



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
PAOLO MENGOTZI IŠVADA,
pateikta 2017 m. vasario 1 d.¹

Byla C-26/16

**Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda
prieš
Autoridade Tributária e Aduaneira**

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

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

I – Įžanga

1. Teisingumo Teismui pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos² (toliau – PVM direktyva) 138 straipsnio 2 dalies aiškinimu.

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

3. Šie klausimai pateikti nagrinėjant Portugalijoje įsteigtos bendrovės *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda* (toliau – *Santogal*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Portugalijos mokesčių ir muitų institucija) ginčą dėl to, kad ši institucija atsisakė taikyti *Santogal* Portugalijos teisėje, kuria PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas perkeliamas į nacionalinę teisę, numatytą neapmokestinimą PVM *Santogal* vykdytam naujos transporto priemonės, kurią jos įgijėjas persivežė į Ispaniją, tiekimui.

¹ — Originalo kalba: prancūzų.

² — OL L 347, 2006, p. 1.

4. Tiksliau kalbant, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *Santogal* Angolos piliečiui pagal 2010 m. sausio 26 d. sąskaitą faktūrą už 447 665 EUR sumą pardavė naują transporto priemonę, kurią prieš tai nupirko iš *Mercedes-Benz Portugal* ir kurios įvežimas į Portugalijos teritoriją buvo konstatuotas 2009 m. birželio 25 d. (toliau – muitinės deklaracija)³.
5. Parduodant transporto priemonę pirkėjas pranešė *Santogal*, kad ketina ją asmeniniais tikslais naudoti Ispanijoje, kur jau yra įsisteigęs, išsiųsti ją į šią šalį, pasirūpinant jos pervežimu, ten atlikti jos techninę patikrą ir užregistruoti. Jis pateikė *Santogal* savo užsieniečio registracijos numerį (NIE) Ispanijoje, dokumentą, kurį 2008 m. gegužės 2 d. išdavė *Ministerio del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia* (Vidaus reikalų ministerijos policijos ir žandarmerijos generalinis direktoratas – Tui-Valensijos savivaldybė, Ispanija), kuriuo patvirtintas jo įregistravimas centriniame užsieniečių registre, ir savo Angolos paso kopiją. Tačiau adresas, kurį pirkėjas nurodė pardavimo metu, nesutapo su 2008 m. gegužės 2 d. išduotame dokumente nurodytu adresu.
6. Atsižvelgdama į šiuos dokumentus *Santogal* nusprendė, kad transporto priemonės pardavimas neapmokestinamas PVM pagal *Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias* (RITI) (PVM taisyklės, taikomos sandoriams Bendrijos viduje), kuriomis PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas perkeltas į nacionalinę teisę.
7. Transporto priemonė buvo pergabenta į Ispaniją visiškai uždarame vilkike.
8. Atlikęs transporto priemonės techninę patikrą Ispanijoje, pirkėjas *Santogal* prašymu nusiuntė šiai bendrovei du dokumentus pardavimui užbaigti. Pirma, tai buvo techninės patikros pažyma, išduota 2010 m. vasario 11 d., ir įregistravimo Ispanijoje pažyma, išduota 2010 m. vasario 18 d. Pastaroji pažyma, kurioje buvo nurodytas pirkėjo adresas, nesutapęs nei su adresu, nurodytu pardavimo metu, nei su adresu, nurodytu 2008 m. gegužės 2 d. dokumente, buvo susijusi su laikina, „turistine“ registracija, kurios galiojimas turėjo baigtis 2011 m. vasario 17 d.
9. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodyta informacija, turistinės registracijos numerio suteikimas Ispanijoje reglamentuojamas 1993 m. rugsėjo 10 d. *Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior*⁴ (Karaliaus dekretas Nr. 1571/1993 dėl Turistinio numerio ženklų išdavimo taisyklių pritaikymo prie mokesčių suderinimo su Sąjungos taisyklėmis padarinių Ispanijoje) ir 1998 m. gruodžio 23 d. *Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos*⁵ (Karaliaus dekretas Nr. 2822/1998, kuriuo patvirtinamas Bendrasis transporto priemonių reglamentas). Turistinio numerio ženklai išduodami laikinai, paprastai jie gali būti naudojama ne ilgiau nei 6 mėnesius per 12 mėnesių laikotarpį, kurį institucijos gali pratęsti. Jais gali pasinaudoti tik nenuolatiniai Ispanijos gyventojai.
10. Gavusi informaciją, kurią *Santogal* atsiuntė 2011 m. vasario mėn., *Mercedes-Benz Portugal* pateikė papildomą muitinės deklaraciją dėl transporto priemonės (toliau – papildoma deklaracija), siekdama, kad būtų panaikinta 2009 m. birželio 25 d. muitinės deklaracija, nes transporto priemonė buvo išvežta į Ispaniją. 2011 m. kovo 3 d. kompetentingos institucijos panaikino muitinės deklaraciją.

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

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

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

11. 2013 m. spalio 24 d. laišku, persiūstu *Direção de Finanças de Lisboa* (Lisabonos finansų tarnyba, Portugalija), *Direção de Serviços Antifraude Aduaneira* (Kovos su sukčiavimu muitų srityje tarnyba, Portugalija) rekomendavo įpareigoti sumokėti PVM už nagrinęjamos priemonės pardavimą. Ši tarnyba taip pat pažymėjo, kad jos pirkėjas gyvena Portugalijoje, yra ten registruotas kaip bendrovės valdytojas ir kad jau daugiau nei dešimtmetį turi mokesčių mokėtojo kodą. Be to, atsakydamos į prašymą pateikti informaciją, Ispanijos valdžios institucijos patikslino, jog neatrodo, kad 2010 m. pirkėjas buvo Ispanijos gyventojas, nes jis niekada ten nedeklaravo pajamų ir nebuvo apmokestintas PVM.

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

13. 2014 m. spalio 14 d. mokesčių ir muitų institucija parengė papildomą pranešimą dėl apmokestinimo 89 533 EUR PVM, taip pat dėl 15 914,80 EUR kompensacinių palūkanų sumokėjimo už laikotarpį nuo 2010 m. kovo 12 d. iki 2014 m. rugpjūčio 20 d. 2014 m. gruodžio mėn. *Santogal* sumokėjo šias sumas.

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

15. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą jį pateikęs teismas pirmiausia abejoja dėl pirkėjo gyvenamosios vietos transporto priemonės pardavimo metu. Visų pirma šis teismas nurodo, kad pirkėjo įprasta gyvenamoji vieta nebuvo Ispanijoje. Vis dėlto nebuvo įrodyta, kad minėto pardavimo metu jis gyveno Portugalijoje. Be to, šio teismo turimoje bylos medžiagoje nėra informacijos nei apie PVM sumokėjimą už transporto priemonę Ispanijoje, nei apie transporto priemonės likimą po jos turistinės registracijos atlikimo. Taip pat neįrodyta, kad Ispanijos teisėje numatyta tvarka būtų pasibaigusi jos turistinė registracija.

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

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

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

- „1. Ar pagal [PVM direktyvos] 138 straipsnio 2 dalies b punktą draudžiama nacionalinės teisės normose [kurios įtvirtintos [RITI] 1 straipsnio e punkte ir 14 straipsnio b punkte], tam, kad būtų neapmokestintas PVM naujos transporto priemonės, pirkėjo išgabentos iš nacionalinės teritorijos į kitą valstybę narę, tiekimas už atlygį, reikalauti, kad pirkėjas būtų įsisteigęs arba gyventų šioje valstybėje narėje?
2. Ar pagal [PVM direktyvos] 2 dalies b punktą draudžiama netaikyti neapmokestinimo valstybėje narėje, kurioje pradėtas gabenimas, kai transporto priemonė buvo išgabenta į Ispaniją, kur ji laikinai įregistruota ir jai taikyta mokesčių schema <...>?
3. Ar pagal Direktyvos 2006/112/EB 138 straipsnio 2 dalies b punktą draudžiama reikalauti, kad naujos transporto priemonės tiekėjas sumokėtų PVM, kai neįrodyta, ar baigėsi turistinio numerio ženklo galiojimas bent vienu iš [Ispanijos teisėje] nurodytų atvejų, ir ar buvo sumokėtas arba bus sumokėtas PVM dėl šio ženklo galiojimo pasibaigimo?
4. Ar pagal [PVM direktyvos] 138 straipsnio [2 dalies] b punktą ir teisinio saugumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių principus draudžiamas reikalavimas, kad PVM sumokėtų naujos transporto priemonės, išsiųstos į kitą valstybę narę, tiekėjas, kai:
 - pirkėjas prieš siuntimą informavo tiekėją, kad gyvena paskirties valstybėje narėje ir jam pateikė dokumentą, kuriame patvirtinama, jog jam suteiktas užsieniečio identifikacijos kodas šioje valstybėje narėje ir kuriame nurodyta kita gyvenamoji vieta šioje valstybėje, nei teigė pirkėjas,
 - pirkėjas vėliau pateikia tiekėjui dokumentus, kuriuose nurodyta, kad paskirties valstybėje narėje atlikta įsigytos transporto priemonės techninė apžiūra ir kad jai buvo suteiktas turistinio numerio ženklas;
 - nebuvo įrodyta, kad tiekėjas bendradarbiavo su pirkėju, siekdamas išvengti PVM mokėjimo,
 - muitinės institucijos neprieštaravo dėl transporto priemonės muitinės deklaracijos panaikinimo remiantis tiekėjo turimais dokumentais?“

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

II – Analizė

A – Dėl priimtimumo

20. Nors nekyla abejonių, kad Teisingumo Teismas turi jurisdikciją atsakyti į *Tribunal Arbitral Tributário* pateiktus klausimus, nes Teisingumo Teismas jau patikslino, kad, nepaisant šios institucijos pavadinimo, ji turi visas būtinas savybes, kad būtų laikoma „valstybės narės teismu“, kaip tai suprantama pagal SESV 267 straipsnį⁶, Portugalijos vyriausybė tvirtina, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas, remdamasi trim motyvais, kuriuos visus, mano nuomone, dėl toliau nurodytų priežasčių reikia atmesti.

21. Pirma, manau, kad patenkinti Portugalijos vyriausybės prieštaravimą, pagal kurį sprendimas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas, nes jame nurodytas ne PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas, bet tos pačios nuostatos b punktas, būtų pernelyg formalu ir tai neatitiktų bendradarbiavimo siekio, kuriuo yra grindžiama SESV 267 straipsnyje nustatyta procedūra, kuria siekiama nacionaliniams teismams pateikti naudingą atsakymą, kad jie galėtų išspręsti savo nagrinėjamas bylas. Iš tiesų akivaizdu, kad, atsižvelgiant į sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvus ir pateiktų klausimų formuluotę, kurioje nurodomas tik naujos transporto priemonės tiekimas Bendrijos viduje, konkrečiai reglamentuojamas PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkte, nuoroda į PVM direktyvos 138 straipsnio b punktą yra tiesiog formali klaida, neturinti įtakos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimų dėl Sąjungos teisės išaiškinimo suvokimui ir dalykui. Be to, ši klaida buvo ištaisyta vieno iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo arbitro e. laiške, kuris buvo pridėtas prie sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, taigi kuris įeina į pagrindinės bylos medžiagą, ir į tai atsižvelgė visos pastabos Teisingumo Teisme pateikusios šalys. Tai, kad tokiu neformaliu klaidos ištaisymu gali būti pažeistos nacionalinės civilinio proceso normos, kaip nurodo Portugalijos vyriausybė, negali lemti sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepriimtimumo. Teisingumo Teismas šiuo klausimu jau yra nusprendęs, kad jam iš esmės nepriklauso tikrinti, ar toks sprendimas priimtas pagal nacionalinę teisę, reglamentuojančią teismo organizavimą ir procesą⁷. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, niekas nedraudžia Teisingumo Teismui performuluoti pateiktų klausimų taip, kad jie susiję su PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkto išaiškinimu⁸.

22. Antra, nors, kaip teigia Portugalijos vyriausybė, sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą tikrai nėra pavyzdinčiai aiškiai išdėstytos pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir jame yra keli netikslumai ar nenuoseklumai, šių spragų nepakanka siekiant paneigti reikšmingumo prezumpciją, taikomą prejudiciniams klausimams, susijusiems su Sąjungos teisės išaiškinimu, ir jos nekliaudo Teisingumo Teismui į juos atsakyti⁹. Iš tiesų manau, kad Teisingumo Teismui yra žinomos faktinės ir

6 — Žr. 2014 m. birželio 12 d. Sprendimą *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, 34 punktas). Nuo to laiko Teisingumo Teismas jau atsakė į kitus du prašymus priimti prejudicinį sprendimą, kuriuos tas pats arbitražo teismas pateikė mokesčių byloje: žr. 2015 m. birželio 11 d. Sprendimą *Lisboagás GDL* (C-256/14, EU:C:2015:387) ir 2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690).

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

8 — Išsamumo sumetimais norėčiau pridurti, kad, kaip yra šioje byloje, jeigu remiantis Teisingumo Teismui pateikta bylos medžiaga tai įmanoma, Teisingumo Teismas turi teisę performuluoti prejudicinius klausimus, be to, ši teisė taip pat grindžiama proceso ekonomiško pagrindais, nes leidžia išvengti pakartotinio prašymo priimti prejudicinį sprendimą, kuris priešingu atveju galėtų būti pateiktas. Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *Gysen* (C-449/06, EU:C:2007:663, 43 punktas) ir byloje *de Lobkowicz* (C-690/15, EU:C:2016:926, 14 išnaša).

9 — Primintina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija, kurią galima paneigti, jei Teisingumo Teismas neturi faktinės ir teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus: žr., be kita ko, 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.* (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 31 ir 36 punktai).

teisinės aplinkybės, reikalingos norint naudingai atsakyti į šioje byloje jam pateiktus klausimus. Be to, kadangi šalys, tarp jų subsidiariai – ir Portugalijos vyriausybė, pateikė rašytines pastabas, jos visos galėjo pareikšti savo poziciją dėl pateiktų klausimų turinio, atsižvelgdamos į sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išdėstytas teises ir faktines aplinkybes.

23. Galiausiai, trečia, manau, negalima pripažinti pagrįstu ir Portugalijos vyriausybės pateikto trečiojo nepriimtumo motyvo, pagal kurį Teisingumo Teismo prašoma atsakyti į hipotetinio pobūdžio klausimus, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą jau konstatavo, kad mokesčių ir maitų institucijos sprendimas, kuriuo ji reikalavo sumokėti PVM, motyvuotas netinkamai, todėl šį sprendimą reikėtų panaikinti, neatsižvelgiant į atsakymą, kurį Teisingumo Teismas pateiktų į prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

24. Tikrai, vykdydamas užduotį, kuri jam yra paskirta, atsižvelgiant į SESV 267 straipsnyje nustatytą bendradarbiavimą, padėti vykdyti teisingumą valstybės narėse Teisingumo Teismas atsisako pateikti konsultacines nuomones hipotetiniais klausimais¹⁰. Iš tiesų tokiais atvejais nacionalinio teismo pateiktas prašymas išaiškinti Sąjungos teisę neatitinka objektyvaus poreikio priimti sprendimą ir išnagrinėti turimą bylą. Būtent taikydamas šią teismo praktiką Teisingumo Teismas pripažino nepriimtinu nacionalinio pirmosios instancijos teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą dėl Sąjungos maitų teisės išaiškinimo tokiu atveju, kai šiame teisme apskūstas sprendimas išieškoti skolą maitinei visiškai priklausė nuo išankstinio sprendimo dėl šios skolos konstatavimo, tačiau nagrinėjamos valstybės narės paskutinės instancijos teismas panaikino šį sprendimą¹¹. Iš tiesų, kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo buvo prašoma tik nustatyti sprendimo dėl išieškojimo panaikinimo pasekmes, kad jis galėtų išnagrinėti jame iškeltą bylą, tam, kad ją išspręstų, jis nebegalėjo priimti sprendimo, kuriame būtų galima atsižvelgti į Teisingumo Teismo atsakymus į minėto teismo jam pateiktus klausimus. Tad Teisingumo Teismas būtų turėjęs pateikti konsultacinę nuomonę hipotetinio pobūdžio klausimais.

25. Bet šioje byloje taip nėra.

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

27. Antra, ir tai yra dar svarbiau, prejudiciniai klausimai tiesiogiai ir netiesiogiai susiję su RITI nuostatomis įtvirtinto reikalavimo atitiktimi Sąjungos teisei, nes pagal RITI nustatyta neapmokestinimo PVM sąlyga, kad naujos transporto priemonės pirkėjas turi gyventi šios transporto priemonės paskirties vietos valstybėje narėje. Akivaizdu, kad atsakymas į šiuos klausimus išlieka reikšmingas sprendžiant pagrindinės bylos ginčą. Iš tiesų nuo jo priklauso ir tiekėjui tenkančios

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

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

pareigos pateikti įrodymų, kad yra tenkinamas RITI nustatytas gyvenimo šalyje reikalavimas, ir mokesčių bei muitų institucijai tenkančios pareigos patikrinti šiuos įrodymus ir teisingai motyvuoti sprendimus, kuriais tam tikrais atvejais atmetamas joms pateiktų įrodymų reikšmingumas ar pakankamumas, teisėtumas.

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

B – *Dėl esmės*

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

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

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

31. Kaip jau ne kartą yra nurodęs Teisingumo Teismas, nuo 1993 m. sausio 1 d. sukurta sistema, kuria Bendrijos viduje siekiama panaikinti mokesťines sienas, grindžiama naujo apmokestinimo momento, t. y. prekių įsigijimo Bendrijos viduje, nustatymu, leidžiančiu mokesťines pajamas priskirti valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas¹².

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

33. Pagal šį mechanizmą mokesťinės pajamos perduodamos valstybei narei, kur patiekτος prekės galutinai vartojamos ir užtikrinamas aiškus kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimas.

34. Taigi prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą PVM siejant su prekių įsigijimu Bendrijos viduje, leidžiama išvengti dvigubo apmokestinimo, taigi ir bendrai PVM sistemai būdingo mokesčių neutralumo principo pažeidimo¹³, o taisyklėmis, susijusiomis su naujų transporto priemonių įsigijimo apmokestinimu, taip pat siekiama užkirsti kelią konkurencijos iškraipymams tarp valstybių narių, kurie gali atsirasti taikant skirtingus mokesčio tarifus¹⁴.

12 — Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimą *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, 27 punktą); 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 21 ir 22 punktai) ir 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 22 punktą).

13 — Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 25 punktą).

14 — Šiuo klausimu žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimą *EMAG Handel Eder* (C-245/04, EU:C:2006:232, 31 ir 40 punktai) ir 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 24 punktą).

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

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

37. Kadangi prekės, taip pat ir naujos transporto priemonės, tiekimą ir įsigijimą Bendrijos viduje būtina susieti, o Teisingumo Teismo teigimu, iš tikrųjų tai yra viena ir ta pati ekonominė operacija, jau buvo konstatuota, kad PVM direktyvos 20 straipsnio pirmą pastraipą ir tos pačios direktyvos 138 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti suteikiant joms vienodą reikšmę ir apimtį¹⁵.

38. Šiuo požiūriu taip pat reikėtų vadovautis, kalbant apie PVM direktyvos 20 straipsnio pirmos pastraipos ir 138 straipsnio 2 dalies a punkto, susijusio su naujomis transporto priemonėmis, tarpusavio santykį, kaip, be kita ko, Komisija pripažino savo rašytinėse pastabose¹⁶.

39. Remiantis teismo praktika, darytina išvada, kad prekių tiekimas Bendrijos viduje, įvykęs prieš prekių įsigijimą Bendrijos viduje, yra neapmokestinamas PVM, jei įvykdomos trys sąlygos, t. y. kai teisė, kaip savininkui disponuoti preke, perduota įgijėjui, tiekėjas nustato, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir po šio išsiuntimo ar išgabenimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje¹⁷.

40. Pagrindinėje byloje neginčijama, kad *Santogal* naują transporto priemonę pardavė Portugalijoje išrašęs sąskaitą faktūrą pirkėjui, kad pirkėjas pats pervežė prekę į Ispaniją ir kad ji buvo įregistruota šioje valstybėje narėje. Taigi atrodo, kad minėtos trys sąlygos yra įvykdytos.

41. Bet kuriuo atveju, nors pagrindinėje byloje visos trys sąlygos yra įvykdytos¹⁸, akivaizdu, kad pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktą nenustatomas joks teisės į naujos transporto priemonės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM reikalavimas, pagal kurį šios transporto priemonės pirkėjas turi turėti gyvenamąją vietą paskirties valstybėje narėje¹⁹.

42. Kaip pripažįsta Portugalijos vyriausybė, Teisingumo Teismas dėl naujos transporto priemonės įsigijimo Bendrijos viduje sandorio kvalifikavimo paaiškino, kad reikia nustatyti, kokioje valstybėje narėje vyks šios transporto priemonės galutinis ir tęstinis naudojimas²⁰.

43. Vis dėlto RITI nuostatose įtvirtintas papildomas reikalavimas, kad prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM priklauso nuo to, ar pirkėjas gyvena paskirties valstybėje narėje, leidžia Portugalijos mokesčių institucijoms atsisakyti taikyti šį neapmokestinimą, net neatsižvelgus į PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkte numatytus esminius reikalavimus, visų pirma net nekeliant

15 — Žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 28 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

16 — 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X* (C-84/09, EU:C:2010:693) faktinės aplinkybės buvo susijusios su transporto priemonės (burlaivio), kurį nacionalinis teismas laikė „nauju“, įsigijimu Bendrijos viduje.

17 — Žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 42 punktą); 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 27 punktą); 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimą *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, 41 punktą) ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Mecsek-Gabona* (C-273/11, EU:C:2012:547, 31 punktą).

18 — Šis klausimas nagrinėjamas šios išvados 57–82 punktuose.

19 — Pagal analogiją žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 54 punktą) dėl 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1998 m. spalio 12 d. Tarybos direktyva 98/80/EB (OL L 281, 1998, p. 31; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 315), 28c straipsnio A dalies a punkto, kurio turinys atitinka PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies turinį, išaiškinimo.

20 — Žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 50 punktą).

klausimo dėl to, ar šie reikalavimai yra įvykdyti. Vis dėlto tai, kad naujos transporto priemonės pirkėjas negyvena paskirties valstybėje narėje, negali automatiškai reikšti, kad šios transporto priemonės galutinis ir tęstinis naudojimas vyksta šioje valstybėje narėje ir kad nebuvo tiekimo Bendrijos viduje, paskui ir įsigijimo Bendrijos viduje.

44. Nors pagal PVM direktyvos 131 straipsnį neapmokestinimas PVM taikomas tokiomis sąlygomis, kurias nustato valstybės narės, siekdamos užtikrinti, kad PVM būtų renkamas teisingai ir paprastai ir kad būtų užkirstas kelias galimam sukčiavimui, vengimui ar piktnaudžiavimui, dėl šių sąlygų negali būti paneigtas nei mokesčių kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių, nei PVM neutralumas, kuris, kaip Teisingumo Teismas ne kartą priminė, yra esminis bendros PVM sistemos principas²¹.

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

46. Žinoma, ši pozicija nereiškia, kad pirkėjo nuolatinė gyvenamoji vieta neturi reikšmės siekiant įrodyti, ar yra tenkinami esminiai PVM direktyvos reikalavimai, taikomi prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimui PVM. Iš tiesų Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad siekiant nustatyti, ar įgyta prekė iš tikrųjų paliko tiekimo valstybės narės teritoriją, o jei taip, kokioje valstybėje narėje ji bus galutinai vartojama, būtina visapusiškai įvertinti visus faktus ir aplinkybes, tarp jų – pirkėjo nuolatinę gyvenamąją vietą, kuri gali turėti reikšmės²².

47. Galiausiai manau, kad šis požiūris tik patvirtina aiškinimą, kad pats prekės pirkėjo gyvenimas paskirties valstybėje narėje negali būti prekės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM sąlyga. Be to, jis patvirtina, kad tai, jog pirkėjas negyvena šioje valstybėje narėje, nėra nepaneigiamas įrodymas, kad prekė fiziškai nepaliko tiekimo valstybės narės teritorijos, kad būtų nuolat naudojama paskirties valstybėje narėje²³.

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

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

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

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

22 — Šiuo klausimu žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 44 ir 45 punktai).

23 — Šiuo atveju tai, kad pirkėjas prieš naujos transporto priemonės pardavimą ir po jo pateikė tris skirtingus adresus Ispanijoje, neturi reikšmės atsakant į klausimą, ar ši transporto priemonė buvo galutinai ir nuolat naudojama šioje valstybėje narėje.

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

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

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

53. Šiomis aplinkybėmis pripažinus, kad laikino transporto priemonės įregistravimo paskirties valstybėje narėje kriterijus gali suteikti pagrindą atsisakyti atleisti šio naujos transporto priemonės pardavėją nuo PVM, netiesiogiai reikštų patvirtinimą RITI nuostatose įtvirtintos sąlygos, pagal kurią šis neapmokestinimas PVM priklauso nuo pirkėjo gyvenimo paskirties valstybėje narėje.

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

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

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

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

57. Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar galima atsisakyti atleisti pardavėją nuo PVM, jei neaišku, ar dėl kurios nors iš paskirties valstybės narės teisėje numatytų priežasčių jam dar taikoma, ar jau nebetaikoma laikinos registracijos tvarka, ir ar pasibaigus šios tvarkos taikymui buvo ar turėtų būti sumokėtas PVM. Savo ketvirtajame klausime jis taip pat nurodo kai kurias kitas aplinkybes, kurios leidžia suprasti, kad neaišku, kur yra *Santogal*

parduotos naujos transporto priemonės galutinio naudojimo vieta, ir kurios gali rodyti, kad pirkėjas galėjo sukčiauti PVM srityje, taip pat kartu atskleisti, kad *Santogal* po šios transporto priemonės pardavimo ėmėsi tam tikrų veiksmų pirkėjo ir Portugalijos valdžios institucijų atžvilgiu, ir neįrodžius, kad ši bendrovė bendradarbiavo su pirkėju, siekdama išvengti PVM sumokėjimo.

58. Šie klausimai, kuriuos galima nagrinėti kartu, iš esmės susiję ir su įrodinėjimo pareiga, ir su įrodymais dėl naujos transporto priemonės galutinio ir tęstinio naudojimo paskirties valstybėje narėje, kurių tiekimo valstybės narės mokesčių institucijos gali reikalauti iš pardavėjo, kad jam būtų taikomas neapmokestinimas PVM, taikytinas šios transporto priemonės tiekimui Bendrijos viduje.

59. Dėl įrodinėjimo pareigos Teisingumo Teismas, analizuodamas Šeštosios direktyvos nuostatą, kurios turinys nuo šiol pakartotas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje, jau turėjo progą patikslinti, kad prekių tiekėjas turi įrodyti, jog įvykdytos šios nuostatos taikymo sąlygos, įskaitant tas, kurias nustato valstybės narės, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui²⁴. Manau, šią teismo praktiką tikrai galima pritaikyti aiškinant ir taikant PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktą.

60. Pagal šią teismo praktiką taip pat reikalaujama, kad tiekėjas veiktų sąžiningai ir imtųsi visų priemonių, kurių galima pagrįstai reikalauti, kad užtikrintų, jog sudaromi sandoriai nebūtų susiję su sukčiavimu mokesčių srityje²⁵.

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

62. Naujos transporto priemonės tiekėjo budrumas būtinas dar ir atsižvelgiant į sandorių Bendrijos viduje, susijusių su šia preke, „ypatingu pobūdžiu“²⁶. Iš tiesų sandorį sunku kvalifikuoti dėl to, kad PVM nuo jo turi mokėti ir neapmokestinamasis asmuo, kuriam netaikomi reikalavimai deklaruoti mokestį ir vesti apskaitą, todėl vėlesnė jo kontrolė yra negalima. Be to, būdamas galutinis vartotojas, privatus asmuo, net ir perparduodamas transporto priemonę, negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, todėl yra labiau nei ūkio subjektas suinteresuotas išvengti mokesčio²⁷.

63. Būtent todėl, kalbant apie šiuos sandorius, tiekėjas tikrai gali pagrįstai remtis pirkėjo ketinimais įsigijimo momentu, jeigu jie yra pagrįsti objektyviais faktais²⁸, kuriuos pačius gali tikrinti mokesčių institucijos ir prireikus – tiekimo valstybės narės teismai.

64. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrįstai primena, kad priemonės, kurias, siekdamas išvengti bet kokio galimo sukčiavimo, vengimo ar piktnaudžiavimo, valstybės narės turi teisę nustatyti prekių tiekėjui, turi atitikti bendruosius teisės principus, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai²⁹, be to, jos negali paneigti PVM neutralumo principo³⁰.

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

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

26 — Žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 42 punktas).

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

28 — Šiuo klausimu žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 47 punktas).

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

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

65. Taigi suprantama ir pagrįsta, kad teisės į neapmokestinimą PVM praradimas gali būti pripažįstamas tik išimtiniais atvejais, t. y. jei pardavėjas dalyvavo sukčiaujant PVM srityje arba jei vieno ar daugiau formalių reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai įvykdyti³¹.

66. Būtent taikydamas šią teismo praktiką, susijusią su prekių įsigijimo Bendrijos viduje sandorio kvalifikavimu ir pirkėjo apmokestinamojo asmens statuso nustatymu, Teisingumo Teismas nusprendė, kad iš tiekėjo, kuris ėmėsi visų priemonių, kurių iš jo galima pagrįstai reikalauti, nesant dalyvavimo sukčiaujant PVM srityje įrodymų, negalima reikalauti pateikti įrodymų, susijusių su nagrinėjamų prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimu, kad jam būtų taikomas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytas neapmokestinimas³².

67. Šioje byloje, kai ginčijama esminė sąlyga susijusi su naujos transporto priemonės galutinio ir tęstinio naudojimo vieta ir kai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, jog nebuvo įrodyta, kad pardavėjas bendradarbiavo su pirkėju, siekdamas išvengti PVM mokėjimo, šis teismas turi patikrinti, ar sąžiningai veikęs pardavėjas ėmėsi visų priemonių, kurių iš jo galima pagrįstai reikalauti, siekdamas įrodyti, kad jo sudarytą sandorį sudarė tiekimas Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktą, suteikusi pagrindą jo teisei į neapmokestinimą PVM.

68. Iš tiesų tikslas *užkirsti kelią* sukčiavimui mokesčiais turi reikšti, kad naujų transporto priemonių tiekėjams gali būti taikomi griežtesni sąlygų, siejamų su šio pobūdžio prekių tiekimu Bendrijos viduje, įvykdymo reikalavimai, atsižvelgiant į ypatingą šio sandorio pobūdį ir su juo susijusius pavojus³³.

69. Tiekėjo aktyvaus (ar tyčinio) bendradarbiavimo su pirkėju siekiant išvengti PVM mokėjimo nebuvimas nereiškia, kad jis atleidžiamas nuo pareigos prevenciškai elgtis sąžiningai ir imtis pagrįstų priemonių, kurios yra būtinos norint užtikrinti, kad pirkėjas negalėtų sukčiauti.

70. Paaškęjus, kad šis įpareigojimas neįvykdytas, manau, kad galėtų būti pateisinama reikalauti, kad tiekėjas sumokėtų PVM *a posteriori*.

71. Ši pozicija neprieštarauja prekybai Bendrijos viduje taikytinai sistemai, kuria siekiama paskirstyti PVM nesumokėjimo riziką tiekėjui ir įgijėjui³⁴. Iš tiesų, mano nuomone, nekalbama apie PVM sumokėjimo *a posteriori* pareigos nustatymą išimtinai naujų transporto priemonių tiekėjui, nes akivaizdu, kad tiekimo valstybės narės mokesčių institucijos gali pirmenybės tvarka išsireikalauti šį mokėjimą iš įgijėjo, jei esminės šių prekių įsigijimo ar tiekimo Bendrijos viduje sąlygos pažeistos būtent dėl jo³⁵.

72. Tiekiant šias prekes, kai kompetencija mokesčių srityje turi būti perduodama paskirties valstybei narei, tiekėjai tiesiog skatinami būti ypač budrūs dėl pavojaus, kad sandoris gali išvengti bet kokio apmokestinimo, ir neleisti, kad, teikdami pirmenybę sandorio pelningumui³⁶, jie būtų linkę „užmerkti akis“ arba elgtis pernelyg nuolaidžiai savo kontrahento atžvilgiu.

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

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

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

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

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

36 — Šiuo atveju primenu, kad transporto priemonė yra ribotos serijos ir buvo parduota už beveik 450 000 EUR.

73. Taigi pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar *Santogal*, veikdama sąžiningai, ėmėsi visų pagrįstų priemonių, kurių galėjo imtis, siekdama užtikrinti, kad dėl naujos transporto priemonės tiekimo įgijėjui nebuvo pažeistos esminės sąlygos, kurių yra reikalaujama, kad šis tiekimo sandoris būtų laikomas naujos transporto priemonės tiekimu Bendrijos viduje.

74. Šio atsakymo galėtų pakakti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo prašomam išaiškinimui. Tačiau siekdamas šiam teismui pateikti atsakymą, kuris būtų jam naudingas nagrinėjant bylą, manau, kad būtų gerai, jei Teisingumo Teismas galėtų patikslinti, kokių įrodymų galima reikalauti iš tiekėjo, ir kokių ne, laikantis Sąjungos teisės³⁷.

75. Pirmiausia tam, kad naujos transporto priemonės pardavėjui tiekimo valstybėje narėje nebūtų taikomas apmokestinimas PVM, iš jo negalima reikalauti, kaip, atrodo, savo trečiajame prejudiciniame klausime vis dėlto mano prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad jis pateiktų patikimų įrodymų, jog PVM už šios prekės įsigijimą faktiškai buvo sumokėtas paskirties valstybėje narėje. Šiuo reikalavimu būtų pažeisti keli principai, tarp jų – proporcingumo ir mokesčių neutralumo principai, ir jo nebūtų galima laikyti pagrįsta priemone, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo praktiką, kurios galima reikalauti iš pardavėjo sudarant sandorį, juo labiau kad, kaip, atrodo, yra pagrindinėje byloje, tiekimo valstybės narės institucijos, net ir atlikusios tyrimą, remdamosi informacija, su kuria pardavėjas neturėjo galimybės susipažinti, negali aiškiai nustatyti įgijėjo buvimo vietos ir sužinoti, koks likimas ištiko transporto priemonę.

76. Tai nereiškia, kad pardavėjas neturi imtis veiksmų, kad iš įgijėjo sužinotų, kas nutiks su jam patiekta nauja transporto priemone, todėl sumokėti PVM paskirties valstybėje narėje. Vis dėlto, mano nuomone, labiau kalbama apie įpareigojimą, susijusį su priemone, o ne su rezultatu. Iš tiesų pardavėjas iš esmės yra priklausomas nuo pirkėjo bendradarbiavimo ir įrodymų, kuriuos pirkėjas sutinka jam pateikti. Todėl, jei tiekimo valstybė narė nustatytų tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM sąlygą pardavėjui pateikti įrodymų, kad pirkėjas sumokėjo PVM paskirties valstybėje narėje, tai būtų perteklinis reikalavimas. Tačiau svarbu, kad pardavėjas įrodytų, jog visiškai sąžiningai ėmėsi veiksmų, kurių iš jo galima pagrįstai reikalauti, siekdamas iš pirkėjo sužinoti, kad nauja transporto priemonė, kuri buvo patiekta, bus galutinai ir tęstinai naudojama paskirties valstybėje narėje.

77. Be to, man atrodo, jog negalima iš pardavėjo bendrai reikalauti, kad jis atidžiai išanalizuotų naujos transporto priemonės registracijos paskirties valstybėje narėje sąlygas. Nors, kaip pagrindinėje byloje, tai yra profesionalus transporto priemonių pardavėjas, šis reikalavimas būtų perteklinis, nes reikštų, kad PVM valstybėje narėje apmokestinami asmenys turėtų turėti kompetencijos kitų valstybių narių teisės ar praktikos srityje.

78. Vis dėlto neatsižvelgiant į tai, ar pardavėjas išmano paskirties valstybės narės teisę, aiškus ir patikimas įrodymas, kad transporto priemonė yra laikinai įregistruota paskirties valstybėje narėje, turi paskatinti profesionalų transporto priemonių pardavėją, kaip teigia Komisija, kelti klausimą, ar transporto priemonė, pasibaigus laikinai jos registracijai, bus galutinai ir tęstinai naudojama paskirties valstybėje narėje, taigi, ar šioje valstybėje narėje ji bus apmokestinta PVM. Todėl, mano supratimu, toks profesionalas turi imtis visų pagrįstų priemonių, kokių gali, kad sužinotų iš įgijėjo, ar šis ketina laikytis šios sąlygos, o tas ketinimas turi būti patvirtintas objektyvių aplinkybių, laikantis teismo praktikos³⁸.

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

38 — 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *X* (C-84/09, EU:C:2010:693, 47 punktą).

79. Šiuo atveju, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodyta informacija ir aplinkybėmis, kurias Komisija pažymėjo savo rašytinėse pastabose, atrodo, kad *Santogal*, kelios dienos po pardavimo gavusi informaciją, kad transporto priemonė įregistruota Ispanijoje tik laikinai, vieniems metams, nepaklausė įgijėjo, ar jis ketina naudoti transporto priemonę Ispanijoje pasibaigus laikinajai registracijai, ir nepaprašė jo pateikti visą naudingą informaciją, kuri patvirtintų tokį jo ketinimą. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenustatė jokių veiksmų, kurių *Santogal* per šį metų laikotarpį ėmėsi įgijėjo atžvilgiu ir kurie būtų leidę jai nustatyti, ar transporto priemonė liks Ispanijoje ir bus galutinai bei tęstinai naudojama šioje valstybėje narėje.

80. Be to, kaip Komisija pabrėžia savo rašytinėse pastabose, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visai nepateikė dokumentų, kuriuos *Santogal* pateikė Portugalijos mokesčių ir muitų institucijai likus kelioms dienoms iki laikinos transporto priemonės registracijos galiojimo pabaigos, siekdama pagrįsti savo prašymą panaikinti muitinės deklaraciją ir deklaruoti išsiuntimą į Ispaniją, turinio. Visų pirma prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodo jokios aplinkybės, kuri leistų sužinoti, ar tarp šių dokumentų buvo galinčių pagrįsti galutinį ir tęstinį transporto priemonės naudojimą paskirties valstybėje narėje.

81. Vis dėlto, kaip teisingai pabrėžia Komisija, ši informacija atrodo labai svarbi. Iš tiesų, jeigu valstybė narė, pirmiausia priimanti dokumentus, kuriuos tiekėjas pateikė kaip įrodymus, pateisinančius teisę būti neapmokestinamam PVM, vėliau galėtų įpareigoti šį tiekėją sumokėti PVM už tiekimą, net ir paaiškėjus, kad šis tiekėjas veikė sąžiningai, imdamasis visų pagrįstų priemonių, kurių galėjo imtis, kad jo sudarytas sandoris atitiktų visas esmines tiekimo Bendrijos viduje sąlygas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktą, būtų pažeistas teisinio saugumo principas.

82. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar *Santogal* sąžiningai ėmėsi veiksmų, siekdama iš įgijėjo sužinoti, ar jis, Ispanijoje pasibaigus laikinai naujos transporto priemonės registracijai, ketina toliau galutinai ir tęstinai naudoti šią transporto priemonę paskirties valstybėje narėje, ir šis ketinimas turi būti patvirtintas objektyvių aplinkybių, tarp jų, be kita ko, dokumentų, kuriuos *Santogal* pateikė Portugalijos mokesčių ir muitų institucijai, grįsdama savo prašymą panaikinti muitinės deklaraciją. Jei taip yra, tuomet teisės į neapmokestinimą PVM negalima nesuteikti, nors *Santogal* per nustatytą terminą ir neištaisė iš pradžių išrašytos sąskaitos faktūros ir nemėgino susigrąžinti PVM iš įgijėjo. Priešingu atveju manau, kad jei tiekimo valstybė narė negalėtų pareikalauti, kad įgijėjas sumokėtų PVM *a posteriori* (o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), ši valstybė narė galėtų pagrįstai reikalauti, kad *Santogal* sumokėtų PVM *a posteriori*, siekdama neleisti, kad sandoris apskritai nebūtų apmokestintas.

III – Išvada

83. Dėl visų pateiktų argumentų siūlau taip atsakyti į *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Kolektyvinių ginčų arbitražo teismas (Administracinių ginčų arbitražo centras, Portugalija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 138 straipsnio 2 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį valstybei narei draudžiama nustatyti naujos transporto priemonės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu sąlygą, kad šios transporto priemonės įgijėjas gyventų sandorio paskirties valstybėje narėje.

2. Neatsižvelgiant į konkrečiai bylai būdingas aplinkybes, Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 138 straipsnio 2 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad valstybė narė negali atsisakyti neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu naujos transporto priemonės, kurią iš vienos valstybės narės į kitą nugabeno jos savininkas, remdamasi vien tuo, kad ši transporto priemonė laikinai įregistruota pastarojoje valstybėje narėje.
3. Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 2 dalies a punktas ir teisinio saugumo, proporcingumo bei mokesčių neutralumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos valstybei narei draudžiama atsisakyti neapmokestinti naujos transporto priemonės pardavėją pridėtinės vertės mokesčiu, jei pardavėjas nedalyvavo sukčiaujant mokesčių srityje, veikė sąžiningai ir ėmėsi visų pagrįstų priemonių, kurių jis gali imtis, siekdamas įsitikinti, kad jo sudarytas sandoris atitinka visas esmines tiekimo Bendrijos viduje, kaip jis suprantamas pagal minėtą straipsnį, sąlygas, visų pirma sąlygą, susijusią su galutiniu ir tęstiniu naujos transporto priemonės naudojimu paskirties valstybėje narėje.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar pardavėjas pagrindinėje byloje laikėsi sąžiningumo ir pagrįsto stropumo reikalavimų, visų pirma atsižvelgiant į veiksmus, kurių jis ėmėsi įgijėjo atžvilgiu, ir jo pateiktus pateisinamuosius dokumentus, leidžiančius patikrinti, jog jis įsitikino, kad, pasibaigus laikinos registracijos laikotarpiui paskirties valstybėje narėje, nauja transporto priemonė bus galutinai ir tęstinai naudojama šioje valstybėje narėje. Jeigu taip yra, tuomet pardavėjui negalima nesuteikti teisės į neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu. Priešingu atveju, jei tiekimo valstybė narė negalėtų pareikalauti, kad įgijėjas sumokėtų pridėtinės vertės mokestį *a posteriori*, ši valstybė narė galėtų pagrįstai reikalauti, kad naujos transporto priemonės pardavėjas sumokėtų pridėtinės vertės mokestį *a posteriori*, siekdama neleisti, kad sandoris apskritai nebūtų apmokestintas.