

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 14 juni 2017(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 138.2 a – Villkor för undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel – Förvärvarens hemvist i bestämmelsemedlemsstaten – Tillfällig registrering i bestämmelsemedlemsstaten – Risk för skatteundandragande – Säljarens goda tro – Säljarens skyldighet att visa omsorg”

I mål C-26/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål, Portugal) genom beslut av den 30 november 2015, som inkom till domstolen den 18 januari 2016, i målet

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Juhász samt domarna C. Vajda och K. Jürimäe (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda, genom B. Botelho Antunes och M. J. Mendonça, advogados,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, R. Campos Laires och M. Figueiredo, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Caeiros och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 1 februari 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 138.2 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (nedan kallat Santogal) och Autoridade Tributária e Aduaneira (Tull- och skattemyndigheten, Portugal) angående denna myndighets beslut att inte undanta en transaktion från mervärdesskatteplikt såsom en gemenskapsintern leverans.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skäl 11 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Det är också lämpligt att gemenskapsinterna förvärv av varor till ett visst värde som görs av beskattningsbara personer som är undantagna från skatteplikt eller av icke beskattningsbara juridiska personer samt även vissa gemenskapsinterna transaktioner som gäller distansförsäljning eller leverans av nya transportmedel till enskilda personer eller till organ som är undantagna från skatteplikt eller inte är beskattningsbara under övergångsperioden också bör beskattas i destinationsmedlemsstaten, enligt den medlemsstatens skattesatser och villkor, i den mån sådana transaktioner, i avsaknad av särskilda bestämmelser, skulle kunna befaras vålla en betydande snedvridning av konkurrensen mellan medlemsstater.”

4 I artikel 2 i direktivet anges följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

b) Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium

...

ii) av en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 eller av varje annan icke beskattningsbar person, om det är fråga om nya transportmedel,

...”

5 I artikel 3 i samma direktiv föreskrivs följande:

”1. Med avvikelse från artikel 2.1.b i skall följande transaktioner inte vara föremål för mervärdesskatt:

...

b) Andra gemenskapsinterna förvärv av varor än dels de förvärv som avses i led a och artikel 4 dels förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, som görs av en beskattningsbar person för hans jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeriföretag som omfattas av den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare, av en beskattningsbar person som enbart utför sådana leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som inte medför rätt till avdrag för mervärdesskatten, eller av en icke beskattningsbar juridisk person.

...”

6 I artikel 20 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med *gemenskapsinternt förvärv av varor* avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.”

7 Artikel 131 ingår i kapitel 1 med rubriken ”Allmänna bestämmelser” i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet, som i sin tur avser undantag från skatteplikt. Följande föreskrivs i den artikeln:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga [unionsbestämmelser] och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

8 Kapitel 4 i avdelning IX i samma direktiv avser ”Undantag i samband med gemenskapsinterna transaktioner”. Vad gäller undantag från skatteplikt för leverans av varor föreskrivs följande i artikel 138 i det direktivet:

”1. Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom [unionen], om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.

2. Förutom de leveranser som avses i punkt 1 skall medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Leverans av nya transportmedel som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom [unionen] till förvärvaren, om leveransen görs till en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 eller till någon annan icke beskattningsbar person.

...”

9 Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (bestämmelser om mervärdesskatt vid gemenskapsinterna transaktioner) (nedan kallade RITI) införlivar bestämmelserna om gemenskapsinterna transaktioner i mervärdesskattedirektivet med portugisisk rätt.

10 Enligt artikel 14 b RITI, jämförd med artikel 1 e RITI, är leveranser mot ersättning av nya transportmedel som någon gör, och vilka transportmedel försänds eller transporteras av säljaren, förvärvaren eller för deras räkning från det nationella territoriet till en förvärvare som är etablerad eller har hemvist i en annan medlemsstat, undantagna från mervärdesskatt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Santogal är ett bolag vars verksamhet består i handel med motorfordon i Portugal.

12 Enligt en faktura från den 26 januari 2010 sålde Santogal ett nytt fordon för 447 665 euro som det hade förvärvat av Mercedes-Benz Portugal SA. Införseln av fordonet i Portugal hade fastställts genom en tulldeklaration av den 25 maj 2009.

13 Vid försäljningen uppgav förvärvaren, en angolansk medborgare, till Santogal att fordonet skulle användas för personligt bruk i Spanien, där han uppgav sig ha sin hemvist. Han skulle försända fordonet till Spanien och själv ombesörja transporten, för att sedan besiktiga och registrera det där. Förvärvaren visade upp sitt spanska identitetsnummer för utlänningar (NIE), en handling som utfärdats den 2 maj 2008 av Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (Inrikesministeriet, Generaldirektoratet för polis och gendarmeri – kommunen Tui-Valencia, Spanien) för att styrka att han var upptagen i det centrala utlänningsregistret under nämnda identitetsnummer, och en kopia av sitt angolanska pass. Den adress som förvärvaren uppgav vid försäljningen stämde inte överens med adressen på denna handling av den 2 maj 2008.

14 Med beaktande av dessa handlingar bedömde Santogal att försäljningen var undantagen från mervärdesskatt med tillämpning av artikel 14 b RITI. Följaktligen betalades ingen mervärdesskatt i Portugal.

15 Fordonet transporterades till Spanien på ett täckt släp.

16 När fordonet hade besiktigats i Spanien skickade förvärvaren, på uppmaning av Santogal, två handlingar till Santogal för att komplettera köpehandlingarna. Det rörde sig om ett besiktningsintyg av den 11 februari 2010 och ett intyg om registrering i Spanien av den 18 februari 2010. På det sistnämnda intyget angavs en adress till förvärvaren som inte var samma adress som förvärvaren hade uppgett vid försäljningen och inte heller samma adress som på handlingen av den 2 maj 2008. Intyget avsåg en "turistregistrering" som var giltig till den 17 februari 2011. Den hänskjutande domstolen har angett att turistregistreringen i enlighet med spansk rätt motsvarar en tillfällig registrering, och utfärdas vanligtvis för sex månader per tolv månadersperiod. Registreringsperioden kan förlängas av myndigheterna. Turistregistreringen är endast avsedd för personer som inte har hemvist i Spanien.

17 Efter uppgifter som Santogal överlämnade i februari 2011 i syfte att få tulldeklarationen av den 25 maj 2009 ogiltigförklarad, gav Mercedes-Benz Portugal den 3 mars 2011 in en kompletterande tulldeklaration som syftade till ogiltigförklaring av nämnda deklaration med anledning av att fordonet hade avsänts. Tulldeklarationen av den 25 maj 2009 ogiltigförklarades av de behöriga portugisiska myndigheterna.

18 Genom skrivelse av den 24 oktober 2013 rekommenderade Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (direktoratet för tullbedrägeribekämpning, Portugal) Direção de Finanças de Lisboa (Lissabons finansdirektorat, Portugal) att finansdirektoratet skulle besluta om betalning av mervärdesskatt på försäljningen av fordonet. Direktoratet för tullbedrägeribekämpning framhöll bland annat att förvärvaren var bosatt i Portugal och att han var registrerad där som företagsledare. Med anledning av en begäran om upplysningar hade de spanska myndigheterna dessutom angett att förvärvaren inte hade hemvist i Spanien år 2010 och att vederbörande aldrig hade deklarerat någon inkomst i landet.

19 Santogal blev därefter föremål för en kontroll avseende mervärdesskatt för januari 2010. Skatte- och tullmyndigheten upprättade då en rapport i vilken myndigheten slog fast att försäljningen av fordonet inte omfattades av undantaget i artikel 14 b i RITI, eftersom förvärvaren inte hade hemvist i Spanien och inte utövade någon verksamhet där. Skatte- och tullmyndigheten framhöll också att förvärvaren enligt deras register hade ett portugisiskt skatteregistreringsnummer som han hade tilldelats före år 2001 och att han hade hemvist i Portugal.

20 Efter denna revision utfärdade skatte- och tullmyndigheten den 14 oktober 2014 ytterligare ett krav på inbetalning av mervärdesskatt på 89 533 euro och ett krav på inbetalning av ränta för perioden från den 12 mars 2010 till den 20 augusti 2014 på 15 914,80 euro. Santogal betalade dessa belopp i december 2014.

21 Santogal väckte talan vid den hänskjutande domstolen om ogiltigförklaring av dessa betalningskrav och yrkade skadestånd. Vid den hänskjutande domstolen anförde Santogal bland annat att skatte- och tullmyndighetens tolkning av artikel 1 e och artikel 14 b i RITI stred mot artikel 138.2 i mervärdesskattedirektivet och att denna hade direkt verkan. Santogal gjorde även gällande att bolaget inte kunde hållas ansvarigt för ett undandragande av mervärdesskatt som förvärvaren kunde ha gjort sig skyldig till.

22 I begäran om förhandsavgörandet har den hänskjutande domstolen först och främst uttryckt tvivel beträffande förvärvarens hemvist vid tidpunkten för försäljningen av det aktuella fordonet. Den hänskjutande domstolen har särskilt framhållit att förvärvaren inte hade hemvist i Spanien. Det var för den delen inte heller fastställt att han hade hemvist i Portugal vid tidpunkten för nämnda försäljning. Det framgick för övrigt inte av de handlingar som ingetts till den hänskjutande domstolen huruvida mervärdesskatt avseende fordonet hade betalats i Spanien eller vad som hade hänt med fordonet efter det att turistregistreringen beviljades. Det var inte heller fastställt att turistregistreringen hade upphört att gälla i enlighet med spansk rätt.

23 Vidare har den hänskjutande domstolen påpekat att det inte var styrkt att Santogal samarbetat med förvärvaren för att undgå att betala mervärdesskatt på försäljningen av fordonet. Tvärtom anser den hänskjutande domstolen att det följer av den bevisning som ingetts att Santogal såg till att iakttä villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt. Den hänskjutande domstolen har påpekat att vare sig tullombuden eller tullmyndigheten ifrågasatt om handlingarna var tillräckliga för att upphäva tulldeklarationen av den 25 maj 2009 och att skrivelsen från direktoratet för tullbedrägeribekämpning av den 24 oktober 2013 grundade sig på ytterligare information som Santogal inte hade tillgång till.

24 Med hänvisning till domen av den 7 december 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742) anser den hänskjutande domstolen slutligen att EU-domstolens praxis inte tydligt besvarar de frågor som uppkommit i det mål den hänskjutande domstolen har att avgöra.

25 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål), Portugal) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Utgör artikel 138.2 [a] i mervärdesskattedirektivet hinder för att i [sådana] nationella bestämmelser [som] artiklarna 1 e och 14 b RITI som villkor för att undantag från mervärdesskatt ska beviljas vid leverans mot ersättning av nya transportmedel som förvärvaren transporterar från Portugal till en annan medlemsstat, kräva att förvärvaren ska vara etablerad eller bosatt i den medlemsstaten?

2) Utgör artikel 138.2 [a] i mervärdesskattedirektivet hinder för att neka undantag i den medlemsstat som transporten utgår från i en situation där det förvärvade transportmedlet har transporterats till Spanien, där det har beviljats en tidsbegränsad registrering för turiständamål och omfattas av [de spanska] skattebestämmelserna ...?

3) Utgör artikel 138.2 [a] i mervärdesskattedirektivet hinder för att kräva att [säljaren] av ett nytt transportmedel ska betala mervärdesskatt i en situation där det inte har styrkts om registreringen för turiständamål har upphört eller inte på något av de sätt som anges i [spansk lagstiftning], eller att mervärdesskatt har betalats eller ska betalas till följd av att denna registrering har upphört?

4) Utgör artikel 138.2 [a] i mervärdesskattedirektivet och principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skydd för [berättigade] förväntningar hinder för att kräva att en [säljare] av ett nytt transportmedel som har försänts till en annan medlemsstat ska betala mervärdesskatt i en situation där

– förvärvaren innan transportmedlet försänds informerar [säljaren] om att förvärvaren är bosatt i bestämmelsemedlemsstaten och visar leverantören en handling som styrker att han i den medlemsstaten har tilldelats ett identitetsnummer för utlänningar, på vilken det anges en adress i den staten som inte överensstämmer med den som förvärvaren påstår sig ha,

– förvärvaren senare uppvisar handlingar för [säljaren] som styrker att det förvärvade transportmedlet har besiktigats i bestämmelsemedlemsstaten och där beviljats en registrering för turiständamål,

– det inte har styrkts att [säljaren] skulle ha samarbetat med förvärvaren för att undgå att betala mervärdesskatt,

– tullmyndigheterna inte har framställt några invändningar mot upphävandet av tulldeklarationen för fordonet på grundval av de handlingar som leverantören förfogade över?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning

26 Den portugisiska regeringen har gjort gällande att tolkningsfrågorna inte kan tas upp till prövning och har därvid angett tre skäl.

27 Nämnda regering anser att tolkningsfrågorna, så som de är formulerade i beslutet om hänskjutande, avser artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet, vilken inte är relevant i det

nationella målet. Den omständigheten att en av ledamöterna vid den hänskjutande domstolen har skickat en skrivelse till den domstolen, i vilken ledamoten angav att den relevanta bestämmelsen var artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet, och att en kopia på skrivelsen bilagts beslutet om hänskjutande, kan inte rätta till det ursprungliga felet med hänsyn till de processuella reglerna i nationell rätt och till den omständigheten att de andra medlemsstaterna ska kunna inkomma med yttranden.

28 Det ska erinras om att den omständigheten att en nationell domstol formellt sett har formulerat sin begäran om förhandsavgörande med hänvisning till vissa unionsbestämmelser inte utgör hinder för att EU-domstolen tillhandahåller den domstolen alla tolkningsdata som kan vara användbara vid avgörandet av det nationella målet, oberoende av om det har hänvisats därtill i frågorna eller inte. Det ankommer härvid på EU-domstolen att från samtliga de uppgifter som den nationella domstolen har tillhandahållit, särskilt skälen för begäran om förhandsavgörande, ta fram de uppgifter av unionsrättslig karaktär som den, med hänsyn till tvisteföremålet, måste tolka (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juni 2016, *New Valmar*, C-15/15, EU:C:2016:464, punkt 29, och dom av den 29 september 2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

29 I likhet med vad generaladvokaten har angett i punkterna 21–23 i sitt förslag till avgörande, framgår det otvetydigt av skälen till beslutet om hänskjutande att den nationella domstolens spörsmål avser den tolkning som ska ges artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet. Detta oaktat den omständigheten att den domstolen i sitt beslut felaktigt hänvisar till artikel 138.2 b i direktivet. Dessutom har den domstolen rättat felet genom den skrivelse som bifogades beslutet om hänskjutande.

30 Vidare anser den portugisiska regeringen att redogörelsen för de faktiska omständigheterna i det nationella målet är inkonsekvent och motsägelsefull samt att redogörelsen inte är tydlig.

31 Enligt fast rättspraxis från domstolen presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 18 december 2014, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl.*, C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

32 I förevarande fall är den hänskjutande domstolens beskrivning av de faktiska omständigheterna tillräcklig för att EU-domstolen ska kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts.

33 Den portugisiska regeringen har också gjort gällande att tolkningsfrågorna är hypotetiska, eftersom den hänskjutande domstolen redan har angett, måhända felaktigt, att kravet på betalning av mervärdesskatt i det nationella målet saknade motivering och att det följaktligen ska ogiltigförklaras oberoende av EU-domstolens svar på frågorna.

34 I likhet med vad generaladvokaten har angett i punkt 26 i sitt förslag till avgörande finns det inget i beslutet om hänskjutande som med säkerhet visar att kravet på betalning kommer att ogiltigförklaras oberoende av svaret på tolkningsfrågorna. Det råder i alla händelser inget tvivel om att artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet har ett samband med föremålet för det nationella

målet, vilket avser frågan huruvida det är förenligt med denna bestämmelse att neka en transaktion avseende ett nytt transportmedel undantag från mervärdesskatt.

35 Tolkningsfrågorna kan följaktligen tas upp till sakprövning.

Den första frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för att nationella bestämmelser underordnar rätten till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel villkoret att förvärvaren av transportmedlet ska vara etablerad eller ha hemvist i bestämmelsemedlemsstaten för transportmedlet.

37 Frågan omfattas av de övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handel inom gemenskapen och som införts genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33). Bestämmelserna grundas på fastställandet av en ny beskattningsutlösande händelse i form av gemenskapsinterna förvärv av varor. De gör det möjligt att flytta skatteintäkterna till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras (dom av den 18 november 2010, X, C-784/09, EU:C:2010:693, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

38 Denna mekanism innefattar dels ett undantag från skatteplikt i den medlemsstat där den leverans som ger upphov till den gemenskapsinterna försändelsen eller transporten påbörjas, kompletterad med rätten till avdrag eller återbetalning av den ingående mervärdesskatt som har erlagts i nämnda medlemsstat, dels beskattning i destinationsmedlemsstaten av det gemenskapsinterna förvärvet. Mekanismen avsåg att säkerställa en klar avgränsning av medlemsstaternas skattemässiga suveränitet (dom av den 18 november 2010, X, C-784/09, EU:C:2010:693, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

39 Vad i synnerhet gäller bestämmelserna om beskattning av förvärv av nya transportmedel, framgår det av skäl 11 i mervärdesskattedirektivet att dessa syftar till att, vid sidan av att fördela beskattningsrätten, förebygga att konkurrensen mellan medlemsstaterna snedvrids på grund av att olika skattesatser tillämpas (dom av den 18 november 2010, X, C-784/09, EU:C:2010:693, punkt 24).

40 Det är mot bakgrund av detta sammanhang och dessa målsättningar som domstolen ska tolka artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet.

41 I bestämmelsen föreskrivs en skyldighet för medlemsstaterna att från skatteplikt undanta leveranser av nya transportmedel som uppfyller de materiella villkor i bestämmelsen (se, analogt, dom av den 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 46) som är uttömmande (se, analogt, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 59).

42 I bestämmelsen föreskrivs att leverans av nya transportmedel som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom unionen till förvärvaren, om leveransen görs till en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 i mervärdesskattedirektivet eller till någon annan icke beskattningsbar person.

43 Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 38 och 39 i sitt förslag till avgörande kan

således undantaget från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel tillämpas först när rätten att såsom ägare förfoga över transportmedlet har övergått på förvärvaren och när säljaren visar att transportmedlet har försänts eller transporterats till en annan medlemsstat, och transportmedlet genom denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker (se, analogt, dom av den 18 november 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 27, och dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

44 Med beaktande av lydelsen i artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet är däremot rätten till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel inte på något sätt underordnad villkoret att förvärvaren av detta transportmedel måste vara etablerad eller ha hemvist i bestämmelsemedlemsstaten.

45 Det skulle dessutom strida mot systematiken i nämnda bestämmelse, liksom mot sammanhanget och målsättningen för de övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handeln inom gemenskapen, att föreskriva ett sådant villkor, såsom det erinrats om i punkterna 37–39 i förevarande dom. Genom att neka rätten till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans enbart av den anledningen att förvärvaren av ett nytt transportmedel inte är etablerad eller har hemvist i bestämmelsemedlemsstaten – även när de materiella villkoren för undantaget är uppfyllda – skulle leveransmedlemsstaten nämligen behöva beskatta en transaktion som, om de materiella villkoren är uppfyllda, borde beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv i bestämmelsemedlemsstaten. Detta skulle innebära en dubbelbeskattning, vilket strider mot principen om skatteneutralitet.

46 Denna tolkning bekräftas också av domstolens praxis om klassificeringen av en transaktion avseende ett nytt transportmedel som gemenskapsinternt förvärv.

47 Med hänsyn till särdragen hos en sådan transaktion har domstolen nämligen slagit fast att för att kunna kvalificera den som ett ”gemenskapsinternt förvärv” är det under dessa förhållanden nödvändigt att göra en helhetsbedömning av samtliga objektiva omständigheter som är relevanta för att bestämma huruvida den förvärvade varan verkligen har lämnat leveransmedlemsstaten och, om så är fallet, i vilken medlemsstat slutanvändningen sker. Bland de omständigheter som härvid kan ha betydelse, utöver transporten av varan, återfinns platsen för registreringen och för den normala användningen av varan, förvärvarens bostadsort samt förekomsten eller avsaknaden av band mellan förvärvaren och leveransmedlemsstaten eller med någon annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkterna 41–45 och 50).

48 Av denna rättspraxis följer att även om bostadsorten för förvärvaren av ett nytt transportmedel är relevant för helhetsbedömningen av var transportmedlets slutanvändning sker, kan denna inte i sig vara avgörande för att kvalificera en leverans som ”gemenskapsintern leverans” och undanta leveransen från skatteplikt på de villkor som anges i artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet.

49 Vidare kan ett villkor om etableringen eller hemvisten för förvärvaren i bestämmelsemedlemsstaten inte heller grundas på artikel 131 i mervärdesskattedirektivet.

50 Det ankommer förvisso på medlemsstaterna att fastställa villkoren för att undanta gemenskapsinterna leveranser från skatteplikt, i syfte att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och att förhindra eventuellt skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk, i enlighet med artikel 131 i direktiv 2006/112. Medlemsstaterna ska emellertid iakttä de allmänna rättsprinciper som är en del av unionens rättsordning, däribland principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skatteneutralitet, när de utövar sina befogenheter (se, för ett

liknande resonemang, dom av den 18 november 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkterna 35 och 37).

51 Att neka rätten till undantag från skatteplikt i artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet enbart på den grunden att förvärvaren inte är bosatt i bestämmelsemedlemsstaten skulle strida mot fördelningen av beskattningsrätten och äventyra principen om skatteneutralitet. Såsom framgår av punkt 45 i förevarande dom, skulle dessutom ett sådant nekande även kunna leda till en dubbelbeskattning.

52 Mot bakgrund av det ovan angivna ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att nationella bestämmelser underordnar rätten till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel villkoret att förvärvaren av transportmedlet ska vara etablerad eller ha hemvist i bestämmelsemedlemsstaten för transportmedlet.

Den andra frågan

53 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att undantag från skatteplikt för en leverans av ett nytt transportmedel kan nekas i leveransmedlemsstaten när transportmedlet endast har registrerats tillfälligt i bestämmelsemedlemsstaten.

54 Såsom framgår av svaret på den första frågan är medlemsstaterna skyldiga att från skatteplikt undanta leveranser av nya transportmedel när de materiella villkoren, vilka anges uttömmande i artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet och vilka det erinrats om i punkterna 42 och 43 i förevarande dom, är uppfyllda.

55 Registreringen av ett nytt transportmedel i bestämmelsemedlemsstaten återfinns inte bland dessa villkor.

56 Följaktligen kan undantag från skatteplikt i leveransmedlemsstaten inte nekas enbart på den grunden att den utfärdade registreringen i bestämmelsemedlemsstaten är, såsom turistregistreringen i det nationella målet, en tillfällig registrering för en period om tolv månader.

57 Eftersom kommissionen och den portugisiska regeringen bygger sitt argument på den omständigheten att en sådan registrering i bestämmelsemedlemsstaten inte gör det möjligt att fastställa den medlemsstat där slutanvändningen av transportmedlet sker, ska det tilläggas att domstolen delar generaladvokatens bedömning i punkt 55 i förslaget till avgörande att en sådan registrering inte automatiskt innebär att platsen för slutanvändningen inte är i bestämmelsemedlemsstaten. Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande kan en sådan registrering nämligen beviljas för en relativt lång period, i förevarande fall tolv månader, vilken kan förlängas eller följas av en vanlig registrering.

58 Av skäl som liknar dem i punkt 51 ovan, kan slutsatsen i punkt 56 ovan inte påverkas av den omständigheten, enligt artikel 131 i mervärdesskattedirektivet, att medlemsstaterna fastställer villkoren i syfte att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och att förhindra eventuellt skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.

59 Mot bakgrund av det ovan angivna ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att undantag från skatteplikt för en leverans av ett nytt transportmedel inte kan nekas i leveransmedlemsstaten enbart av det skälet att transportmedlet endast har registrerats tillfälligt i bestämmelsemedlemsstaten.

Den tredje frågan

60 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att säljaren av ett nytt transportmedel, som transporterats av förvärvaren till en annan medlemsstat och tillfälligt registrerats i den medlemsstaten, senare blir skyldig att betala mervärdesskatt när det inte har fastställts att den tillfälliga registreringen upphört att gälla och att mervärdesskatten har betalats eller kommer att betalas i bestämmelsemedlemsstaten.

61 Såsom framgår av punkt 50 ovan ska medlemsstaterna bland annat iaktta principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skatteneutralitet när de fastställer villkoren för att undanta gemenskapsinterna leveranser från skatteplikt i enlighet med artikel 131 i mervärdesskattedirektivet.

62 Domstolen har vidare slagit fast att det ankommer på säljaren att visa att villkoren för att tillämpa undantag från skatteplikt på en gemenskapsintern leverans är uppfyllda, inbegripet de villkor som medlemsstaterna har fastställt för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantagen och för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

63 Gemenskapsinterna transaktioner avseende nya transportmedel är speciella bland annat i den bemärkelsen att mervärdesskatten på dessa även ska betalas av icke beskattningsbara enskilda personer som inte har några skyldigheter vad avser redovisning och bokföring, varför det inte är möjligt att göra en senare kontroll av den, och att en enskild person – i egenskap av slutkonsument – inte har rätt att göra avdrag för mervärdesskatten, ens vid vidareförsäljning av ett förvärvat fordon, och denne har därför ett större intresse än en näringsidkare av att undandra sig beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkterna 42 och 43).

64 Såsom domstolen erinrat om i punkt 47 ovan, är det för att en transaktion med ett nytt transportmedel ska kunna kvalificeras som ett "gemenskapsinternt förvärv" nödvändigt att göra en helhetsbedömning av samtliga objektiva omständigheter som är relevanta för att bestämma huruvida den förvärvade varan verkligen har lämnat leveransmedlemsstaten och, om så är fallet, i vilken medlemsstat slutanvändningen sker.

65 För det fall säljaren har förebringat bevisning om att det nya transportmedlet har transporterats eller försänts av förvärvaren till en annan medlemsstat samt registrerats, om än tillfälligt, och börjat användas i den sistnämnda medlemsstaten, behöver säljaren inte förebringa bevisning om att transportmedlet slutanvänds i bestämmelsemedlemsstaten och om att turistregistreringen har löpt ut, i förekommande fall, efter det att mervärdesskatten har betalats i den sistnämnda medlemsstaten.

66 Under sådana omständigheter är den bevisning som säljaren kan ge in till skattemyndigheten om att transportmedlet förflyttats fysiskt till platsen för dess slutanvändning i grunden avhängig av uppgifter från förvärvaren i detta hänseende (se, analogt, dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 37).

67 Enligt domstolens praxis kan det vidare inte krävas att säljaren företer bevis för beskattningen av det gemenskapsinterna förvärvet av de ifrågavarande varorna för att vederbörande ska beviljas undantag från skatteplikt för motsvarande leverans (dom av den 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 55). Att villkora rätten till undantag från

skatteplikt med att det ska fastställas i vilken medlemsstat slutanvändningen av det nya transportmedlet sker skulle emellertid ålägga säljaren just en sådan skyldighet. Detta kan nämligen ålägga säljaren att visa att det finns en definitiv registrering, vilken i förekommande fall uppkommer först efter det att förvärvaren har betalat mervärdesskatten.

68 Under dessa omständigheter skulle en sådan skyldighet som den i punkt 65 ovan inte leda till en korrekt och enkel tillämpning av undantagen.

69 Mot bakgrund av det ovan angivna ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att säljaren av ett nytt transportmedel, som transporterats av förvärvaren till en annan medlemsstat och tillfälligt registrerats i den medlemsstaten, senare blir skyldig att betala mervärdesskatt när det inte har fastställts att den tillfälliga registreringen inte längre gäller och att mervärdesskatten har betalats eller kommer att betalas i bestämmelsemedlemsstaten.

Den fjärde frågan

70 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet samt principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att säljaren av ett nytt transportmedel, som transporterats av förvärvaren till en annan medlemsstat och tillfälligt registrerats i den medlemsstaten senare blir skyldig att betala mervärdesskatt när förvärvaren med beaktande av omständigheterna vid försäljningen skulle kunna ha gjort sig skyldig till skatteundandragande utan att det har slagits fast att säljaren var delaktig i undandragandet.

71 Enligt domstolens praxis strider det inte mot unionsrätten att kräva att en aktör agerar i god tro och vidtar de åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att den transaktion som denne utför inte leder till att vederbörande blir inblandad i ett skatteundandragande (dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 48 och där angiven rättspraxis). För det fall säljaren kände till eller borde ha känt till att transaktionen som denne utförde ingick i ett skatteundandragande från förvärvarens sida och säljaren inte vidtog alla åtgärder som rimligen kunde krävas av denne för att undvika att bli inblandad i detta skatteundandragande, ska säljaren nekas undantag från skatteplikt (dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54).

72 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra en helhetsbedömning av omständigheterna i det nationella målet för att avgöra huruvida Santogal handlade i god tro och vidtog alla åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att transaktionen inte medförde att bolaget blev delaktigt i ett skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53). EU-domstolen kan emellertid tillhandahålla den nationella domstolen alla tolkningsdata som följer av unionsrätten som den kan ha användning för.

73 Härvidlag ska det anges att säljaren i samband med en gemenskapsintern transaktion avseende ett nytt transportmedel inte kan förlita sig enbart på den avsikt som förvärvaren uttrycker att transportera varan till en annan medlemsstat för slutanvändning. Såsom generaladvokaten har angett i punkt 63 i sitt förslag till avgörande ska säljaren tvärtom försäkra sig om att den avsikt förvärvaren har uttryckt stöds av objektiva omständigheter (se, analogt, dom av den 18 november 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 47).

74 Med beaktande av förvärvarens uppgifter vid tiden för försäljningen, kunde det rimligen antas att vederbörande var bosatt i Spanien och att han hade vidtagit de åtgärder som var nödvändiga för att kunna använda det aktuella fordonet där, om än enligt ett särskilt förfarande.

Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att pröva om Santogal har visat den omsorg som krävs för att försäkra sig om att bolaget inte deltog i ett skatteundandragande i samband med transaktionen. Härvidlag ska det tilläggas att Santogal behövde visa stor omsorg dels med hänsyn till fordonets värde, dels eftersom en enskild person som förvärvar ett nytt transportmedel inte har rätt att göra avdrag för mervärdesskatten, ens vid vidareförsäljning av ett förvärvat fordon, och denne har därför ett större intresse än en näringsidkare av att undandra sig beskattning (dom av den 18 november 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 43). Den hänskjutande domstolen ska vidare pröva huruvida Santogal, med beaktande av de uppgifter bolaget hade eller hade kunnat ha, kunde veta att den tillfälliga registreringen endast var avsedd för personer som inte har hemvist i Spanien och att förvärvaren hade lämnat flera adresser i Spanien, vilket kunde väcka frågor om förvärvarens verkliga hemvist.

75 Förutom säljarens agerande, ska även de portugisiska myndigheternas agerande beaktas. För det fall Santogal hade ingett handlingar för att komma i åtnjutande av ett undantag från skatteplikt för transaktionen och dessa handlingar hade prövats och godtagits av den behöriga myndigheten – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva – ska det erinras om att rättssäkerhetsprincipen utgör hinder för att en medlemsstat, som först har godtagit säljarens handlingar såsom bevis på rätten till undantag, sedan ålägger säljaren att betala mervärdesskatt på leveransen till följd av förvärvarens skatteundandragande, som säljaren inte hade eller kunde ha kännedom om (se, analogt, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 50).

76 Eftersom den hänskjutande domstolen hänvisar till principen om skydd för berättigade förväntningar, ska det anges att det följer av domstolens fasta praxis att rätten att åberopa denna princip omfattar varje enskild person hos vilken en förvaltningsmyndighet har väckt grundade förhoppningar genom att ge vederbörande tydliga försäkringar (dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 44 och där angiven rättspraxis). Emellertid kan en beskattningsbar person inte ha en berättigad förväntning att en situation som kännetecknas av skatteundandragande upprätthålls (se, analogt, dom av den 29 april 2004, Gemeente Leusden och Holin Groep, C-487/01 och C-77/02, EU:C:2004:263, punkt 77).

77 Mot bakgrund av det ovan angivna ska den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet samt principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att säljaren av ett nytt transportmedel, som transporterats av förvärvaren till en annan medlemsstat och tillfälligt registrerats i den medlemsstaten senare blir skyldig att betala mervärdesskatt vid förvärvarens skatteundandragande, såvida objektiva uppgifter inte visar att säljaren visste eller borde ha vetat att transaktionen ingick i ett skatteundandragande från förvärvarens sida och säljaren inte vidtog alla åtgärder som rimligen kunde krävas av denne för att undvika att bli inblandad i skatteundandragandet. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om så är fallet på grundval av en helhetsbedömning av samtliga uppgifter och faktiska omständigheter i det nationella målet.

Rättegångskostnader

78 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

1) **Artikel 138.2 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, utgör hinder för att nationella bestämmelser underordnar rätten till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av ett**

nytt transportmedel villkoret att förvärvaren av transportmedlet ska vara etablerad eller ha hemvist i bestämmelsemedlemsstaten för transportmedlet.

2) Artikel 138.2 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att undantag från skatteplikt för en leverans av ett nytt transportmedel inte kan nekas i leveransmedlemsstaten enbart av det skälet att transportmedlet endast har registrerats tillfälligt i bestämmelsemedlemsstaten.

3) Artikel 138.2 a i direktiv 2006/112 utgör hinder för att säljaren av ett nytt transportmedel, som transporterats av förvärvaren till en annan medlemsstat och tillfälligt registrerats i den medlemsstaten, senare blir skyldig att betala mervärdesskatt när det inte har fastställts att den tillfälliga registreringen inte längre gäller och att mervärdesskatten har betalats eller kommer att betalas i bestämmelsemedlemsstaten.

4) Artikel 138.2 a i direktiv 2006/112 samt principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att säljaren av ett nytt transportmedel, som transporterats av förvärvaren till en annan medlemsstat och tillfälligt registrerats i den medlemsstaten senare blir skyldig att betala mervärdesskatt vid förvärvarens skatteundandragande, såvida objektiva uppgifter inte visar att säljaren visste eller borde ha vetat att transaktionen ingick i ett skatteundandragande från förvärvarens sida och säljaren inte vidtog alla åtgärder som rimligen kunde krävas av denne för att undvika att bli inblandad i skatteundandragandet. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om så är fallet på grundval av en helhetsbedömning av samtliga uppgifter och faktiska omständigheter i det nationella målet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: portugisiska.