

62016CC0026

ENERĢLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOLZI]

SECINĀJUMI,

sniegti 2017. gada 1. februārī (1)

Lieta C-26/16

Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis Lda

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira

(Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Nodokļu šķērtējtiesa (Administratīvās arbitražas centrs), Portugāle) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

“Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu — Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) — Atbrīvojumi no nodokļa — Darījumi Kopienas iekšienē — Jaunu transportlīdzekļu piegāde — Pārdevēja atbrīvošanas no nodokļa nosacījumi — Pircēja dzīviesvieta galamērķa dalībvalstī — Pagaidu reģistrācija galamērķa dalībvalstī — Krāpšanas risks nodokļu jomā — Laba ticība — Pārdevēja pienākums ievērot pienākumu rēķinā”

I – Ievads

1.

Tiesī iesniegtais līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 138. panta 2. punkta interpretāciju.

2.

Būtībā Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Nodokļu šķērtējtiesa (Administratīvās arbitražas centrs), Portugāle) vēlas noskaidrot, vai saistībā ar jauna transportlīdzekļa piegādi Kopienas iekšienē dalībvalstij ir tiesības, pirmkārt, PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa (PVN) pakārtot nosacījumam, ka pircējam ir jābūt vai nu reģistrētam, vai ar pastāvīgo dzīviesvietu minētā transportlīdzekļa galamērķa dalībvalstī, otrkārt, atteikt atbrīvošanu no PVN gadījumos, kad transportlīdzeklim galamērķa dalībvalstī ir veikta vienīgi pagaidu reģistrācija tīrisma nolūkā, un, treškārt, pieprasīt PVN samaksu no pārdevēja apstākļos, kas liecina, ka pircējs varētu būt veicis krāpšanu PVN jomā, bet tomēr nav pierādījis, ka pārdevējs ar pircēju būtu sadarbojies, lai izvairītos no PVN samaksas.

3.

Šie jautājumi ir radušies tiesvedībā starp Portugāli reģistrētu sabiedrību Santogal M.Comércio e Reparação de Automóveis Lda (turpmāk tekstā – “Santogal”) un Autoridade Tributária e Aduaneira (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle) sakarā ar šīs iestādes atteikumu piešķirt Santogal atbrīvojumu no PVN, kas paredzēts Portugāles tiesībās, ar kurām transponēts PVN direktīvas

138. panta 2. punkta a) apakšpunkts, saistībā ar Santogal veiktu jaunas automašīnas piegādi, ko tās pircējs transportējis uz Spāniju.

4.

Precīzāk, no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka saskaņā ar 2010. gada 26. janvārī izrakstītu rīkojumu Santogal par naudas summu EUR 447665 ir pārdēvusi karam Angolas valstspiederīgajam jaunu transportlīdzekli, kuru tā iepriekš bija iegādājusies no Mercedes-Benz Portugal un kura ieviešana Portugāles teritorijā bija tikusi konstatēta ar transportlīdzekļu muitas deklarāciju, kas datēta ar 2009. gada 25. jūniju (turpmāk tekstā – “muitas deklarācija”) (3).

5.

Pārdošanas brīdī pircējs darīja zināmu Santogal savu nodomu izmantot minēto transportlīdzekli savam personīgajam vajadzībām Spānijā, kur viņam jau bija reģistrēta dzīviesvieta, to tur nogādāt, pašam uzņemties transportēšanu, tur veikt tā tehnisko apskati un to reģistrēt. Viņš uzrādīja Santogal savu ārvalstnieka identifikācijas numuru (VIN) Spānijā, Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (Iekšlietu ministrijas Policijas un Civilās gvardes galvenā pārvalde – Tui-Valensijas reģions, Spānija) 2008. gada 2. maijā izsniegtu dokumentu par viņa iekārtu centrālajā ārvalstnieku reģistrā ar minēto VIN, kā arī viņa Angolas pases kopiju. Tomēr pircēja adrese, ko viņš norādīja pārdošanas brīdī, nesakrīt ar 2008. gada 2. maijā izdotajam dokumentam minēto.

6.

No šiem dokumentiem Santogal secināja, ka transportlīdzekļa pārdošana ir atbrīvota no PVN atbilstoši Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (Darījumiem Kopienas iekšienā piemērojamā PVN sistēma) 14. panta b) punktam, ar kuru Portugāles tiesību sistēmā PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts.

7.

Transportlīdzeklis tika transportēts uz Spāniju pilnībā slēgta tipa autovadībā.

8.

Pēc transportlīdzekļa tehniskās apskates iziešanas Spānijā pircējs pēc Santogal līguma nosaukuma šai pārdotajai divus dokumentus, ko pievienot pirkuma līgumam. Tie bija, pirmkārt, 2010. gada 11. februārī izsniegta tehniskās apskates apliecība un, otrkārt, 2010. gada 18. februārī izsniegta apliecība par reģistrāciju Spānijā. Šī pārdotā apliecība, kurā bija norādīta pircēja adrese, kas nesakrīt ne ar šī pārdotā norādīto adresi pārdēvuma brīdī, ne ar 2008. gada 2. maija dokumentā esošo adresi, apliecināja pagaidu reģistrāciju “tārisma nolikums” uz laiku līdz 2011. gada 17. februārim.

9.

Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju tārisma reģistrācijas numura piešķiršanu Spānijā regulē 1993. gada 10. septembra Real Decreto 1571/93 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (Kārtā dekrēts 1571/1993, ar ko Spānijā pielāgo tārisma reģistrācijas noteikumus, lai veiktu iekšējā tirgus saskaņošanu nodokļu jomā ar Savienības tiesību m) (4), un 1998. gada 23. decembra Real Decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (Kārtā dekrēts 2822/1998, ar ko tiek apstiprināti vispārīgie transportlīdzekļu noteikumi) (5). Reģistrācijai tārisma nolikums ir pagaidu raksturs, parasti tā izmantošanas ilgums ir seši mēneši

12 m?nešu laikposm?, un iest?des var to pagarin?t. Š?du re?istr?ciju var veikt vien?gi personas, kuras nav past?v?gie iedz?vot?ji Sp?nij?.

10.

P?c inform?cijas sa?emšanas no Santogal 2011. gada febru?r? Mercedes?Benz Portugal iesniedza transportl?dzek?a papildu muitas deklar?ciju (turpm?k tekst? – “papildu deklar?cija”), lai atceltu 2009. gada 25. j?nija muitas deklar?ciju sakar? ar transportl?dzek?a nos?t?šanu uz Sp?niju. Muitas deklar?ciju kompetent?s iest?des atc?la 2011. gada 3. mart?.

11.

Ar Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (Muitas kr?pšanas apkarošanas dienestu p?rvalde, Portug?le) 2013. gada 24. oktobr? nos?t?to v?stuli Direção de Finanças de Lisboa (Lisabonas Finanšu p?rvalde, Portug?le) t? ieteica pie?emt l?mumu par PVN samaksu no konkr?t? transportl?dzek?a p?rdošanas. Š? p?rvalde tostarp nor?d?ja, ka pirc?js dz?vo Portug?l?, ka vi?š tur ir re?istr?ts k? sabiedr?bas vad?t?js un ka vi?am tur vair?k nek? 10 gadus ir nodok?u maks?t?ja numurs. Turkl?t, atbildot uz l?gumu sniegt inform?ciju, Sp?nijas iest?des bija preciz?jušas, ka 2010. gad? pirc?js nebija Sp?nijas past?v?gais iedz?vot?js, nekad tur netika iesniedzis ien?kumu deklar?ciju un nekad tur nebija bijis PVN maks?t?js.

12.

P?c tam pret Santogal tika uzsk?ta tematisk? p?rbaude attiec?b? uz PVN par 2010. gada janv?ri. T?s ietvaros Nodok?u un muitas iest?de sagatavoja p?rbaudes aktu, secinot, ka transportl?dzek?a p?rdošana neatbilst RITI 14. pant? paredz?tajiem atbr?vojumiem, jo saist?b? ar š?s ties?bu normas b) punkt? min?to atbr?vojumu pirc?js nedz?vo Sp?nij? un 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.

13.

2014. gada 14. oktobr? Nodok?u un muitas iest?de veica papildu PVN uzr??inu EUR 89533 apm?r?, k? ar? apr??in?ja nokav?juma procentus par laikposmu no 2010. gada 12. marta l?dz 2014. gada 20. augustam EUR 15914,80 apm?r?. Santogal samaks?ja š?s summas 2014. gada decembr?.

14.

Santogal v?rs?s iesniedz?jties? ar pras?bu atcelt šos uzr??inus, k? ar? ar pras?bu par zaud?jumu atl?dz?bu. Šaj? ties? t? ar? izvirz?ja argumentu par Nodok?u un muitas iest?des veikt?s RITI 14. panta b) punkta interpret?cijas neatbilst?bu PVN direkt?vas 138. panta 2. punktam, kam piem?tot tieš? iedarb?ba. T? ar? uzsv?ra, ka to nevarot vainot par pirc?ja iesp?jami veikto PVN sist?mas apkr?pšanu.

15.

Sav? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu iesniedz?jtiesa vispirms izsaka šaubas par pirc?ja dz?vesvietu transportl?dzek?a p?rdošanas br?d?. It ?paši š? tiesa nor?da uz to, ka š? p?d?j? past?v?g? dz?vesvieta nebija Sp?nij?. Tom?r nevarot uzskat?t par pier?d?tu, ka min?t?s p?rdošanas br?d? vi?š ir dz?vojis Portug?l?. Turkl?t tai iesniegtajos lietās materi?los neesot ne inform?cijas par transportl?dzekli maks?jam? PVN samaksu Sp?nij?, ne inform?cijas par transportl?dzek?a t?l?ko likteni p?c t? re?istr?cijas t?risma nol?kos. T?pat neesot pier?d?ts, ka

reģistrācijas tīrīšanas nolikums režīms būtu izbeidzies atbilstoši Spēnijas tiesību sistēmas paredzētajiem nosacījumiem.

16.

Turklāt iesniedzējtiesa atzīmē, ka nav pierādīts, ka Santogal būtu sadarbojies ar pircēju nolikuma izstrādes nolikuma samaksas par transportlīdzekļa pārdošānu. Gluži pretēji, tā secina, ka no tai iesniegtajiem pierādījumiem izriet, ka Santogal ir gādājis par atbrīvošanas no PVN nosacījumu ieviešanu. Tā atzīmē, ka ne muitas ierādēm, ne muitas dienestiem nav radušies šaubas par dokumentu pietiekamību muitas deklarācijas atcelšanai un ka Muitas krāpšanas apkarošanas dienestu pārvades vīstule ir tikusi balstīta uz papildu informāciju, kas Santogal nebija pieejama.

17.

Visbeidzot iesniedzējtiesa uzskata, ka Tiesas judikatūra, tostarp 2010. gada 7. decembra spriedums R. (C-285/09, EU:C:2010:742, 40.–46. punkts), nesniedz atbildes uz jautājumiem, kas ir radušies tajā izskatāmajā lietā.

18.

Šajos apstākļos iesniedzējtiesa ir nolikusi apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1)

Vai [PVN direktīvas] 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam ir pretrunā [tādas] 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 piegādi 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, kurā iegādātais transportlīdzeklis tika transportēts uz Spēniju, kurā tam tika piešķirta tīrīšanas reģistrācija, kurai ir pagaidu raksturs un kura ir pakāauta [Spēnijas] nodokļu sistēmā?

3)

Vai [PVN direktīvas] 138. panta 2. punkta b) apakšpunktam pretrunā ir tas, ka jauna transportlīdzekļa pārdēvējam tiek prasīts samaksāt PVN situācijā, kurā netika pierādīts, vai tīrīšanas reģistrācijas režīms jau ir beidzies veidā, kas ir paredzēts [Spēnijas tiesību sistēmā], nedz ar to, vai tika samaksāts PVN vai ar to, kas tiks samaksāts, beidzoties šim režīmam?

4)

Vai [PVN direktīvas] 138. panta 2. punkta b) apakšpunktam un tiesiskās noteiktības principam, samērīguma un tiesiskās paāvības aizsardzības principiem pretrunā ir tas, ka jauna transportlīdzekļa, kurš ir nosūtīts uz citu dalībvalsti, pārdēvējam tiek prasīts samaksāt PVN situācijā, kurā:

—

pirc?js pirms nos?t?šanas inform? pras?t?ju, ka ir rezidents galam?r?a dal?bvalst? un uzr?da apliecinošu dokumentu, ar kuru vi?am min?taj? valst? ir pieš?irts [?IN], kur? ir nor?d?ta dz?vesvieta šaj? valst?, kas nav dz?vesvieta, ko 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 t?risma re?istr?cija;

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?”

19.

Par šiem jaut?jumiem savus rakstveida apsv?rumus iesniedza Santogal, Portug?les vald?ba, k? ar? Eiropas Komisija. Pamatojoties uz iesniegtajiem apsv?rumiem, Tiesa uzskat?ja, ka t? ir pietiekami inform?ta, un atbilstoši t?s Reglamenta 76. panta 2. punktam nol?ma nenotur?t tiesas s?di mutv?rdu paskaidrojumu uzklauš?šanai.

II – V?rt?jums

A – Par pie?emam?bu

20.

Kaut gan nav šaubu, ka Tiesai ir kompetence atbild?t uz Tribunal Arbitral Tributário uzdotajiem jaut?jumiem, jo Tiesa jau ir preciz?jusi, ka, ne?emot v?r? š?s iest?des nosaukumu, t? atbilst visiem nepieciešamajiem nosac?jumiem, lai to atz?tu par “dal?bvalsts tiesu” LESD 267. panta izpratn? (6), Portug?les vald?ba nor?da uz l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu nepie?emam?bu tr?s iemeslu d??, kuri visi man š?iet esam noraid?mi t?l?k nor?d?to iemeslu d??.

21.

Pirmk?rt, man? ieskat?, tas b?tu p?rm?r?gi form?li un pret?ji sadarb?bas garam, kas caurauž LESD 267. pant? paredz?to proced?ru, kura paredz sniegt valstu ties?m noder?gu atbildi, lai t?s var?tu izš?irt taj?s izskat?mos str?dus, atz?t par pamatotu Portug?les vald?bas iebildi, ka l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu esot nepie?emams, jo taj? ir nor?de nevis uz PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktu, bet gan uz š?s pašas ties?bu normas b) apakšpunktu. Proti, ir ac?mredzams, ka, iev?rojot l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pamatojumu, k? ar? uzdoto jaut?jumu formul?jumu, kuros ir nor?d?ts vien?gi uz jaunu transportl?dzek?u pieg?di Kopienas iekšien?, kas konkr?ti ir regul?ta PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts, nor?de uz PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu ir vienk?rša formas k??da, kas neietekm? iesniedz?jtiesas uzdoto jaut?jumu par Savien?bas ties?bu interpret?ciju uztveri un priekšmetu. Starp citu, š? k??da ir tikusi izlabota viena iesniedz?jtiesas š??r?jtiesneša v?stul?, kas ir pievienota l?gumam sniegt prejudici?lu nol?mumu un kas t?tad veido da?u no pamatlietas materi?liem, ar kuriem ir iepazinušies visi lietas dal?bnieki, kas Ties? iesnieguši apsv?rumus. Tas,

ka tās neformāls kļuva labojums, kā uzskata Portugāles valdība, iespējams, var būt pretrunā valsts procesuālajiem noteikumiem, nevar būt par pamatu lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu nepieņemšanai. Šajā ziņā Tiesa jau ir norādījusi, ka principā tai nav jāpārbauda, vai šāds lūgums ir pieņemts atbilstoši valsts noteikumiem par tiesu darba organizāciju un procedūru (7). Ēmot vērā šos apstākļus, nekā neliedz Tiesai pārformulēt uzdotos jautājumus tādējādi, ka tie attiecas uz PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkta interpretāciju (8).

22.

Otrkārt, lai gan ir tiesa, kā to uzsver Portugāles valdība, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu nav skaidrības paraugs attiecībā uz pamatlietas faktisko apstākļu izklāstu un tajā pat ir zināmas neprecizitātes vai neatbilstības, šie trūkumi nav pietiekami, lai atspēkotu atbilstības pieņēmumu, kas piemērt prejudiciālajiem jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, un lai Tiesa uz tiem neatbildētu (9). Proti, manā ieskatā, Tiesai ir zināmi nepieciešamie faktiskie un tiesiskie apstākļi, lai nodrošinātu atbildi uz jautājumiem, kas tai ir uzdoti izskatmājā lietā. Turklāt, tā kā lietas dalībnieki, tostarp pakārtoti – Portugāles valdība, ir iesnieguši rakstveida apsvērumus, tiem visiem ir bijusi iespēja izteikties par uzdoto jautājumu saturu, ēmot vērā lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu izklāstītās atbilstošās tiesību normas un faktiskos apstākļus.

23.

Visbeidzot, treškārt, manā ieskatā, nevar tikt pieņemts arī Portugāles valdības norādītais nepieņemamības pamatojums, ka Tiesa tiekot aicināta atbildēt uz hipotētiskiem jautājumiem, jo savā lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu iesniedzējtiesa jau esot konstatējusi Nodokļu un muitas iestādes lūmuma, ar kuru pieprasīts veikt PVN samaksu, pamatojuma trūkumu, kam neatkarīgi no atbildes, kādu uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu sniegs Tiesa, būtu jāizraisa šā lūmuma atcelšana.

24.

Ir tiesa, ka atbilstoši uzdevumam atbalstīt tiesvedību dalībvalstīs, kāds Tiesai ir dots ar LESD 267. pantu izveidotās sadarbības ietvaros, Tiesa atsakās formulēt konsultatīvus viedokļus par hipotētiskiem jautājumiem (10). Proti, tādās gadījumos valsts tiesas iesniegtais Savienības tiesību interpretācijas lūgums objektīvi nav nepieciešams, lai tā varētu pieņemt nolikumu un izšķirt tajā izskatāmo strīdu. Tieši piemērojot šo judikatūru, Tiesa par nepieņemamu tādējādi atzina valsts pirmās instances tiesas iesniegtu lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu par Savienības muitas tiesību interpretāciju situācijā, kad lūmums par muitas parāda atgāšanu, kas tika apstrīdēts šajā tiesā, būtu jābija atkarīgs no iepriekšējā lūmuma par minētā parāda konstatāšanu, kuru bija atcēlusi konkrētās dalībvalsts pārdotās instances tiesa (11). Proti, tā kā iesniedzējtiesai, lai izšķirtu tajā izskatāmo strīdu, bija jāizlemj vienīgi par atgāšanas lūmuma sekām, tai, lai atrisinātu šo strīdu, vairs nebija jāpieņem nolikums, kurā būtu ēemamas vērā Tiesas atbildes uz tās uzdotajiem jautājumiem. Tādā Tiesai būtu jānācīs sniegt konsultatīvu viedokli par hipotētiskā rakstura jautājumiem.

25.

Tomēr tas tā nav izskatmājā lietā.

26.

Pirmkārt, no lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu nekādi neizriet, ka neatkarīgi no atbildes, kādu Tiesa sniegs uz tai uzdotajiem jautājumiem, iesniedzējtiesas konstatētajam pamatojuma trūkumam būtu jāizraisa Nodokļu un muitas administrācijas lūmuma atcelšana pilnībā. Lūgums

sniegt prejudiciālo nolikumu drīzāk apstiprina domu par pretījo. Proti, konstatējusi šo pamatojuma trūkumu, iesniedzējtiesa tādēļ ir plaši aprakstījusi Savienības tiesības un ir izvērtojusi un noraidījusi citus Santogal norādītos iebildumus, kuros arī kritizēts Nodokļu un muitas administrācijas lēmuma pamatojums, norādot iemeslus atsevišķu Santogal iesniegto pierādījumu noraidīšanai, ar kuriem tie centusies pierādīt, ka jaunā transportlīdzekļa pircējs ir atbildis nosacījumam par dzīvesvietu minētā transportlīdzekļa galamērķa dalībvalstī, kā to prasīja RITI tiesību normas. Ja iesniedzējtiesas iepriekš konstatētais pamatojuma trūkums pats par sevi varētu būt pamats Nodokļu un muitas administrācijas lēmuma atcelšanai pilnībā, šie apraksti būtu bijuši virspusēji.

27.

Otrkārt un fundamentāli, prejudiciālie jautājumi tieši un netieši attiecas uz RITI tiesību normās ietvertās prasības atbilstību Savienības tiesībām, saskaņā ar kuru atbrīvošana no PVN ir pakārtota nosacījumam, ka jaunā transportlīdzekļa pircējs dzīvo minētā transportlīdzekļa galamērķa dalībvalstī. Tādējādi ir skaidrs, ka atbildei uz šiem jautājumiem joprojām ir nozīme pamatlietas atrisināšanā. Proti, no šīs atbildes ir atkarīgs gan piegādātājam piekrītošā pienākuma sniegt pierādījumus par RITI noteiktās dzīvesvietas prasības izpildi, gan Nodokļu un muitas administrācijas pienākuma pārbaudīt šos pierādījumus un pareizi pamatot lēmumus, kas attiecīgā gadījumā izslēdz tai iesniegto pierādījumu atbilstību vai pietiekamību, likumgums.

28.

Visu šo iemeslu dēļ es ierosinu Tiesai atzīt, ka likums sniegt prejudiciālo nolikumu ir pieņemams.

B – Par lietās būtību

29.

Kā es to esmu norādījis manas ievada priekšlikumos un atbilstoši prejudiciālo jautājumu pārformulējumam, ko esmu ierosinājis šo secinājumu 21. punktā, iesniedzējtiesa būtībā vālas noskaidrot, vai saistībā ar jauna transportlīdzekļa piegādi Kopienas iekšienā dalībvalstij ir tiesības: a) pakārtot PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no PVN nosacījumam, ka pircējs dzīvo minētā transportlīdzekļa galamērķa dalībvalstī (pirmais jautājums), b) atteikt atbrīvošanu no PVN gadījumā, kad galamērķa dalībvalstī transportlīdzeklī ir veikta vienīgi pagaidu reģistrācija tādā nolūkā (otrais jautājums), un c) pieprasīt PVN samaksu no transportlīdzekļa pārvadātāja apstākļos, kas varētu norādīt, ka pircējs varētu būt veicis krāpšanu PVN jomā, bet, ja tomēr nav pierādīts, ka pārvadātājs ir sadarbojies ar pircēju, lai izvairītos no PVN samaksas (trešais un ceturtais jautājums).

30.

Šos trīs iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu aspektus es aplūkošu secīgi.

1) Par tiesībām pakārtot atbrīvojumu no PVN par jauna transportlīdzekļa piegādi Kopienas iekšienā nosacījumam, ka pircējs dzīvo galamērķa dalībvalstī (pirmais jautājums)

31.

K? Tiesa to uzsv?rusi jau vair?kk?rt, kopš 1993. gada 1. janv?ra iedibin?t? sist?ma, kas paredz nodok?u robežu atcelšanu Kopien?, ir balst?ta uz jaunu aplikšanas ar PVN gad?jumu, proti, pre?u ieg?di Kopienas iekšien?, kas nodok?a ie??mumus ?auj nodot dal?bvalstij, kur? notiek pieg?d?to pre?u gala pat?ri?š (12).

32.

T?d?j?di saska?? ar PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta ii) punktu jauna transportl?dzek?a ieg?de Kopienas iekšien?, ko veic persona, kura nav PVN maks?t?ja, ir aplikama ar PVN galam?r?a dal?bvalsts teritorij?, kam?r saska?? ar PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktu š? paša jaun? transportl?dzek?a pieg?de Kopienas iekšien? ir atbr?vota no PVN nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalst?.

33.

Izveidot? meh?nisma ietvaros nodok?a ie??mumi tiek nodoti dal?bvalstij, kur? ir noticis pieg?d?to pre?u gala pat?ri?š, kas nodrošina skaidru kompeten?u sadal?jumu nodok?u jom?.

34.

T?d?j?di atbr?vojums no nodok?a par pieg?di Kopienas iekšien?, kas ir saist?ta ar ieg?di Kopienas iekšien?, ?auj izvair?ties no nodok?u dubult?s uzlikšanas un l?dz ar to no kop?jo PVN sist?mu raksturojoš? nodok?u neitralit?tes principa p?rk?pšanas (13), kam?r noteikumi par jaunu transportl?dzek?u ieg?žu aplikšanu ar nodokli paredz ar? nov?rst konkurences izkrop?ojumus starp dal?bvalst?m, kuri var rasties no atš?ir?gu nodok?a likmju piem?rošanas (14).

35.

Saska?? ar PVN direkt?vas 20. panta pirmo da?u ieg?de Kopienas iekšien? ir defin?ta k? ties?bu ieg?šana r?koties k? ?pašniekam ar ?ermenisku kustamu lietu, ko p?rdev?js, pirc?js vai cita persona p?rdev?ja vai pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? pirc?jam uz dal?bvalsti, kas nav nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts.

36.

PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a jaunu transportl?dzek?u, kuri tiek nos?t?ti vai transport?ti ?rpus to attiec?g?s teritorijas, tom?r Savien?b?, pieg?des pirc?jam.

37.

T? k? nepieciešam?s saist?bas starp preces, tostarp jauna transportl?dzek?a, pieg?di un ieg?di Kopienas ietvaros d?? š?s darb?bas, Tiesas ieskat?, faktiski ir uzskat?mas par vienu saimniecisko dar?jumu, jau ir ticis nor?d?ts, ka PVN direkt?vas 20. panta pirm? da?a un š?s direkt?vas 138. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d? veid?, ka š?m norm?m ir identiska noz?me un piem?rojam?ba (15).

38.

Š?da pieeja, k? to savos rakstveida apsv?rumos it ?paši atzinusi Komisija, ir j??steno ar? attiec?b? uz PVN direkt?vas 20. panta pirm?s da?as un 138. panta 2. punkta a) apakšpunkta saist?bu attiec?b? uz jauniem transportl?dzek?iem (16).

39.

Saskaņā ar judikatūru no minētā izriet, ka atbrīvojumu no nodokļa par piegādi Kopienas iekšienā, kas norisinās pirms iegādes Kopienas iekšienā, piemēro tikai tad, ja izpildās trīs nosacījumi, proti, ja tiesības ar precīzākoties kā pašniekam ir nodotas pircējam, ja piegādātājs pierāda, ka šā prece ir nosūtīta vai transportēta uz citu dalībvalsti, un ja pēc šīs nosūtīšanas vai transportēšanas prece fiziski ir izvesta no piegādes dalībvalsts teritorijas (17).

40.

Pamatlietā nav strīda par to, ka jaunā automašīna ir pārdota Portugālē, Santogāl izrakstot rēķinu pircējam, ka pircējs pats ir transportējis preci uz Spāniju un ka tā ir reģistrēta šajā dalībvalstī. Tātad trīs iepriekš minētie nosacījumi šīet esam izpildīti.

41.

Katrā ziņā, neatkarīgi no visu šo nosacījumu izpildes pamatlietā (18) ir acīmredzams, ka PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts nekādā veidā nepakārto tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa par jauna transportlīdzekļa piegādi Kopienas iekšienā prasībai, ka šā transportlīdzekļa pircējam ir jābūt dzīvesvietai galamērķa dalībvalstī (19).

42.

Kā to atzīst Portugāles valdība, saistībā ar jauna transportlīdzekļa iegādes darījuma Kopienas iekšienā kvalifikāciju Tiesa ir precizējusi, ka ir svarīgi noskaidrot, kurā dalībvalstī attiecīgais transportlīdzeklis galu galā tiks lietots galīgi un pastāvīgi (20).

43.

Tomēr RITI tiesību normās noteiktā papildu prasība piegādes Kopienas iekšienā atbrīvošanu no nodokļa pakārto apstāklim, ka pircējam ir jābūt dzīvesvietai galamērķa dalībvalstī, atļauj Portugāles nodokļu iestādēm nepiešķirt šādu atbrīvojumu, pat neņemot vērā PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzētās materiālās prasības, it īpaši, pat nenoskaidrojot, vai šīs prasības ir izpildītas. Tomēr tas, ka jauna transportlīdzekļa pircējs nedzīvo galamērķa dalībvalstī, automātiski nenozīmē, ka šā transportlīdzekļa galīgā un pastāvīgā izmantošana nenotiek šajā dalībvalstī un ka pēc iegādes Kopienas iekšienā nav notikusi piegāde Kopienas iekšienā.

44.

Kaut gan ir tiesa, ka saskaņā ar PVN direktīvas 131. pantu atbrīvojumi no PVN ir piemērojami atbilstoši nosacījumiem, kurus nosaka dalībvalstis, lai nodrošinātu pareizu un vienkāršu minēto atbrīvojumu piemērošanu un lai novērstu jebkādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos no nodokļa samaksas vai āunprātīgu izmantošanu, šie nosacījumi nevar būt tādi, ar kuriem tiek pārskatīts kompetenču nodokļu jomā sadalījums starp dalībvalstīm, ne PVN neitralitāte, kas, kā to vairākkārt atgādinājis Tiesa, ir kopīgās PVN sistēmas pamatprincips (21).

45.

RITI tiesību normās ietvertais papildu nosacījums, kas piegādes Kopienas iekšienā atbrīvošanu no nodokļa pakārto pircēja dzīvesvietai galamērķa dalībvalstī, rada tādā sekas. Tas neatkarīgi no trīs šo secinājumu 39. punktā uzskaitīto nosacījumu izpildes šāuj Portugālei aplikt ar nodokli jauna transportlīdzekļa piegādi Kopienas iekšienā, par kura iegādi ir jāmaksā PVN

galam?r?a dal?bvalst?. T?tad š? pras?ba p?rk?pj PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktu, kompeten?u nodok?u jom? sadal?jumu starp dal?bvalst?m un nodok?u neitralit?tes principu.

46.

Š?da nost?ja, protams, nenoz?m?, ka, pier?dot PVN direkt?vas pamatpras?bu, kas piem?rojamās pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vošanai no nodok?a, izpildi, pirc?ja dz?vesvietai nav noz?mes. Proti, Tiesa ir atzinusi, ka, lai noskaidrotu, 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 gala pat?r?šana, ir j?izv?rt? visi objekt?vie faktiskie apst?k?i, kuru vid? noz?me var b?t pirc?ja dz?vesvietai (22).

47.

Visu apsverot, man? ieskat?, š?da pieeja tikai apstiprina interpret?ciju, saska?? ar kuru pirc?ja dz?vesvieta galam?r?a dal?bvalst? pati par sevi nevar b?t nosac?jums pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vošanai no nodok?a. T?pat t? apstiprina, ka pirc?ja dz?vesvietas neesam?ba šaj? dal?bvalst? nevar b?t par neatsp?kojamu pier?d?jumu tam, ka prece fiziski nav atst?jusi pieg?des dal?bvalsts teritoriju, lai tiktu past?v?gi izmantota galam?r?a dal?bvalst? (23).

48.

T?tad es, t?pat k? Santogal un Komisija, uzskatu, ka PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts 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 dar?juma galam?r?a dal?bvalst?.

2) Par ties?b?m atteikt atbr?vošanu no PVN gad?jum?, kad jaunajam transportl?dzeklim galam?r?a dal?bvalst? ir veikta pagaidu re?istr?cija t?risma nol?kos (otrais jaut?jums)

49.

Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa vaic?, vai transportl?dzek?a p?rdev?jam ir iesp?jams nepieš?irt atbr?vojumu no PVN gad?jum?, kad tiek pier?d?ts, ka galam?r?a dal?bvalst? transportl?dzeklim ir veikta vien?gi pagaidu re?istr?cija t?risma nol?kos.

50.

K? par to liecina l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pamatojums, šis jaut?jums ir da?a no p?rbaudes par to, cik pamatoti Nodok?u un muitas administr?cija ir pier?d?jusi, ka pirc?js nedz?vo galam?r?a dal?bvalst?. Proti, iesniedz?jtiesa nor?da, ka saska?? ar Nodok?u un muitas administr?cijas nor?d?taj?m atbilstošaj?m Sp?nijās ties?bu norm?m transportl?dzek?a re?istr?ciju t?risma nol?kos var veikt vien?gi personas, kuras nedz?vo Sp?nij?.

51.

Citiem v?rdiem, transportl?dzek?a pagaidu re?istr?cijas Sp?nij? krit?riju Nodok?u un muitas administr?cija ir izmantojusi, lai pier?d?tu, ka pirc?js nedz?vo šaj? dal?bvalst? un t?tad neizpilda RITI ties?bu norm?s paredz?to pras?bu p?c dz?vesvietas, kas pak?rto p?rdev?ja ties?bas sa?emt atbr?vojumu no PVN.

52.

Tomēr, kā es to esmu pamatojis savas pirmā jautājuma analīzes ietvaros, šāda RITI tiesību normas ietverta prasība neatbilst PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam.

53.

Šajos apstākļos akceptēt, ka transportlīdzekļa pagaidu reģistrācijas galamērķa dalībvalstī kritērijs var pamatot atteikumu minētā transportlīdzekļa pārvēja atbrīvošanai no PVN, nozīmētu netieši atzīt par pieļaujamu RITI tiesību normas paredzēto nosacījumu, kas šādu atbrīvošanu pakārtoti pircēja dzīvesvietai galamērķa dalībvalstī.

54.

Tomēr objektīvo faktu, kas darījumu ļauj kvalificēt kā "piegādi Kopienas iekšien?", vispārējā novērtējuma ietvaros galamērķa dalībvalstī veiktas reģistrācijas pagaidu raksturam var būt nozīme saistībā ar Tiesas 2010. gada 18. novembra spriedumu X (C-84/09, EU:C:2010:693, 50. punkts) nepārprotami norādītā nosacījumā par jauna transportlīdzekļa galīgās izmantošanas vietu izpildi vai neizpildi.

55.

Tomēr, manā ieskatā, atāut šā jaunā transportlīdzekļa piegādes dalībvalstij pieprasīt PVN samaksu no pārvēja, pamatojoties vienīgi uz šo apstākli, būtu pretrunā kompetenču sadalījumam nodokļu jomā un PVN neitralitātes principam. Kā tas atbilstoši līguma sniegtajam prejudiciālu nolikumu norādītajai informācijai redzams pamatlietā, tādā pagaidu reģistrācija kā Spānijā izdarītā var tikt veikta uz sekojo 12 mēnešu laikposmu, kas, šī iet, ne vien var tikt pagarināts, bet var arī izbeigties, veicot transportlīdzekļa parasto reģistrāciju Spānijā pēc atbilstošo nodokļu samaksas. Tādējādi vienkārši apstāklis, ka jaunam transportlīdzeklī galamērķa dalībvalstī ir veikta pagaidu reģistrācija, ipso iure nenozīmē, ka, izbeidzoties pagaidu reģistrācijas periodam, minētā transportlīdzekļa galīgās un pastāvīgās izmantošanas vieta neatradās šīs dalībvalsts teritorijā un ka ir pamats secināt, ka šis transportlīdzeklis nav ticis piegādāts Kopienas iekšienā.

56.

Tādā es neatkarīgi no vienas konkrētas lietas apstākļiem uzskatu, ka dalībvalsts nedrīkst atteikt atbrīvojumu no PVN jauna transportlīdzekļa pārvējam, ko tā pašnieks ir transportējis uz citu dalībvalsti, pamatojoties vienīgi uz to, ka šajā pārdāvī dalībvalstī šim transportlīdzeklī ir veikta pagaidu reģistrācija.

3) Par tiesībām pieprasīt PVN samaksu no jauna transportlīdzekļa pārvēja apstākļos, kas liecina par to, ka pircējs varētu būt veicis krāpšanu PVN jomā, bet ja nav pierādīts, ka pārvējs ir sadarbojies ar pircēju, lai izvairītos no PVN samaksas (trešais un ceturtais jautājums)

57.

Ar trešo jautājumu iesniedzātāja vaicā, vai pārvējam var tikt atteikts atbrīvojums no PVN, ja nav skaidrs ne tas, vai kāda galamērķa dalībvalsts tiesības paredzēta iemesla dēļ pagaidu reģistrācijas režīma darbība ir izbeigusies vai ne, ne tas, vai, izbeidzoties šā režīma darbībai, PVN ir ticis samaksāts vai ir bijis jāmaksā. Ceturtais jautājums tā arī norāda zināmu skaitu citu apstākļu, kas šī iet norādām uz neskaidrībām par Santogāl pārdotā jaunā transportlīdzekļa galīgās izmantošanas vietu, kas varētu norādīt, ka pircējs varētu būt veicis krāpšanu PVN jomā, vienlaikus atklājot, ka pēc minētā transportlīdzekļa pārdošanas Santogāl ir veikusi konkrētas darbības attiecībā ar pircēju un Portugāles iestādēm, un nekam nepierdot, ka šā sabiedrība

b?tu sadarbojusies ar pirc?ju, lai izvair?tos no PVN samaksas.

58.

Šie jaut?jumi, kas var tikt izv?rt?ti kop?, b?t?b? ir gan par pier?d?šanas pien?kumu, gan par jaun? transportl?dzek?a gala un past?v?go izmantošanu galam?r?a dal?bvalst? pier?došajiem apst?k?iem, ko pieg?des dal?bvalsts nodok?u iest?des var pras?t nor?d?t p?rdev?jam, lai šis p?d?jais var?tu sa?emt t?da transportl?dzek?a pieg?d?m Kopienas iekšien? piem?rojamo atbr?vojumu no PVN.

59.

Kas attiecas uz pier?d?šanas pien?kumu, saist?b? ar Sest?s direkt?vas normu, kas p?c tam ir p?r?emta PVN direkt?vas 138. panta 1. punkt?, Tiesai jau ir bijusi izdev?ba preciz?t, ka pier?d?jumi par to, ka ir izpild?ti š?s ties?bu normas piem?rošanas nosac?jumi, tostarp tie, kurus dal?bvalstis paredz?jušas, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu min?to atbr?vojumu piem?rošanu, k? ar? nov?rstu jebk?du iesp?jamu kr?pšanu, izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un ?aunpr?t?gu izmantošanu, ir j?sniedz pre?u pieg?d?t?jam (24). Man? ieskat?, š? judikat?ra ir lieliski attiecin?ma ar? uz PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkta interpret?ciju un piem?rošanu.

60.

Š? judikat?ra ar? pieprasa, lai pieg?d?t?js r?kotos lab? tic?b? un dar?tu visu, kas no vi?a sapr?t?gi sagaid?ms, lai p?rliecin?tos, ka vi?a veikt? dar?juma izn?kum? vi?š nepiedal?s nodok?u kr?pšan? (25).

61.

Saist?b? ar jauna transportl?dzek?a p?rdošanu, kas, k? nor?d?ts iepriekš, prasa visu objekt?vo faktisko apst?k?u visp?r?ju nov?rt?jumu, lai pieg?des vai ieg?des dar?jumu kvalific?tu k? notikušu Kopienas iekšien?, ir t?, ka, lai nov?rstu jebk?du dal?bu nodok?u kr?pšan?, pieg?d?t?js uzkr?j visus pier?d?jumus, k?dus vi?š sapr?t?gi var ieg?t, lai p?rliecin?tos, ka ir izpild?ti visi ar š? transportl?dzek?a pieg?di Kopienas iekšien? saist?tie nosac?jumi, tostarp it ?paši nosac?jums par gala un past?v?go izmantošanu galam?r?a dal?bvalst?.

62.

Jauna transportl?dzek?a pieg?d?t?ja modr?ba v?l jo vair?k ir vajadz?ga, ?emot v?r? dar?jumu ar š?d?m prec?m Kopienas iekšien? “?pašo dabu” (26). Proti, pirmk?rt, dar?juma kvalifik?cija ir sarežž?t?ka, jo par to maks?jamais PVN ir j?maks? ar? priv?tpersonai, kura nav PVN maks?t?ja un uz kuru nav attiecin?mas pras?bas par deklar?šanas un gr?matved?bu, cikt?l attiec?b? uz to v?l?k nav iesp?jams veikt p?rbaudi. Otrk?rt, k? gala pat?r?t?jai š?dai priv?tpersonai nav ties?bu uz PVN atskait?šanu pat ieg?d?t? transportl?dzek?a v?lreiz?jas p?rdošanas gad?jum? un l?dz ar to šai personai ir liel?ka interese izvair?ties no nodok?a maks?šanas nek? saimniecisk?s darb?bas subjektam (27).

63.

Š? iemesla d??, lai ar? ir taisn?ba, ka saist?b? ar šiem dar?jumiem pieg?d?t?js ir ties?gs iev?rot pirc?ja paustos nodomus pirkuma br?d?, ir vajadz?gs, lai šos nodomus pamatotu objekt?vi apst?k?i (28), kurus savuk?rt var p?rbaud?t nodok?u iest?des un attiec?g? gad?jum? pieg?des dal?bvalsts tiesas.

64.

Tomēr iesniedz tiesa pamatoti atgādina, ka, lai novērstu jebkādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanās no nodokļu samaksas un āunprātīgu izmantošanu, dalībvalstīm ir tiesības likt preču piegādātājam ievērot vispārīgos tiesību principus, tostarp it īpaši tiesiskās noteiktības un samērīguma principus (29), un turklāt neapšaubot PVN neitralitāti (30).

65.

Tātad tas ir saprotami un pamatoti, ka par tiesību uz atbrīvojumu no PVN zaudēšanu var tikt nolemts vienīgi izņēmuma situācijās, proti, kad pārdēvējs ir ticis iesaistīts krāpšanā PVN jomā vai kad vienas vai vairāku formālo prasību pārkāpums neapūj pārliecinoši pierādīt, ka ir ievēroti pamatnosacījumi šīs atbrīvojuma piešķiršanai (31).

66.

Tieši piemērojot šo judikatūru saistībā ar darījuma kvalificēšanu kā preču iegādi Kopienas iekšienē un noskaidrojot pircēja apliekamās personas statusu, Tiesa ir nospriedusi, ka piegādātājam, kurš bija veicis visus no viņa sāpātīgi sagaidāmos pasākumus, nepastāvot norādēm par piedalīšanās krāpšanā PVN jomā, nevarēja tikt noteikts pienākums iesniegt pierādījumus par attiecīgo preču iegādes Kopienas iekšienē aplikšanu ar nodokli, lai viņš varētu saņemt PVN direktīvas 138. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu (32).

67.

Izskatāmā lietā, kurā strīdīgais pamatnosacījums skar jaunu transportlīdzekļa gala un pastāvīgās izmantošanas vietu un kurā iesniedz tiesa norāda, ka nav pierādīts, ka pārdēvējs būtu sadarbojies ar pircēju, lai izvairītos no PVN samaksas, šai tiesai ir jāpārbauda, vai pārdēvējs, rīkojoties lab ticībā, ir veicis visus no viņa sāpātīgi sagaidāmos pasākumus, lai pierādītu, ka viņa noslēgtā darījuma ietvaros patiešām ir notikusi piegāde Kopienas iekšienē PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē, kas pamato viņa tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa.

68.

Proti, mērķim novērst krāpšanu nodokļu jomā ir jānozīmē, ka jaunu transportlīdzekļu piegādātājiem var tikt izvirzītas paaugstinātas prasības attiecībā uz ar šāda veida preču piegādi Kopienas iekšienē saistītajiem nosacījumiem, ievērojot šāda darījuma sevišķo raksturu un ar to saistītos riskus (33).

69.

Piegādātāja aktīvas (vai mērķtiecīgas) darbības ar pircēju nolūkā izvairīties no PVN samaksas neesamā neatbrīvo piegādātāju no viņa pienākuma preventīvos nolūkos rīkoties lab ticībā un veikt viņam uzliktos sāpātīgos pienākumus, lai pārliecinātos, ka pircējs nevar veikt krāpšanu.

70.

Ja izrādās, ka šis pienākums nav izpildīts, es uzskatu, ka varētu būt pamatoti likt piegādātājam samaksāt PVN a posteriori.

71.

Šķēdē virziens nav pretrunā ar Kopienas iekšējā tirdzniecības piemērojamo tiesisko regulējumu, kas tiecas sadalīt PVN nesamaksāšanas risku starp piegādātāju un pircēju (34). Proti, manā ieskatā, atbildība par PVN samaksu a posteriori nav uzliekama vienīgi jaunā transportlīdzekļa piegādātājam, jo pats par sevi saprotams, ka piegādes dalībvalsts nodokļu iestādes prioritāri var pieprasīt šo samaksu no pircēja, ja tieši viņš ir pirkēpis pamatnosacījumus šķēdē iegūti vai piegādei Kopienas iekšienē (35).

72.

Saistībā ar šo piegādātā, kas nozīmē kompetences nodokļu jomā nodošanu par labu galamērķa dalībvalstij, piegādātāji vienkārši tiek mudināti būt sevišķi vērīgiem attiecībā uz risku, ka, veicot darījumu, var izbēgt no jebkādas aplikšanas ar nodokļiem un izvairīties no tā, ka, dodot priekšroku darījuma peļņas gūšanas raksturam (36), viņi izvēlas “pievērt acis” vai rīkoties pārmērīgi pretimnākoši attiecībā pret otru līgumslēdzēju pusi.

73.

Tātad pamatlietā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai Santogal, rīkojoties labā ticībā, ir veikusi visus no tās atkarīgos saprātīgos pasākumus, lai pārliedztos, ka jaunā transportlīdzekļa piegāde pircējam nevar izraisīt to pamatnosacījumu pārkāpšanu, lai šķēdē darījumu kvalificētu kā jauna transportlīdzekļa piegādi Kopienas iekšienē.

74.

Šķēdē atbilde varētu būt pietiekama iesniedzējtiesas līgts interpretācijas nolūkos. Tomēr, lai dotu šai tiesai atbildi, kas tai būtu noderīga, lai izšķirtu tajā izskatāmo strīdu, es uzskatu, ka būtu labi, ja Tiesa varētu tai sniegt atsevišķus precizējumus par pierādījumiem, kādi var vai nevar tikt prasīti no piegādātāja, ievērojot Savienības tiesību principus (37).

75.

Vispirms, lai jauna transportlīdzekļa pārdevējs varētu saņemt atbrīvojumu no PVN piegādes dalībvalstī, viņam nedrīkst prasīt, kā to tomēr, šķiet, paredz iesniedzējtiesa savā trešajā prejudiciālajā jautājumā, iesniegt konkrētu pierādījumu par to, ka PVN faktiski ir iekasēts, iegādājoties šo preci galamērķa dalībvalstī. Tāda prasība būtu pretrunā atsevišķiem principiem, tostarp samērīguma principam un nodokļu neitralitātes principam, un Tiesas judikatūras nozīmē to nevar uzskatīt par saprātīgu pasākumu, kura veikšanu var pieprasīt no pārdevēja darījuma gaitā, vēl jo vairāk gadījumā, kā tas ir pamatlietā, kad pat pēc tās informācijas izvērtēšanas, kas pārdevējam nav bijusi pieejama, piegādes dalībvalsts iestādes nespēj skaidri noteikt pircēja atrašanās vietu un saprast, kāds liktenis ir piemēklājis transportlīdzekli.

76.

Tas nenozīmē, ka pārdevējs ir atbrīvots no darbību veikšanas, vērsties pie pircēja, lai noskaidrotu piegādātāja jaunā transportlīdzekļa tīlko nākotni un lūdz ar to PVN samaksas faktu galamērķa dalībvalstī. Tomēr, manā ieskatā, šeit drīzāk ir runa par pienākumu rīkoties, nevis par sasniedzamu rezultātu. Proti, pārdevējs pamatā ir atkarīgs no pircēja sadarbības un pierādījumiem, ko šis pārdājis piekrīt tam iesniegt. Lūdz ar to tas būtu pārmērīgi, ja piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošanu no PVN piegādes dalībvalsts pakārtotu apstāklim, ka pārdevējs ir sniedzis pierādījumus par to, ka pircējs ir samaksājis PVN galamērķa dalībvalstī. Savukārt ir svarīgi, lai pārdevējs pierādītu, ka viņš labā ticībā ir veicis darbības, kas no viņa saprātīgi var

tikt sagaidātas, lai pie pircēja pārliecinātos, ka piegādātais jaunais transportlīdzeklis galamērķa dalībvalstī tiks lietots galīgi un pastāvīgi.

77.

Turklāt man šķiet, ka no pārdēvēja vispārīgi nav pieļaujams prasīt, lai viš veiktu jaunā transportlīdzekļa reģistrācijas nosacījumu galamērķa dalībvalstī rēķinā pārbaudi. Pat ja pārdēvējs ir, kas tas ir pamatlieta, transportlīdzekļu tirdzniecības jomas profesionālis, tad prasība būtu pārņemīga, jo tās priekšnosacījums būtu, lai vienas dalībvalsts PVN maksātājiem būtu zināšanas citu dalībvalstu tiesību vai praksē.

78.

Savukārt neatkarīgi no tā, vai pārdēvējs pārzina galamērķa dalībvalsts tiesības, skaidrai un nemainīgai norādei uz to, ka galamērķa dalībvalstī ir veikta pagaidu reģistrācija, transportlīdzekļu tirdzniecības jomas profesionāli, kas to norāda Komisija, ir jānodrošina interesēties par to, vai transportlīdzeklis, beidzoties pagaidu reģistrācijas laikposmam, tiks vai netiks galīgi un pastāvīgi izmantots galamērķa dalībvalstī un tādā pakāut PVN samaksai šajā dalībvalstī. Man ieskatā, tādā profesionālim tādā ir jāveic visi no viņa atkarīgie pasākumi, lai pie pircēja pārliecinātos, ka viņam ir nodoms ievērot šo nosacījumu, un saskaņā ar judikatūru šādu nodomu ir jāpamato ar objektīviem apstākļiem (38).

79.

Aplūkojamajā gadījumā, ievērojot iesniedzējtiesas norādes un Komisijas izceltos apstākļus tās rakstveida apsvērumos, šķiet, ka Santogal, dažas dienas pēc pārdošanas ieguvusi informāciju par to, ka transportlīdzeklis Spānijā ir reģistrēts tikai pagaidām uz vienu gadu, vairs nav ne interesējusies pie pircēja par viņa nodomu izmantot transportlīdzekli Spānijā pēc pagaidu reģistrācijas beigām, ne arī lūgusi, lai viņš iesniegtu jebkādu noderīgu informāciju, kas apliecinātu viņa nodomu. Turklāt iesniedzējtiesa nenorāda, ka šajā viena gada laikposmā Santogal būtu jebkāds veids vērsusies pie pircēja, kas tai būtu jāvis noskaidrot, vai transportlīdzeklis tomēr paliks Spānijā un tiks galīgi un pastāvīgi izmantots šajā dalībvalstī.

80.

Turklāt, kas arī to savos rakstveida apsvērumos uzsver Komisija, iesniedzējtiesa nav sniegusi nekādas ziņas par tās dokumentācijas saturu, ko dažas dienas pirms transportlīdzekļa pagaidu reģistrācijas beigām Santogal, pamatojot savu lūgumu anulēt muitas deklarāciju un deklarēt nosūtīšanu uz Spāniju, nosūtīja Portugāles Nodokļu un muitas administrācijai. It īpaši iesniedzējtiesa nav sniegusi nekādu informāciju, kas ļautu noskaidrot, vai šajā dokumentācijā ietilpa dokumenti, kas pamato transportlīdzekļa galīgo un pastāvīgo izmantošanu galamērķa dalībvalstī.

81.

Tomēr tāda informācija, kas to pamatoti uzsver Komisija, ir būtiska. Proti, ja dalībvalsts, kas pirmajā reizē ir akceptējusi piegādātājam iesniegtos dokumentus kā pamatojošus pierādījumus tiesībām uz atbrīvojumu no PVN, vēlāk varētu likt šim piegādātājam samaksāt PVN par piegādi, kaut gan šis piegādātājs ir rēķinies labā ticībā, veicot visus no viņa atkarīgos pasākumus, lai viņa nosūtītais darījums atbilstu visiem piegādes Kopienas iekšienē pamatnosacījumiem PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē, tas būtu pretrunā tiesiskās noteiktības principam.

82.

Šādos apstākļos iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai Santogāl labā ticībā ir vērsusies pie pircēja, lai pārliecinātos, ka šim pēdējam, izbeidzoties jaunā transportlīdzekļa pagaidu reģistrācijai Spānijā, bija nodoms turpināt izmantot šo transportlīdzekli galīgi un pastāvīgi galamērķa dalībvalstī, šādu nodomu jāapstiprina objektīviem apstākļiem, tostarp it īpaši Santogāl iesniegtajiem dokumentiem Portugāles Nodokļu un muitas administrācijai, pamatojot savu līgumu atcelt muitas deklarāciju. Ja tas tā ir, tiesības uz atbrīvojumu no PVN nevar tikt atteiktas, pat ja atvēlētā laikā Santogāl nav izlabojusi sēkotnāji izrakstīto rēķinu un nav mēģinājusi iekasēt PVN no pircēja. Pretējā gadījumā es uzskatu, ka, ja vien piegādes dalībvalsts ir tiesīga pieprasīt PVN samaksu no pircēja a posteriori, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, šai dalībvalstij ir pamats prasīt Santogāl samaksāt PVN a posteriori, lai izvairītos no tā, ka darījums vispār netiek aplikts ar nodokli.

III – Secinājumi

83.

Visu iepriekš minēto apsvērumu dēļ es ierosinu atbildēt uz Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Nodokļu šķēršļa tiesa (Administratīvās arbitražas centrs), Portugāle) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem šādi:

1)

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj to, ka jauna transportlīdzekļa piegādes Kopienas iekšienē atbrīvošanu no nodokļa dalībvalsts pakārto nosacījumam, ka šis transportlīdzekļa pircējs dzīvo darījuma galamērķa dalībvalstī;

2)

neatkarīgi no vienas konkrētas lietas apstākļiem Direktīvas 2006/112 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj to, ka dalībvalsts atsaka atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa jauna transportlīdzekļa pārdevējam, ko tā īpašnieks ir transportējis uz citu dalībvalsti, pamatojoties vienīgi uz to, ka šajā pēdējā dalībvalstī šim transportlīdzeklī ir veikta pagaidu reģistrācija;

3)

Direktīvas 2006/112 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts un tiesiskās noteiktības, samērīguma un nodokļu neitralitātes principi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj to, ka dalībvalsts atsaka atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa pārdevējam, kurš nav piedalījies krāpšanā nodokļu jomā, ir rīkojies labā ticībā un ir veicis visus no viņa atkarīgos saprātīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka viņa noslēgtais darījums atbilst visiem piegādes Kopienas iekšienē pamatnosacījumiem minētā panta izpratnē, it īpaši nosacījumam par jauna transportlīdzekļa galīgā un pastāvīgā izmantošanu galamērķa dalībvalstī.

Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pārdevējs pamatlietā ir rīkojies atbilstoši labas ticības un saprātīgās pienācīgās rūpības prasībām, it īpaši ņemot vērā viņa veiktās darbības attiecībā ar pircēju un viņa iesniegtos attaisnojuma dokumentus, kas ļauj pārbaudīt, ka viņš ir pārliecinājies, ka pēdējais jaunā transportlīdzekļa pagaidu reģistrācijas laikposma beigām galamērķa dalībvalstī tas tiks galīgi un pastāvīgi izmantots šajā dalībvalstī. Gadījumā, kad tas tā ir, tiesības uz atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa pārdevējam nevar tikt atteiktas. Pretējā

gad?jum?, ja vien pieg?des dal?bvalstij ir iesp?jams piepras?t pievienot?s v?rt?bas nodok?a samaksu no pirc?ja a posteriori, ir attaisnojams, ka š? dal?bvalsts prasa samaks?t pievienot?s v?rt?bas nodokli a posteriori jaun? transportl?dzek?a p?rdev?jam, lai izvair?tos no t?, ka dar?jums visp?r netiek aplikts ar nodokli.

(1) Ori?in?lvaloda – fran?u.

(2) OV 2006, L 347, 1. lpp.

(3) No lietas materi?liem izriet, ka runa ir par luksusklases sporta automaš?nas modeli SLR McLaren, kas tiek ražots s?rijveid? neliel? skait?.

(4) 1993. gada 15. septembraBOE Nr. 221, 27037. lpp.

(5) 1999. gada 26. janv?raBOE Nr. 22, 3440. lpp.

(6) Skat. spriedumu, 2014. gada 12. j?nijs, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C?377/13, EU:C:2014:1754, 34. punkts). Kopš t? laika Tiesa ir atbild?jusi p?c b?t?bas ar? uz diviem citiem š?s pašas nodok?u š?r?jtiesas l?gumiem sniegt prejudici?lus nol?mumus: skat. spriedumus, 2015. gada 11. j?nijs, Lisboaagás GDL (C?256/14, EU:C:2015:387) un 2016. gada 15. septembris, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690).

(7) Skat. šaj? zi?? it ?paši spriedumus, 1994. gada 3. marts, Eurico Italia u.c. (C?332/92, C?333/92 un C?335/92, EU:C:1994:79, 13. punkts) un 2010. gada 29. j?nijs, E. un F. (C?550/09, EU:C:2010:382, 35. punkts).

(8) Lai b?tu pavisam izsmel?oši, piebild?šu, ka, ja Tiesai iesniegto lietas materi?lu situ?cija to ?auj, k? tas ir apl?kojamaj? gad?jum?, š? iesp?ja, kas tai ir, p?rformul?t prejudici?los jaut?jumus ?auj ar? izvair?ties no pret?j? gad?jum? iesp?jamas l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu atk?rtotas iesniegšanas un l?dz ar to ir pamatota ar? ar procesu?l?s ekonomijas apsv?rumiem. Šaj? zi?? skat. manus secin?jumus liet? Gysen (C?449/06, EU:C:2007:663, 43. punkts) un liet? de Lobkowicz (C?690/15, EU:C:2016:926, 14. zemsv?tras piez?me).

(9) Atg?din?jumam, saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru uz jaut?jumiem par Savien?bas ties?bu interpret?ciju, kurus valsts tiesa ir uzdevusi pašas noskaidrotajos tiesisk? regul?juma un faktisko apst?k?u ietvaros, kuru pareiz?ba Tiesai nav j?p?rbauda, attiecas atbilst?bas pie??mums, kas it ?paši var tikt atsp?kots gad?jum?, kad Tiesai nav zin?mi faktiskie un tiesiskie apst?k?i, kas ir nepieciešami, lai sniegtu noder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem. Skat. it ?paši spriedumu, 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. un 36. punkts).

(10) Šaj? zi?? skat. it ?paši spriedumu, 2013. gada 24. oktobris, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, 38. un 47. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

(11) Skat. spriedumu, 2013. gada 24. oktobris, Stoilov i Ko (C?180/12, EU:C:2013:693, 39.–47. punkts).

(12) Šaj? zi?? skat. it ?paši spriedumus, 2006. gada 6. apr?lis, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, 27. punkts), 2007. gada 27. septembris, Teleos u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 21. un 22. punkts) un 2010. gada 18. novembris, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 22. punkts).

(13) Skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, Teleos u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 25. punkts).

(14) Šaj? zi?? skat. spriedumus, 2006. gada 6. apr?lis, EMAG Handel Eder (C?245/04, EU:C:2006:232, 31. un 40. punkts) un 2010. gada 18. novembris, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 24. punkts).

(15) Skat. spriedumu, 2010. gada 18. novembris, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

(16) Starp citu, lietas, kur? tika tais?ts 2010. gada 18. novembra spriedums X (C?84/09, EU:C:2010:693), pamat? esošie fakti sk?ra transportl?dzek?a (jahtas), ko valsts tiesa bija kvalific?jusi k? "jaunu", ieg?di Kopienas iek?ien?.

(17) Skat. spriedumus, 2007. gada 27. septembris, Teleos u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 42. punkts) un 2010. gada 18. novembris, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 27. punkts), 2010. gada 7. decembris, R. (C?285/09, EU:C:2010:742, 41. punkts) un 2012. gada 6. septembris, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, 31. punkts).

(18) Šis jaut?jums ir izv?rt?ts šo secin?jumu 57.–82. punkt?.

(19) Skat. p?c analo?ijas spriedumu, 2012. gada 27. septembris, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 54. punkts) attiec?b? uz Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 1998. gada 12. oktobra Direkt?vu 98/80/EK (OV 1998, L 281, 31. lpp.), 28.c panta A da?as a) punkta, kura saturs atbilst PVN direkt?vas 138. panta 1. punktam, interpret?ciju.

(20) Skat. spriedumu, 2010. gada 18. novembris, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 50. punkts)

(21) Skat. it ?paši spriedumus, 2007. gada 27. septembris, Teleos u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 46. punkts), 2012. gada 27. septembris, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 44. punkts) un saist?b? ar p?rvešanu Kopienas ietvaros, 2016. gada 20. oktobris, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, 36. punkts).

(22) Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2010. gada 18. novembris, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 44. un 45. punkts).

(23) Apl?kojamaj? gad?jum? apst?klis, ka pirms un p?c jaun? transportl?dzek?a p?rdošanas pirc?js ir pazi?ojis tr?s daž?das adreses Sp?nij?, nav b?tisks, noskaidrojot to, vai šis transportl?dzeklis šaj? dal?bvalst? ir lietots (vai izmantots) gal?gi un past?v?gi.

(24) Skat. it ?paši spriedumu, 2012. gada 27. septembris, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 43. punkts).

(25) Skat. it ?paši spriedumus, 2010. gada 16. decembris, Euro Tyre Holding (C?430/09, EU:C:2010:786, 38. punkts) un 2012. gada 27. septembris, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 52. punkts).

(26) Skat. spriedumu, 2010. gada 18. novembris, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 42. punkts).

(27) Spriedums, 2010. gada 18. novembris, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 43. punkts).

(28) Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2010. gada 18. novembris, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 47. punkts).

(29) Šaj? zi?? it ?paši skat. spriedumus, 2010. gada 18. novembris, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 35. punkts) un 2012. gada 6. septembris, Mecsek?Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, 36. punkts).

(30) Šaj? zi?? it ?paši skat. spriedumus, 2010. gada 18. novembris, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 37. punkts) un 2012. gada 27. septembris, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 44. punkts).

(31) Skat. it ?paši spriedumu, 2012. gada 27. septembris, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 46. punkts).

(32) Skat. it ?paši spriedumu, 2012. gada 27. septembris, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 52., 53. un 55. punkts).

(33) Skat. šo secinājumu 63. punktu. Atg?din?šu, ka 2007. gada 27. septembra spriedum? Teleos u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 58. punkts) Tiesa jau ir nor?d?jusi, ka m?r?is nov?rst nodok?u nemaks?šanu reiz?m pamato stingr?kas pras?bas attiec?b? uz pieg?d?t?ju pien?kumiem. Man? ieskat?, tas t? ir ?pašaj? situ?cij?, kad jauns transportl?dzeklis Kopienas iekšien? tiek pieg?d?ts pat?r?t?jam.

(34) Par šo PVN maks?šanas pien?kuma sadal?jumu skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, Teleos u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 57. punkts).

(35) Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, Teleos u.c. (C?409/04, EU:C:2007:548, 67. punkts).

(36) Es atg?dinu, ka apl?kojamaj? gad?jum? transportl?dzeklis ir ierobežota s?rijveida un ir ticis p?rdots par gandr?z EUR 450000.

(37) T? k? nevien? PVN direkt?vas norm? nav uzskait?ti pier?d?jumi, k?di nodok?a maks?t?jiem ir j?iesniedz, lai sa?emtu atbr?vojumu no PVN, šis jaut?jums princip? ietilpst dal?bvalstu kompetenc? (šaj? zi?? skat. it ?paši spriedumus, 2012. gada 27. septembris, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, 42. punkts) un 2016. gada 20. oktobris, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, 35. punkts)).

(38) Spriedums, 2010. gada 18. novembris, X (C?84/09, EU:C:2010:693, 47. punkts).