

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2017. gada 14. jūnijā (*)

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

Lieta C-26/16

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

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira.

TIESA (devītā palāta)

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

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

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

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza

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

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

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

noklausģjusies ģenerālvokģta secinģjumus 2017. gada 1. februģra tiesas sģdģ,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 138. panta 2. punkta a) apak?punktu.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *Santogal M-Com?rcio e Repara?o de Autom?veis Lda* (turpm?k tekst? – “*Santogal*”) un *Autoridade Tribut?ria e Aduaneira* (Nodok?u un muitas iest?de, Portug?le) par p?d?j?s min?t?s atteikumu atbr?vot no pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) dar?jumu, Kopienas iek?ien? pieg?d?jot jaunu transportl?dzekli.

Atbilsto?šs ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Saska?? ar PVN direkt?vas preambulas 11. apsv?rumu:

“Ir ar? lietder?gi, ka ?aj? p?rejas period? konkr?tas v?rt?bas ieg?d?m Kopienas iek?ien?, ko veic nodok?a maks?t?ji vai juridiskas personas, kuras nav nodok?a maks?t?jas, konkr?ti t?lp?rdo?anas veidi Kopienas iek?ien? un jaunu transportl?dzek?u pieg?de person?m vai no nodok?a atbr?vot?m strukt?r?m, vai strukt?r?m, kas nav nodok?a maks?t?jas, ar? b?tu j?uzliek nodoklis galam?r?a dal?bvalst?, piem?rojojot ?s dal?bvalsts likmes un nosac?jumus, cikt?l ??di dar?jumi, nepast?vot ?pa?iem noteikumiem, var?tu rad?t iev?rojamus konkurences izkrop?ojumus starp dal?bvalst?m.”

4 ?s direkt?vas 2. pant? ir noteikts:

“1. PVN uzliek ??diem dar?jumiem:

[..]

b) pre?u ieg?dei Kopienas iek?ien?, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic –

[..]

ii) jaunu transportl?dzek?u gad?jum? nodok?a maks?t?js vai persona, kas nav nodok?a maks?t?ja, kuru cit?m ieg?d?m neuzliek PVN saska?? ar 3. panta 1. punktu, vai jebkura cita persona, kas nav nodok?a maks?t?ja;

[..].”

5 Saska?? ar min?t?s direkt?vas 3. pantu:

“1. Atk?pjoties no 2. panta 1. punkta b) apak?punkta i) punkta, PVN neuzliek ??diem dar?jumiem:

[..]

b) to pre?u ieg?dei Kopienas iek?ien?, kas nav min?tas a) apak?punkt? un 4. pant? un kas nav jauni transportl?dzek?i vai akc?zes preces, un ja ?o pre?u ieg?di veic nodok?a maks?t?js savam lauksaimniec?bas, me?saimec?bas vai zivsaimniec?bas uz??mumam saska?? ar vienas likmes re?mu lauksaimniekiem, vai ja ?o pre?u ieg?di veic nodok?a maks?t?js, kur? veic vien?gi t?du pre?u pieg?di vai pakalpojumu snieg?šanu, attiec?b? uz ko PVN nav atskait?ms, vai juridiska persona, kas nav nodok?a maks?t?ja.

[..]”

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

“Preču iegāde Kopienas iekšienē” ir tiesību iegāšana rakoties kā pašniekam ar kustamu materiālu pašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstis.”

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

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

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

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādā preču piegādē, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet [Savienībā], ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rakojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalstis.

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

a) tādā jaunu transportlīdzekļu piegādes, kurus pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūtā vai transportē pircējam uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet [Savienībā], ja piegādes veic tādējam nodokļa maksātājiem vai tādējam juridiskām personām, kas nav nodokļa maksātājas, kuru preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 3. panta 1. punktu neuzliek PVN, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..].”

Portugāles tiesības

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

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

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

gada 12. marta l?dz 2014. gada 20. augustam par summu 15 914,80 EUR apm?r?. *Santogal* samaks?ja š?s summas 2014. gada decembr?.

21 *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? it ?paši izvirz?ja argumentu par Nodok?u un muitas iest?des veikt?s *RITI* 1. panta e) punkta un 14. panta b) punkta interpret?cijas neatbilst?bu PVN direkt?vas 138. panta 2. punktam, kam piem?tot tieša iedarb?ba. T? ar? uzsv?ra, ka to nevarot vainot par pirc?ja iesp?jami veikto kr?pšanu PVN jom?.

22 Sav? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu iesniedz?jtiesa vispirms izsaka šaubas par pirc?ja dz?vesvietu pamatliet? apl?kot? 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 lietas 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 re?istr?cijas t?risma nol?kos rež?ms b?tu izbeidzies atbilstoši Sp?nijas ties?b?s paredz?tajiem nosac?jumiem.

23 Turkl?t iesniedz?jtiesa atz?m?, ka nav pier?d?ts, ka *Santogal* b?tu sadarbojusies ar pirc?ju nol?k? izvair?ties no PVN samaksas par transportl?dzek?a p?rdošanu. Gluži pret?ji, t? secina, ka no tai iesniegtajiem pier?d?jumiem izriet, ka *Santogal* ir g?d?jusi par atbr?vošanas no PVN nosac?jumu iev?rošanu. T? atz?m?, ka ne muitas ier?d?iem, ne muitas dienestiem nav raduš?s šaubas par dokumentu pietiekam?bu muitas deklar?cijas atcelšanai un ka Muitas kr?pšanas apkarošanas dienestu p?rvaldes v?stule ir tikusi balst?ta uz papildu inform?ciju, kas *Santogal* nebija pieejama.

24 Visbeidzot, atsaucoties uz 2010. gada 7. decembra spriedumu *R.* (C?285/09, EU:C:2010:742), iesniedz?jtiesa uzskata, ka Tiesas judikat?ra nesniedz skaidru atbildi uz str?d?, kuru t? izskata, uzdotajiem jaut?jumiem.

25 Šajos apst?k?os *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Š??r?jtiesa nodok?u liet?s (Administrat?vo š??r?jtiesu centrs), Portug?le) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam ir pretrun? [t?das] valsts ties?bu normas k? *RITI* 1. panta e) punkts un 14. panta b) punkts, kur?s ir noteikts, ka, lai pieš?irtu atbr?vojumu no PVN par jaunu transportl?dzek?u pieg?d?m par atl?dz?bu, ko pirc?js no valsts teritorijas transport? uz citu dal?bvalsti, pirc?jam ir j?dz?vo vai j?veic saimniecisk? darb?ba šaj? dal?bvalst??

2) Vai PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam pretrun? ir tas, ka transportl?dzek?a nos?t?šanas valst? ir atteikts atbr?vojums situ?cij?, kad ieg?d?tais transportl?dzeklis tika transport?ts uz Sp?niju, kur tam tika pieš?irta t?risma re?istr?cija, kurai ir pagaidu raksturs un kura ir pak?auta [Sp?nijas] nodok?u sist?mai?

3) Vai PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam pretrun? ir tas, ka jauna transportl?dzek?a p?rdev?jam tiek pras?ts samaks?t PVN situ?cij?, kur? netika pier?d?ts, vai t?risma re?istr?cijas rež?ms jau ir beidzies veid?, kas ir paredz?ts [Sp?nijas ties?b?s], nedz ar? tas, vai tika samaks?ts PVN vai ar? tas tiks samaks?ts, beidzoties šim rež?mam?

4) Vai PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam un tiesisk?s noteikt?bas principam, sam?r?guma un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?bas principi?m pretrun? ir tas, ka jauna transportl?dzek?a, kurš ir nos?t?ts uz citu dal?bvalsti, p?rdev?jam tiek pras?ts samaks?t PVN

situācijā, kur:

- pircējs pirms nosūtīšanas informācijā [pārdevēju], ka ir rezidents galamērķa dalībvalstī, un uzrāda apliecināšanu dokumentu, ar kuru viņam minētajā valstī ir piešķirts ārvalstnieka identifikācijas numurs un kurā ir norādīta dzīvesvieta šajā valstī, kas nav dzīvesvieta, kuru pircējs apstiprina kā savu;
- pircējs vēlāk iesniedz pārdevējam apliecināšanos dokumentus, ka iegādātais transportlīdzeklis tika pakauts tehniskajai apskatei galamērķa valstī un ka minētajā valstī tam ir tikusi piešķirta reģistrācija tās valsts nolikuma ietvaros;
- netika pierādīts, ka pārdevējs bija sadarbojies ar pircēju, lai izvairītos no PVN maksāšanas;
- muitas dienesti nav cēlušies iebildumus pret transportlīdzekļa muitas deklarācijas atcelšanu, pamatojoties uz pārdevēja rādītājiem esošajiem dokumentiem.”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemšanu

26 Portugāles valdība uzskata, ka prejudiciālie jautājumi nav pieņemami tās iemeslu dēļ.

27 Pirmkārt, šī valdība norāda, ka prejudiciālie jautājumi, kādi tie formulēti iesniedzējtiesas lūgumā, attiecas uz PVN direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu, kam nav nozīmes pamatlietā. Tas, ka viens no iesniedzējtiesas locekļiem tai nosūtīja vāstuli, norādot, ka attiecīgā tiesību norma ir PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts un ka šīs vāstules kopija tika pievienota iesniedzējtiesas lūgumam, neapņemas labot sēkotnāji pieauto kādu, ņemot vērā valsts tiesību procesuālos noteikumus un citām dalībvalstīm atzīto garantiju iesniegt savus apsvērumus.

28 Ir jāatgādina, ka apstāklis, ka valsts tiesa, formāli izsakoties, prejudiciālo jautājumu ir formulējusi, atsaucoties uz dažām Savienības tiesību normām, neliedz Tiesai sniegt šai tiesai visus interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izspriežot izskatāmo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa savu jautājumu formulējumu uz tiem ir atsaukusies. Šajā ziņā Tiesas uzdevums ir no valsts tiesas sniegto faktu kopuma, it īpaši no lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu pamatojuma, izsecināt tos Savienības tiesību elementus, kuru interpretācija ir nepieciešama, ņemot vērā strīda priekšmetu (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2016. gada 21. jūnijs, *New Valmar*, C-15/15, EU:C:2016:464, 29. punkts, kā arī 2016. gada 29. septembris, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Šajā gadījumā, kā to norāda enerģētiskās savienības 21.–23. punktā, no iesniedzējtiesas lūguma nešaubīgi izriet, ka valsts tiesas jautājumi ir par interpretāciju, kāda jāsniedz PVN direktīvas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam, neraugoties uz apstākli, ka šī tiesa šajā lūgumā ir kādā veidā atsaukusies uz šīs direktīvas 138. panta 2. punkta b) apakšpunktu. Turklāt minētā tiesa laboja šo kādu vāstulī, kas pievienota minētajam lūgumam.

30 Otrkārt, Portugāles valdība uzskata, ka pamatlietas faktiskā apstākļu izklāstā ir pieauta nekoncepcija un pretrunas un ka šīs izklāsts nav skaidrs.

31 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, ko valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskajās regulējuma un faktiskā apstākļu ietvaros, kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesas atteikums atbildēt uz valsts tiesas iesniegtu lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu ir iespējams tikai tad, ja ir acīmredzams, ka prasītājam Savienības tiesību aktu interpretācijai nav nekādas saiknes ar

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

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

33 Treškārt, Portugāles valdība uzskata, ka prejudiciālie jautājumi ir hipotētiski, jo iesniedzējtiesa jau ir norādījusi – lai arī kā? daini – ka pamatlietā aplūkotajā PVN uzrādītā nav ievērots pienākums norādīt pamatojumu un ka tas tādējādi ir jāatceļ neatkarīgi no tā, kāda būs Tiesas atbilde uz šiem jautājumiem.

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

35 Tādējādi prejudiciālie jautājumi ir pieņemami.

Par pirmo jautājumu

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Par otro jaut?jumu

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

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

- 55 Šajos nosacījums neietilpst jauna transportlīdzekļa reģistrācija galamērķa dalībvalstī.
- 56 Tādējādi atbrīvojumu piegādes dalībvalstī nevar atteikt, pamatojoties tikai uz to, ka reģistrācija, kas veikta galamērķa dalībvalstī, ir, k? tas ir pamatliet? apl?kot?s reģistrācijas t?rīsmā nol?kos gadījums?, pagaidu reģistrācija, kas tiek piešķirta uz divpadsmit mēnešiem.
- 57 Cikt?l Komisija un Portugāles valdība argument?, balstoties uz faktu, ka š?das reģistrācijas piešķiršana galamērķa dalībvalstī ne?auj noteikt attiecīg? transportlīdzekļa galīg?s izmantošanas dalībvalsti, j?piebilst, k? nor?da ?ener?ladvok?ts savu secinājumu 55. punkt?, ka š?das reģistrācijas piešķiršana autom?tiski nenoz?m?, ka galīg?s izmantošanas vieta nav šaj? galamērķa dalībvalstī. K? izriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, š?du reģistrāciju faktiski var piešķirt uz relat?vi b?tisku laiku posmu, šaj? gadījums? divpadsmit mēnešiem, ko var pagarin?t vai aizst?t ar parasto reģistrāciju.
- 58 T?du pašu iemeslu d??, kas nor?d?ti š? sprieduma 51. punkt?, t? 56. punkt? veikto secinājumu nevar apšaub?t t?d??, ka saska?? ar PVN direkt?vas 131. pantu dalībvalstīs paredz nosacījumus, lai nodrošin?tu min?to atbrīvojumu pareizu un vienk?r?otu piem?rošanu un nov?rstu jebk?du iespējamo kr?pšanos, izvair?šanas no nodok?u maks?šanas un ?aunpr?t?bu.
- 59 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro jautājumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka jauna transportlīdzekļa piegādes atbrīvošanu no nodokļa nevar atteikt piegādes dalībvalstī tikai t?d??, ka šis transportlīdzeklis galamērķa dalībvalstī ir reģistr?ts tikai pagaidu k?rt?b?.

Par trešo jautājumu

- 60 Uz dodot trešo jautājumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 138. panta 2. punkta a) apakšpunktam ir pretrun? tas, ka jauna transportlīdzekļa, kuru pirc?js ir p?rvedis uz citu dalībvalsti un pagaidu k?rt?b? reģistr?jis šaj? p?d?j? min?taj? valstī, p?rdev?jam v?l?k ir j?samaks? PVN, ja nav pier?d?ts, ka pagaidu reģistrācijas rež?ms ir beidzies un ka PVN ir vai tiks samaks?ts galamērķa dalībvalstī.
- 61 Šaj? zi?? vispirms ir j?atg?dina, k? izriet no š? sprieduma 50. punkta, ka dalībvalstīm, paredzot nosacījumus, ar k?diem t?s piegādes Kopienas iekšien? atbrīvo no nodokļa, saska?? ar PVN direkt?vas 131. pantu ir j?iev?ro tiesisk?s droš?bas un sam?r?guma, k? ar? nodok?u neitralit?tes principi.
- 62 Turkl?t Tiesa ir nospriedusi, ka p?rdev?jam ir j?pier?da, ka ir izpild?ti piegādes Kopienas iekšien? atbrīvošanas no nodokļa piem?rošanai paredz?tie nosacījumi, tostarp tie, kurus dalībvalstīs noteikušas, lai nodrošin?tu atbrīvojumu pareizu un vienk?r?u piem?rošanu un nov?rstu jebk?du iespējamo kr?pšanos, izvair?šanas no nodok?u maks?šanas un ?aunpr?t?gu izmantošanu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 27. septembris, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 63 Visbeidzot, dar?jumiem Kopien? iekšien? saist?b? ar jauniem transportlīdzekļiem ir ?pašs raksturs, jo PVN par tiem ir j?maks? ar? indiv?dam, kurš nav nodok?u maks?t?js un uz kuru nav attiecin?mas pras?bas par deklar?šanas un gr?matved?bu tikt?l, cikt?l attiec?b? uz to nav iespējams v?l?k veikt p?rbaudi, un ka indiv?dam nav ties?bu uz PVN atskait?šanu pat ieg?d?t? transportlīdzekļa v?lreiz?jas p?rdošanas gadījums? un l?dz ar to šai personai ir liel?ka interese izvair?ties no nodokļa maks?šanas nek? saimniecisk?s darb?bas subjektam (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 18. novembris, X, C?84/09, EU:C:2010:693, 42. un 43. punkts).

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

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

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

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

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

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

Par ceturto jaut?jumu

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Par ties?šan?s izdevumiem

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

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

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

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – portug??u.