės tiekimo valstybei narei būtų leidžiama remiantis šia vienintele aplinkybe reikalauti pardavėjo sumokėti PVM, tai prieštarautų kompetencijos pasidalijimui mokesčių srityje ir PVM neutralumo principui. Kaip, remiantis sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija, rodo pagrindinė byla, laikina registracija, kaip antai atlikta Ispanijoje, gali būti suteikta 12 mėnesių iš eilės, tačiau atrodo, kad šis terminas ne tik gali būti pratęstas, bet ir nutrūksti, jei transporto priemonė Ispanijoje būtų registruota prastai, sumokėjus reikalingus mokesčius. Taigi vien tai, kad nauja transporto priemonė buvo laikinai registruota paskirties valstybėje narėje, ipso jure nereiškia, kad jos galutinio ir tęstinio naudojimo vieta, pasibaigus laikinosios registracijos laikotarpiui, nėra šios valstybės narės teritorijoje, todėl reikėtų daryti išvadą, kad ši transporto priemonė nebuvo tiekiama Bendrijos viduje.

56.

Taigi manau, kad, neatsižvelgiant į konkrečias bylai būdingas aplinkybes, valstybė narė negali atsisakyti atleisti nuo PVM naujos transporto priemonės, kuri iš vienos valstybės narės į kitą nugabeno jos pirkėjas, pardavėjo, remdamasi vien tuo, kad ši transporto priemonė laikinai registruota pastarojoje valstybėje narėje.

3. Dėl teisės reikalauti, kad naujos transporto priemonės pardavėjas sumokėtų PVM tokiomis aplinkybėmis, kurios gali rodyti, kad pirkėjas galėjo sukurti PVM srityje, tačiau ne todėl, kad pardavėjas bendradarbiavo su pirkėju, siekdamas išvengti PVM sumokėjimo (trečiasis ir ketvirtasis klausimai)

57.

Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar galima atsisakyti atleisti pardavėjų nuo PVM, jei neaišku, ar dėl kurios nors iš paskirties valstybės narės teisėje numatytą priežastį jam dar taikoma, ar jau nebetaikoma laikinos registracijos tvarka, ir ar pasibaigus šios tvarkos taikymui buvo ar turėtų būti sumokėtas PVM. Savo ketvirtajame klausime jis taip pat nurodo kai kurias kitas aplinkybes, kurios leidžia suprasti, kad neaišku, kur yra Santogal parduotos naujos transporto priemonės galutinio naudojimo vieta, ir kurios gali rodyti, kad pirkėjas galėjo sukurti PVM srityje, taip pat kartu atskleisti, kad Santogal po šios transporto priemonės pardavimo įmėsi tam tikrą veiksmą pirkėjo ir Portugalijos valdžios institucijų atžvilgiu, ir neįrodžius, kad ši bendrovė bendradarbiavo su pirkėju, siekdama išvengti PVM sumokėjimo.

58.

Šie klausimai, kuriuos galima nagrinėti kartu, iš esmės susiję ir su rodinėjimo pareiga, ir su rodymais dėl naujos transporto priemonės galutinio ir tstinio naudojimo paskirties valstybėje narėje, kuri tiekimo valstybės narės mokesį institucijos gali reikalauti iš pardavėjo, kad jam būtų taikomas neapmokestinimas PVM, taikytinas šios transporto priemonės tiekimui Bendrijos viduje.

59.

Dėl rodinėjimo pareigos Teisingumo Teismas, analizuodamas Šeštosios direktyvos nuostatą, kurios turinys nuo šiol pakartotas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje, jau turėjo progą patikslinti, kad prekės tiekėjas turi rodyti, jog vykdytos šios nuostatos taikymo sąlygos, skaitant tas, kurias nustato valstybės narės, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesių vengimui ar piktnaudžiavimui (24). Manau, ši teismo praktika tikrai galima pritaikyti aiškinant ir taikant PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktą.

60.

Pagal šią teismo praktiką taip pat reikalaujama, kad tiekėjas veiktų sąžiningai ir imtųsi visų priemonių, kurių galima pagrįstai reikalauti, kad užtikrintų, jog sudaromi sandoriai nebūtų susiję su sukčiavimu mokesių srityje (25).

61.

Kai yra parduodama nauja transporto priemonė, kurios atveju, kaip jau buvo nurodyta, būtina bendrai įvertinti visas objektyvias faktines aplinkybes, kad operacija būtų laikoma tiekimu ar sigijimu Bendrijos viduje, siekiant išvengti bet kokio dalyvavimo sukaujant mokesiais būtina, kad tiekėjas surinktų visus rodymus, kuriuos gali pagrįstai gauti, siekdamas įsitikinti, kad vykdytos sąlygos, susijusios su šios transporto priemonės tiekimu Bendrijos viduje, visų pirma sąlyga, susijusi su galutiniu ir tstiniu naudojimu paskirties valstybėje narėje.

62.

Naujos transporto priemonės tiekėjo budrumas būtinas dar ir atsižvelgiant į sandorį Bendrijos viduje, susijusį su šia preke, „ypatingu pobūdžiu“ (26). Iš tiesų sandorį sunku kvalifikuoti dėl to, kad PVM nuo jo turi mokėti ir neapmokestinamasis asmuo, kuriam netaikomi reikalavimai deklaruoti mokestį ir vesti apskaitą, todėl vėlesnį jo kontrolę yra negalima. Be to, būdamas galutinis vartotojas, privatus asmuo, net ir perparduodamas transporto priemonę, negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, todėl yra labiau nei kio subjektas suinteresuotas išvengti

mokes?io (27).

63.

B?tent tod?l, kalbant apie šiuos sandorius, tiek?jas tikrai gali pagr?stai remtis pirk?jo ketinimais ?sigijimo momentu, jeigu jie yra pagr?sti objektyviais faktais (28), kuriuos pa?ius gali tikrinti mokes?i? institucijos ir prireikus – tiekimo valstyb?s nar?s teismai.

64.

Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagr?stai primena, kad priemon?s, kurias, siekdamas išvengti bet kokio galimo suk?iavimo, vengimo ar piktnaudžiavimo, valstyb?s nar?s turi teis? nustatyti preki? tiek?jui, turi atitikti bendruosius teis?s principus, tarp kuri? yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai (29), be to, jos negali paneigti PVM neutralumo principo (30).

65.

Taigi suprantama ir pagr?sta, kad teis?s ? neapmokestinim? PVM praradimas gali b?ti pripaž?stamas tik išimtiniais atvejais, t. y. jei pardav?jas dalyvavo suk?iaujant PVM srityje arba jei vieno ar daugiau formali? reikalavim? pažeidimas neleist? pateikti negin?ijamo ?rodymo, kad esminiai reikalavimai ?vykdyti (31).

66.

B?tent taikydamas ši? teismo praktik?, susijusi? su preki? ?sigijimo Bendrijos viduje sandorio kvalifikavimu ir pirk?jo apmokestinamojo asmens statuso nustatymu, Teisingumo Teismas nusprend?, kad iš tiek?jo, kuris ?m?si vis? priemoni?, kuri? iš jo galima pagr?stai reikalauti, nesant dalyvavimo suk?iaujant PVM srityje ?rodym?, negalima reikalauti pateikti ?rodym?, susijusi? su nagrin?jam? preki? ?sigijimo Bendrijos viduje apmokestinimu, kad jam b?t? taikomas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytas neapmokestinimas (32).

67.

Šioje byloje, kai gin?ijama esmin? s?lyga susijusi su naujos transporto priemon?s galutinio ir t?stinio naudojimo vieta ir kai prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, jog nebuvo ?rodyta, kad pardav?jas bendradarbiavo su pirk?ju, siekdamas išvengti PVM mok?jimo, šis teismas turi patikrinti, ar s?žiningai veik?s pardav?jas ?m?si vis? priemoni?, kuri? iš jo galima pagr?stai reikalauti, siekdamas ?rodyti, kad jo sudaryt? sandor? sudar? tiekimas Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkt?, suteikus? pagrind? jo teisei ? neapmokestinim? PVM.

68.

Iš ties? tikslas užkirsti keli? suk?iavimui mokes?iais turi reikšti, kad nauj? transporto priemoni? tiek?jams gali b?ti taikomi griežtesni s?lyg?, siejam? su šio pob?džio preki? tiekimu Bendrijos viduje, ?vykdymo reikalavimai, atsižvelgiant ? ypating? šio sandorio pob?d? ir su juo susijusius pavojus (33).

69.

Tiek?jo aktyvaus (ar ty?inio) bendradarbiavimo su pirk?ju siekiant išvengti PVM mok?jimo nebuvimas nereiškia, kad jis atleidžiamas nuo pareigos prevenciškai elgtis s?žiningai ir imtis pagr?st? priemoni?, kurios yra b?tinios norint užtikrinti, kad pirk?jas negal?t? suk?iauti.

70.

Paaišk?jus, kad šis ?pareigojimas ne?vykdytas, manau, kad gal?t? b?ti pateisinama reikalauti, kad tiek?jas sumok?t? PVM a posteriori.

71.

Ši pozicija neprieštarauja prekybai Bendrijos viduje taikytinai sistemai, kuria siekiama paskirstyti PVM nesumok?jimo rizik? tiek?jui ir ?gij?jui (34). Iš ties?, mano nuomone, nekalbama apie PVM sumok?jimo a posteriori pareigos nustatym? išimtinai nauj? transporto priemoni? tiek?jui, nes akivaizdu, kad tiekimo valstyb?s nar?s mokes?i? institucijos gali pirmenyb?s tvarka išsireikalauti š? mok?jim? iš ?gij?jo, jei esmin?s ši? preki? ?sigijimo ar tiekimo Bendrijos viduje s?lygos pažeistos b?tent d?l jo (35).

72.

Tiekiant šias prekes, kai kompetencija mokes?i? srityje turi b?ti perduodama paskirties valstybei narei, tiek?jai tiesiog skatinami b?ti ypa? budr?s d?l pavojaus, kad sandoris gali išvengti bet kokio apmokestinimo, ir neleisti, kad, teikdami pirmenyb? sandorio pelningumui (36), jie b?t? link? „užmerkti akis“ arba elgtis pernelyg nuolaidžiai savo kontrahento atžvilgiu.

73.

Taigi pagrindin?je byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar Santogal, veikdama s?žiningai, ?m?si vis? pagr?st? priemoni?, kuri? gal?jo imtis, siekdama užtikrinti, kad d?l naujos transporto priemon?s tiekimo ?gij?jui nebuvo pažeistos esmin?s s?lygos, kuri? yra reikalaujama, kad šis tiekimo sandoris b?t? laikomas naujos transporto priemon?s tiekimu Bendrijos viduje.

74.

Šio atsakymo gal?t? pakakti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo prašomam išaiškinimui. Ta?iau siekdamas šiam teismui pateikti atsakym?, kuris b?t? jam naudingas nagrin?jant byl?, manau, kad b?t? gerai, jei Teisingumo Teismas gal?t? patikslinti, koki? ?rodym? galima reikalauti iš tiek?jo, ir koki? ne, laikantis S?jungos teis?s (37).

75.

Pirmiausia tam, kad naujos transporto priemon?s pardav?jui tiekimo valstyb?je nar?je neb?t? taikomas apmokestinimas PVM, iš jo negalima reikalauti, kaip, atrodo, savo tre?iajame prejudiciniame klausime vis d?lto mano prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kad jis pateikt? patikim? ?rodym?, jog PVM už šios prek?s ?sigijim? faktiškai buvo sumok?tas paskirties valstyb?je nar?je. Šiuo reikalavimu b?t? pažeisti keli principai, tarp j? – proporcingumo ir mokes?i? neutralumo principai, ir jo neb?t? galima laikyti pagr?sta priemone, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo praktik?, kurios galima reikalauti iš pardav?jo sudarant sandor?, juo labiau kad, kaip, atrodo, yra pagrindin?je byloje, tiekimo valstyb?s nar?s institucijos, net ir atlikusios tyrim?, remdamosi informacija, su kuria pardav?jas netur?jo galimyb?s susipažinti, negali aiškiai nustatyti ?gij?jo buvimo vietos ir sužinoti, koks likimas ištiko transporto priemon?.

76.

Tai nereikia, kad pardav?jas neturi imtis veiks?, kad iš ?gij?jo sužinot?, kas nutiks su jam patiekta nauja transporto priemone, todėl sumok?ti PVM paskirties valstyb?je nar?je. Vis dėlto, mano nuomone, labiau kalbama apie ?pareigojim?, susijus? su priemone, o ne su rezultatu. Iš ties? pardav?jas iš esm?s yra priklausomas nuo pirk?jo bendradarbiavimo ir ?rodym?, kuriuos pirk?jas sutinka jam pateikti. Todėl, jei tiekimo valstyb? nar? nustatyt? tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM s?lyg? pardav?jui pateikti ?rodym?, kad pirk?jas sumok?jo PVM paskirties valstyb?je nar?je, tai b?t? perteklinis reikalavimas. Tačiau svarbu, kad pardav?jas ?rodyt?, jog visiškai s?žiningai ?m?si veiks?, kuri? iš jo galima pagr?stai reikalauti, siekdamas iš pirk?jo sužinoti, kad nauja transporto priemon?, kuri buvo patiekta, bus galutinai ir t?stinai naudojama paskirties valstyb?je nar?je.

77.

Be to, man atrodo, jog negalima iš pardav?jo bendrai reikalauti, kad jis atidžiai išanalizuot? naujos transporto priemon?s registracijos paskirties valstyb?je nar?je s?lygas. Nors, kaip pagrindin?je byloje, tai yra profesionalus transporto priemoni? pardav?jas, šis reikalavimas b?t? perteklinis, nes reikšt?, kad PVM valstyb?je nar?je apmokestinami asmenys tur?t? tur?ti kompetencijos kit? valstybi? nari? teis?s ar praktikos srityje.

78.

Vis dėlto neatsižvelgiant ? tai, ar pardav?jas išmano paskirties valstyb?s nar?s teis?, aiškus ir patikimas ?rodymas, kad transporto priemon? yra laikinai ?registruota paskirties valstyb?je nar?je, turi paskatinti profesional? transporto priemoni? pardav?j?, kaip teigia Komisija, kelti klausim?, ar transporto priemon?, pasibaigus laikinai jos registracijai, bus galutinai ir t?stinai naudojama paskirties valstyb?je nar?je, taigi, ar šioje valstyb?je nar?je ji bus apmokestinta PVM. Todėl, mano supratimu, toks profesionalas turi imtis vis? pagr?st? priemoni?, koki? gali, kad sužinot? iš ?gij?jo, ar šis ketina laikytis šios s?lygos, o tas ketinimas turi b?ti patvirtintas objektyvi? aplinkybi?, laikantis teismo praktikos (38).

79.

Šiuo atveju, remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nurodyta informacija ir aplinkyb?mis, kurias Komisija pažym?jo savo rašytin?se pastabose, atrodo, kad Santogal, kelios dienos po pardavimo gavusi informacij?, kad transporto priemon? ?registruota Ispanijoje tik laikinai, vieniems metams, nepaklaus? ?gij?jo, ar jis ketina naudoti transporto priemon? Ispanijoje pasibaigus laikinajai registracijai, ir nepapraš? jo pateikti vis? nauding? informacij?, kuri patvirtint? tok? jo ketinim?. Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenustat? joki? veiks?, kuri? Santogal per š? met? laikotarp? ?m?si ?gij?jo atžvilgiu ir kurie b?t? leid? jai nustatyti, ar transporto priemon? liks Ispanijoje ir bus galutinai bei t?stinai naudojama šioje valstyb?je nar?je.

80.

Be to, kaip Komisija pabr?žia savo rašytin?se pastabose, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas visai nepateik? dokument?, kuriuos Santogal pateik? Portugalijos mokes?i? ir muit? institucijai likus kelioms dienoms iki laikinos transporto priemon?s registracijos galiojimo pabaigos, siekdama pagr?sti savo prašym? panaikinti muitin?s deklaracij? ir deklaruoti išsiuntim? ? Ispanij?, turinio. Vis? pirma prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenurodo jokios aplinkyb?s, kuri leist? sužinoti, ar tarp ši? dokument? buvo galin?i? pagr?sti galutin? ir

t?stin? transporto priemon?s naudojim? paskirties valstyb?je nar?je.

81.

Vis d?lto, kaip teisingai pabr?žia Komisija, ši informacija atrodo labai svarbi. Iš ties?, jeigu valstyb? nar?, pirmiausia priimanti dokumentus, kuriuos tiek?jas pateik? kaip ?rodymus, pateisinan?ius teis? b?ti neapmokestinamam PVM, v?liau gal?t? ?pareigoti š? tiek?j? sumok?ti PVM už tiekim?, net ir paaišk?jus, kad šis tiek?jas veik? s?žiningai, imdamasis vis? pagr?st? priemoni?, kuri? gal?jo imtis, kad jo sudarytas sandoris atitikt? visas esmines tiekimo Bendrijos viduje s?lygas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkt?, b?t? pažeistas teisinio saugumo principas.

82.

Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar Santogal s?žiningai ?m?si veiksm?, siekdama iš ?gij?jo sužinoti, ar jis, Ispanijoje pasibaigus laikinai naujos transporto priemon?s registracijai, ketina toliau galutinai ir t?stinai naudoti ši? transporto priemon? paskirties valstyb?je nar?je, ir šis ketinimas turi b?ti patvirtintas objektyvi? aplinkybi?, tarp j?, be kita ko, dokument?, kuriuos Santogal pateik? Portugalijos mokes?i? ir muit? institucijai, gr?sdoma savo prašym? panaikinti muitin?s deklaracij?. Jei taip yra, tuomet teis?s ? neapmokestinim? PVM negalima nesuteikti, nors Santogal per nustatyt? termin? ir neištais? iš pradži? išrašytos s?skaitos fakt?ros ir nem?gino susigr?žinti PVM iš ?gij?jo. Priešingu atveju manau, kad jei tiekimo valstyb? nar? negal?t? pareikalauti, kad ?gij?jas sumok?t? PVM a posteriori (o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas), ši valstyb? nar? gal?t? pagr?stai reikalauti, kad Santogal sumok?t? PVM a posteriori, siekdama neleisti, kad sandoris apskritai neb?t? apmokestintas.

III – Išvada

83.

D?l vis? pateikt? argument? si?lau taip atsakyti ? Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Kolektyvini? gin?? arbitražo teismas (Administracini? gin?? arbitražo centras, Portugalija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1.

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 138 straipsnio 2 dalies a punkt? reikia aiškinti taip, kad pagal j? valstybei narei draudžiama nustatyti naujos transporto priemon?s tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo prid?tin?s vert?s mokes?iu s?lyg?, kad šios transporto priemon?s ?gij?jas gyvent? sandorio paskirties valstyb?je nar?je.

2.

Neatsižvelgiant ? konkre?iai bylai b?dingas aplinkybes, Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 138 straipsnio 2 dalies a punkt? reikia aiškinti taip, kad valstyb? nar? negali atsisakyti neapmokestinti prid?tin?s vert?s mokes?iu naujos transporto priemon?s, kuri? iš vienos valstyb?s nar?s ? kit? nugabeno jos savininkas, remdamasi vien tuo, kad ši transporto priemon? laikinai ?registruota pastarojoje valstyb?je nar?je.

3.

Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 2 dalies a punktas ir teisinio saugumo, proporcingumo bei

mokės?i? neutralumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos valstybei narei draudžiama atsisakyti neapmokestinti naujos transporto priemonės pardavėj? pridėtinės vertės mokės?iu, jei pardavėjas nedalyvavo sukėliaujant mokės?i? srityje, veik? s?žiningai ir ?m?si vis? pagrįst? priemoni?, kuri? jis gali imtis, siekdamas ?sitikinti, kad jo sudarytas sandoris atitinka visas esmines tiekimo Bendrijos viduje, kaip jis suprantamas pagal minėt? straipsn?, s?lygas, vis? pirma s?lyg?, susijusi? su galutiniu ir t?stiniu naujos transporto priemonės naudojimu paskirties valstybėje narėje.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar pardavėjas pagrindinėje byloje laik?si s?žiningumo ir pagrįsto stropumo reikalavim?, vis? pirma atsižvelgiant ? veiksmus, kuri? jis ?m?si ?gij?jo atžvilgiu, ir jo pateiktus pateisinamuosius dokumentus, leidžiančius patikrinti, jog jis ?sitikino, kad, pasibaigus laikinos registracijos laikotarpiui paskirties valstybėje narėje, nauja transporto priemonė bus galutinai ir t?stinai naudojama šioje valstybėje narėje. Jeigu taip yra, tuomet pardavėjui negalima nesuteikti teisės ? neapmokestinim? pridėtinės vertės mokės?iu. Priešingu atveju, jei tiekimo valstyb? nar? negal?t? pareikalauti, kad ?gij?jas sumok?t? pridėtinės vertės mokest? a posteriori, ši valstyb? nar? gal?t? pagrįstai reikalauti, kad naujos transporto priemonės pardavėjas sumok?t? pridėtinės vertės mokest? a posteriori, siekdama neleisti, kad sandoris apskritai nebūt? apmokestintas.

(1) Originalo kalba: pranc?z?.

(2) OL L 347, 2006, p. 1.

(3) Remiantis bylos medžiaga, tai yra prabangi sportinio tipo ribotos serijos transporto priemonė, SLR McLaren modelis.

(4) BOE, Nr. 221, 1993 m. rugsėjo 15 d., p. 27037.

(5) BOE, Nr. 22, 1999 m. sausio 26 d., p. 3440.

(6) Žr. 2014 m. birželio 12 d. Sprendim? Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C?377/13, EU:C:2014:1754, 34 punktas). Nuo to laiko Teisingumo Teismas jau atsak? ? kitus du prašymus priimti prejudicin? sprendim?, kuriuos tas pats arbitražo teismas pateik? mokės?i? byloje: žr. 2015 m. birželio 11 d. Sprendim? Lisboagás GDL (C?256/14, EU:C:2015:387) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendim? Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690).

(7) Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendim? Eurico Italia ir kt. (C?332/92, C?333/92 ir C?335/92, EU:C:1994:79, 13 punktas) ir 2010 m. birželio 29 d. Sprendim? E ir F (C?550/09, EU:C:2010:382, 35 punktas).

(8) Išsamumo sumetimais nor??iau pridurti, kad, kaip yra šioje byloje, jeigu remiantis Teisingumo Teismui pateikta bylos medžiaga tai ?manoma, Teisingumo Teismas turi teis? performuluoti prejudicinius klausimus, be to, ši teis? taip pat grindžiama proceso ekonomiškumo pagrindais, nes leidžia išvengti pakartotinio prašymo priimti prejudicin? sprendim?, kuris priešingu atveju gal?t? būti pateiktas. Šiuo klausimu žr. mano išvad? byloje Gysen (C?449/06, EU:C:2007:663, 43 punktas) ir byloje de Lobkowicz (C?690/15, EU:C:2016:926, 14 išnaša).

(9) Primintina, kad pagal nusistovėjusi? Teisingumo Teismo praktik? nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl S?jungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant ? jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kuri? tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija, kuri? galima paneigti, jei Teisingumo Teismas neturi faktinės ir teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti ? jam pateiktus klausimus: žr., be kita ko, 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendim? Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt. (C?131/13, C?163/13 ir

C?164/13, EU:C:2014:2455, 31 ir 36 punktai).

(10) Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2013 m. spalio 24 d. Sprendim? Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, 38 ir 47 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

(11) Žr. 2013 m. spalio 24 d. Sprendim? Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, 39–47 punktai).

(12) Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendim? EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, 27 punktas); 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? Teleos ir kt. (C?409/04, EU:C:2007:548, 21 ir 22 punktai) ir 2010 m. lapkri?io 18 d. Sprendim? X (C?84/09, EU:C:2010:693, 22 punktas).

(13) Žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? Teleos ir kt. (C?409/04, EU:C:2007:548, 25 punktas).

(14) Šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendim? EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, 31 ir 40 punktai) ir 2010 m. lapkri?io 18 d. Sprendim? X (C?84/09, EU:C:2010:693, 24 punktas).

(15) Žr. 2010 m. lapkri?io 18 d. Sprendim? X (C?84/09, EU:C:2010:693, 28 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

(16) 2010 m. lapkri?io 18 d. Sprendimo X (C?84/09, EU:C:2010:693) faktin?s aplinkyb?s buvo susijusios su transporto priemon?s (burlaivio), kur? nacionalinis teismas laik? „nauju“, ?sigijimu Bendrijos viduje.

(17) Žr. 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? Teleos ir kt. (C?409/04, EU:C:2007:548, 42 punktas); 2010 m. lapkri?io 18 d. Sprendim? X (C?84/09, EU:C:2010:693, 27 punktas); 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendim? R. (C?285/09, EU:C:2010:742, 41 punktas) ir 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendim? Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, 31 punktas).

(18) Šis klausimas nagrin?jamas šios išvados 57–82 punktuose.

(19) Pagal analogij? žr. 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 54 punktas) d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? narį apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1998 m. spalio 12 d. Tarybos direktyva 98/80/EB (OL L 281, 1998, p. 31; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 315), 28c straipsnio A dalies a punkto, kurio turinys atitinka PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies turin?, išaiškinimo.

(20) Žr. 2010 m. lapkri?io 18 d. Sprendim? X (C?84/09, EU:C:2010:693, 50 punktas).

(21) Žr., be kita ko, 2007 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? Teleos ir kt. (C?409/04, EU:C:2007:548, 46 punktas); 2012 m. rugs?jo 27 d. Sprendim? VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 44 punktas) ir d?l perdavimo Bendrijos viduje – 2016 m. spalio 20 d. Sprendim? Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, 36 punktas).

(22) Šiuo klausimu žr. 2010 m. lapkri?io 18 d. Sprendim? X (C?84/09, EU:C:2010:693, 44 ir 45 punktai).

(23) Šiuo atveju tai, kad pirk?jas prieš naujos transporto priemon?s pardavim? ir po jo pateik? tris skirtingus adresus Ispanijoje, neturi reikšm?s atsakant ? klausim?, ar ši transporto priemon? buvo galutinai ir nuolat naudojama šioje valstyb?je nar?je.

(24) Žr., be kita ko, 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 43 punktas).

(25) Žr., be kita ko, 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimų euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, 38 punktas) ir 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 52 punktas).

(26) Žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimų X (C?84/09, EU:C:2010:693, 42 punktas).

(27) 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimas X (C?84/09, EU:C:2010:693, 43 punktas).

(28) Šiuo klausimu žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimų X (C?84/09, EU:C:2010:693, 47 punktas).

(29) Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimų X (C?84/09, EU:C:2010:693, 35 punktas) ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimų Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, 36 punktas).

(30) Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimų X (C?84/09, EU:C:2010:693, 37 punktas) ir 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 44 punktas).

(31) Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 46 punktas).

(32) Žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 52, 53 ir 55 punktai).

(33) Žr. šios išvados 63 punktą. Primenu, jog Teisingumo Teismas 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendime Teleos ir kt. (C?409/04, EU:C:2007:548, 58 punktas) jau nurodė, kad sukėlimo mokesčių srityje prevencijos tikslas kartais pateisina didesnius reikalavimus tiekėjams. Mano nuomone, taip yra ypatingu naujų transporto priemonių tiekimo vartotojui Bendrijos viduje atveju.

(34) Dėl šio PVM mokėjimo naštos paskirstymo principo žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų Teleos ir kt. (C?409/04, EU:C:2007:548, 57 punktas).

(35) Šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų Teleos ir kt. (C?409/04, EU:C:2007:548, 67 punktas).

(36) Šiuo atveju primenu, kad transporto priemonė yra ribotos serijos ir buvo parduota už beveik 450000 EUR.

(37) Kadangi nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje neišvardyti rodymai, kuriuos apmokestinamieji asmenys turi pateikti, kad jiems būtų taikomas neapmokestinimas PVM, šis klausimas iš esmės priklauso valstybių narių kompetencijai [šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimų VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 42 punktas) ir 2016 m. spalio 20 d. Sprendimų Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, 35 punktas)].

(38) 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimas X (C?84/09, EU:C:2010:693, 47 punktas).