TEISINGUMO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. birželio 14 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Pridėtinės vertės mokestis (PVM) — Direktyva 2006/112/EB — 138 straipsnio 2 dalies a punktas — Naujos transporto priemonės tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos — Pirkėjo gyvenamoji vieta paskirties valstybėje narėje — Laikinoji registracija paskirties valstybėje narėje — Sukčiavimo mokesčių srityje pavojus — Pardavėjo sąžiningumas — Pardavėjo rūpestingumo pareiga“

Byloje C-26/16

Dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokestinių ginčų arbitražo teismas – Administracinių ginčų arbitražo centras, Portugalija) 2015 m. lapkričio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. sausio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Juhász, teisėjai C. Vajda ir K. Jürimäe (pranešėja),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda*, atstovaujamos advokatų B. Botelho Antunes ir M.J. Mendonça,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ir M. Figueiredo,

— Europos Komisijos, atstovaujamos A. Caeiros ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2017 m. vasario 1 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: portugalų.

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60, toliau – PVM direktyva) 138 straipsnio 2 dalies a punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda* (toliau – *Santogal*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų institucija, Portugalija) ginčą dėl to, kad ši institucija atsisakė neapmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) sandorį – naujos transporto priemonės įsigijimą Bendrijos viduje.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 11 konstatuojamojoje dalyje nurodyta:

„Taip pat yra tikslinga, kad pereinamuoju laikotarpiu tam tikros vertės įsigijimo Bendrijos viduje sandoriai, kuriuos sudarė atleisti nuo mokesčio asmenys arba neapmokestinamieji juridiniai asmenys, taip pat tam tikra nuotolinė prekyba ir naujų transporto priemonių tiekimas Bendrijos viduje privatiems asmenims arba atleistiems nuo mokesčio ar neapmokestinamiesiems asmenims turėtų būti apmokestinami paskirties valstybėje narėje taikant tos valstybės narės nustatytus mokesčių tarifus ir tos valstybės narės nustatytomis sąlygomis, jeigu tokie sandoriai, nesant specialių nuostatų, gerokai iškreiptų konkurenciją tarp valstybių narių.“

4 Šios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

b) prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:

<…>

ii) kai įsigyjamos naujos transporto priemonės – apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kurio kiti įsigijimai nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, arba kitas neapmokestinamasis asmuo;

<…>“

5 Šios direktyvos 3 straipsnyje numatyta:

„1. Nukrypstant nuo 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunkčio, šie sandoriai nėra PVM objektas:

<…>

b) a punkte ir 4 straipsnyje nenurodytų prekių ir kitų prekių, išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamus produktus, įsigijimas Bendrijos viduje, kai juos apmokestinamasis asmuo įsigyja savo veiklos žemės ūkyje, miškininkystės ar žuvininkystės ūkyje tikslais, kuriam taikoma

ūkininkams skirta vienodo tarifo schema, arba apmokestinamasis asmuo, tiekiantis tik tas prekes ar teikiantis tik tas paslaugas, kurioms PVM atskaita negalima, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo.

<…>“

6 Šios direktyvos 20 straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam 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 ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

7 PVM direktyvos 131 straipsnyje, kuris yra šios direktyvos IX antraštinės dalies 1 skyriuje „Bendrosios nuostatos“ ir kuriame reglamentuoti neapmokestinimo PVM atvejai, numatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų [Sąjungos teisės] nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.“

8 Šios direktyvos IX antraštinės dalies 4 skyriuje reglamentuotas „sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM“. Dėl prekių tiekimo neapmokestinimo PVM šios direktyvos 138 straipsnyje nustatyta:

„1. Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią [Sąjungoje], bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

2. Be 1 dalyje nurodyto prekių tiekimo[,] valstybės narės neapmokestina šių sandorių:

a) naujų transporto priemonių tiekimo, kai jas pardavėjas arba įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena įsigyjančiam asmeniui į paskirties vietą, esančią [Sąjungoje], bet ne jų atitinkamoje teritorijoje, apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kai šių asmenų prekių įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, ar kitiems neapmokestinamiesiems asmenims, arba tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu;

<…>“

Portugalijos teisė

9 *Regime do IVA das Transações Intracomunitárias* (PVM taikymo sandoriams Bendrijos viduje schema, toliau – RITI) į Portugalijos teisę perkeltos PVM direktyvos nuostatos, susijusios su sandoriais Bendrijos viduje.

10 Kaip matyti iš RITI 14 straipsnio b punkto, siejamo su RITI 1 straipsnio e punktu, bet kokio asmens naujų transporto priemonių tiekimas už atlygį, kai jas pardavėjas arba įsigyjantis asmuo išsiunčia arba išgabena iš nacionalinės teritorijos įsigyjančiam asmeniui, įsisteigusiam arba turinčiam nuolatinę gyvenamąją vietą kitoje valstybėje narėje, arba tai atliekama jų vardu, neapmokestinamas PVM.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 *Santogal* yra komercinę veiklą vykdanti bendrovė, kuri užsiima prekyba variklinėmis transporto priemonėmis Portugalijoje.

12 *Santogal* 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 SA* ir kurios įvežimas į Portugalijos teritoriją buvo patvirtintas 2009 m. gegužės 25 d. muitinės deklaracija.

13 Sudarydamas transporto priemonės įsigijimo sandorį pirkėjas, Angolos pilietis, pranešė *Santogal*, kad ketina ją asmeniniais tikslais naudoti Ispanijoje, kur jau yra įsikūręs, išsiųsti ją į šią šalį, pasirūpinant jos pervežimu, ten atlikti jos techninę patikrą ir užregistruoti. Šis pirkėjas pateikė *Santogal* savo užsieniečio registracijos numerį (NIE) Ispanijoje, dokumentą, kurį 2008 m. gegužės 2 d. išdavė *Ministério del Interior, Dirección General de la Policia y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia* (Vidaus reikalų ministerijos policijos ir žandarmerijos generalinis direktoratas – Tui-Valensijos savivaldybė, Ispanija) ir kuriuo patvirtintas jo įregistravimas centriniame užsieniečių registre, jam suteikiant šį užsieniečio registracijos numerį, taip pat savo Angolos paso kopiją. Tačiau adresas, kurį pirkėjas nurodė sudarydamas pirkimo-pardavimo sandorį, nesutapo su 2008 m. gegužės 2 d. dokumente nurodytu adresu.

14 Atsižvelgdama į šiuos dokumentus *Santogal* nusprendė, kad transporto priemonės pardavimas nebuvo apmokestintas PVM pagal RITI 14 straipsnio b punktą. Todėl Portugalijoje nebuvo sumokėtas PVM.

15 Transporto priemonė buvo pergabenta į Ispaniją visiškai uždarame vilkike.

16 Atlikęs transporto priemonės techninę apžiūrą Ispanijoje, pirkėjas *Santogal* prašymu nusiuntė šiai bendrovei du dokumentus, kad šie būtų įtraukti į pirkimo-pardavimo bylą, t. y. techninės apžiūros pažymą, išduotą 2010 m. vasario 11 d., ir įregistravimo Ispanijoje pažymą, išduotą 2010 m. vasario 18 d. Pastaroji pažyma, kurioje nurodytas pirkėjo adresas nesutapo nei su adresu, pirkėjo nurodytu sudarant pirkimo-pardavimo sandorį, nei su adresu, nurodytu 2008 m. gegužės 2 d. dokumente, buvo susijusi su „turistinio“ numerio ženklais, kurių galiojimas turėjo baigtis 2011 m. vasario 17 d. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyta informacija, pagal Ispanijos teisę turistinio numerio ženklai yra laikini, kuriuos paprastai galima naudoti ne ilgiau nei 6 mėnesius per 12 mėnesių laikotarpį; jų galiojimą institucijos gali pratęsti. Jie gali būti išduodami tik nenuolatiniams Ispanijos gyventojams.

17 Gavusi informaciją, kurią *Santogal* atsiuntė 2011 m. vasario mėn., siekdama, kad būtų panaikinta 2009 m. gegužės 25 d. muitinės deklaracija, 2011 m. kovo 3 d. *Mercedes-Benz Portugal* pateikė papildomą muitinės deklaraciją tam, kad būtų panaikinta minėta deklaracija dėl transporto priemonės išsiuntimo. 2009 m. gegužės 25 d. kompetentingos Portugalijos institucijos panaikino muitinės deklaraciją.

18 2013 m. spalio 24 d. laišku *Direção de Serviços Antifraude Aduaneira* (Kovos su sukčiavimu muitų srityje tarnyba, Portugalija) rekomendavo *Direção de Finanças de Lisboa* (Lisabonos finansų tarnyba, Portugalija) įpareigoti sumokėti PVM už parduotą transporto priemonę. Ši tarnyba taip pat nurodė, kad jos pirkėjas gyveno Portugalijoje ir buvo joje registruotas kaip bendrovės valdytojas. Be to, atsakydamos į prašymą suteikti informacijos, Ispanijos valdžios institucijos patikslino, jog 2010 m. pirkėjas nebuvo registruotas kaip Ispanijos gyventojas ir joje niekada nepateikė pajamų deklaracijos.

19 Vėliau bendrovėje *Santogal* buvo atlikta dalinis vidaus patikrinimas, susijęs su PVM už 2010 m. sausio mėn. Per šią patikrą mokesčių ir muitų institucija surašė ataskaitą, joje padarė išvadą, kad RITI 14 straipsnio b punkte numatytas neapmokestinimo PVM atvejis netaikomas transporto priemonės

pardavimui, nes pirkėjas negyveno Ispanijoje ir nevykdė joje veiklos. Ji taip pat pažymėjo, kad, remiantis jos duomenų bazėse esama informacija, pirkėjas iki 2001 m. turėjo suteiktą Portugalijos mokesčių mokėtojo kodą ir kad jo gyvenamosios vietos valstybė yra Portugalija.

20 Po šio patikrinimo2014 m. spalio 14 d. mokesčių ir muitų institucija pateikė pranešimą dėl papildomai mokėtino 89 533 EUR dydžio PVM, taip pat dėl mokėtinų 15 914,80 EUR kompensacinių palūkanų už laikotarpį nuo 2010 m. kovo 12 d. iki 2014 m. rugpjūčio 20 d. 2014 m. gruodžio mėn. *Santogal* sumokėjo šias sumas.

21 *Santogal* kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, prašydama panaikinti šiuos pranešimus ir atlyginti žalą. Minėtame teisme ji, be kita ko, argumentavo, kad mokesčių ir muitų institucijų pateiktas RITI 1 straipsnio e punkto ir 14 straipsnio b punkto aiškinimas prieštaravo 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.

22 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą jį pateikęs teismas pirmiausia abejoja dėl pirkėjo gyvenamosios vietos sudarant pagrindinėje byloje nagrinėjamą transporto priemonės pirkimo-pardavimo sandorį. Visų pirma šis teismas nurodo, kad pirkėjo įprasta gyvenamoji vieta nebuvo Ispanijoje. Vis dėlto nebuvo įrodyta, kad sudarydamas minėtą pirkimo-pardavimo sandorį jis gyveno Portugalijoje. Be to, šio teismo turimoje bylos medžiagoje nėra informacijos nei apie sumokėtą PVM už transporto priemonę Ispanijoje, nei apie tos priemonės likimą po turistinio numerio ženklų jai suteikimo. Taip pat neįrodyta, kad pagal Ispanijos teisėje numatytą tvarką būtų pasibaigę galioti jos turistinio numerio ženklai.

23 Dar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, jog neįrodyta, kad *Santogal* bendradarbiavo su pirkėju, siekdama išvengti PVM sumokėjimo už parduotą transporto priemonę. 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 2009 m. gegužės 25 d. muitinės deklaracijai panaikinti, pakankamumu ir kad 2013 m. spalio 24 d. Kovos su sukčiavimu muitų srityje tarnybos laiškas buvo grindžiamas papildoma informacija, kuri nebuvo prieinama *Santogal*.

24 Galiausiai remdamasis 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimu *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nėra aiškaus atsakymo į jo nagrinėjamoje byloje kylančius klausimus.

25 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* [Mokestinių ginčų arbitražo teismas – Administracinių ginčų arbitražo centras, Portugalija] nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies [a] 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 nuolat gyventų šioje valstybėje narėje?

2. Ar pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies [a] punktą draudžiama netaikyti neapmokestinimo valstybėje narėje, kurioje pradėtas gabenimas, kai įsigyta transporto priemonė buvo išgabenta į Ispaniją, kur ji laikinai įregistruota ir jai taikyta [Ispanijos] mokesčių schema <…>?

3. Ar pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies [a] punktą draudžiama reikalauti, kad naujos transporto priemonės [pardavėjas] 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 [a] punktą ir teisinio saugumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių principus draudžiamas reikalavimas, kad PVM sumokėtų naujos transporto priemonės, išsiųstos į kitą valstybę narę, [pardavėjas], kai:

   — pirkėjas prieš siuntimą informavo [pardavėją], 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 [pardavėjui] dokumentus, kuriuose nurodyta, kad paskirties valstybėje narėje atlikta įsigytos transporto priemonės techninė apžiūra ir kad jai buvo suteiktas turistinio numerio ženklas,

   — nebuvo įrodyta, kad [pardavėjas] bendradarbiavo su pirkėju, siekdamas išvengti PVM mokėjimo,

   — muitinės institucijos neprieštaravo dėl transporto priemonės muitinės deklaracijos panaikinimo remiantis [pardavėjo] turimais dokumentais?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumo

26 Remdamasi trimis motyvais Portugalijos Respublika tvirtina, kad prejudiciniai klausimai yra nepriimtini.

27 Pirma, ši vyriausybė tvirtina, kad prejudiciniai klausimai, kaip jie suformuluoti sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, yra susiję su PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktu, kuris netaikytinas pagrindinėje byloje. Tai, kad vienas iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teisėjų atsiuntė elektroninį laišką, kuriame nurodyta, jog taikytina nuostata yra PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas ir kurio kopija pridėta prie sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, negali ištaisyti iš pradžių padarytos klaidos, atsižvelgiant į vidaus teisės proceso normas ir kitoms valstybėms narėms pripažintą garantiją pateikti savo pastabas.

28 Reikia priminti, jog tai, kad nacionalinis teismas formaliai pateikė prejudicinį klausimą, nurodydamas tam tikras Sąjungos teisės nuostatas, netrukdo Teisingumo Teismui pateikti šiam teismui išsamaus išaiškinimo, kuris gali būti naudingas sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apie tai užsimena savo pateiktuose klausimuose. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas turi iš visos nacionalinio teismo pateiktos informacijos, ypač iš sprendimo pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą motyvuojamosios dalies, atrinkti aiškintinus Sąjungos teisės klausimus, atsižvelgdamas į bylos dalyką (šiuo klausimu žr. 2016 m. birželio 21 d. Sprendimo *New Valmar*, C-15/15, EU:C:2016:464, 29 punktą ir 2016 m. rugsėjo 29 d. Sprendimo *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, 43 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

29 Nagrinėjamu atveju, kaip savo išvados 21–23 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, akivaizdu, kad iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvų matyti, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, kaip aiškinti PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktą, neatsižvelgiant į tai, kad šiame sprendime minėtas teismas klaidingai nurodė PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies b punktą. Be to, tas teismas ištaisė minėtą klaidą elektroniniame laiške, kuris buvo pridėtas prie minėto sprendimo.

30 Antra, Portugalijos vyriausybė mano, kad pagrindinės bylos faktinės aplinkybės išdėstytos nenuosekliai ir prieštaringai ir kad šiam dėstymui trūksta aiškumo.

31 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma svarbos prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prašymo tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamo ginčo aplinkybėmis ar dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi informacijos apie faktines ir teisines aplinkybes, būtinos tam, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti ir kt.*, C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 31 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

32 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktas faktinių ir teisinių aplinkybių aprašymas yra pakankamas tam, kad Teisingumo Teismas galėtų naudingai atsakyti į pateiktus klausimus.

33 Trečia, Portugalijos vyriausybė teigia, kad prejudiciniai klausimai yra hipotetiniai, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, nors ir klaidingai, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas panešimas dėl mokėtino PVM buvo nepakankamai motyvuotas, todėl turės būti panaikintas, neatsižvelgiant į Teisingumo Teismo atsakymą į šiuos klausimus.

34 Kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 26 punkte, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą niekaip negalima spręsti, kad minėtas pranešimas bus panaikintas, neatsižvelgiant į atsakymą į prejudicinius klausimus. Be to, neabejotina, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas yra susijęs su pagrindinės bylos dalyku – atsisakymo neapmokestinti PVM sandorį dėl naujos transporto priemonės suderinamumu su šia nuostata.

35 Taigi pateikti prejudiciniai klausimai yra priimtini.

Dėl pirmojo klausimo

36 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktą reikia aiškinti kaip draudžiantį tai, kad pagal nacionalines nuostatas naujos transporto priemonės tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas tik su sąlyga, kad šios transporto priemonės įgijėjas yra įsisteigęs arba nuolat gyvena minėtos transporto priemonės paskirties valstybėje narėje.

37 Pirmiausia, pažymėtina, kad šiam klausimui taikoma pereinamojo laikotarpio PVM sistema, susijusi su prekyba Bendrijos viduje, nustatyta 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvoje 91/680/EEB, papildančioje bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančioje Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, 1991, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160). Ši sistema grindžiama naujo apmokestinimo momento, t. y. prekių įsigijimo Bendrijos viduje, nustatymu, leidžiančiu mokestines pajamas priskirti valstybei narei, kurioje vyksta galutinis vartojimas (2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X*, C-84/09, EU:C:2010:693, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Taigi schema, kurią sudaro, pirma, valstybės narės, iš kur pradedamas tiekimas, dėl kurio atliekamas siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, vykdomas neapmokestinimas ir su tuo susijusi tos valstybės narės taikoma sumokėto pirkimo PVM atskaita ar grąžinimas, ir, antra, valstybės narės, į kurią atgabenamos prekės, vykdomas įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimas, siekiama užtikrinti aiškų valstybių narių mokestinio suvereniteto atskyrimą (2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X*, C-84/09, EU:C:2010:693, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

39 Konkrečiai kalbant apie taisykles, susijusias su naujų transporto priemonių įsigijimo apmokestinimu, pažymėtina, kad iš PVM direktyvos 11 konstatuojamosios dalies matyti, kad, be kompetencijos padalijimo mokesčių srityje, jomis taip pat siekiama užkirsti kelią konkurencijos iškraipymams tarp valstybių narių, kurių gali atsirasti taikant skirtingus mokesčio tarifus (2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X*, C-84/09, EU:C:2010:693, 24 punktas).

40 Atsižvelgiant į šį kontekstą ir į šiuos tikslus reikia aiškinti PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktą.

41 Šioje nuostatoje numatyta pareiga valstybėms narėms neapmokestinti naujų transporto priemonių tiekimo, kuris atitinka joje išsamiai (pagal analogiją žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 59 punktą) išvardytas materialiąsias sąlygas (pagal analogiją žr. 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, 46 punktą).

42 Pagal minėtą nuostatą valstybės narės neapmokestina naujų transporto priemonių tiekimo, kai jas pardavėjas arba įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena įsigyjančiam asmeniui į paskirties vietą, esančią Sąjungoje, bet ne jų atitinkamoje teritorijoje, apmokestinamiesiems asmenims ar neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims, kai šių asmenų prekių įsigijimai Bendrijos viduje nėra PVM objektas pagal 3 straipsnio 1 dalį, ar kitiems neapmokestinamiesiems asmenims, arba tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.

43 Taigi, kaip savo išvados 38 ir 39 punktuose pabrėžė generalinis advokatas, naujos transporto priemonės tiekimui Bendrijos viduje neapmokestinamas taikytinas, tik kai teisė, kaip savininkui disponuoti preke, perduodama įgijėjui, kai pardavėjas nustato, kad minėta transporto priemonė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę, ir kai po šio išsiuntimo ar išgabenimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje (pagal analogiją žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X*, C-84/09, EU:C:2010:693, 27 punktą ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 31 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

44 Vis dėlto atsižvelgiant į PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkto tekstą matyti, kad naujos transporto priemonės tiekimui Bendrijos viduje neapmokestinti tikrai netaikoma sąlyga, kad įgijėjas būtų įsisteigęs arba nuolat gyventų paskirties valstybėje narėje.

45 Be to, tokios sąlygos taikymas prieštarautų šios nuostatos struktūrai ir pereinamojo laikotarpio PVM sistemos, taikomos prekybai Bendrijos viduje, kontekstui ir tikslams, primintiems šio sprendimo 37–39 punktuose. Iš tiesų atsisakydama neapmokestinti tiekimo Bendrijos viduje vien dėl to, kad naujos transporto priemonės įgijėjas nėra įsisteigęs arba nuolat negyvena paskirties valstybėje narėje, net neatsižvelgdama į tai, ar įvykdytos neapmokestinimo materialiosios sąlygos, tiekimo valstybė narė apmokestintų sandorį, kuris, jei įvykdomos šios sąlygos, paskirties valstybėje narėje turėtų būti apmokestintas kaip tiekimas Bendrijos viduje. Taip atsirastų dvigubas apmokestinimas, kuris prieštarautų mokesčių neutralumo principui.

46 Šis aiškinimas taip pat pagrindžiamas Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusia su sandorio dėl naujos transporto priemonės kvalifikavimu kaip įsigijimo Bendrijos viduje.

47 Iš tiesų atsižvelgdamas į tokio sandorio ypatingumą Teisingumo Teismas nusprendė, kad norint jį kvalifikuoti kaip „įsigijimą Bendrijos viduje“ būtina visapusiškai įvertinti visas objektyvias faktines aplinkybes, kurios yra reikšmingos nustatant, ar įgyta prekė iš tikrųjų paliko tiekimo valstybės narės teritoriją, ir, jei taip, kokioje valstybėje narėje ji bus galutinai vartojama. Tarp aplinkybių, kurios, be prekės gabenimo procedūros, dar gali turėti reikšmės, yra jos registravimo ir įprasto naudojimo vieta, įgijėjo nuolatinė gyvenamoji vieta bei įgijėjo ryšys su tiekimo valstybe nare ar kita valstybe nare arba jo nebuvimas (šiuo klausimu žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X*, C-84/09, EU:C:2010:693, 41–45 ir 50 punktus).

48 Iš šios jurisprudencijos matyti, kad nors naujos transporto priemonės įgijėjo nuolatinė gyvenamoji vieta yra reikšminga aplinkybė bendram vertinimui siekiant nustatyti transporto priemonės galutinio vartojimo vietą, vien ji negali nulemti kvalifikavimo kaip „tiekimo Bendrijos viduje“ ir jo neapmokestinimo taikant PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkte įtvirtintas sąlygas.

49 Be to, sąlyga, susijusi su įgijėjo įsisteigimu arba nuolatine gyvenamąja vieta paskirties valstybėje narėje, negali būti grindžiama PVM direktyvos 131 straipsniu.

50 Iš tiesų, nors reikia pripažinti, kad pagal šią nuostatą valstybės narės nustato sąlygas, kuriomis neapmokestina tiekimų Bendrijos viduje, kad šio neapmokestinimo taikymas būtų teisingas ir paprastas, taip pat, kad būtų užkirstas kelias galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, vis dėlto naudodamosi savo įgaliojimais valstybės narės privalo laikytis bendrųjų teisės principų, esančių Sąjungos teisinės sistemos dalimi, tarp kurių, be kita ko, yra teisinio saugumo, proporcingumo principai ir mokesčių neutralumas (šiuo klausimu žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X*, C-84/09, EU:C:2010:693, 35 ir 37 punktus).

51 Taigi atsisakymas taikyti PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkte numatytą neapmokestinimą vien dėl to, kad įgijėjas negyvena paskirties valstybėje narėje, prieštarauja kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimui ir gali pažeisti mokesčių neutralumo principą. Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 45 punkto, toks atsisakymas galėtų kelti dvigubo apmokestinimo pavojų.

52 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktą draudžiama tai, kad pagal nacionalinės teisės nuostatas naujos transporto priemonės tiekimas Bendrijos viduje būtų neapmokestinamas tik su sąlyga, kad šios transporto priemonės įgijėjas yra įsisteigęs arba nuolat gyvena minėtos transporto priemonės paskirties valstybėje narėje.

Dėl antrojo klausimo

53 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad naujos transporto priemonės tiekimui galima netaikyti neapmokestinimo jos tiekimo valstybėje narėje, kai ši transporto priemonė buvo tik laikinai įregistruota paskirties valstybėje narėje.

54 Kaip matyti iš atsakymo į pirmąjį klausimą, valstybės narės privalo neapmokestinti naujų transporto priemonių tiekimo, kai įvykdytos materialinės sąlygos, išsamiai išvardytos PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punkte ir primintos šio sprendimo 42 ir 43 punktuose.

55 Vis dėlto naujos transporto priemonės registracijos nėra tarp šių sąlygų.

56 Vadinasi, negalima atsisakyti taikyti neapmokestinimą valstybėje narėje vien dėl to, kad registracija paskirties valstybėje narėje, kaip antai turistinio numerio ženklai pagrindinėje byloje, yra laikina registracija, galiojanti dvylikos mėnesių laikotarpį.

57 Kadangi Komisija ir Portugalijos vyriausybė grindžia argumentą tuo, kad remiantis tokia registracija paskirties valstybėje narėje negalima nustatyti atitinkamos transporto priemonės galutinio naudojimo valstybės narės, reikia pridurti, kaip savo išvados 55 punkte pažymėjo generalinis advokatas, kad tokio numerio ženklų suteikimas automatiškai nereiškia, kad galutinis naudojimas neįvyko šioje paskirties valstybėje narėje. Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, tokio numerio ženklai gali būti suteikti pakankamai ilgam laikotarpiui, nagrinėjamu atveju – dvylikos mėnesių, kuris gali būti pratęstas arba transporto priemonė gali būti įregistruota įprasta tvarka.

58 Dėl tokių pačių motyvų, kokie išdėstyti šio sprendimo 51 punkte, šio sprendimo 56 punkte padarytos išvados negalima ginčyti remiantis tuo, kad pagal PVM direktyvos 131 straipsnį valstybės narės nustato sąlygas, siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą minėto neapmokestinimo taikymą ir užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams.

59 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas aiškintinas taip, kad negalima atsisakyti neapmokestinti naujos transporto priemonės tiekimo jos tiekimo valstybėje narėje vien dėl to, jog ši transporto priemonė buvo tik laikinai įregistruota paskirties valstybėje narėje.

Dėl trečiojo klausimo

60 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas draudžia tai, kad naujos transporto priemonės, kurią įgijėjas išgabeno į kitą valstybę narę ir ją laikinai joje įregistravo, pardavėjas privalėtų vėliau sumokėti PVM, kai nenustatoma, jog laikinoji registracija pasibaigė, o PVM buvo arba bus sumokėtas paskirties valstybėje narėje.

61 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 50 punkto, nustatydamos tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 131 straipsnį sąlygas valstybės narės turi laikytis, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principų, taip pat mokesčių neutralumo principo.

62 Teisingumo Teismas nusprendė, kad pardavėjas turi įrodyti, jog tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlygos, įskaitant sąlygas, valstybių narių numatytas siekiant užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių sukčiavimo, vengimo juos mokėti ar piktnaudžiavimo atvejams, yra įvykdytos (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 43 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

63 Galiausiai Bendrijos viduje vykdomi sandoriai, susiję su naujomis transporto priemonėmis, yra ypatingi, be kita ko, dėl to, kad PVM nuo šių sandorių turi mokėti ir neapmokestinamasis asmuo, kuriam netaikomi reikalavimai deklaruoti mokestį ir vesti apskaitą, todėl vėlesnė jo kontrolė yra negalima, ir dėl to, kad, kaip galutinis vartotojas, privatus asmuo, net ir perparduodamas transporto priemonę, negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, todėl yra labiau nei ūkio subjektas suinteresuotas išvengti mokesčio (šiuo klausimu žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X*, C-84/09, EU:C:2010:693, 42 ir 43 punktus).

64 Tuo remiantis darytina išvada, kaip jau buvo priminta šio sprendimo 47 punkte, kad siekiant sandorį, susijusį su nauja transporto priemone, kvalifikuoti kaip „įsigijimą Bendrijos viduje“, būtina visapusiškai įvertinti visas objektyvias faktines aplinkybes, kurios yra reikšmingos nustatant, ar įsigyta prekė iš tikrųjų paliko tiekimo valstybės narės teritoriją, ir, jei taip, kokioje valstybėje narėje ji bus galutinai naudojama.

65 Jeigu pardavėjas pateikė įrodymų, kuriais remiantis galima nustatyti, kad įgijėjas išgabeno arba išsiuntė naują transporto priemonę į kitą valstybę narę ir ją joje įregistravo, nors ir laikinai, ir kad ji pradėta naudoti pastarojoje valstybėje narėje, negalima reikalauti iš pardavėjo pateikti įrodymų, kad šios transporto priemonės naudojimas paskirties valstybėje narėje yra galutinis ir nelaikinas ir kad baigėsi turistinio numerio ženklų galiojimas, galbūt tik sumokėjus PVM pastarojoje valstybėje narėje.

66 Iš tiesų, pirma, tokiomis aplinkybėmis įrodymas, kad ši transporto priemonė buvo fiziškai nugabenta į galutinio naudojimo vietą, kurį pardavėjas gali pateikti mokesčių institucijoms, iš esmės priklauso nuo įrodymų, kuriuos šiuo tikslu jis gauna iš įgijėjo (pagal analogiją žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo euro *Tyre Holding*, C-430/09, EU:C:2010:786, 37 punktą).

67 Antra, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją negalima reikalauti iš pardavėjo pateikti įrodymų, susijusių su nagrinėjamų prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinimu, tam, kad nebūtų apmokestintas atitinkamas tiekimas (2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, 55 punktas). Tokia pareiga pardavėjui būtų nustatoma, jeigu tam, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu, jis turėtų iš anksto nustatyti naujos transporto priemonės galutinio naudojimo valstybę narę. Iš tiesų taip pardavėjui galėtų būti nustatyta pareiga įrodyti, kad atlikta galutinė registracija, kuri kartais galėtų būti atlikta tik įgijėjui sumokėjus PVM.

68 Šiomis aplinkybėmis dėl tokios pareigos, kokia nurodyta šio sprendimo 65 punkto, nebūtų tinkamai ir sąžiningai taikomas neapmokestinimas.

69 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas draudžia tai, kad naujos transporto priemonės, kurią įgijėjas išgabeno į kitą valstybę narę ir ją laikinai joje įregistravo, pardavėjas privalėtų vėliau sumokėti PVM, kai nenustatoma, jog laikinoji registracija pasibaigė, o PVM buvo arba bus sumokėtas paskirties valstybėje narėje.

Dėl ketvirtojo klausimo

70 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas, taip pat teisinio saugumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principas draudžia tai, kad naujos transporto priemonės, kurią įgijėjas išgabeno į kitą valstybę narę ir ją laikinai joje įregistravo, pardavėjas privalėtų vėliau sumokėti PVM, kai, atsižvelgiant į pirkimo-pardavimo sandorio aplinkybes, įgijėjas galėjo sukčiauti mokesčių srityje, net jei pardavėjo bendradarbiavimas sukčiaujant nenustatomas.

71 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai ir imtųsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį sudaro, nelemia jo sukčiavimo mokesčių srityje (2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Jeigu atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad jo vykdomas sandoris yra įgijėjo sukčiavimo dalis, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių, kad išvengtų to sukčiavimo, jam turėtų būti atsisakyta suteikti teisę į neapmokestinimą PVM (2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 54 punktas).

72 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti visą pagrindinėje byloje pateiktą informaciją ir jos faktines aplinkybes tam, kad nustatytų, ar *Santogal* veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių imtis gali būti pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sudarytas sandoris nelėmė jos sukčiavimo mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Mecsek-Gabona*, C-273/11, EU:C:2012:547, 53 punktą). Vis dėlto Teisingumo Teismas gali jam pateikti visapusišką Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris gali būti naudingas.

73 Taigi svarbu nurodyti, kad sandorio, kuris apima operacijos Bendrijos viduje, susijusios su nauja transporto priemone, vykdymą, atveju pardavėjas negali pasikliauti tik įgijėjo ketinimu išgabenti prekę į kitą valstybę narę jos galutinio naudojimo tikslais. Atvirkščiai ir, kaip savo išvados 63 punkte pažymėjo generalinis advokatas, pardavėjas turi įsitikinti, kad įgijėjo išreikštas ketinimas yra pagrįstas objektyviais įrodymais (pagal analogiją žr. 2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X*, C-84/09, EU:C:2010:693, 47 punktą).

74 Pažymėtina, kad, atsižvelgiant į sudarant pirkimo-pardavimo sandorį įgijėjo pateiktus įrodymus, buvo galima pagrįstai manyti, jog jis gyveno Ispanijoje ir ėmėsi būtinų veiksmų, kad galėtų joje naudoti pagrindinėje byloje nagrinėjamą priemonę, nors ir pagal specialią tvarką. Vis dėlto teismas turi patikrinti, ar *Santogal* įrodė rūpestingumą, reikalingą, kad įsitikintų, jog sudaromas sandoris nelems

jos sukčiavimo mokesčių srityje. Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad *Santogal* turėjo būti ypač rūpestinga, pirma, atsižvelgiant į nagrinėjamos transporto priemonės vertę, ir, antra, dėl to, kad įsigydamas naują transporto priemonę privatus asmuo, net ir ją perparduodamas, negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, todėl yra labiau nei ūkio subjektas suinteresuotas išvengti mokesčio (2010 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *X*, C-84/09, EU:C:2010:693, 43 punktas). Be to, atlikdamas savo vertinimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ypač turi patikrinti, ar, atsižvelgiant į įrodymus, kuriuos *Santogal* turėjo arba galėjo turėti, ji galėjo žinoti, kad laikinąja registracija galėjo pasinaudoti tik nerezidentai ir kad tai, jog įgijėjas pateikė kelis adresus Ispanijoje, galėjo sukelti abejonių dėl faktinės gyvenamosios vietos.

75 Be pardavėjo elgesio, reikia atsižvelgti ir į Portugalijos institucijų elgesį. Jeigu (tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas) *Santogal* pateikė dokumentus tam, kad nagrinėjamas sandoris nebūtų apmokestintas ir jeigu šiuos dokumentus patikrino ir priėmė kompetentinga institucija, reikia priminti, jog teisinio saugumo principas draudžia valstybei narei, kuri iš pradžių priėmė pardavėjo pateiktus dokumentus, kaip teisę į neapmokestinimą pagrindžiančius įrodymus, vėliau įpareigoti šį pardavėją sumokėti PVM už šį tiekimą dėl įgijėjo sukčiavimo, apie kurį minėtas pardavėjas nežinojo ir negalėjo žinoti (pagal analogiją žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Teleos ir kt.*, C-409/04, EU:C:2007:548, 50 punktą).

76 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo teisėtų lūkesčių apsaugos principą, reikia pažymėti, kad pagal suformuotą jurisprudenciją teisė remtis šiuo principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinė institucija sukėlė pagristų lūkesčių, suteikdama konkrečių garantijų (2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Vis dėlto apmokestinamasis asmuo negali remtis teisėtais lūkesčiais siekdamas, kad išliktų situacija, kurią galima apibūdinti kaip sukčiavimą (pagal analogiją žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, EU:C:2004:263, 77 punktą).

77 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 138 straipsnio 2 dalies a punktas, taip pat teisinio saugumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principas draudžia tai, kad naujos transporto priemonės, kurią įgijėjas išgabeno į kitą valstybę narę ir ją laikinai joje įregistravo, pardavėjas privalėtų vėliau sumokėti PVM dėl įgijėjo sukčiavimo mokesčių srityje, nebent nustatyta, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, kad minėtas pardavėjas žinojo arba turėjo žinoti, jog sudarydamas sandorį įgijėjas sukčiavo, ir nesiėmė visų jo valioje esančių pagrįstų priemonių išvengti savo dalyvavimo sukčiaujant. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra šiuo atveju, visapusiškai įvertindamas visus pagrindinėje byloje pateiktus įrodymus ir jos faktines aplinkybes.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

78 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (devintoji kolegija) nusprendžia:

1. **Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 138 straipsnio 2 dalies a punktą draudžiama tai, jog pagal nacionalinės teisės nuostatas naujos transporto priemonės tiekimas Bendrijos viduje būtų neapmokestinamas tik su sąlyga, kad šios transporto priemonės įgijėjas yra įsisteigęs arba nuolat gyvena minėtos transporto priemonės paskirties valstybėje narėje.**

2. **Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 2 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad negalima atsisakyti neapmokestinti naujos transporto priemonės tiekimo jos tiekimo valstybėje narėje vien dėl to, jog ši transporto priemonė buvo tik laikinai įregistruota paskirties valstybėje narėje.**

3. **Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 2 dalies a punktas tai, kad naujos transporto priemonės, kurią įgijėjas išgabeno į kitą valstybę narę ir ją laikinai joje įregistravo, pardavėjas privalėtų vėliau sumokėti pridėtinės vertės mokestį, kai nenustatoma, jog laikinoji registracija pasibaigė, o šis mokestis buvo arba bus sumokėtas paskirties valstybėje narėje.**

4. **Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 2 dalies a punktas, taip pat teisinio saugumo, proporcingumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principas draudžia tai, kad naujos transporto priemonės, kurią įgijėjas išgabeno į kitą valstybę narę ir ją laikinai joje įregistravo, pardavėjas privalėtų vėliau sumokėti pridėtinės vertės mokestį dėl įgijėjo sukčiavimo mokesčių srityje, nebent nustatyta, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, kad minėtas pardavėjas žinojo arba turėjo žinoti, jog sudarydamas sandorį įgijėjas sukčiavo, ir nesiėmė visų jo valioje esančių pagrįstų priemonių išvengti savo dalyvavimo sukčiaujant. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra šiuo atveju, visapusiškai įvertindamas visus pagrindinėje byloje pateiktus įrodymus ir jos faktines aplinkybes.**

Parašai.