Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

14. juni 2017*

»Præjudiciel forelæggelse — merværdiafgift (moms) — direktiv 2006/112/EF — artikel 138, stk. 2, litra a) — betingelserne for fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel — erhververens bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten — midlertidig indregistrering i bestemmelsesmedlemsstaten — risiko for afgiftssvig — sælgers gode tro — sælgers diligenspligt«

I sag C-26/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) ved afgørelse af 30. november 2015, indgået til Domstolen den 18. januar 2016, i sagen

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Juhász, og dommerne C. Vajda og K. Jürimäe (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda ved advogados B. Botelho Antunes og J. Mendonça,

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, R. Campos Laires og M. Figueiredo, som befuldmægtigede,

— Europa-Kommissionen ved A. Caeiros og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

* Processprog: portugisisk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 1. februar 2017,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 138, stk. 2, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er blevet fremsat inden for rammerne af en tvist mellem Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (herefter »Santogal«) og Autoridade Tributária e Aduaneira (afgifts- og toldmyndighed, Portugal) vedrørende denne myndigheds afslag på at fritage en transaktion for merværdiafgift (moms) som levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel.

Retsforskrifter

EU-retten

3 11. betragtning til momsdirektivet lyder således:

»I denne overgangsperiode bør der i bestemmelsesmedlemsstaterne med de satser og på de vilkår, der gælder i disse medlemsstater, ligeledes lægges afgift på erhvervelser inden for Fællesskabet af en bestemt værdi, når erhververen er en afgiftspligtig person, der er fritaget for afgift, eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, samt på visse transaktioner inden for Fællesskabet i form af fjernsalg og levering af nye transportmidler til privatpersoner eller til afgiftsfritagne eller ikke-afgiftspligtige institutioner, såfremt disse transaktioner i mangel af særbestemmelser ville kunne føre til alvorlige konkurrenceforvridninger mellem medlemsstaterne.«

4 Direktivets artikel 2 bestemmer:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[…]

b) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område:

[…]

ii) når det drejer sig om nye transportmidler, af en afgiftspligtig person eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, hvis øvrige erhvervelser ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1, eller af enhver anden ikke-afgiftspligtig person

[…]«

5 Direktivets artikel 3 bestemmer:

»1. Uanset bestemmelserne i artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), er følgende transaktioner ikke momspligtige:

[…]

b) erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, bortset fra de i litra a) og i artikel 4 omhandlede erhvervelser og bortset fra erhvervelser af nye transportmidler og punktafgiftspligtige varer foretaget af en afgiftspligtig person som led i dennes landbrugs-, skovbrugs- eller fiskerierhverv, når den pågældende er omfattet af den fælles standardsatsordning for landbrugere, eller af en afgiftspligtig person, som kun foretager levering af varer eller ydelser, der ikke giver den pågældende nogen fradragsret, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person.

[…]«

6 Samme direktivs artikel 20, stk. 1, bestemmer:

»Ved »erhvervelse af varer inden for Fællesskabet« forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand, som af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af denne vare påbegyndes.«

7 Momsdirektivets artikel 131, som findes i kapitel 1 med overskriften »Almindelige bestemmelser« i afsnit IX, der vedrører afgiftsfritagelser, bestemmer følgende:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre [EU-retlige] bestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

8 Kapitel 4 i afsnit IX vedrører »Fritagelse i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet«. Hvad angår fritagelse i forbindelse med levering af varer bestemmer direktivets artikel 138:

»1. Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for [Unionen], til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes.

2. Ud over de i stk. 1 omhandlede leveringer fritager medlemsstaterne følgende transaktioner:

a) levering af nye transportmidler, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for [Unionen], hvis leveringen foretages til afgiftspligtige personer eller ikke-afgiftspligtige juridiske personer, hvis erhvervelser af varer inden for Fællesskabet ikke er momspligtige i henhold til artikel [3], stk. 1, eller til enhver anden ikke-afgiftspligtig person

[…]«

Portugisisk ret

9 Ved Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (lov om moms ved transaktioner inden for Fællesskabet, herefter »RITI«) gennemføres momsdirektivets regler om transaktioner inden for Fællesskabet i portugisisk ret.

10 I henhold til RITI's artikel 14, litra b), sammenholdt med lovens artikel 1, litra e), er levering af nye transportmidler, som mod vederlag foretages af enhver person, når de forsendes eller transporteres af sælgeren, af erhververen eller for disses regning fra det nationale område til en erhverver, der er etableret eller har bopæl i en anden medlemsstat, fritaget for afgift.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Santogal er et erhvervsselskab, som er aktivt inden for salg af køretøjer i Portugal.

12 Ved en faktura af 26. januar 2010 solgte Santogal et nyt køretøj til et beløb på 447 665 EUR, idet Santogal forinden hos Mercedes-Benz Portugal SA havde erhvervet køretøjet, som blev indført på det portugisiske område i henhold til en tolddeklaration af 25. juni 2009.

13 Erhververen, en angolansk statsborger, oplyste i forbindelse med salget over for Santogal, at han havde til hensigt at anvende det nævnte køretøj til privat brug i Spanien, hvor han allerede var etableret, at han ville sende det til Spanien og selv sørge for transporten, og at han ville undergive køretøjet teknisk kontrol og få det indregistreret i Spanien. Erhververen foreviste Santogal sit spanske id-nummer for udlændinge (NIE), et dokument, der var udstedt den 2. maj 2008 af Ministério del Interior, Dirección General de la Policia y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (indenrigsministeriets generaldirektorat for politi og civilgarden, Tui kommune i Valencia, Spanien), hvoraf fremgik, at han var indskrevet i centralregistret for udlændinge under det nævnte id-nummer for udlændinge, samt en kopi af sit angolanske pas. Den bopælsadresse, som erhververen oplyste i forbindelse med salget, svarede imidlertid ikke til den adresse, der fremgik af det dokument, der var udstedt den 2. maj 2008.

14 På baggrund af disse dokumenter var Santogal af den opfattelse, at salget var momsfritaget i henhold til RITI's artikel 14, litra b). Der blev følgelig ikke opkrævet moms i Portugal.

15 Køretøjet blev transporteret til Spanien i en lukket trailer.

16 Efter at have haft køretøjet til teknisk kontrol i Spanien fremsendte erhververen to dokumenter til Santogal på dennes anmodning for at færdiggøre salget, nemlig dels et bevis for teknisk kontrol, som var udstedt den 11. februar 2010, dels en attest for indregistrering i Spanien, der var udstedt den 18. februar 2010. Sidstnævnte attest, der var påført erhververens adresse, som ikke svarede til den adresse, som den pågældende havde oplyst i forbindelse med salget, og heller ikke den adresse, der fremgik af dokumentet af 2. maj 2008, omhandlede en indregistrering med »turistnummerplader«, som ville udløbe den 17. februar 2011. Ifølge den forelæggende rets oplysninger har turistnummerplader i henhold til spansk ret midlertidig karakter, idet de normalt udstedes med en anvendelsesperiode på seks måneder for hver periode på 12 måneder, som kan forlænges af myndighederne. Turistnummerplader udstedes udelukkende til personer, som ikke er hjemmehørende i Spanien.

17 Efter at Santogal havde fremsendt oplysninger i februar 2011 med henblik på at opnå annullation af tolddeklarationen af 25. maj 2009, indgav Mercedes-Benz Portugal den 3. marts 2011 en supplerende tolddeklaration med henblik på at opnå annullation af nævnte tolddeklaration som følge af køretøjets forsendelse. De kompetente portugisiske myndigheder annullerede tolddeklarationen af 25. maj 2009.

18 Ved skrivelse af 24. oktober 2013 til Direção de Finanças de Lisboa (finansstyrelsen i Lissabon, Portugal) anbefalede Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (styrelsen for bekæmpelse af toldsvig, Portugal) at træffe afgørelse om opkrævning af moms for salget af det omhandlede køretøj. Denne styrelse anførte bl.a., at erhververen havde bopæl i Portugal, hvor han var registreret som direktør for et selskab. Som svar på en anmodning om oplysninger oplyste de spanske myndigheder, at erhververen ikke stod opført som havende bopæl i Spanien i 2010, og at han ikke på noget tidspunkt havde indgivet selvangivelse i Spanien.

19 Santogal blev derefter undergivet en delvis intern momskontrol i januar 2010. Skatte- og afgiftsmyndigheden udfærdigede i denne forbindelse en rapport, hvori det blev konkluderet, at salget af køretøjet ikke var omfattet af fritagelsen i RITI's artikel 14, litra b), med den begrundelse, at erhververen ikke havde bopæl i Spanien, og at han ikke udøvede virksomhed i Spanien. Skatte- og

afgiftsmyndigheden anførte endvidere, at det fremgik af myndighedens databaser, at erhververen havde et portugisisk skatteregistreringsnummer, som var blevet tildelt før 2001, og at han var bosiddende i Portugal.

20 Efter denne kontrol fremsendte skatte- og afgiftsmyndigheden den 14. oktober 2014 en supplerende opkrævning af moms med et beløb på 89 533 EUR, idet den samtidig opkrævede morarenter for perioden fra den 12. marts 2010 til den 20. august 2014 med et beløb på 15 914,80 EUR. Santogal betalte disse beløb i december 2014.

21 Santogal har anlagt sag ved den forelæggende ret med påstand om annullation af disse opkrævninger samt påstand om erstatning. Santogal har for denne ret bl.a. anført, at den af skatte- og afgiftsmyndigheden anlagte fortolkning af RITI's artikel 1, litra e), og artikel 14, litra b), var i strid med momsdirektivets artikel 138, stk. 2, der har direkte virkning. Santogal har endvidere anført, at den omstændighed, at erhververen eventuelt havde begået momssvig, ikke kunne gøres gældende over for selskabet.

22 Den forelæggende ret har i anmodningen om præjudiciel afgørelse først udtrykt tvivl med hensyn til erhververens bopæl på det tidspunkt, hvor det i hovedsagen omhandlede køretøj blev solgt. Denne ret har særligt anført, at den pågældendes sædvanlige opholdssted ikke var i Spanien. Det kan således ikke anses for godtgjort, at han havde bopæl i Spanien på tidspunktet for det nævnte salg. De sagsakter, der er fremlagt for denne ret, indeholder endvidere hverken oplysninger om, hvorvidt der er betalt moms af køretøjet i Spanien eller oplysninger om, hvor køretøjet er blevet anvendt efter udstedelsen af turistnummerpladerne. Det kan heller ikke anses for godtgjort, at ordningen for turistnummerplader er ophørt i henhold til de bestemmelser, der er fastsat i spansk ret.

23 Den forelæggende ret har endvidere oplyst, at det ikke er godtgjort, at Santogal samarbejdede med erhververen med henblik på at undgå at betale moms for salget af køretøjet. Den forelæggende ret er tværtimod af den opfattelse, at det fremgår af de for denne ret fremlagte beviser, at Santogal opfylder betingelserne for momsfritagelse. Retten har bemærket, at hverken toldklarererne eller toldvæsenet har udtrykt tvivl med hensyn til, om dokumenterne var tilstrækkelige til at annullere tolddeklarationen af 25. maj 2009, og at skrivelsen fra direktionen for styrelsen for bekæmpelse af toldsvig af 24. oktober 2013 var baseret på supplerende oplysninger, som Santogal ikke havde adgang til.

24 Med henvisning til dom af 7. december 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742), har den forelæggende ret endelig anført, at Domstolens praksis ikke klart besvarer de spørgsmål, der er rejst i forbindelse med den tvist, som er forelagt denne ret.

25 Det er på denne baggrund, at Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er [momsdirektivets] artikel 138[, stk. 2, litra a),] […] til hinder for, at bestemmelser i national ret [såsom de bestemmelser, der fremgår af RITI's artikel 1, litra e), og artikel 14, litra b),] med henblik på momsfritagelse for levering mod vederlag af nye transportmidler, som transporteres af erhververen fra det nationale område til en anden medlemsstat, kræver, at erhververen er etableret eller har bopæl i denne medlemsstat?

2) Er [momsdirektivets] artikel 138[, stk. 2, litra a),] […] til hinder for, at den medlemsstat, hvor transporten påbegyndes, nægter at indrømme afgiftsfritagelse i en situation, hvor det erhvervede transportmiddel er blevet transporteret til Spanien, hvor det er blevet registreret midlertidigt med turistnummerplader og er underlagt de [spanske] afgiftsregler […]?

3) Er [momsdirektivets] artikel 138, stk. 2 [litra a),] […] til hinder for, at [sælgeren] af et nyt transportmiddel opkræves moms i en situation, hvor det ikke er godtgjort, om ordningen om turistnummerplader er ophørt eller ikke er ophørt på en af de måder, som er [fastsat i spansk ret], eller om der er eller vil blive erlagt moms i forbindelse med ophøret af denne ordning?

4) Er [momsdirektivets] artikel 138[, stk. 2, litra a),] […] samt princippet om retssikkerhed, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning til hinder for, at der opkræves moms hos [sælgeren] af et nyt transportmiddel, som forsendes til en anden medlemsstat, i en situation hvor:

— erhververen inden forsendelsen oplyser [sælgeren] om, at han har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten, og fremviser leverandøren dokumentation for, at han har fået udstedt et id-nummer for udlændinge i denne medlemsstat, hvorpå der er angivet en bopæl i denne stat, som ikke er identisk med den, som erhververen påstår at have

— erhververen efterfølgende fremlægger [sælgeren] dokumentation for, at det erhvervede transportmiddel har været til teknisk kontrol i bestemmelsesmedlemsstaten, og han har fået tildelt turistnummerplader i denne medlemsstat

— det ikke er bevist, at [sælgeren] har samarbejdet med erhververen med henblik på at undgå at betale moms

— toldmyndighederne ikke har gjort nogen indsigelse mod annullationen af toldangivelsen af køretøjet på baggrund af de dokumenter, som [sælgeren] rådede over?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

26 Den portugisiske regering har gjort gældende, at de forelagte spørgsmål skal afvises af tre grunde.

27 For det første har regeringen anført, at de præjudicielle spørgsmål, således som disse er formuleret i forelæggelsesafgørelsen, vedrører momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), som ikke er relevant i forbindelse med tvisten i hovedsagen. Den omstændighed, at et medlem af den forelæggende ret har fremsendt en e-mail, hvori det er anført, at den relevante bestemmelse er momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), og at en kopi af denne mail er vedlagt forelæggelsesafgørelsen som bilag, kan ikke berigtige den oprindelige fejl, henset til de processuelle bestemmelse i intern ret og den ret, som medlemsstaterne har til at fremkomme med bemærkninger.

28 Det skal påpeges, at den omstændighed, at en national ret rent formelt har udformet anmodningen om præjudiciel afgørelse under henvisning til bestemte EU-retlige bestemmelser, ikke er til hinder for, at Domstolen oplyser denne ret om alle de fortolkningsmomenter, der kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for denne, uanset om den henviser til dem i sine spørgsmål. Det tilkommer herved Domstolen ud fra samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den nationale ret, og navnlig af begrundelsen for forelæggelsesafgørelsens, at udlede de EU-retlige elementer, som det under hensyn til sagens genstand er nødvendigt at fortolke (jf. i denne retning dom af 21.6.2016, New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, præmis 29, og af 29.9.2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

29 Som anført af generaladvokaten i punkt 21-23 i forslaget til afgørelse fremgår det i det foreliggende tilfælde utvetydigt af begrundelsen for forelæggelsesafgørelsen, at den nationale rets spørgsmål går på, hvilken fortolkning der skal anlægges af momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), på trods af den omstændighed, at retten fejlagtigt har henvist til direktivets artikel 138, stk. 2, litra b), i afgørelsen. Retten har endvidere rettet fejlen i en e-mail, der er vedlagt forelæggelsesafgørelsen.

30 For det andet er den portugisiske regering af den opfattelse, at fremstillingen af de faktiske omstændigheder i hovedsagen er usammenhængende og selvmodsigende, og at fremstillingen mangler klarhed.

31 Det følger af Domstolens faste praksis, at der er en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dens genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssigbesvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

32 Det skal i det foreliggende tilfælde bemærkes, at den forelæggende rets beskrivelse af de faktiske omstændigheder er tilstrækkelig til, at Domstolen kan give en hensigtsmæssig besvarelse af spørgsmålene

33 Den portugisiske regering har for det tredje anført, at de præjudicielle spørgsmål er hypotetiske, idet den forelæggende ret allerede har fastslået – uanset om det er med urette – at den i hovedsagen omhandlede opkrævning af moms er behæftet med en begrundelsesmangel og derfor skal annulleres uden hensyntagen til den besvarelse, som Domstolen måtte give af spørgsmålene.

34 Som generaladvokaten har anført i punkt 26 i forslaget til afgørelse, er der ikke noget i forelæggelsesafgørelsen, der gør det muligt med sikkerhed at fastslå, at opkrævningen skal annulleres, uafhængigt af besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål. Under alle omstændigheder er der ikke tvivl om, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), har forbindelse med genstanden for tvisten i hovedsagen, som vedrører spørgsmålet om, hvorvidt et afslag på momsfritagelse for en transaktion vedrørende et nyt transportmiddel, er foreneligt med denne bestemmelse.

35 De præjudicielle spørgsmål skal herefter antages til realitetsbehandling.

Det første spørgsmål

36 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at den er til hinder for nationale bestemmelser, som gør fritagelse af en levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel betinget af, at erhververen af transportmidlet er etableret eller har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten for det pågældende transportmiddel.

37 Det skal indledningsvis bemærkes, at dette spørgsmål omhandler den momsovergangsordning vedrørende samhandelen inden for Fællesskabet, der blev indført ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT 1991, L 376, s. 1). Denne ordning er baseret på indførelsen af en ny afgiftsudløsende begivenhed, nemlig erhvervelsen inden for

Fællesskabet af goder, hvilket muliggør, at afgiftsprovenuet overflyttes til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted (dom af 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

38 Denne ordning, der dels består i en afgiftsfritagelse, som indrømmes af den medlemsstat, hvor den levering, som giver anledning til forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet, påbegyndes, sammenholdt med en ret til fradrag for eller tilbagebetaling af den indgående moms, der skyldes eller er erlagt i denne medlemsstat, og dels beskatning af erhvervelsen inden for Fællesskabet i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, har til formål at sikre en klar afgrænsning af medlemsstaternes fiskale suverænitet (dom af 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

39 Hvad særligt angår reglerne om afgiftspålæggelse ved erhvervelse af nye transportmidler fremgår det af 11. betragtning til momsdirektivet, at disse ud over at fordele beskatningskompetencen har til formål at forhindre konkurrenceforvridninger blandt medlemsstaterne på grund af anvendelsen af forskellige afgiftssatser (dom af 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 24).

40 Det er i lyset af denne sammenhæng og disse formål, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), skal fortolkes.

41 Denne bestemmelse fastsætter en forpligtelse for medlemsstaterne til at fritage leveringer af nye transportmidler, som opfylder de materielle betingelser, der udtømmende (jf. analogt dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 59) er opregnet heri (jf. analogt dom af 9.10.2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 46).

42 I henhold til denne bestemmelse fritager medlemsstaterne levering af nye transportmidler, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Unionen, hvis leveringen foretages til afgiftspligtige personer eller ikke-afgiftspligtige juridiske personer, hvis erhvervelser af varer inden for Fællesskabet ikke er momspligtige i henhold til momsdirektivets artikel 3, stk. 1, eller til enhver anden ikke-afgiftspligtig person.

43 Som generaladvokaten har anført i punkt 38 og 39 i forslaget til afgørelse, finder fritagelsen for levering af et nyt transportmiddel inden for Fællesskabet først anvendelse, når retten til som ejer at råde over dette transportmiddel er overdraget til erhververen, og sælgeren har godtgjort, at nævnte transportmiddel er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, og når transportmidlet efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område (jf. analogt dom af 18.10.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 27, og af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

44 Henset til ordlyden af momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), er fritagelse af levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel derimod på ingen måde betinget af, at erhververen er etableret eller har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten.

45 Fastlæggelsen af en sådan betingelse ville i øvrigt stride mod opbygningen af denne bestemmelse såvel som mod sammenhængen og formålet med den overgangsordning for moms, som gælder i samhandelen inden for Fællesskabet, som nævnt i denne doms præmis 37-39. Ved at nægte fritagelse for en levering inden for Fællesskabet alene med den begrundelse, at erhververen af det nye transportmiddel ikke er etableret eller har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten, på trods af, at de materielle betingelser for fritagelse er opfyldt, ville leveringsmedlemsstaten være nødt til at afgiftspålægge en transaktion, som med forbehold for, at disse betingelser er opfyldt, skulle afgiftspålægges som en erhvervelse inden for Fællesskabet i bestemmelsesmedlemsstaten. Dette ville føre til en dobbelt afgiftsbelastning i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

46 Denne fortolkning er ligeledes bekræftet ved Domstolens praksis om kvalificering af en transaktion vedrørende et nyt transportmiddel som en erhvervelse inden for Fællesskabet.

47 Henset til en sådan transaktions særlige karakter har Domstolen fastslået, at det for at kunne kvalificere transaktionen som en »erhvervelse inden for Fællesskabet« er nødvendigt at foretage en samlet vurdering af alle de objektive faktiske omstændigheder, som er relevante for afgørelsen af, om den erhvervede vare faktisk har forladt leveringsmedlemsstatens område, og, i bekræftende fald, i hvilken medlemsstat den endelige brug finder sted. Ud over det tidsmæssige forløb af transporten af den omhandlede vare kan følgende faktorer være af betydning i den henseende: stedet for indregistrering og almindelig brug deraf, erhververens bopæl og tilstedeværelsen eller fraværet af forbindelser mellem erhververen og leveringsmedlemsstaten eller en anden medlemsstat (jf. i denne retning dom af 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 41-45 og 50).

48 Det fremgår af denne retspraksis, at selv om erhververen af et nyt transportmiddels bopæl udgør et relevant element ved den samlede vurdering med henblik på at afgøre stedet for transportmidlets endelige brug, kan det ikke i sig selv afgøre kvalificeringen som »levering inden for Fællesskabet« og hermed fritagelsen under de i momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), fastsatte betingelser.

49 En betingelse om, at erhververen skal være etableret eller have bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten, har endvidere heller ikke grundlag i momsdirektivets artikel 131.

50 Selv om det er korrekt, at medlemsstaterne i henhold til denne bestemmelse fastsætter de betingelser, hvorunder de momsfritager leveringer af goder inden for Fællesskabet for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre eventuel svig, unddragelse og misbrug, skal medlemsstaterne ikke desto mindre ved udøvelsen af deres beføjelser overholde de almindelige retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, herunder bl.a. retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 35 og 37).

51 Nægtelse af at give fritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), alene med den begrundelse, at erhververen ikke er bosiddende i bestemmelsesmedlemsstaten, ville imidlertid være i strid med fordelingen af de skatte- og afgiftsmæssige kompetencer og bringe princippet om afgiftsneutralitet i fare. Som det fremgår af denne doms præmis 45, ville en sådant nægtelse i øvrigt kunne medføre risiko for dobbelt afgiftsbelastning.

52 I lyset af ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), er til hinder for nationale bestemmelser, som gør fritagelse af en levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel betinget af, at erhververen af transportmidlet er etableret eller har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten for det pågældende transportmiddel.

Det andet spørgsmål

53 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at fritagelse af en levering af et nyt transportmiddel kan nægtes i leveringsmedlemsstaten, når dette transportmiddel alene har været genstand for en midlertidig indregistrering i bestemmelsesmedlemsstaten.

54 Som det fremgår af besvarelsen af det første spørgsmål, skal medlemsstaterne fritage leveringer af nye transportmidler, når de materielle betingelser, som er udtømmende opregnet i momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), og nævnt i denne doms præmis 42 og 43, er opfyldt.

55 Indregistrering af et nyt transportmiddel i bestemmelsesmedlemsstaten er imidlertid ikke blandt disse betingelser.

56 Fritagelse i leveringsmedlemsstaten kan således ikke nægtes alene med den begrundelse, at den indregistrering, der er foretaget i bestemmelsesmedlemsstaten, er en midlertidig indregistrering tildelt for en periode på 12 måneder, såsom den i hovedsagen omhandlede ordning med turistnummerplader.

57 For så vidt angår Kommissionens og den portugisiske regerings argument vedrørende den omstændighed, at en sådan indregistrering i bestemmelsesmedlemsstaten ikke gør det muligt at afgøre, i hvilken medlemsstat den endelige brug af det pågældende transportmiddel skal finde sted, skal det bemærkes, at som generaladvokaten har anført i punkt 55 i forslaget til afgørelse, betyder en sådan indregistrering ikke automatisk, at stedet for den endelige brug ikke er i denne bestemmelsesmedlemsstat. Som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, kan en sådan indregistrering således foretages for en relativt sammenhængende periode – i det foreliggende tilfælde 12 måneder – som kan forlænges eller afløses af en almindelig indregistrering.

58 Af tilsvarende grunde som dem, der er anført i denne doms præmis 51, kan der ikke rejses tvivl ved konklusionen i denne doms præmis 56 ved den omstændighed, at medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 131 fastsætter betingelserne for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre eventuel svig, unddragelse og misbrug.

59 I lyset af disse bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at fritagelse af en levering af et nyt transportmiddel ikke kan nægtes i leveringsmedlemsstaten alene med den begrundelse, at dette transportmiddel kun har været genstand for en midlertidig indregistrering i bestemmelsesmedlemsstaten.

Det tredje spørgsmål

60 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), er til hinder for, at sælgeren af et nyt transportmiddel, som erhververen har transporteret til en anden medlemsstat og midlertidigt indregistreret i denne medlemsstat, efterfølgende er forpligtet til at betale moms, når det ikke er godtgjort, at ordningen med midlertidig indregistrering er bragt til ophør, og momsen er eller vil blive betalt i bestemmelsesmedlemsstaten.

61 Det skal i denne forbindelse først bemærkes, at som det fremgår af denne doms præmis 50, skal medlemsstaterne bl.a. overholde retssikkerhedsprincippet, proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet, når de fastsætter betingelserne for fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 131.

62 Domstolen har endvidere fastslået, at det påhviler sælgeren at føre bevis for, at betingelserne for anvendelse af fritagelsen for en levering inden for Fællesskabet, herunder de betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, er opfyldt (jf. i denne retning dom af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

63 Transaktioner inden for Fællesskabet vedrørende nye transportmidler er særlige bl.a. derved, at momsen på transaktionerne påhviler en privatperson, som ikke er afgiftspligtig, og som ikke er underlagt angivelses- og regnskabsforpligtelser, således at en efterfølgende kontrol med denne person ikke er mulig, og ved at denne privatperson som endelig forbruger ikke er berettiget til fradrag for momsen selv ved videresalg af et køretøj og derfor har en større interesse i at undgå afgiften end en erhvervsdrivende (jf. i denne retning dom af 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 42 og 43).

64 Det følger heraf, at som anført i denne doms præmis 47 er det for at kvalificere en transaktion vedrørende et nyt transportmiddel som »erhvervelse inden for Fællesskabet« nødvendigt at foretage en samlet vurdering af alle de objektive faktiske omstændigheder, som er relevante for afgørelsen af, om den erhvervede vare faktisk har forladt leveringsmedlemsstatens område, og, i bekræftende fald, i hvilken medlemsstat den endelige brug finder sted.

65 I tilfælde af, at sælgeren har godtgjort, at køberen har transporteret eller forsendt det nye transportmiddel til en anden medlemsstat og godtgjort dets indregistrering, omend midlertidig, i denne medlemsstat, kan sælgeren ikke være forpligtet til fremlægge afgørende bevis for den endelige og definitive brug af dette transportmiddel i bestemmelsesmedlemsstaten, og at indregistreringen på turistnummerplader er bragt til ophør, i givet fald efter betaling af momsen i denne sidstnævnte medlemsstat.

66 Under disse omstændigheder forholder det sig nemlig for det første således, at det bevis for transportmidlets fysiske flytning til stedet for dets endelige brug, som sælgeren skal fremlægge for afgiftsmyndighederne, i det væsentlige afhænger af de beviselementer, som han modtager til dette formål fra erhververen (jf. analogt dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 37).

67 For det andet kan det i henhold til Domstolens praksis ikke pålægges sælgeren at fremlægge beviser for pålæggelsen af afgifter på erhvervelsen inden for Fællesskabet af de pågældende goder, for at han kan indrømmes fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet (dom af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 55). At gøre fritagelse betinget af, at det på forhånd fastlægges, i hvilken medlemsstat den endelige brug af det nye transportmiddel finder sted, ville imidlertid netop pålægge sælgeren en sådan forpligtelse. Dette ville således kunne medføre, at sælgeren blev pålagt bevisbyrden for den endelige indregistrering, som i givet fald kan finde sted efter køberens betaling af momsen.

68 Under disse omstændigheder ville en forpligtelse som den, der er nævnt i denne doms præmis 65, ikke føre til en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne.

69 I lyset af ovenstående bemærkninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), er til hinder for, at sælgeren af et nyt transportmiddel, som erhververen har transporteret til en anden medlemsstat og midlertidigt indregistreret i denne medlemsstat, efterfølgende er forpligtet til at betale moms, når det ikke er godtgjort, at ordningen med midlertidig indregistrering er bragt til ophør, og momsen er eller vil blive betalt i bestemmelsesmedlemsstaten.

Det fjerde spørgsmål

70 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), og retssikkerhedsprincippet, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for, at sælgeren af et nyt transportmiddel, som erhververen har transporteret til en anden medlemsstat og midlertidigt indregistreret i denne medlemsstat, efterfølgende er forpligtet til at betale moms, når køberen, henset til omstændighederne ved salget, kan have begået afgiftssvig, uden at det er godtgjort, at sælgeren har medvirket til dette svig.

71 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det ikke er i strid med EU-retten at kræve af en erhvervsdrivende, at denne handler i god tro og træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig (dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis). Såfremt den berørte afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, som den pågældende gennemførte, var led i svig fra erhververens side, og den afgiftspligtige person ikke har truffet enhver

foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå denne svig, bør han nægtes indrømmelse af fritagelsen (dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54).

72 Det tilkommer således den nationale ret at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i hovedsagen med henblik på at fastlægge, om Santogal har handlet i god tro og truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af selskabet, for at sikre, at den gennemførte transaktion ikke førte til selskabets deltagelse i momssvig (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 53). Domstolen kan ikke desto mindre oplyse denne ret om alle de elementer angående fortolkningen af EU-retten, der kan være til nytte for den.

73 Det skal således bemærkes, at i forbindelse med en transaktion, som indebærer gennemførelse af en transaktion inden for Fællesskabet vedrørende et nyt transportmiddel, kan sælgeren ikke blot have tillid til erhververens angivelse af sin hensigt om at transportere varen til en anden medlemsstat med henblik på dens endelige brug. Derimod skal sælgeren som anført af generaladvokaten i punkt 63 i forslaget til afgørelse sikre sig, at erhververens angivelse af sin hensigt støttes af objektive forhold (jf. analogt dom af 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 47).

74 Det bemærkes, at henset til de forhold, som erhververen fremlagde på tidspunktet for salget, kunne det med rimelighed antages, at denne erhverver var bosiddende i Spanien, og at han havde iværksat det nødvendige for at anvende det i hovedsagen omhandlede køretøj der, uanset om dette var under en særlig ordning. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at undersøge, om Santogal har udvist den krævede omhu for at sikre sig, at den gennemførte transaktion ikke førte til selskabets deltagelse i momssvig. Det skal i denne forbindelse tilføjes, at Santogal skal godtgøre en høj grad af omhu for det første, henset til værdien af det omhandlede køretøj, og for det andet idet en privatperson i forbindelse med en erhvervelse af et nyt transportmiddel ikke er berettiget til fradrag for momsen selv ved videresalg af køretøjet og derfor har en større interesse i at undgå afgiften end en erhvervsdrivende (dom af 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 43). I forbindelse med den undersøgelse, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, skal det i øvrigt særligt undersøges, om Santogal, henset til de oplysninger selskabet var i besiddelse af eller kunne komme i besiddelse af, var i stand til at vide, at den midlertidige indregistrering alene var forbeholdt ikke-hjemmehørende personer, og at erhververen havde fremlagt flere adresser i Spanien, hvilket kunne rejse tvivl om hans faktiske bopæl.

75 Ud over sælgerens adfærd skal der ligeledes tages hensyn til de portugisiske myndigheders adfærd. I tilfælde af, at Santogal har fremlagt dokumenter med henblik på at være omfattet af fritagelsen for den omhandlede transaktion, og hvis disse dokumenter er blevet behandlet og godkendt af den kompetente myndighed – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge – skal det bemærkes, at retssikkerhedsprincippet er til hinder for, at en medlemsstat, som i første omgang har accepteret de dokumenter, der er fremlagt af sælgeren som bevis for retten til fritagelse, efterfølgende pålægger denne sælger at betale moms vedrørende denne levering som følge af svig begået af erhververen, som leverandøren ikke havde og ikke kunne have kendskab til (jf. analogt dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 50).

76 For så vidt som den forelæggende ret har henvist til princippet om beskyttelse af den berettigede forventning bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at retten til at påberåbe sig dette princip gælder for enhver retsundergiven, hos hvem en administrativ myndighed har skabt begrundede forventninger på baggrund af præcise løfter, som myndigheden har afgivet til den pågældende (dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis). En afgiftspligtig person kan imidlertid ikke påberåbe sig en berettiget forventning om, at en retstilstand, som er karakteriseret ved svig, vil blive opretholdt (jf. analogt dom af 29.4.2004, Gemeente Leusden og Holin Groep, C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263, præmis 77).

77 Henset til ovenstående bemærkninger skal det fjerde spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), og retssikkerhedsprincippet, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for, at sælgeren af et nyt transportmiddel, som erhververen har transporteret til en anden medlemsstat og midlertidigt indregistreret i denne medlemsstat, efterfølgende er forpligtet til at betale moms i tilfælde af, at erhververen har begået momssvig, medmindre det på baggrund af objektive forhold godtgøres, at sælgeren vidste eller burde have vidst, at transaktionen var led i svig fra erhververens side, og sælgeren ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå sin egen deltagelse i denne svig. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om dette er tilfældet på grundlag af en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i hovedsagen.

Sagsomkostninger

78 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Niende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 138, stk. 2, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem er til hinder for nationale bestemmelser, som gør fritagelse af en levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel betinget af, at erhververen af transportmidlet er etableret eller har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten for det pågældende transportmiddel.**

2) **Artikel 138, stk. 2, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at fritagelse af en levering af et nyt transportmiddel ikke kan nægtes i leveringsmedlemsstaten alene med den begrundelse, at dette transportmiddel kun har været genstand for en midlertidig indregistrering i bestemmelsesmedlemsstaten.**

3) **Artikel 138, stk. 2, litra a), i direktiv 2006/112 er til hinder for, at sælgeren af et nyt transportmiddel, som erhververen har transporteret til en anden medlemsstat og midlertidigt indregistreret i denne medlemsstat, efterfølgende er forpligtet til at betale merværdiafgift, når det ikke er godtgjort, at ordningen med midlertidig indregistrering er bragt til ophør, og merværdiafgiften er eller vil blive betalt i bestemmelsesmedlemsstaten.**

4) **Artikel 138, stk. 2, litra a), i direktiv 2006/112 og retssikkerhedsprincippet, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for, at sælgeren af et nyt transportmiddel, som erhververen har transporteret til en anden medlemsstat og midlertidigt indregistreret i denne medlemsstat, efterfølgende er forpligtet til at betale merværdiafgift i tilfælde af, at erhververen har begået afgiftssvig, medmindre det på baggrund af objektive forhold godtgøres, at sælgeren vidste eller burde have vidst, at transaktionen var led i svig fra erhververens side, og sælgeren ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå sin egen deltagelse i denne svig. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om dette er tilfældet på grundlag af den samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i hovedsagen.**

Underskrifter