



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. MENGOZZI
fremsat den 1. februar 2017¹

Sag C-26/16

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (kollektiv voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift) (Portugal))

»Præjudiciel forelæggelse — merværdiafgift (moms) — fritagelser — transaktioner inden for Fællesskabet — levering af nye transportmidler — betingelser for at indrømme fritagelser til sælgeren — køberens bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten — midlertidig indregistrering i bestemmelsesmedlemsstaten — risiko for skatte- og afgiftssvig — god tro — sælgers forpligtelse til at udvise omhu«

I – Indledning

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse, som er forelagt Domstolen, vedrører fortolkningen af artikel 138, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«)².

2. Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (kollektiv voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal)) ønsker i det væsentlige oplyst, om en medlemsstat i forbindelse med levering inden for Fællesskabet af et nyt køretøj har mulighed for, for det første, at gøre den fritagelse for moms, der er fastsat i momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), betinget af, at køberen er etableret eller har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten for det nævnte køretøj, for det andet, at nægte at indrømme momsfrigtagelse, når køretøjet udelukkende er blevet indregistreret midlertidigt med turistnummerplader i bestemmelsesmedlemsstaten, og, for det tredje, at opkræve moms hos sælgeren af køretøjet, når der foreligger omstændigheder, som giver anledning til at antage, at køberen har begået momssvig, uden at der imidlertid er ført bevis for, at sælgeren har samarbejdet med køberen med henblik på at undgå at betale moms.

3. Disse spørgsmål er blevet rejst i forbindelse med en tvist mellem selskabet Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (herefter »Santogal«), der er etableret i Portugal, og Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og afgiftsmyndigheden i Portugal) vedrørende denne myndigheds afslag på at indrømme Santogal den momsfrigtagelse, der er fastsat i de bestemmelser, som gennemfører momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), i portugisisk ret, i forbindelse med, at Santogal leverede en ny bil, der blev transporteret til Spanien af erhververen.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EUT 2006, L 347, s. 1.

4. Det fremgår nærmere bestemt af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at Santogal ved en faktura af 26. januar 2010 solgte et nyt køretøj til et beløb på 447 665,00 EUR til en angolansk statsborger, idet Santogal forinden hos Mercedes-Benz Portugal havde erhvervet køretøjet, som blev indført på det portugisiske område i henhold til en tolddeklaration for køretøjer af 25. juni 2009 (herefter »tolddeklarationen«)³.

5. Erhververen 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 det i Spanien udstedte id-nummer for udlændinge (»NIE«), et dokument, der var udstedt den 2. maj 2008 af Ministério del Interior, Dirección General de la Policía 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 NIE, samt en kopi af hans 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.

6. På baggrund af disse dokumenter var Santogal af den opfattelse, at salget af køretøjet var momsfrataget i henhold til artikel 14, litra b), i Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (lov om moms ved transaktioner inden for Fællesskabet), der har til formål at gennemføre momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), i portugisisk ret.

7. Køretøjet blev transporteret til Spanien i en lukket trailer.

8. Efter at have haft køretøjet til teknisk kontrol i Spanien fremsendte erhververen to dokumenter til Santogal på dennes anmodning for at færdiggøre salget. Der var tale om et bevis for teknisk kontrol, som var udstedt den 11. februar 2010, og 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 midlertidig indregistrering med »turistnummerplader«, som ville udløbe den 17. februar 2011.

9. Det fremgår af de af den forelæggende ret anførte oplysninger, at udstedelse af turistnummerplader i Spanien er reguleret ved Real decreto 1571/1993 por el que se adapta la Reglamentación de la matrícula turística a las consecuencias de la armonización fiscal del mercado interior (kongeligt dekret nr. 1571/1993 af 10.9.1993 om tilpasning af lovgivningen i Spanien om turistnummerplader til konsekvenserne af den skattemæssige harmonisering med EU-retten⁴) og ved Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (kongeligt dekret nr. 2822/1998 af 23.12.1998 om tilpasning af den almindelige lovgivning om køretøjer⁵). Turistnummerplader har midlertidig karakter, idet de normalt udstedes med en anvendelsesperiode på seks måneder for hver periode på 12 måneder, som kan forlænges af myndighederne. Turist-nummerplader udstedes udelukkende til personer, som ikke er hjemmehørende i Spanien.

10. Efter at Santogal havde fremsendt oplysninger i februar 2011, indgav Mercedes-Benz Portugal en supplerende deklaration for køretøjer (herefter »den supplerende deklaration«) med henblik på at opnå annullation af tolddeklarationen af 25. juni 2009 som følge af, at køretøjet var blevet forsendt til Spanien. De kompetente myndigheder annullerede tolddeklarationen den 3. marts 2011.

3 — Det fremgår af sagsakterne, at der er tale om et luksuskøretøj af modellen SLR McLaren i en sportsudgave, der er fremstillet i en begrænset serie.

4 — BOE nr. 221 af 15.12.1993, s. 27037.

5 — BOE nr. 22 af 26.1.1999, s. 3440.

11. 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, og at han i mere end ti år havde haft et skatteregistreringsnummer. Som svar på en anmodning om oplysninger oplyste de spanske myndigheder, at erhververen ikke havde bopæl i Spanien i 2010, at han ikke på noget tidspunkt havde indgivet selvangivelse i Spanien, og at han ikke på noget tidspunkt havde været momspligtig i Spanien.

12. Santogal blev derefter undergivet en delvis intern moms kontrol i januar 2010. Skatte- og afgiftsmyndigheden udfærdigede i denne forbindelse en rapport, der konkluderede, at salget af køretøjet ikke var omfattet af de fritagelser, der er fastsat i RITTI's artikel 14, med den begrundelse, at erhververen for så vidt angår den fritagelse, der er nævnt i denne bestemmelses litra b), 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.

13. Den 14. oktober 2014 fremsendte skatte- og afgiftsmyndigheden 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.

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

15. Den forelæggende ret har i anmodningen om præjudiciel afgørelse først udtrykt tvivl med hensyn til erhververens opholdssted på det tidspunkt, hvor køretøjet blev solgt. Denne ret har bl.a. 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.

16. 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 har til gengæld anført, at det fremgår af de for denne ret fremlagte beviser, at Santogal opfylder betingelserne for moms fritagelse. Den forelæggende ret har bemærket, at hverken toldklarere eller toldvæsenet har udtrykt tvivl med hensyn til, om dokumentationen var tilstrækkelig til at annullere tolddeklarationen, og at skrivelsen fra direktionen for styrelsen for bekæmpelse af toldsvig var baseret på supplerende oplysninger, som Santogal ikke havde adgang til.

17. Den forelæggende ret har endelig anført, at den praksis fra Domstolen, der bl.a. følger af dom af 7. december 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 40-46), ikke besvarer de spørgsmål, der er rejst i forbindelse med den tvist, som er forelagt denne ret.

18. Den forelæggende ret har på denne baggrund udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er [momsdirektivets] artikel 138[, stk. 2, litra b),] [...] til hinder for, at bestemmelser i national ret [såsom de bestemmelser, der fremgår af artikel 1, litra e), og artikel 14, litra b), i RITI,] med henblik på moms fritagelse 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 b),] [...] 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 b)], [...] til hinder for, at leverandøren 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 b),] [...] samt princippet om retssikkerhed, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning til hinder for, at der opkræves moms hos leverandøren af et nyt transportmiddel, som forsendes til en anden medlemsstat, i en situation, hvor
 - erhververen inden forsendelsen oplyser leverandøren 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 leverandøren 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 leverandøren 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 leverandøren rådede over?«

19. Santogal, den portugisiske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg i forbindelse med disse spørgsmål. Da Domstolen finder, at sagen er tilstrækkeligt oplyst på grundlag af disse skriftlige indlæg, har den i henhold til procesreglementets artikel 76, stk. 2, besluttet ikke at afholde mundtlig forhandling.

II – Analyse

A – Om formaliteten

20. Selv om der ikke hersker tvivl om, at Domstolen har kompetence til at besvare de spørgsmål, som Tribunal Arbitral Tributário har forelagt, idet Domstolen allerede har fastslået, at dette organ til trods for dets benævnelse opfylder alle betingelser for at kunne anses for en »ret i en medlemsstat« i artikel 267 TEUF's forstand⁶, har den portugisiske regering anført tre grunde til, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, der alle efter min opfattelse skal forkastes af de grunde, der er redegjort for nedenfor.

21. For det første vil det efter min opfattelse være overdrevet formalistisk og i strid med den samarbejdsånd, der ligger til grund for den procedure, som er indført ved artikel 267 TEUF, og som har til formål at give de nationale retter et nyttigt svar, således at disse retter kan løse de tvister, som de er forelagt, at tage den portugisiske regerings indsigelse om, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling som følge af, at der i denne anmodning henvises til momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), og ikke til samme bestemmelses litra a), til følge. Det er nemlig åbenbart, at henvisningen til momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), når der henses til begrundelsen for forelæggelsesafgørelsen og til ordlyden af de forelagte spørgsmål, der udelukkende nævner levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel, som specifikt er omfattet af momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), udgør en ren formel fejl, der ikke har betydning for forståelsen af og genstanden for de spørgsmål om fortolkning af EU-retten, som den forelæggende ret har forelagt. Denne fejl blev i øvrigt berigtiget i en skrivelse fra en dommer fra den forelæggende ret, som er vedlagt forelæggelsesafgørelsen, og som derfor indgår i sagsakterne i hovedsagen, hvilket samtlige de parter, der har afgivet indlæg for Domstolen, har noteret sig. Den omstændighed, at en sådan uformel berigtigelse eventuelt er i strid med nationale civilprocesretlige regler, således som den portugisiske regering har hævdet, kan ikke medføre, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke skal antages til realitetsbehandling. Domstolen har i denne forbindelse allerede fastslået, at det principielt ikke tilkommer Domstolen at undersøge, om en sådan afgørelse er blevet truffet i overensstemmelse med de nationale bestemmelser vedrørende retternes sammensætning og virkemåde⁷. På baggrund af disse betragtninger er der intet til hinder for, at Domstolen omformulerer de forelagte spørgsmål, således at de vedrører en fortolkning af momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a)⁸.

22. For det andet, selv om det er korrekt, således som den portugisiske regering har anført, at forelæggelsesafgørelsen ikke er et mønstereksempel på klarhed for så vidt angår redegørelsen for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og selv om den indeholder visse upræcise og usammenhængende oplysninger, er disse mangler ikke tilstrækkelige til at tilbagevise den formodning om relevans, der er knyttet til præjudicielle spørgsmål om fortolkning af EU-retten, og til at forhindre Domstolen i at besvare sådanne spørgsmål⁹. Domstolen råder nemlig efter min opfattelse over alle de

6 — Jf. dom af 12.6.2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, præmis 34). Domstolen har senere taget stilling til realiteten i to andre anmodninger om præjudiciel afgørelse, som den samme voldgiftsret i skatteretlige sager har forelagt: jf. dom af 11.6.2015, Lisboagás GDL (C-256/14, EU:C:2015:387), og af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

7 — Jf. i denne retning dom af 3.3.1994, Eurico Italia m.fl. (C-332/92, C-333/92 og C-335/92, EU:C:1994:79, præmis 13), og af 29.6.2010, E og F (C-550/09, EU:C:2010:382, præmis 35).

8 — For fuldstændighedens skyld bemærker jeg, at såfremt de sagsakter, der er blevet forelagt Domstolen, tillader det, giver dens beføjelse til at omformulere de præjudicielle spørgsmål desuden mulighed for at undgå mulige gentagne præjudicielle anmodninger vedrørende samme spørgsmål og støttes følgelig også på procesøkonomiske hensyn. Jf. i denne retning mit forslag til afgørelse Gysen (C-449/06, EU:C:2007:663, punkt 43), og Lobkowicz (C-690/15, EU:C:2016:926, fodnote 14).

9 — Det er indres, at der ifølge fast retspraksis er en formodning for, at de spørgsmål om EU-retten's 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, og at denne formodning kan afvises, bl.a. hvis Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål, jf. bl.a. 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 36).

faktiske og retlige oplysninger, der er nødvendige for at give en nyttig besvarelse af de spørgsmål, som den er blevet forelagt i den foreliggende sag. De parter, der har afgivet skriftligt indlæg, herunder subsidiært den portugisiske regering, har i øvrigt alle haft mulighed for at tage stilling til indholdet af de forelagte spørgsmål på grundlag af de retsfor skrifter og faktiske omstændigheder, der er redegjort for i forelæggelsesafgørelsen.

23. Endelig og for det tredje skal den afvisningsgrund, som den portugisiske regering har anført, hvorefter Domstolen anmodes om at besvare hypotetiske spørgsmål, idet den forelæggende ret i forelæggelsesafgørelsen allerede har fastslået, at skatte- og afgiftsmyndighedernes afgørelse om opkrævning af moms er behæftet med en begrundelsesmangel, der indebærer, at denne afgørelse skal annulleres, uden hensyntagen til den besvarelse, som Domstolen måtte give af anmodningen om præjudiciel afgørelse, efter min opfattelse heller ikke tages til følge.

24. Det er korrekt, at Domstolen i overensstemmelse med den opgave, som den er tillagt inden for rammerne af det samarbejde, der er indført ved artikel 267 TEUF, og som består i at bidrage til justitsforvaltningen i medlemsstaterne, afslår at udøve responderende virksomhed vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål¹⁰. I sådanne situationer opfylder den anmodning om fortolkning af EU-retten, som den nationale ret forelægger, nemlig ikke et objektivi t behov for at kunne træffe afgørelse og finde en løsning på den tvist, der er forelagt denne ret. Domstolen har således i henhold til denne retspraksis fastslået, at en anmodning om præjudiciel afgørelse, der var forelagt af en national ret i første instans i forbindelse med en fortolkning af EU-toldretten i en situation, hvor en afgørelse om opkrævning af toldskyld, der var anfægtet for denne ret, helt var baseret på en forudgående afgørelse om at fastslå den nævnte toldskyld, som var blevet annulleret af retten i sidste instans i den pågældende medlemsstat, ikke kunne antages til realitetsbehandling¹¹. Eftersom den forelæggende ret udelukkende skulle drage konsekvenserne af, at afgørelsen om opkrævning var blevet annulleret, for at løse den tvist, som denne ret var blevet forelagt, kunne den nemlig ikke længere for at løse tvisten træffe en afgørelse, i hvilken forbindelse det ville være muligt at tage hensyn til de spørgsmål, som den havde forelagt Domstolen. Domstolen ville derfor afgive et responsum om hypotetiske spørgsmål.

25. Dette er imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag.

26. For det første fremgår det ikke på nogen måde af forelæggelsesafgørelsen, om den begrundelsesmangel, som den forelæggende ret har konstateret, medfører, at skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse skal annulleres i det hele, uafhængigt af den besvarelse, som Domstolen vil give af de forelagte spørgsmål. Forelæggelsesafgørelsen synes snarere at bekræfte det modsatte synspunkt. Efter at have konstateret, at der foreligger en begrundelsesmangel, har den forelæggende ret nemlig foretaget en grundig gennemgang af EU-retten og undersøgt og forkastet andre af Santogals klagepunkter, hvorved selskabet også har kritiseret begrundelsen i skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse, hvor der redegøres for grundene til, at visse af de beviser, som Santogal har fremlagt for at godtgøre, at erhververen af det nye køretøj ikke opfyldte betingelsen om at have bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten for det nævnte køretøj, således som det kræves i henhold til RITI, ikke kunne antages. Denne redegørelse ville have været overflødig, hvis den begrundelsesmangel, som den forelæggende ret allerede havde konstateret, i sig selv kunne føre til, at skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse skulle annulleres i det hele.

27. For det andet og mere grundlæggende vedrører de præjudicielle spørgsmål direkte og indirekte spørgsmålet om, hvorvidt de krav, der følger af RITI's bestemmelser, hvorefter indrømmelse af momsfratagelse er betinget af, at erhververen af et nyt køretøj har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten for det nævnte køretøj. Det er imidlertid klart, at besvarelsen af disse spørgsmål er relevant for

10 — Jf. bl.a. i denne retning dom af 24.10.2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, præmis 38 og 47 og den deri nævnte retspraksis).

11 — Jf. dom af 24.10.2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, præmis 39-47).

løsningen af tvisten i hovedsagen. Denne besvarelse er nemlig afgørende for lovligheden af såvel den forpligtelse, der påhviler leverandøren, til at fremlægge bevis for, at den i RITI fastsatte bopælsbetingelse er opfyldt, som den forpligtelse, der påhviler skatte- og afgiftsmyndigheden til at undersøge disse beviser og til at give en korrekt begrundelse for de afgørelser, der i givet fald måtte konstatere, at de for denne myndighed fremlagte beviser ikke er relevante eller tilstrækkelige.

28. Af samtlige disse grunde foreslår jeg Domstolen at fastslå, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

B – Om realiteten

29. Som jeg har anført i mine indledende bemærkninger, og som det følger af den omformulering af de præjudicielle spørgsmål, som jeg har foreslået i punkt 21 i dette forslag til afgørelse, ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om en medlemsstat i forbindelse med levering inden for Fællesskabet af et nyt køretøj er berettiget til a) at gøre den momsfrigtagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), betinget af, at køberen har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten for det nævnte køretøj (det første spørgsmål), b) at nægte at indrømme momsfrigtagelse, når køretøjet udelukkende er blevet indregistreret midlertidigt med turistnummerplader i bestemmelsesmedlemsstaten (det andet spørgsmål), og c) at opkræve moms hos sælgeren af køretøjet, når der foreligger omstændigheder, som giver anledning til at antage, at køberen har begået momssvig, uden at der imidlertid er ført bevis for, at sælgeren har samarbejdet med køberen med henblik på at undgå at betale moms (det tredje og det fjerde spørgsmål).

30. Jeg vil enkeltvis undersøge disse tre aspekter ved de spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt.

1. Om retten til at gøre momsfrigtagelse af en levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel betinget af, at erhververen har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten (det første spørgsmål)

31. Som Domstolen allerede gentagne gange har bemærket, er det system, der er indført med virkning fra den 1. januar 1993, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser inden for Fællesskabet, baseret på indførelsen af en ny afgiftsudløsende begivenhed, nemlig erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder, der gør det muligt at overflytte afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted¹².

32. Det fremgår således af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. ii), at erhvervelse inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel foretaget af en ikke-momspligtig person er momspligtig i bestemmelsesmedlemsstaten, mens det følger af momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), at levering inden for Fællesskabet af det samme nye transportmiddel er fritaget for afgift i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes.

33. Den indførte mekanisme består i at overflytte afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted og at sikre en klar fordeling af beskatningskompetencen.

12 — Jf. i denne retning dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, præmis 27), af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 21 og 22), og af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 22).

34. Fritagelse af en levering inden for Fællesskabet, der modsvarer en erhvervelse inden for Fællesskabet, gør det således muligt at undgå dobbeltbeskatning og derved tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, der ligger til grund for den fælles momsordning¹³, mens reglerne om afgiftspålæggelse ved erhvervelse af nye transportmidler har til formål at forhindre konkurrenceforvridninger blandt medlemsstaterne på grund af anvendelsen af forskellige afgiftssatser¹⁴.

35. Momsdirektivets artikel 20, stk. 1, definerer erhvervelse inden for Fællesskabet som overdragelse 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 dette gode påbegyndes.

36. Det fremgår af momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), at medlemsstaterne fritager levering af nye transportmidler, der forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive områder, men inden for Unionen, til erhververen.

37. Som følge af den nødvendige sammenhæng mellem levering og erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode, herunder et nyt transportmiddel, idet levering og erhvervelse ifølge Domstolen i realiteten udgør én og samme økonomiske transaktion, er det allerede blevet fastslået, at momsdirektivets artikel 20, stk. 1, og samme direktivs artikel 138, stk. 1, skal fortolkes således, at de har en identisk betydning og rækkevidde¹⁵.

38. Denne tilgang bør også finde anvendelse på forholdet mellem momsdirektivets artikel 20, stk. 1, og artikel 138, stk. 2, litra a), for så vidt angår nye transportmidler, således som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg¹⁶.

39. Det følger i henhold til retspraksis heraf, at den fritagelse af levering inden for Fællesskabet, der går forud for erhvervelse inden for Fællesskabet, finder anvendelse, når tre betingelser er opfyldt, nemlig når retten til som ejer at råde over et gode er overdraget til erhververen, når leverandøren har godtgjort, at dette gode er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, og når godet efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område¹⁷.

40. Det er i hovedsagen ubestridt, at Santogal solgte det nye køretøj i Portugal i henhold til en faktura udstedt til erhververen, at godet blev transporteret til Spanien af erhververen selv, og at han indregistrerede køretøjet i denne medlemsstat. De tre ovenfor nævnte betingelser synes derfor at være opfyldt.

41. Det er under alle omstændigheder, uafhængigt af, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen¹⁸, åbenlyst, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), ikke på nogen måde gør retten til fritagelse af levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel betinget af, at erhververen af transportmidlet skal have bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten¹⁹.

13 — Jf. dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 25).

14 — Jf. i denne retning dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, præmis 31 og 40), og af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 24).

15 — Jf. dom af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

16 — De faktiske omstændigheder, der lå til grund for dom af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), vedrørte i øvrigt erhvervelsen af et transportmiddel inden for Fællesskabet (en sejlbåd), som den nationale ret kvalificerede som et »nyt« transportmiddel.

17 — Jf. dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 42), af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 27), af 7.12.2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 41), og af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 31).

18 — Jeg vil undersøge dette spørgsmål i punkt 57-82 i dette forslag til afgørelse.

19 — Jf. analogt dom af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 54), hvad angår fortolkningen af artikel 28c, punkt A, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 98/80/EF af 12.10.1998 (EFT 1998, L 281, s. 31), hvis indhold svarer til indholdet af momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

42. Domstolen har i forbindelse med kvalificeringen af en transaktion som erhvervelse inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel, præciseret, at det væsentlige er at bestemme, i hvilken medlemsstat den endelige og varige anvendelse af det omhandlede transportmiddel vil finde sted, hvilket den portugisiske regering har medgivet²⁰.

43. Den supplerende betingelse, der er fastsat i RITI's bestemmelser, og som består i at gøre fritagelsen af levering inden for Fællesskabet betinget af, at erhververen har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten, giver imidlertid de portugisiske skatte- og afgiftsmyndigheder mulighed for at nægte at indrømme denne fritagelse uden at tage hensyn til de materielle betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), og navnlig uden at tage stilling til, om disse betingelser er opfyldt. Den omstændighed, at erhververen af et nyt transportmiddel ikke har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten, kan imidlertid ikke automatisk indebære, at den endelige og varige anvendelse af dette transportmiddel ikke vil finde sted i denne medlemsstat, og at der ikke er foretaget en erhvervelse inden for Fællesskabet, som er blevet efterfulgt af en levering inden for Fællesskabet.

44. Selv om det er korrekt, at det fremgår af momsdirektivets artikel 131, at momsfrigørelserne finder anvendelse på de betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse eller misbrug, kan disse betingelser ikke anfægte fordelingen af de skatte- og afgiftsmæssige kompetencer mellem medlemsstaterne og heller ikke princippet om momsens neutralitet, der, som Domstolen gentagne gange har fastslået, er et grundlæggende princip i det fælles momssystem²¹.

45. Den supplerende betingelse, der er fastsat i RITI's bestemmelser, og som gør fritagelse af levering inden for Fællesskabet betinget af, at køberen har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten, får denne virkning. Den gør det muligt for Portugal, uanset om de tre betingelser, der er nævnt i punkt 39 i dette forslag til afgørelse, er opfyldt, at afgiftspålægge levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel, når erhvervelsen af dette transportmiddel er undergivet moms på bestemmelsesstedet. Denne betingelse er derfor i strid med momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), fordelingen af de skatte- og afgiftsmæssige kompetencer mellem medlemsstaterne og princippet om afgiftsneutralitet.

46. Dette standpunkt indebærer naturligvis ikke, at erhververens bopæl ikke er relevant for godtgørelsen af, at de materielle betingelser i momsdirektivet, der finder anvendelse på fritagelse af en levering inden for Fællesskabet, er opfyldt. Domstolen har nemlig fastslået, at det for afgørelsen af, om den erhvervede vare faktisk har forladt leveringsmedlemsstatens område, og, i bekræftende fald, i hvilken medlemsstat det endelige forbrug finder sted, er nødvendigt at foretage en samlet vurdering af alle de objektive kendsgerninger, blandt hvilke erhververens bopæl kan have betydning²².

47. Endeligt styrker denne tilgang efter min opfattelse blot den fortolkning, hvorefter den bopæl, som en erhverver af et gode har i bestemmelsesmedlemsstaten, ikke som sådan kan udgøre en betingelse for at indrømme fritagelse for levering inden for Fællesskabet. Denne tilgang bekræfter endvidere, at den omstændighed, at erhververen ikke har bopæl i denne medlemsstat, ikke kan udgøre et uafkræfteligt bevis for, at godet ikke fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område for at blive varigt anvendt i bestemmelsesmedlemsstaten²³.

20 — Jf. dom af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 50).

21 — Jf. bl.a. dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 46), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 44), og, hvad angår overførsel inden for Fællesskabet, dom af 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 36).

22 — Jf. i denne retning dom af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 44 og 45).

23 — I det foreliggende tilfælde har den omstændighed, at køberen før og efter salget af det nye køretøj oplyste tre forskellige adresser i Spanien, ikke betydning for spørgsmålet om, hvorvidt dette køretøj er blevet endeligt og varigt anvendt (eller forbrugt) i denne medlemsstat.

48. Jeg er i lighed med Santogal og Kommissionen derfor af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), er til hinder for, at en medlemsstat gør fritagelse af levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel betinget af, at erhververen af transportmidlet har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten for transaktionen.

2. Om retten til at nægte momsfrigtagelse, når det nye transportmiddel udelukkende er blevet midlertidigt indregistreret med turistnummerplader i bestemmelsesmedlemsstaten (det andet spørgsmål)

49. Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål oplyst, om det er muligt at nægte at indrømme momsfrigtagelse til en sælger af et nyt køretøj, når det er godtgjort, at dette køretøj kun er blevet indregistreret midlertidigt med turistnummerplader i bestemmelsesmedlemsstaten.

50. Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsens begrundelse, indgår dette spørgsmål i forbindelse med prøvelsen af, om skatte- og afgiftsmyndigheden korrekt har fastslået, at erhververen ikke havde bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten. Den forelæggende ret har nemlig anført, at det følger af de relevante bestemmelser i spansk ret, som skatte- og afgiftsmyndigheden har henvist til, at turistnummerplader til et køretøj udelukkende udstedes til personer, der ikke har bopæl i Spanien.

51. Skatte- og afgiftsmyndigheden har med andre ord anvendt kriteriet om midlertidig indregistrering af køretøjet i Spanien til at godtgøre, at køberen ikke havde bopæl i denne medlemsstat og derfor ikke opfyldte den bopælsbetingelse, der er fastsat i RITIs bestemmelser, som giver sælgeren en betinget ret til at opnå momsfrigtagelse.

52. Som jeg allerede har redegjort for i min analyse af det første præjudicielle spørgsmål, er denne betingelse, der er fastsat i RITIs bestemmelser, imidlertid i strid med momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a).

53. Under disse omstændigheder vil en anerkendelse af, at kriteriet om midlertidig indregistrering af køretøjet i bestemmelsesmedlemsstaten kan udgøre grundlag for at nægte at indrømme en momsfrigtagelse til sælgeren for det nævnte nye transportmiddel, indirekte svare til, at den betingelse, der er fastsat i RITIs bestemmelser, og som gør denne fritagelse betinget af, at erhververen har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten, anses for opfyldt.

54. Når dette er sagt, kan den omstændighed, at den indregistrering, der foretages i bestemmelsesmedlemsstaten, har midlertidig karakter, imidlertid have betydning for den samlede vurdering af de objektive omstændigheder, der gør det muligt at kvalificere en transaktion som en »levering inden for Fællesskabet« med hensyn til, om den betingelse, som Domstolen opstillede i dom af 18. november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 50), er opfyldt eller ej, for så vidt angår det sted, hvor den endelige og varige anvendelse af det nye transportmiddel vil finde sted.

55. Det vil imidlertid efter min opfattelse være i strid med fordelingen af de skatte- og afgiftsmæssige kompetencer og princippet om afgiftsneutralitet at give den medlemsstat, hvori dette nye transportmiddel leveres, mulighed for på grundlag af dette enkeltstående element at opkræve moms hos sælgeren. Som det ud fra de oplysninger, der er anført i forelæggelsesafgørelsen, fremgår af hovedsagen, kan der foretages en midlertidig registrering, såsom den, der er foretaget i Spanien, for en sammenhængende periode på 12 måneder, der ikke blot synes at kunne forlænges, men som også kan udløbe i forbindelse med, at der foretages en normal indregistrering i Spanien, når de relevante afgifter er blevet betalt. Den blotte konstatering af, at et nyt køretøj således er blevet midlertidigt indregistreret i bestemmelsesmedlemsstaten, betyder ikke ipso jure, at den endelige og varige anvendelse af det nævnte køretøj, ikke vil finde sted, efter at perioden med midlertidig indregistrering er udløbet på denne medlemsstats område, og at det derfor må konstateres, at dette køretøj ikke har været genstand for levering inden for Fællesskabet.

56. Jeg er derfor af den opfattelse, at en medlemsstat, uanset omstændighederne i en konkret sag, ikke kan nægte at indrømme momsfrigtagelse til sælgeren af et nyt køretøj, som indehaveren transporterer til en anden medlemsstat, med den simple begrundelse, at dette køretøj er blevet midlertidigt indregistreret i denne sidstnævnte medlemsstat.

3. Om retten til at opkræve moms hos sælgeren af et nyt transportmiddel, når der foreligger omstændigheder, som giver anledning til at antage, at køberen har begået momssvig, uden at der imidlertid er ført bevis for, at sælgeren har samarbejdet med køberen med henblik på at undgå at betale moms (det tredje og det fjerde spørgsmål)

57. Den forelæggende ret ønsker med det tredje spørgsmål oplyst, om det er muligt at nægte at indrømme momsfrigtagelse til sælgeren, når det ikke med sikkerhed kan konstateres, om ordningen for midlertidig indregistrering er ophørt af en af de grunde, der er fastsat i bestemmelsesmedlemsstatens lovgivning, eller om momsen er blevet betalt eller skal betales i forbindelse med, at denne ordning bringes til ophør. Den forelæggende ret har endvidere i forbindelse med det fjerde spørgsmål anført en række andre omstændigheder, der viser, at der hersker usikkerhed om stedet for det endelige forbrug af det nye køretøj, som Santogal har solgt, hvilket kan give anledning til at antage, at køberen har begået momssvig, idet denne ret samtidig har anført, at Santogal henvendte sig til køberen og de portugisiske myndigheder efter salget af det nævnte køretøj, uden at det er godtgjort, at dette selskab samarbejdede med køberen for at undgå at betale moms.

58. Disse spørgsmål, der behandles samlet, vedrører i det væsentlige såvel bevisbyrden som de beviselementer, der vedrører den endelige og varige anvendelse af det nye transportmiddel i bestemmelsesmedlemsstaten, som skatte- og afgiftsmyndighederne i leveringsmedlemsstaten kan kræve af sælgeren, for at den pågældende kan indrømmes en momsfrigtagelse i forbindelse med levering inden for Fællesskabet af et sådant transportmiddel.

59. Hvad angår bevisbyrden har Domstolen i forbindelse med den bestemmelse i sjette direktiv, hvis indhold nu er gengivet i momsdirektivets artikel 138, stk. 1, allerede flere gange haft lejlighed til at fastslå, at det påhviler leverandøren af goderne at føre bevis for, at betingelserne for, at denne bestemmelse finder anvendelse, 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 opfyldt²⁴. Denne retspraksis kan efter min opfattelse fuldt ud overføres på fortolkningen og anvendelsen af momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a).

60. Det er endvidere ifølge denne retspraksis et krav, at leverandøren handler i god tro og træffer enhver rimelig foranstaltning, der står i hans magt, for at sikre, at en transaktion, som han foretager, ikke fører til deltagelse i afgiftssvig²⁵.

61. Når der er tale om salg af et nyt køretøj, i hvilken forbindelse der, som allerede nævnt, stilles krav om, at der foretages en samlet vurdering af objektive omstændigheder for at kunne kvalificere en transaktion som en levering eller en erhvervelse inden for Fællesskabet, betyder dette, at leverandøren for at forebygge enhver form for deltagelse i afgiftssvig skal indsamle alle de beviser, som den pågældende med rimelighed er i stand til at indhente for at sikre, at betingelserne for at levere dette køretøj inden for Fællesskabet, herunder navnlig betingelsen om endeligt og varigt forbrug i bestemmelsesmedlemsstaten, er opfyldt.

24 — Jf. bl.a. dom af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 43).

25 — Jf. bl.a. dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 38), og af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 52).

62. Når der henses til den »særlige karakter«, der kendetegner transaktioner inden for Fællesskabet vedrørende et sådant gode, er det så meget desto mere nødvendigt, at leverandøren af et nyt transportmiddel udviser agtpågivenhed²⁶. For det første vanskeliggøres kvalificeringen af transaktionen nemlig af den omstændighed, at momsen på transaktionen også 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. For det andet er denne privatperson som endelig forbruger ikke berettiget til fradrag for momsen selv ved videresalg af køretøjet og har derfor en større interesse i at undgå afgiften end en erhvervsdrivende²⁷.

63. Selv om det er korrekt, at leverandøren i forbindelse med disse transaktioner med føje kan basere sig på erhververens hensigter på erhvervestidspunktet, skal disse hensigter understøttes ved objektive beviselementer²⁸, der selv kan gøres til genstand for den kontrol, som skatte- og afgiftsmyndighederne og i givet fald retterne foretager.

64. Den forelæggende ret har imidlertid med føje anført, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne med henblik på at hindre eventuel svig, unddragelse og misbrug har beføjelse til at pålægge leverandøren af goderne, skal overholde de almindelige retsprincipper, herunder bl.a. retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet²⁹ og må navnlig ikke anfægte princippet om momsens neutralitet³⁰.

65. Det er derfor forståeligt og begrundet, at fortabelse af retten til momsfrigørelse kun kan fastslås i særlige situationer, dvs. når sælgeren har deltaget i momssvig, eller når en eller flere formelle betingelser har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser for denne fritagelse er opfyldt³¹.

66. Domstolen har således i overensstemmelse med denne retspraksis fastslået, at det i forbindelse med kvalificeringen af en transaktion som en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder og fastlæggelsen af erhververens status som afgiftspligtig person ikke kan pålægges en leverandør, der har truffet alle de foranstaltninger, der med rimelighed kan kræves af ham, og uden at der foreligger indicier for, at han har deltaget i momssvig, at fremføre beviser for pålæggelsen af afgifter på erhvervelsen inden for Fællesskabet af de pågældende goder, for at den pågældende kan indrømme den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 138, stk. 1³².

67. I den foreliggende sag, hvor den omtvistede materielle betingelse vedrører stedet for endeligt og varigt forbrug af et nyt transportmiddel, og hvor den forelæggende ret har anført, at det ikke er godtgjort, at sælgeren har samarbejdet med køberen for at undgå at betale moms, tilkommer det denne ret at undersøge, om sælgeren har handlet i god tro og truffet alle de foranstaltninger, der med rimelighed kunne kræves af ham, for at godtgøre, at den transaktion, som han indgik, faktisk bestod i en levering inden for Fællesskabet som omhandlet i momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a), der kunne begrunde hans ret til momsfrigørelse.

26 — Jf. dom af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 42).

27 — Dom af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 43).

28 — Jf. i denne retning dom af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 47).

29 — Jf. i denne retning dom af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 35), og af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 36).

30 — Jf. i denne retning dom af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 37), og af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 44).

31 — Jf. i denne retning dom af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 46).

32 — Jf. dom af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 52, 53 og 55).

68. Formålet om *forebyggelse* af skatte- og afgiftssvig skal vise, at en leverandør af nye transportmidler kan undergives skærpede krav med hensyn til opfyldelsen af de betingelser, der er forbundet med leveringen inden for Fællesskabet af denne type gode under hensyntagen til denne transaktions særlige karakter og de risici, der er forbundet hermed³³.

69. Den omstændighed, at leverandøren ikke aktivt (eller forsætligt) samarbejder med køberen for at undgå at betale moms, fritager ikke leverandøren for sin forpligtelse til i god tro at handle forebyggende og til at træffe de rimelige foranstaltninger, der er nødvendige for at sikre, at køberen ikke kan begå svig.

70. Såfremt det måtte vise sig, at denne forpligtelse ikke er opfyldt, er det efter min opfattelse begrundet at kræve, at leverandøren efterfølgende skal betale momsen.

71. Denne holdning er ikke i strid med den ordning, der gælder for samhandel inden for Fællesskabet, der har til formål at fordele risikoen for den manglende betaling af moms mellem leverandøren og erhververen³⁴. Der er efter min opfattelse nemlig ikke tale om udelukkende at pålægge leverandøren af nye transportmidler ansvaret for den efterfølgende betaling af moms, idet skatte- og afgiftsmyndighederne i leveringsmedlemsstaten ganske vist og fortrinsvis kan opkræve betaling hos køberen, såfremt denne er ophavsmand til tilsidesættelsen af de materielle betingelser for at erhverve eller levere sådanne varer inden for Fællesskabet³⁵.

72. I forbindelse med disse leveringer, der indebærer en overførsel af den skatte- og afgiftsmæssige kompetence til bestemmelsesmedlemsstaten, er der ganske enkelt tale om at tilskynde leverandørerne til at udvise særlig agtpågivenhed med hensyn til risikoen for, at transaktionen unddrages enhver afgift, og undgå, at de som følge af, at en transaktion har lukrativ karakter³⁶, ansføres til at »lukke øjnene« eller udvise en overdreven føjelig adfærd over for deres medkontrahent.

73. Det tilkommer i hovedsagen den forelæggende ret at afgøre, om Santogal har handlet i god tro og truffet alle de foranstaltninger, der med rimelighed kunne kræves af selskabet, for at sikre, at leveringen af det nye køretøj til køberen ikke ville medføre en tilsidesættelse af de materielle betingelser, der skal være opfyldt for at kvalificere denne transaktion som en levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel.

74. Dette svar må anses for tilstrækkeligt i forhold til den fortolkning, som den forelæggende ret har anmodet om. For at give denne ret et svar, som vil være nyttigt i forbindelse med afgørelsen af den tvist, som den er blevet forelagt, vil det imidlertid efter min opfattelse være hensigtsmæssigt, at Domstolen giver den forelæggende ret visse præciseringer med hensyn til, hvilke beviser der kan kræves af leverandøren, under overholdelse af de EU-retlige principper³⁷.

75. For at blive indrømmet en momsfritagelse i leveringsmedlemsstat kan det for det første ikke kræves af sælgeren af et nyt transportmiddel, således som den forelæggende ret imidlertid synes at forudsætte i det tredje præjudicielle spørgsmål, at den pågældende skal fremlægge et sikkert bevis for, at der faktisk er blevet betalt moms for erhvervelsen af denne vare i bestemmelsesmedlemsstaten. Et sådant krav ville være i strid med en række principper, herunder proportionalitetsprincippet og princippet om

33 — Jf. punkt 63 i dette forslag til afgørelse. Jeg bemærker, at Domstolen allerede i dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 58), fastslog, at formålet om forebyggelse af svig begrundes, at der undertiden stilles høje krav for så vidt angår leverandørernes forpligtelser. Dette er efter min opfattelse tilfældet i den særlige situation, hvor der sker levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel til forbrugeren.

34 — Hvad angår fordelingen af momsforpligtelsen jf. dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 57).

35 — Jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 67).

36 — I det foreliggende tilfælde bemærker jeg, at køretøjet er fremstillet i en begrænset serie, og at det er blevet solgt for næsten 450 000 EUR.

37 — Da momsdirektivet ikke indeholder bestemmelser, der opregner de beviser, som de afgiftspligtige har pligt til at fremlægge for at opnå momsfritagelse, henhører dette spørgsmål i princippet under medlemsstatens kompetence (jf. bl.a. i denne retning dom af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 42, og af 20.10.2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 35).

afgiftsneutralitet, og kan ikke anses for at udgøre en rimelig foranstaltning som omhandlet i Domstolens praksis, der kan kræves af sælgeren i forbindelse med transaktionen, hvilket så meget desto mere gør sig gældende, når myndighederne i leveringsmedlemsstaten, således som det er tilfældet i hovedsagen, selv ikke efter at have foretaget en undersøgelse på grundlag af oplysninger, som sælgeren ikke har haft adgang til, er i stand til klart at identificere køberen og fastlægge, hvorledes køretøjet skal anvendes.

76. Dette er ikke ensbetydende med, at sælgeren er fritaget for at indhente oplysninger hos den kommende køber af det nye transportmiddel, der er blevet leveret, og derfor heller ikke fritaget for at betale moms i bestemmelsesmedlemsstaten. Der er efter min opfattelse imidlertid tale om en forpligtelse til at handle snarere end en forpligtelse til at opnå et resultat. Sælgeren er nemlig først og fremmest afhængig af samarbejdet med køberen og de beviser, som køberen indvilger i at stille til rådighed for køberen. Det vil derfor være urimeligt, at leveringsmedlemsstaten gør fritagelse af levering inden for Fællesskabet betinget af, at sælgeren fører bevis for, at køberen har betalt moms i bestemmelsesmedlemsstaten. Det er til gengæld væsentligt, at sælgeren godtgør, at han i god tro har iværksat de tiltag, der med rimelighed kan kræves af ham, for at han fra køberen har opnået forsikring om, at det nye transportmiddel, der er blevet leveret, vil blive endeligt og varigt anvendt i bestemmelsesmedlemsstaten.

77. Det er endvidere efter min opfattelse udelukket at stille krav om, at sælgeren generelt skal foretage en grundig undersøgelse af betingelserne for at indregistrere et nyt transportmiddel i bestemmelsesmedlemsstaten. Selv i en situation, hvor sælgeren, således som det er tilfældet i hovedsagen, er en erhvervsdrivende, der driver handel med biler, vil et sådant krav være urimeligt, fordi det forudsætter, at de afgiftspligtige i en medlemsstat har kendskab til lovgivningen eller praksis i andre medlemsstater.

78. Uanset om sælgeren har kendskab til lovgivningen i bestemmelsesmedlemsstaten, bør klare og sammenhængende oplysninger om, at der i bestemmelsesmedlemsstaten er foretaget en midlertidig indregistrering, give en erhvervsdrivende, der driver handel med biler, således som Kommissionen har anført, anledning til at spørge, om køretøjet efter udløbet af den midlertidige indregistreringsperiode vil blive endeligt og varigt anvendt i bestemmelsesmedlemsstaten og dermed være undergivet moms i denne medlemsstat. Efter min opfattelse skal en sådan erhvervsdrivende derfor træffe alle de foranstaltninger, der med rimelighed står i hans magt for at indhente oplysning hos erhververen om, at denne har til hensigt at overholde denne betingelse, idet denne hensigt i overensstemmelse med retspraksis skal understøttes ved objektive beviselementer³⁸.

79. I det foreliggende tilfælde er det på baggrund af de af den forelæggende ret anførte oplysninger og de oplysninger, som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, min opfattelse, at Santogal, der nogle få dage efter salget modtog oplysning om, at køretøjet kun var blevet midlertidigt indregistreret i Spanien for en periode på et år, undlod at udspørge køberen om, hvorvidt han havde til hensigt at anvende køretøjet i Spanien efter udløbet af den midlertidige indregistrering, og at anmode den pågældende om at tilvejebringe alle de oplysninger, der kunne dokumentere hans hensigt. Den forelæggende ret har endvidere ikke givet nogen oplysninger om, at Santogal skulle have indhentet oplysninger hos køberen i denne periode på et år, som kunne have sat selskabet i stand til at afgøre, om køretøjet faktisk ville forblive i Spanien eller blive endeligt og varigt anvendt i denne medlemsstat.

38 — Dom af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 47).

80. Som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, har den forelæggende ret i øvrigt ikke givet nogen oplysninger om indholdet af den dokumentation, som Santogal sendte til den portugisiske skatte- og afgiftsmyndighed nogle få dage før udløbet af den midlertidige indregistrering af køretøjet, til støtte for sin anmodning om annullation af tolddeklarationen og om at deklarere forsendelsen i Spanien. Den forelæggende ret har navnlig ikke anført nogen oplysninger, der gør det muligt at forstå, om denne dokumentation indeholdt oplysninger, der kunne godtgøre, at køretøjet ville blive endeligt og varigt anvendt i bestemmelsesmedlemsstaten.

81. En sådan oplysning kan imidlertid vise sig at være afgørende, således som Kommissionen med rette har anført. Det vil nemlig være i strid med retssikkerhedsprincippet, at en medlemsstat, der i første omgang har accepteret de dokumenter, der er fremlagt af leverandøren som bevis for retten til momsfrigørelse, efterfølgende forpligter denne leverandør til at betale moms vedrørende denne levering, når denne leverandør har handlet i god tro og truffet alle de foranstaltninger, der med rimelighed kan kræves af ham, for at den transaktion, som den pågældende har foretaget, opfylder alle de materielle betingelser for, at der foreligger en levering inden for Fællesskabet som omhandlet i momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra a).

82. Det tilkommer under disse omstændigheder den forelæggende ret at undersøge, om Santogal i god tro henvendte sig til køberen for at sikre sig, at sidstnævnte efter udløbet af den midlertidige indregistrering af det nye køretøj i Spanien havde til hensigt fortsat at foretage en endelig og varig anvendelse af dette køretøj i bestemmelsesmedlemsstaten, og om denne hensigt var understøttet ved objektive elementer, herunder bl.a. de dokumenter, som Santogal fremlagde for den portugisiske skatte- og afgiftsmyndighed til støtte for sin anmodning om annullation af tolddeklarationen. Såfremt dette er tilfældet, er det ikke muligt at nægte retten til momsfrigørelse, heller ikke selv om Santogal ikke inden for den fastsatte frist berigtigede den oprindeligt udstedte faktura og ikke forsøgte at få tilbagebetalt momsen hos erhververen. I den omvendte situation er det min opfattelse, at leveringsmedlemsstaten med føje kan kræve, at Santogal betaler moms efterfølgende, medmindre denne stat har mulighed for at opkræve moms hos erhververen efterfølgende, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, med henblik på at undgå, at transaktionen unddrages enhver afgiftspåleggelse.

III – Forslag til afgørelse

83. På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg at besvare de præjudicielle spørgsmål, som Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (kollektiv voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift, Portugal)) har forelagt, således:

- »1) Artikel 138, stk. 2, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat gør fritagelsen af levering inden for Fællesskabet af et nyt transportmiddel betinget af, at erhververen af transportmidlet har bopæl i bestemmelsesmedlemsstaten for transaktionen.
- 2) Artikel 138, stk. 2, litra a), i direktiv 2006/112 skal, uanset omstændighederne i en konkret sag, fortolkes således, at en medlemsstat ikke kan nægte at indrømme fritagelse for merværdiafgift til sælgeren af et nyt transportmiddel, som indehaveren transporterer til en anden medlemsstat, med den simple begrundelse, at dette køretøj er blevet midlertidigt indregistreret i denne sidstnævnte medlemsstat.
- 3) Artikel 138, stk. 2, litra a), i direktiv 2006/112 samt princippet om retssikkerhed, proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat nægter at indrømme fritagelse for merværdiafgift til sælgeren af et nyt transportmiddel, når sælgeren ikke har deltaget i skatte- og afgiftssvig, har handlet i god tro og

har truffet alle de foranstaltninger, der med rimelighed står i hans magt for at sikre, at den transaktion, som han har indgået, opfylder alle de materielle betingelser for at kunne foretage levering inden for Fællesskabet i den nævnte artikels forstand, navnlig den betingelse, der stiller krav om et endeligt og varigt forbrug af det nye transportmiddel i bestemmelsesmedlemsstaten.

Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om sælgeren i hovedsagen har opfyldt betingelserne om god tro og om rimelig agtpågivenhed, når der henses til de tiltag, som den pågældende har iværksat over for erhververen, og de beviser, som den pågældende har fremlagt, og som gør det muligt at kontrollere, om han har sikret sig, at det nye transportmiddel vil blive genstand for en endelig og varig anvendelse i bestemmelsesmedlemsstaten efter udløbet af den midlertidige indregistreringsperiode i denne medlemsstat. I en situation, hvor dette er tilfældet, er det ikke muligt at nægte sælgeren ret til fritagelse for merværdiafgift. I den omvendte situation kan leveringsmedlemsstaten med føje kræve, at sælgeren af det nye transportmiddel betaler merværdiafgift efterfølgende, medmindre denne medlemsstat har mulighed for at opkræve merværdiafgift hos erhververen efterfølgende, med henblik på at undgå, at transaktionen unddrages enhver afgiftspålæggelse.«