Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 14. junija 2017*

„Predhodno odločanje — Davek na dodano vrednost (DDV) — Direktiva 2006/112/ES — Člen 138(2)(a) — Pogoji za oprostitev dobave novih prevoznih sredstev znotraj Skupnosti — Stalno prebivališče pridobitelja v namembni državi članici — Začasna registracija v namembni državi članici — Nevarnost davčne utaje — Dobrovernost prodajalca — Prodajalčeva dolžnost skrbnega ravnanja“

V zadevi C-26/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (razsodišče v davčnih sporih (upravni arbitražni center), Portugalska)) z odločbo z dne 30. novembra 2015, ki je na Sodišče prispela 18. januarja 2016, v postopku

Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi E. Juhász, predsednik senata, C. Vajda, sodnik, in K. Jürimäe (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda B. Botelho Antunes in M. J. Mendonça, odvetnika,

— za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, R. Campos Laires in M. Figueiredo, agenti,

— za Evropsko komisijo A. Caeiros in L. Lozano Palacios, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 1. februarja 2017

izreka naslednjo

* Jezik postopka: portugalščina..

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 138(2)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora, ki je med družbo Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (v nadaljevanju: Santogal) in Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, Portugalska) nastal zaradi tega, ker ta organ transakcije kot dobave novega prevoznega sredstva znotraj Skupnosti ni oprostil davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 11 Direktive o DDV je navedeno:

„V tem prehodnem obdobju je treba tudi pridobitve določene vrednosti znotraj Skupnosti, ki jih opravijo osebe, ki so plačila davka oproščene, ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, nekatere prodaje na daljavo znotraj Skupnosti ter dobave novih prevoznih sredstev posameznikom ali osebam, ki so plačila davka oproščene, oziroma organom, ki niso davčni zavezanci, obdavčiti v namembni državi članici po stopnjah in pod pogoji, ki veljajo v tej državi članici, ker bi lahko tovrstne transakcije, če posebnih določb ne bi bilo, povzročile znatna izkrivljanja konkurence med državami članicami.“

4 Člen 2 te direktive določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[…]

(b) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi:

[…]

(ii) v primeru novih prevoznih sredstev, davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in katere druge pridobitve niso predmet DDV na podlagi člena 3(1), ali katera koli druga oseba, ki ni davčni zavezanec;

[…]“.

5 Člen 3 te direktive določa:

„1. Z odstopanjem od določb člena 2(1)(b)(i) naslednje transakcije niso predmet DDV:

[…]

(b) pridobitev blaga znotraj Skupnosti, razen blaga iz točke (a) in člena 4 ter razen novih prevoznih sredstev ali trošarinskih izdelkov, ki jo opravi davčni zavezanec za namene svojega kmetijskega, gozdarskega ali ribiškega podjetja, ki je predmet skupne pavšalne ureditve za kmete ali davčni zavezanec, ki opravlja le dobave blaga ali storitev, za katere nima pravice do odbitka DDV, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec.

[…]“.

6 Člen 20, prvi odstavek, iste direktive določa:

„‚Pridobitev blaga znotraj Skupnosti' pomeni pridobitev pravice do razpolaganja s premičninami kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne."

7 Člen 131 Direktive o DDV, iz poglavja 1, naslovljenega „Splošne določbe", ki je pod naslovom IX, ki se nanaša na oprostitve DDV, določa:

„Oprostitve iz poglavij 2 do 9 se uporabljajo brez vpliva na druge določbe [prava Unije] in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab."

8 Poglavje 4 znotraj naslova IX te direktive se nanaša na „Oprostitve v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti". Člen 138 te direktive glede oprostitev v zvezi z dobavami blaga določa:

„1. Države članice oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj [Unije], opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.

2. Razen dobav iz odstavka 1, države članice oprostijo naslednje transakcije:

(a) dobave novih prevoznih sredstev, ki jih prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje pridobitelju z njihovega ozemlja, vendar znotraj [Unije], če so opravljene za davčne zavezance ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, katerih pridobitve blaga znotraj Skupnosti na podlagi člena 3(1) niso predmet DDV, ali za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec;

[…]"

Portugalsko pravo

9 Z Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (ureditev DDV pri transakcijah znotraj Skupnosti, v nadaljevanju: RITI) je opravljen prenos pravil – navedenih v Direktivi o DDV – v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti v portugalsko pravo.

10 V skladu s členom 14(b) RITI v povezavi s členom 1(e) RITI so plačila DDV oproščene odplačne dobave novih prevoznih sredstev od katere koli osebe, ki jih odpošlje ali odpelje prodajalec ali pridobitelj ali se za njun račun odpošljejo ali odpeljejo iz nacionalnega ozemlja k pridobitelju, ki ima sedež ali stalno prebivališče v drugi državi članici.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Santogal je gospodarska družba, ki na Portugalskem trguje z avtomobili.

12 Na podlagi računa z dne 26. januarja 2010 je družba Santogal za 447.665 EUR prodala novo vozilo, ki ga je pred tem kupila od družbe Mercedes-Benz Portugal SA in katerega vstop na portugalsko ozemlje je bil ugotovljen na podlagi carinske deklaracije za vozila z dne 25. maja 2009.

13 Pridobitelj, ki je angolski državljan, je ob prodaji družbo Santogal obvestil, da namerava navedeno vozilo uporabljati za osebne namene v Španiji, kjer – kot je navedel – ima stalno prebivališče, ter da bo sam poskrbel za prevoz v to državo, tam opravil tehnični pregled in vozilo registriral. Pridobitelj je družbi Santogal predložil špansko identifikacijsko število za tujce (NIE), to je dokument, ki ga je 2. maja 2008 izdalo Ministério del Interior, Dirección General de la Policia y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (ministrstvo za notranje zadeve, generalni direktorat za policijo in žandarmerijo – občina Tui-Valencia, Španija), s katerim je bil potrjen njegov vpis v centralni register tujcev pod to identifikacijsko številko za tujce, in kopijo svojega angolskega potnega lista. Naslov, ki ga je pridobitelj navedel ob prodaji, se ni ujemal z naslovom, navedenim v dokumentu z dne 2. maja 2008.

14 Glede na te dokumente je družba Santogal ocenila, da je ta prodaja na podlagi člena 14(b) RITI oproščena DDV. Zato DDV na Portugalskem ni bil plačan.

15 Vozilo je bilo v Španijo prepeljano v popolnoma zaprti prikolici.

16 Potem ko je bil v Španiji opravljen tehnični pregled vozila, je pridobitelj družbi Santogal na njeno zahtevo poslal dokumenta za dopolnitev prodajne dokumentacije, in sicer potrdilo o tehničnem pregledu, izdano 11. februarja 2010, in potrdilo o registraciji v Španiji, izdano 18. februarja 2010. Zadnjenavedeno potrdilo, na katerem je bil zapisan pridobiteljev naslov, ki se ni ujemal niti z naslovom, ki ga je ta navedel ob prodaji, niti z naslovom, navedenim na dokumentu z dne 2. maja 2008, se je nanašalo na „turistično“ registracijo z veljavnostjo do 17. februarja 2011. V skladu s pojasnili predložitvenega sodišča je turistična registracija po španskem pravu začasna registracija, pri čemer je običajni rok uporabe šest mesecev v obdobju dvanajstih mesecev, ki pa ga organi lahko podaljšajo. Pridobijo jo lahko le osebe, ki nimajo običajnega prebivališča v Španiji.

17 Družba Mercedes-Benz Portugal je na podlagi informacij, ki ji jih je družba Santogal poslala februarja 2011, 3. marca 2011 vložila dodatno carinsko deklaracijo, s katero je zaprosila za razveljavitev carinske deklaracije z dne 25. maja 2009 zaradi odpošiljanja vozila. Pristojni portugalski organi so carinsko deklaracijo z dne 25. maja 2009 razveljavili.

18 Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (direktorat za preprečevanje carinskih goljufij, Portugalska) je v dopisu z dne 24. oktobra 2013 Direção de Finanças de Lisboa (direktorat za finance v Lizboni, Portugalska) priporočil, naj naloži plačilo DDV, ki se plača ob prodaji vozila. Ta direktorat je med drugim opozoril, da pridobitelj prebiva na Portugalskem in da je tam vpisan v register kot poslovodja neke družbe. Poleg tega naj bi španski organi v odgovoru na zahtevo za informacije pojasnili, da ni razvidno, da bi bil pridobitelj leta 2010 rezident Španije, in da ni v tej državi nikoli oddal napovedi za odmero dohodnine.

19 V družbi Santogal je bil nato opravljen delni notranji inšpekcijski nadzor v zvezi z DDV za januar 2010. V tem okviru je davčni in carinski organ pripravil poročilo, v katerem je ugotovil, da prodaja vozila ni zajeta z oprostitvami iz člena 14(b) RITI, ker pridobitelj ne prebiva v Španiji in tam ne opravlja dejavnosti. Poleg tega je ugotovil, da ima glede na njegove zbirke podatkov pridobitelj portugalsko davčno številko, ki mu je bila dodeljena pred letom 2001, in da je njegova država prebivališča Portugalska.

20 Davčni in carinski organ je 14. oktobra 2014 na podlagi tega nadzora izdal odločbo o odmeri DDV v višini 89.533 EUR in obračunal kompenzacijske obresti za obdobje od 12. marca 2010 do 20. avgusta 2014 v višini 15.914,80 EUR. Družba Santogal je ta zneska plačala decembra 2014.

21 Družba Santogal je pri predložitvenem sodišču vložila predlog za odpravo te odmerne odločbe in odškodninski zahtevek. Pred tem sodiščem je med drugim trdila, da razlaga člena 1(e) in člena 14(b) RITI, ki jo je upošteval davčni in carinski organ, ni v skladu s členom 138(2) Direktive o DDV, ki naj bi imel neposredni učinek. Trdila je tudi, da ji ni mogoče očitati morebitne utaje na področju DDV, ki jo je storil pridobitelj.

22 Predložitveno sodišče v predlogu za sprejetje predhodne odločbe najprej dvomi o kraju stalnega prebivališča pridobitelja ob nakupu vozila iz postopka v glavni stvari. To sodišče posebej opozarja, da njegovo običajno prebivališče ni bilo v Španiji. Vendar naj tudi ne bi bilo dokazano, da je imel v trenutku prodaje stalno prebivališče na Portugalskem. Poleg tega naj spis, ki je bil predložen temu sodišču, ne bi vseboval niti informacij o plačilu DDV za vozilo v Španiji niti informacij o tem, kaj se je zgodilo z vozilom po dodelitvi turistične registrske oznake. Prav tako naj ne bi bilo dokazano, da je glede na pravila iz španskega prava režim turistične registracije potekel.

23 Dalje, predložitveno sodišče ugotavlja, da ni dokazano, da je družba Santogal sodelovala s pridobiteljem z namenom izogniti se plačilu DDV na prodajo vozila. Nasprotno, meni, da je iz dokazov, ki so mu bili predloženi, razvidno, da je družba Santogal skrbela, da bi bili pogoji za oprostitev DDV upoštevani. Navaja, da niti carinski zastopniki niti carinske službe niso izrazili dvoma v to, da dokumenti zadostujejo za razveljavitev carinske deklaracije z dne 25. maja 2009, in da je dopis direktorata za preprečevanje carinskih goljufij z dne 24. oktobra 2013 temeljil na dodatnih informacijah, do katerih družba Santogal ni imela dostopa.

24 Nazadnje, predložitveno sodišče meni, da sodna praksa Sodišča ne ponuja odgovora na vprašanja, ki se postavljajo v sporu, o katerem odloča, pri čemer omenja sodbo z dne 7. decembra 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742).

25 V teh okoliščinah je Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (razsodišče v davčnih sporih (upravni arbitražni center), Portugalska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali člen 138(2)[(a)] Direktive o DDV nasprotuje temu, da se z določbami nacionalnega prava[, kot so tiste iz členov 1(e) in 14(b) RITI,] za priznanje oprostitve DDV pri odplačni dobavi novih prevoznih sredstev, ki jih pridobitelj odpelje z nacionalnega ozemlja v drugo državo članico, zahteva, da ima pridobitelj sedež ali stalno prebivališče v tej državi članici?

2. Ali člen 138(2)[(a)] Direktive o DDV nasprotuje temu, da se – če je bilo pridobljeno prevozno sredstvo odpeljano v Španijo, kjer je bilo registrirano z začasno turistično registrsko oznako in velja zanj [španska] davčna ureditev […] – zavrne oprostitev v državi članici, v kateri se je prevoz začel?

3. Ali člen 138(2)[(a)] Direktive o DDV nasprotuje temu, da se od [prodajalca] novega prevoznega sredstva zahteva plačilo DDV, če ni bilo ugotovljeno, ali se je ureditev glede turistične registrske oznake za zadevno vozilo prenehala uporabljati iz katerega koli razloga iz [španskega prava], prav tako ne, ali je DDV bil ali bo plačan po prenehanju uporabe te ureditve?

4. Ali člen 138(2)[(a)] Direktive o DDV in načela pravne varnosti, sorazmernosti in varstva zaupanja v pravo nasprotujejo temu, da se od [prodajalca] novega prevoznega sredstva, ki je bilo odposlano v drugo državo članico, zahteva plačilo DDV, če:

— je pridobitelj pred odpošiljanjem [prodajalcu] dejal, da ima prebivališče v namembni državi članici in mu predložil dokazilo, da mu je bila v tej državi članici dodeljena identifikacijska številka za tujce, v katerem je bilo navedeno prebivališče v zadnjenavedeni državi članici, ki ni bilo tisto, ki ga je navedel pred tem;

— je pridobitelj [prodajalcu] naknadno predložil dokazila, da je bil v namembni državi članici za pridobljeno prevozno sredstvo opravljen tehnični pregled in da je bilo prevozno sredstvo tam registrirano s turistično registrsko oznako;

— ni bilo dokazano, da je [prodajalec] sodeloval s pridobiteljem pri izogibanju plačilu DDV;

— so carinski organi na podlagi dokumentov, ki jih je imel [prodajalec], menili, da ni nobene ovire za razveljavitev carinske deklaracije vozila?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Dopustnost

26 Portugalska vlada trdi, da vprašanja za predhodno odločanje niso dopustna iz treh razlogov.

27 Prvič, ta vlada navaja, da se vprašanja za predhodno odločanje, kakor so navedena v predložitveni odločbi, nanašajo na člen 138(2)(b) Direktive o DDV, ki za spor o glavni stvari ni upošteven. Dejstvo, da je eden od članov predložitvenega sodišča temu sodišču poslal dopis, v katerem je navedel, da je upoštevna določba člen 138(2)(a) Direktive o DDV, in da je bila kopija tega dopisa priložena predložitveni odločbi, naj z vidika postopkovnih pravil notranjega prava in z vidika jamstva, priznanega drugim državam članicam, da predstavijo svoja stališča, ne bi smelo učinkovati tako, da bi se popravila prvotna napaka.

28 Spomniti je treba, da okoliščina, da je nacionalno sodišče predlog za sprejetje predhodne odločbe formalno oblikovalo tako, da se je sklicevalo na nekatere določbe prava Unije, ni ovira za to, da Sodišče nacionalnemu sodišču predloži vse elemente razlage, ki so lahko koristni pri sojenju v zadevi, o kateri odloča, ne glede na to, ali jih nacionalno sodišče v vprašanjih navaja ali ne. Glede na to mora Sodišče iz vseh elementov, ki jih je predložilo nacionalno sodišče, zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe, izluščiti elemente prava Unije, ki jih je treba razložiti ob upoštevanju predmeta spora (glej v tem smislu sodbi z dne 21. junija 2016, New Valmar, C-15/15, EU:C:2016:464, točka 29, in z dne 29. septembra 2016, Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, točka 43 in navedena sodna praksa).

29 V tem primeru – kot je generalni pravobranilec navedel v točkah od 21 do 23 sklepnih predlogov – iz obrazložitve predložitvene odločbe nedvoumno izhaja, da se vprašanja nacionalnega sodišča nanašajo na razlago člena 138(2)(a) Direktive o DDV, ne glede na to, da se je to sodišče v tej odločbi napačno sklicevalo na člen 138(2)(b) te direktive. Poleg tega je to sodišče to napako popravilo z dopisom, ki je priložen k tej odločbi.

30 Drugič, portugalska vlada meni, da predstavitev dejanskega stanja spora o glavni stvari ni skladna, da je sama s seboj v nasprotju in da ni jasna.

31 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča velja za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki ga opredelijo v okviru lastne odgovornosti in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, domneva upoštevnosti. Predlog nacionalnega sodišča je mogoče zavreči, samo če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 31 in navedena sodna praksa).

32 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je opis dejanskega stanja, ki ga je navedlo predložitveno sodišče, zadosten, da lahko Sodišče na postavljena vprašanja poda koristen odgovor.

33 Tretjič, portugalska vlada trdi, da so vprašanja za predhodno odločanje hipotetična, ker je predložitveno sodišče že navedlo – čeprav napačno – da je odmerna odločba za DDV v postopku v glavni stvari pomanjkljivo obrazložena in da bi jo bilo torej treba odpraviti ne glede na to, kakšen bo odgovor Sodišča na ta vprašanja.

34 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 26 sklepnih predlogov, ni v predložitveni odločbi ničesar, na podlagi česar bi se lahko z gotovostjo sklepalo, da bo ta odmerna odločba odpravljena ne glede na to, kakšen bo odgovor na vprašanja za predhodno odločanje. Vsekakor ni dvoma, da je člen 138(2)(a) Direktive o DDV tisti, ki je povezan s predmetom spora o glavni stvari, ki se nanaša na vprašanje, ali je zavrnitev oprostitve DDV pri transakciji v zvezi z novim prevoznim sredstvom v skladu s to določbo.

35 Vprašanja za predhodno odločanje so zato dopustna.

Prvo vprašanje

36 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 138(2)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje temu, da se oprostitev dobave novega prevoznega sredstva znotraj Skupnosti na podlagi nacionalnih določb pogojuje s tem, da mora imeti pridobitelj tega prevoznega sredstva sedež ali stalno prebivališče v državi članici, kamor je to prevozno sredstvo namenjeno.

37 Uvodoma je treba ugotoviti, da se za to vprašanje uporablja prehodna ureditev DDV, ki velja za trgovino znotraj Skupnosti in je bila uvedena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160). Ta ureditev temelji na uvedbi novega obdavčljivega dogodka, namreč pridobitvi blaga znotraj Skupnosti, ki omogoča prenos davčnih prihodkov na državo članico končne potrošnje dobavljenega blaga (sodba z dne 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, točka 22 in navedena sodna praksa).

38 Tako je bil namen mehanizma – pri katerem je po eni strani šlo za oprostitev države članice odhoda v zvezi z dobavo, ki ji sledi odposlanje ali prevoz znotraj Skupnosti, dopolnjeno s pravico do odbitka ali vračilom plačanega vstopnega DDV v tej državi članici, in po drugi za obdavčitev države članice prispetja v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti – zagotovitev jasne razmejitve davčnih pristojnosti držav članic (sodba z dne 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, točka 23 in navedena sodna praksa).

39 Iz uvodne izjave 11 Direktive o DDV posebej glede pravil v zvezi z obdavčitvijo pridobitev novih prevoznih sredstev izhaja, da njihov namen ni le razdeliti davčne pristojnosti, temveč tudi preprečevati izkrivljanja konkurence med državami članicami, do katerih bi lahko prišlo zaradi uporabe različnih davčnih stopenj (sodba z dne 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, točka 24).

40 Člen 138(2)(a) Direktive o DDV je treba razlagati glede na te okoliščine in cilje.

41 Ta določba vsebuje dolžnost držav članic, da oprostijo dobave novih prevoznih sredstev, ki izpolnjujejo vsebinske pogoje, ki so v njej našteti (glej po analogiji sodbo z dne 9. oktobra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, točka 46) taksativno (glej po analogiji sodbo z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 59).

42 Na podlagi te določbe države članice oprostijo dobave novih prevoznih sredstev, ki jih prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje pridobitelju z njihovega ozemlja, vendar znotraj Unije, če so opravljene za davčne zavezance ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, katerih pridobitve blaga znotraj Skupnosti na podlagi člena 3(1) Direktive o DDV niso predmet DDV, ali za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec.

43 Kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 38 in 39 sklepnih predlogov se dobava novega prevoznega sredstva znotraj Skupnosti oprosti, le če je bila pravica razpolagati s tem prevoznim sredstvom kot lastnik prenesena na kupca in če je prodajalec dokazal, da je bilo to prevozno sredstvo odposlano ali odpeljano v drugo državo članico in da je po odpravi ali prevozu fizično zapustilo

ozemlje države članice, iz katere je dobavljeno (glej po analogiji sodbi z dne 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, točka 27, in z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 31 in navedena sodna praksa).

44 Glede na besedilo člena 138(2)(a) Direktive o DDV pa oprostitev dobave novega prevoznega sredstva ni nikakor pogojena s tem, da bi moral pridobitelj imeti sedež ali stalno prebivališče v namembni državi članici.

45 Določitev takega pogoja bi bila poleg tega v nasprotju s sistematiko te določbe ter z okoliščinami in cilji prehodne ureditve DDV, ki velja za trgovino znotraj Skupnosti, kot so navedeni v točkah od 37 do 39 te sodbe. Če bi se oprostitev dobave znotraj Skupnosti, neodvisno od izpolnjevanja vsebinskih pogojev za oprostitev, zavrnila zgolj zaradi tega, ker pridobitelj novega prevoznega sredstva nima sedeža ali stalnega prebivališča v namembni državi članici, bi to vodilo do tega, da bi država članica, iz katere je navedeno prevozno sredstvo dobavljeno, obdavčila transakcijo, ki bi morala biti – če so izpolnjeni omenjeni pogoji – kot pridobitev znotraj Skupnosti obdavčena v namembni državi članici. To bi povzročilo dvojno obdavčitev, ki je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

46 To razlago podpira tudi sodna praksa Sodišča v zvezi z opredelitvijo transakcije, ki se nanaša na nova prevozna sredstva, kot pridobitve znotraj Skupnosti.

47 Glede na posebno naravo take transakcije je namreč Sodišče presodilo, da je treba zato, da bi jo bilo mogoče opredeliti za „pridobitev znotraj Skupnosti“, opraviti splošno presojo vseh objektivnih dejstev, pomembnih za določitev tega, ali je pridobljeno blago dejansko zapustilo ozemlje države članice, iz katere je dobavljeno, in, ob pritrdilnem odgovoru, v kateri državi članici bo prišlo do njegove končne uporabe. V zvezi s tem bi lahko imeli določen pomen, poleg poteka prevoza blaga, tudi kraj njegove registracije in običajne uporabe, kraj stalnega prebivališča pridobitelja ter obstoj ali neobstoj vezi, ki jih pridobitelj vzdržuje z državo članico, iz katere je blago dobavljeno, ali drugo državo članico (glej v tem smislu sodbo z dne 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, točke od 41 do 45 in 50).

48 Iz te sodne prakse izhaja, da čeprav je stalno prebivališče pridobitelja novega prevoznega sredstva okoliščina, ki se upošteva v okviru celovite presoje, na podlagi katere se določi kraj končne uporabe prevoznega sredstva, pa se zgolj z njo ne more pogojevati opredelitve neke dobave za „dobavo znotraj Skupnosti“ in njene oprostitve pod pogoji, določenimi v členu 138(2)(a) Direktive o DDV.

49 Poleg tega pogoj, ki se nanaša na sedež ali stalno prebivališče pridobitelja v namembni državi članici, tudi ne more temeljiti na členu 131 Direktive o DDV.

50 Čeprav države članice v skladu s to določbo določijo pogoje za oprostitve dobav znotraj Skupnosti zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab, pa morajo države članice pri izvrševanju svojih pooblastil spoštovati splošna pravna načela, ki so del pravnega reda Unije, med katerimi sta zlasti načeli pravne varnosti in sorazmernosti ter davčna nevtralnost (glej v tem smislu sodbo z dne 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, točki 35 in 37).

51 Zavrnitev odobritve oprostitve iz člena 138(2)(a) Direktive o DDV zgolj zaradi tega, ker pridobitelj nima stalnega prebivališča v namembni državi članici, pa bi bila v nasprotju z razdelitvijo davčnih pristojnosti in bi lahko obrezuspešila načelo davčne nevtralnosti. Poleg tega, kot izhaja iz točke 45 te sodbe, bi lahko taka zavrnitev povzročila tveganje dvojne obdavčitve.

52 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da člen 138(2)(a) Direktive o DDV nasprotuje temu, da se na podlagi nacionalnih določb oprostitev dobave novega prevoznega sredstva znotraj Skupnosti pogojuje s tem, da mora imeti pridobitelj tega prevoznega sredstva sedež ali stalno prebivališče v državi članici, kamor je to prevozno sredstvo namenjeno.

Drugo vprašanje

53 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 138(2)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da se oprostitev dobave novega prevoznega sredstva v državi članici dobave lahko zavrne, če je bilo to prevozno sredstvo v namembni državi članici le začasno registrirano.

54 Kot izhaja iz odgovora na prvo vprašanje, so države članice dolžne oprostiti dobave novih prevoznih sredstev, če so izpolnjeni vsebinski pogoji, ki so taksativno našteti v členu 138(2)(a) Direktive o DDV in povzeti v točkah 42 in 43 te sodbe.

55 Registracije novih prevoznih sredstev v namembni državi članici pa med temi pogoji ni.

56 Zato oprostitve v državi članici dobave ni mogoče zavrniti zgolj zato, ker je registrska oznaka v namembni državi članici – kot je turistična registrska oznaka v postopku v glavni stvari – le začasna, dodeljena za obdobje 12 mesecev.

57 Glede trditve Komisije in portugalske vlade, da dodelitev take registrske oznake v namembni državi članici ne omogoča določitve države članice končne uporabe zadevnega prevoznega sredstva, je treba dodati, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 55 sklepnih predlogov, da dodelitev take registrske oznake ne pomeni nujno, da kraj končne uporabe ni v tej namembni državi članici. Kot izhaja iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, se lahko namreč taka registrska oznaka dodeli za razmeroma dolgo obdobje, v tem primeru 12 mesecev, ki se lahko podaljša, ali pa mu sledi običajna registrska oznaka.

58 Iz razlogov, ki so podobni tistim iz točke 51 te sodbe, ugotovitve iz točke 56 te sodbe ni mogoče izpodbiti z dejstvom, da na podlagi člena 131 Direktive o DDV države članice določijo pogoje zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.

59 Glede na navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 138(2)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da oprostitve dobave novega prevoznega sredstva v državi članici dobave ni mogoče zavrniti zgolj zaradi tega, ker je bilo to prevozno sredstvo v namembni državi članici le začasno registrirano.

Tretje vprašanje

60 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člen 138(2)(a) Direktive o DDV nasprotuje temu, da mora prodajalec novega prevoznega sredstva, ki ga je pridobitelj odpeljal v drugo državo članico in je bilo v njej začasno registrirano, kasneje plačati DDV, če se ne dokaže, da je režim začasne registracije potekel in da je bil ali da bo DDV plačan v namembni državi članici.

61 V zvezi s tem je treba najprej spomniti, da morajo države članice, kot izhaja iz točke 50 te sodbe, ob določanju pogojev, pod katerimi na podlagi člena 131 Direktive o DDV oprostijo dobave znotraj Skupnosti, med drugim upoštevati načeli pravne varnosti in sorazmernosti ter davčno nevtralnost.

62 Dalje, Sodišče je presodilo, da mora prodajalec predložiti dokaz o izpolnjevanju pogojev, ki so določeni za uporabo oprostitve dobave znotraj Skupnosti, vključno s pogoji, ki jih država članica določi za zagotovitev pravilne in preproste uporabe oprostitev ter preprečevanje vsakršnih utaj, davčnega izogibanja ali morebitnih zlorab (glej v tem smislu sodbo z dne 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 43 in navedena sodna praksa).

63 Nazadnje, transakcije znotraj Skupnosti, ki se nanašajo na nova prevozna sredstva, imajo posebno naravo, med drugim ker mora DDV od te transakcije plačati tudi posameznik, ki ni davčni zavezanec in za katerega ne veljajo obveznosti v zvezi z obračunom in računovodenjem, zato naknadna kontrola v zvezi z njim ni mogoča, in ker posameznik kot končni potrošnik pravice do odbitka DDV ne more uveljavljati niti v primeru nadaljnje prodaje pridobljenega vozila in ima zato v primerjavi z gospodarskim subjektom večji interes, da se izogne plačilu davka (glej v tem smislu sodbo z dne 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, točki 42 in 43).

64 Iz tega izhaja, kot je bilo navedeno v točki 47 te sodbe, da je treba za to, da bi bilo transakcijo, ki se nanaša na novo prevozno sredstvo, mogoče opredeliti za „pridobitev znotraj Skupnosti“, opraviti splošno presojo vseh objektivnih dejstev, pomembnih za določitev tega, ali je pridobljeno blago dejansko zapustilo ozemlje države članice, iz katere je dobavljeno, in, ob pritrdilnem odgovoru, v kateri državi članici bo prišlo do njegove končne uporabe.

65 V primerih, v katerih je prodajalec predložil elemente, s katerimi dokazuje, da je pridobitelj novo prevozno sredstvo prepeljal ali odposlal v drugo državo članico, ter da je bilo to prevozno sredstvo, čeprav začasno, registrirano, in v tej državi članici dano v promet, od prodajalca ni mogoče zahtevati, da predloži dokaz o tem, da je uporaba tega prevoznega sredstva v namembni državi članici dokončna in o tem, da je režim turistične registracije potekel, po možnosti po tem, ko je bil v tej državi članici plačan DDV.

66 Po eni strani je v takih okoliščinah dokaz fizičnega prehoda tega prevoznega sredstva na kraj njegove končne uporabe, ki ga lahko prodajalec predloži davčnim organom, odvisen predvsem od podatkov, ki jih je v zvezi s tem dobil od pridobitelja (glej po analogiji sodbo z dne 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, točka 37).

67 Po drugi strani v skladu s sodno prakso Sodišča prodajalcu za to, da bi bil upravičen do oprostitve pripadajoče dobave, ni mogoče naložiti, naj predloži dokaze, da je bila pridobitev zadevnega blaga znotraj Skupnosti obdavčena (sodba z dne 27. septembra 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, točka 55). Če bi se oprostitev pogojevala s tem, da se prej ugotovi država članica končne uporabe novega prevoznega sredstva, pa bi to pomenilo ravno to, da se prodajalcu nalaga taka obveznost. To bi namreč lahko pomenilo, da prodajalec nosi dokazno breme glede dodelitve končne registracijske oznake, do katere bi lahko, odvisno od primera, prišlo po tem, ko je pridobitelj plačal DDV.

68 V teh okoliščinah obveznost, kot je navedena v točki 65 te sodbe, ne bi vodila do pravilne in preproste uporabe oprostitev.

69 Glede na zgoraj navedeno je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da člen 138(2)(a) Direktive o DDV nasprotuje temu, da mora prodajalec novega prevoznega sredstva, ki ga je pridobitelj odpeljal v drugo državo članico in je bilo v njej začasno registrirano, kasneje plačati DDV, če se ne dokaže, da je režim začasne registracije potekel in da je bil ali da bo DDV plačan v namembni državi članici.

Četrto vprašanje

70 S četrtim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 138(2)(a) Direktive o DDV ter načela pravne varnosti, sorazmernosti in varstva legitimnih pričakovanj nasprotujejo temu, da mora prodajalec novega prevoznega sredstva, ki ga je pridobitelj odpeljal v drugo državo članico in je bilo v njej začasno registrirano, kasneje plačati DDV, če bi glede na okoliščine prodaje pridobitelj lahko storil davčno utajo, pri tem pa sodelovanje prodajalca pri tej utaji ni dokazano.

71 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu s sodno prakso Sodišča ni v nasprotju s pravom Unije, da se od gospodarskega subjekta zahteva, da ravna v dobri veri in sprejme ukrepe, ki jih je od njega mogoče razumno zahtevati, zato da se prepriča, ali transakcija, ki jo je opravil, ne vodi do davčne utaje

(sodba z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 48 in navedena sodna praksa). Če je zadevni davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, ki jo je izvedel, del pridobiteljeve davčne utaje, in da ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, zato da bi to utajo preprečil, mu mora zavrniti pravico do oprostitve (sodba z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 54).

72 Predložitveno sodišče mora na podlagi celovite presoje vseh elementov in okoliščin dejanskega stanja zadeve v glavni stvari preizkusiti, ali je družba Santogal ravnala v dobri veri in sprejela vse ukrepe, ki se lahko od nje razumno zahtevajo, zato da se prepriča, da opravljena transakcija ni vodila do njegovega sodelovanja pri davčni utaji (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, točka 53). Sodišče mu lahko kljub temu predloži vse elemente za razlago, ki izhajajo iz prava Unije in bi mu lahko koristili.

73 Tako je treba navesti, da se ob transakciji, pri kateri gre za izvedbo dobave znotraj Skupnosti v zvezi z novim prevoznim sredstvom, prodajalec ne more zanašati zgolj na pridobiteljev izražen namen, da bo blago odpeljal v drugo državo članico z namenom njegove končne uporabe. Nasprotno, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 63 sklepnih predlogov, prodajalec se mora prepričati, da je namen, ki ga je izrazil pridobitelj, podprt z objektivnimi elementi (glej po analogiji sodbo z dne 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, točka 47).

74 Ugotoviti je treba, da se je glede na dokumente, ki jih je pridobitelj predložil ob prodaji, lahko razumno štelo, da ta pridobitelj prebiva v Španiji in da je sprožil postopke, ki so potrebni za to, da bi lahko tam uporabljal vozilo iz postopka v glavni stvari, čeprav pod posebnim režimom. Vendar pa mora predložitveno sodišče preveriti, ali je družba Santogal ravnala s potrebno skrbnostjo, da bi se prepričala, da transakcija ne bo vodila do njegovega sodelovanja pri davčni utaji. V zvezi s tem je treba dodati, da mora družba Santogal dokazati, da je ravnala s povečano skrbnostjo, prvič, zaradi vrednosti zadevnega vozila, in drugič, glede na to, da pri pridobitvi novega prevoznega sredstva posameznik pravice do odbitka DDV ne more uveljavljati niti v primeru nadaljnje prodaje pridobljenega vozila in ima zato v primerjavi z gospodarskim subjektom večji interes, da se izogne plačilu davka (sodba z dne 18. novembra 2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, točka 43). Poleg tega je treba v okviru presoje, ki jo mora opraviti predložitveno sodišče, preveriti zlasti, ali je družba Santogal glede na elemente, s katerimi je ali bi lahko razpolagala, lahko vedela, da je začasna registrska oznaka namenjena le nerezidentom in da je pridobitelj predložil več naslovov v Španiji, kar bi lahko vzbudilo dvome v zvezi z njegovim dejanskim prebivališčem.

75 Poleg ravnanja prodajalca je treba upoštevati tudi ravnanje portugalskih organov. Če je družba Santogal za oprostitev zadevne transakcije predložila dokumente in če je pristojni organ te dokumente preučil in sprejel – kar mora preveriti predložitveno sodišče – je treba opozoriti, da načelo pravne varnosti nasprotuje temu, da bi država članica, ki je najprej sprejela dokumente, ki jih je prodajalec predložil kot dokazila, ki utemeljujejo pravico do oprostitve, lahko kasneje od tega prodajalca zahtevala, naj plača DDV za to dobavo zaradi utaje pridobitelja, za katero ta prodajalec ni vedel in ni mogel vedeti (glej po analogiji sodbo z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 50).

76 V delu, v katerem se predložitveno sodišče sklicuje na načelo varstva legitimnih pričakovanj, je treba ugotoviti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča na to načelo lahko sklicuje vsak pravni subjekt, pri katerem je upravni organ vzbudil pričakovanja, oprta na natančna zagotovila, ki so mu bila dana (sodba z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 44 in navedena sodna praksa). Vendar pa se davčni zavezanec ne more sklicevati na legitimna pričakovanja za ohranitev položaja, za katerega je značilna utaja (glej po analogiji sodbo z dne 29. aprila 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263, točka 77).

77 Glede na zgoraj navedeno je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da člen 138(2)(a) Direktive o DDV ter načela pravne varnosti, sorazmernosti in varstva legitimnih pričakovanj nasprotujejo temu, da mora prodajalec novega prevoznega sredstva, ki ga je pridobitelj odpeljal v drugo državo članico in je

bilo v njej začasno registrirano, v primeru davčne utaje, ki jo je storil pridobitelj, kasneje plačati DDV, razen če se na podlagi objektivnih okoliščin ne dokaže, da je navedeni prodajalec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija del pridobiteljeve davčne utaje, in da ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, da bi preprečil sodelovanje v tej utaji. Predložitveno sodišče mora na podlagi celovite presoje dejstev in okoliščin iz zadeve v glavni stvari preveriti, ali je to tako.

Stroški

78 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

1. **Člen 138(2)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost nasprotuje temu, da se na podlagi nacionalnih določb oprostitev dobave novega prevoznega sredstva znotraj Skupnosti pogojuje s tem, da mora imeti pridobitelj tega prevoznega sredstva sedež ali stalno prebivališče v državi članici, kamor je to prevozno sredstvo namenjeno.**

2. **Člen 138(2)(a) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da oprostitve dobave novega prevoznega sredstva v državi članici, iz katere je dobavljeno, ni mogoče zavrniti zgolj zaradi tega, ker je bilo to prevozno sredstvo v namembni državi članici le začasno registrirano.**

3. **Člen 138(2)(a) Direktive 2006/112 nasprotuje temu, da mora prodajalec novega prevoznega sredstva, ki ga je pridobitelj odpeljal v drugo državo članico in v njej začasno registriral, kasneje plačati davek na dodano vrednost, če se ne dokaže, da je režim začasne registracije potekel in da je bil ali da bo navedeni davek plačan v namembni državi članici.**

4. **Člen 138(2)(a) Direktive 2006/112 ter načela pravne varnosti, sorazmernosti in varstva legitimnih pričakovanj nasprotujejo temu, da mora prodajalec novega prevoznega sredstva, ki ga je pridobitelj odpeljal v drugo državo članico in je bilo v njej začasno registrirano, v primeru davčne utaje, ki jo je storil pridobitelj, kasneje plačati davek na dodano vrednost, razen če se na podlagi objektivnih okoliščin ne dokaže, da je navedeni prodajalec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija del pridobiteljeve davčne utaje, in da ni sprejel vseh razumnih ukrepov, ki bi jih lahko, da bi preprečil sodelovanje v tej utaji. Predložitveno sodišče mora na podlagi celovite presoje dejstev in okoliščin iz zadeve v glavni stvari preveriti, ali je to tako.**

Podpisi