



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
PAOLO MENGOZZI  
föredraget den 1 februari 2017<sup>1</sup>

## Mål C-26/16

### **Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda mot Autoridade Tributária e Aduaneira**

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål) (Portugal))

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Undantag från skatteplikt — Gemenskapsinterna transaktioner — Leverans av nya transportmedel — Villkor för medgivande av undantag från skatteplikt för säljaren — Förvärvarens hemvist i bestämmelsemedlemsstaten — Tillfällig registrering i bestämmelsemedlemsstaten — Risk för skatteundandragande — God tro — Säljarens skyldighet att visa aktsamhet”

## I – Inledning

1. Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 138.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).<sup>2</sup>

2. Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål), Portugal) vill få klarhet i huruvida en medlemsstat, vid en gemenskapsintern leverans av ett nytt fordon, som villkor för att medge undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet, får kräva att förvärvaren ska vara etablerad eller ha hemvist i bestämmelsemedlemsstaten, huruvida en medlemsstat får neka undantag från mervärdesskatteplikt om fordonet enbart är tillfälligt registrerat för turiständamål i bestämmelsemedlemsstaten och slutligen huruvida en medlemsstat får kräva att säljaren av fordonet ska betala mervärdesskatt under sådana omständigheter som kan tyda på att förvärvaren gjort sig skyldig till undandragande av mervärdesskatt, utan att det emellertid är fastställt att säljaren samarbetat med förvärvaren för att undvika mervärdesskatt.

3. Frågorna har ställts i en tvist mellan bolaget Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (nedan kallat Santogal), med säte i Portugal, och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal) avseende myndighetens beslut att inte bevilja Santogal undantag från mervärdesskatteplikt enligt den portugisiska genomförandelagstiftningen till artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet, med avseende på en ny bil som levererades av Santogal och transporterades till Spanien av förvärvaren.

1 — Originalspråk: franska.

2 — EUT L 347, 2006, s. 1.

4. Det följer av begäran om förhandsavgörande att Santogal mot faktura av den 26 januari 2010 sålt ett nytt fordon för 447 665 euro till en angolansk medborgare. Santogal hade förvärvat fordonet av Mercedes-Benz Portugal, och införseln av fordonet i Portugal hade fastställts genom en tulldeklaration avseende fordon av den 25 juni 2009 (nedan kallad tulldeklarationen).<sup>3</sup>

5. Vid försäljningen uppgav förvärvaren till Santogal att fordonet skulle användas för personligt bruk i Spanien, där han redan var etablerad. Han skulle sända fordonet till Spanien och själv ta hand om transporten, för att sedan besikta och registrera den där. Förvärvaren visade upp sitt identitetsnummer för utlänningar i Spanien (NIE), en handling som utfärdats den 2 maj 2008 av Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (Inrikesministeriet, Generaldirektoratet för polis och gendarmeri – kommunen Tui-Valencia, Spanien) för att styrka att han var upptagen i det centrala utlänningsregistret under nämnda NIE, och en kopia av sitt angolanska pass. Den adress som förvärvaren uppgav vid försäljningen stämde emellertid inte överens med adressen på denna handling, vilken hade utfärdats den 2 maj 2008.

6. Mot bakgrund av dessa handlingar ansåg Santogal att försäljningen av fordonet var undantagen mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 14 b i Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) (föreskrifter om mervärdesskatt vid gemenskapsinterna transaktioner), genom vilken artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet införlivades med portugisisk rätt.

7. Fordonet transporterades till Spanien på ett täckt släp.

8. När fordonet hade besiktats i Spanien skickade förvärvaren två handlingar till Santogal, på uppmaning av Santogal, för att komplettera köpehandlingarna. Det rörde sig om ett besiktningsintyg av den 11 februari 2010 och ett intyg om registrering i Spanien, utfärdat den 18 februari 2010. På det sistnämnda intyget angavs en adress till förvärvaren som inte var samma adress som förvärvaren hade uppgett vid försäljningen och inte heller samma adress som på handlingen av den 2 maj 2008. Intyget avsåg en tillfällig ”turistregistrering” som var giltig till den 17 februari 2011.

9. Den hänskjutande domstolen har angett att tilldelningen av registreringsnummer för turiständamål regleras genom 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 (kungligt dekret nr 1571/1993 av den 10 september 1993<sup>4</sup> om anpassning i Spanien av lagstiftningen om registrering för turiständamål till följd av skatteharmoniseringen med unionens regler) och Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (kungligt dekret nr 2822/1998 av den 23 december 1998<sup>5</sup> om antagande av allmänna fordonsbestämmelser). Turistregistreringen är tillfällig, och utfärdas vanligtvis för sex månader per tolv månadersperiod. Registreringsperioden kan förlängas av myndigheterna. Turistregistreringen är endast avsedd för personer som inte har hemvist i Spanien.

10. Till följd av de uppgifter som översändes av Santogal i februari 2011, ingav Mercedes-Benz Portugal en kompletterande tulldeklaration avseende fordonet (nedan kallad den kompletterande deklarationen) för att tulldeklarationen av den 25 juni 2009 skulle upphävas på grund av att fordonet hade avsänts till Spanien. Behöriga myndigheter upphävde tulldeklarationen den 3 mars 2011.

11. Genom skrivelse av den 24 oktober 2013 till Direção de Finanças de Lisboa (Lissabons finansdirektorat, Portugal), rekommenderade Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (direktoratet för tullbedrägeribekämpning, Portugal) att finansdirektoratet skulle besluta om betalning av mervärdesskatt på försäljningen av det aktuella fordonet. Direktoratet för tullbedrägeribekämpning framhöll bland annat att förvärvaren var bosatt i Portugal, att han var registrerad som företagsledare

3 — Enligt handlingarna var fordonet en lyxbil av sportmodellen SLR McLaren som tillverkats i en begränsad serie.

4 — BOE nr 221, av den 15 september 1993, s. 27037.

5 — BOE nr 22, av den 26 januari 1999, s. 3440.

och att han hade haft ett skatteregistreringsnummer i landet i mer än tio år. Med anledning av en begäran om upplysningar hade de spanska myndigheterna dessutom angett att förvärvaren inte hade hemvist i Spanien år 2010, att vederbörande aldrig hade deklarerat någon inkomst och aldrig varit beskattningsbar för mervärdesskatt i landet.

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

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

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

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

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

17. Slutligen anser den hänskjutande domstolen att domstolens rättspraxis, i synnerhet domen av den 7 december 2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742, punkterna 40–46), inte ger svar på de frågor som ställts i tvisten vid den hänskjutande domstolen.

18. Under dessa förutsättningar beslutade den hänskjutande domstolen att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

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

- 2) Utgör artikel 138.2 b i [mervärdesskattedirektivet] hinder för att neka undantag i den medlemsstat som transporten utgår från i en situation där det förvärvade transportmedlet har transporterats till Spanien, där det har beviljats en tidsbegränsad registrering för turiständamål och omfattas av [de spanska] skattebestämmelserna ...?
- 3) Utgör artikel 138.2 b i [mervärdesskattedirektivet] hinder för att kräva att den som levererar ett nytt transportmedel ska betala mervärdesskatt i en situation där det inte har styrkts om registreringen för turiständamål har upphört eller inte på något av de sätt som anges i [spansk lagstiftning], eller att mervärdesskatt har betalats eller ska betalas till följd av att denna registrering har upphört?
- 4) Utgör artikel 138.2 b i [mervärdesskattedirektivet] och principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skydd för berättigade förväntningar hinder för att kräva att en leverantör av ett nytt transportmedel som har försänts till en annan medlemsstat ska betala mervärdesskatt i en situation där
  - förvärvaren innan transportmedlet försänds informerar leverantören om att förvärvaren är bosatt i bestämmelsemedlemsstaten och visar leverantören en handling som styrker att han i den medlemsstaten har tilldelats ett identitetsnummer för utlänningar [NIE], på vilken det anges en adress i den staten som inte överensstämmer med den som förvärvaren påstår sig ha,
  - förvärvaren senare uppvisar handlingar för leverantören som styrker att det förvärvade transportmedlet har besiktats i bestämmelsemedlemsstaten och där beviljats en registrering för turiständamål,
  - det inte har styrkts att leverantören skulle ha samarbetat med förvärvaren för att undgå att betala mervärdesskatt,
  - tullmyndigheterna inte har framställt några invändningar mot upphävandet av tulldeklarationen för fordonet på grundval av de handlingar som leverantören förfogade över?"

19. Santogal, den portugisiska regeringen och Europeiska kommissionen har yttrat sig skriftligt över dessa frågor. Mot bakgrund av de skriftliga yttranden som ingetts anser domstolen att den hade tillräckligt underlag för att avgöra målet och har med stöd av artikel 76.2 i rättegångsreglerna beslutat att avstå från att hålla en muntlig förhandling.

## II – Bedömning

### A – *Upptagande till prövning*

20. Det råder visserligen inga tvivel om att domstolen är behörig att besvara frågorna från Tribunal Arbitral Tributário, i och med att domstolen redan har angett att detta organ, trots namnet, uppfyller samtliga nödvändiga kriterier för att kunna betraktas som en domstol i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 267 FEUF.<sup>6</sup> Den portugisiska regeringen har emellertid gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning och till stöd för detta anfört tre grunder, vilka enligt min mening bör underkännas av nedan angivna skäl.

<sup>6</sup> — Se dom av den 12 juni 2014, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, punkt 34). Sedan dess har domstolen även svarat i sak i två andra skattemål avseende förhandsavgöranden som begärts av samma skiljedomstol. Se dom av den 11 juni 2015, *Lisboagás GDL* (C-256/14, EU:C:2015:387) och dom av den 15 september 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690).

21. Att godta den portugisiska regeringens invändning att beslutet om hänskjutande inte kan tas upp till prövning av den omständigheten att det inte avser artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet utan artikel 138.2 b, skulle som jag ser det vara allt för formellt. Det skulle strida mot den samarbetsanda som genomsyrar förfarandet enligt artikel 267 FEUF, vilket syftar till att nationella domstolar ska få ett ändamålsenligt svar så att de ska kunna avgöra tvister när talan väckts vid dem. Mot bakgrund av skälen i beslutet om hänskjutande och tolkningsfrågornas lydelse, vilka enbart avser gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel som regleras i artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet, är det nämligen uppenbart att hänvisningen till artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet endast är ett formfel, som inte påverkar förståelsen av och föremålet för den hänskjutande domstolens tolkningsfrågor om unionsrätten. Felet har för övrigt rättats i ett e-postmeddelande från en av domarna vid den hänskjutande domstolen, vilket bifogades beslutet om hänskjutande och således ingår i handlingarna i det nationella målet. Samtliga parter som har inkommit med skriftliga yttranden till domstolen har noterat detta. Den omständigheten att en sådan informell rättelse kan strida mot de nationella civilprocessrättsliga bestämmelserna, som den portugisiska regeringen har anfört, hindrar inte att beslutet om hänskjutande tas upp till prövning. Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att det i princip inte ankommer på domstolen att kontrollera om beslutet har fattats i enlighet med nationella regler om rättsens sammansättning och om förfarandet i domstol.<sup>7</sup> Mot den bakgrunden finns det inget som hindrar att domstolen omformulerar frågorna så att de avser tolkningen av artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet.<sup>8</sup>

22. Det är visserligen sant, som den portugisiska regeringen har gjort gällande, att beslutet om hänskjutande inte är särskilt tydligt när det gäller redogörelsen för de faktiska omständigheterna i det nationella målet. I vissa avseenden är det direkt oklart eller inkonsekvent. Dessa brister är emellertid inte tillräckliga för att bryta presumtionen att frågor om tolkningen av unionsrätten är relevanta och hindra domstolen från att besvara dem.<sup>9</sup> Jag anser nämligen att domstolen har tagit del av de faktiska och rättsliga omständigheter som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts i detta mål. För övrigt har alla parter som inkommit med skriftliga yttranden, däribland den portugisiska regeringen, i andra hand, kunnat ta ställning om innehållet i frågorna, mot den rättsliga och faktiska bakgrund som redogjorts för i beslutet om hänskjutande.

23. Slutligen anser jag att inte heller den portugisiska regeringens tredje grund för sin invändning om rättegångshinder kan godtas, enligt vilken domstolen skulle vara tvungen att besvara hypotetiska frågor, i och med att den hänskjutande domstolen redan i beslutet om hänskjutande har fastställt att motiveringen i skatte- och tullmyndighetens beslut om inbetalning av mervärdesskatt var oriktigt och att detta beslut följaktligen bör upphävas, oavsett domstolens svar på begäran om förhandsavgörande.

24. Det är riktigt att domstolen, i enlighet med sitt uppdrag i samband med det samarbete som inrättats genom artikel 267 FEUF och som består i att bidra till rättsskipningen i medlemsstaterna, inte ska ge rådgivande utlåtanden om hypotetiska frågor.<sup>10</sup> I ett sådant fall fyller nämligen den nationella domstolens begäran om tolkning av unionsrätten inget objektivt behov för att den nationella domstolen ska kunna fatta sitt beslut och avgöra det nationella målet. I enlighet med denna rättspraxis har domstolen således förklarat att en begäran om förhandsavgörande inte kunde tas upp

7 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 3 mars 1994, Eurico Italia m.fl. (C-332/92, C-333/92 och C-335/92, EU:C:1994:79, punkt 13), och dom av den 29 juni 2010, E och F (C-550/09, EU:C:2010:382, punkt 35).

8 — För fullständighetens skull vill jag tillägga att domstolens rätt att omformulera tolkningsfrågorna, om detta som i det nu aktuella målet medges av de handlingar som ingetts till domstolen, även innebär att domstolen kan förhindra en sannolik upprepning av begäran om förhandsavgörande och följaktligen även vilar på processekonomiska grunder. Se, för ett liknande resonemang, mitt förslag till avgörande i målet Gysen (C-449/06, EU:C:2007:663, punkt 43), och i målet Lobkowicz (C-690/15, EU:C:2016:926, fotnot 14).

9 — Enligt fast rättspraxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på domstolen att pröva. Denna presumtion kan brytas om domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den. Se, bland annat, dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkterna 31 och 36).

10 — Se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 2013, Stoilov i Ko (C-180/12, EU:C:2013:693, punkterna 38 och 47 och där angiven rättspraxis).



till prövning, vilken hade hänskjutits av en nationell domstol i första instans och avsåg tolkningen av unionens tullagstiftning när ett beslut om en fordran avseende en tullskull, som hade angripits vid den domstolen, var direkt beroende av det föregående beslutet om fastställandet av nämnda skuld, vilket hade upphävts av domstolen i sista instans i den aktuella medlemsstaten.<sup>11</sup> Det ankom nämligen endast på den hänskjutande domstolen att dra slutsatserna av upphävandet av beslutet om fordran för att avgöra tvisten i den talan som väckts vid den domstolen, och därför befann sig den hänskjutande domstolen inte längre i ett sådant läge att den, för att lösa tvisten, skulle fatta ett beslut med beaktande av domstolens svar på de hänskjutna frågorna. Domstolen skulle således ha varit tvungen att ge ett rådgivande utlåtande om hypotetiska frågor.

25. Så är emellertid inte fallet i det nu aktuella målet.

26. I beslutet om hänskjutande anges inte att den bristfälliga motivering som fastställts av den hänskjutande domstolen måste innebära en fullständig ogiltigförklaring av skatte- och tullmyndighetens beslut, oavsett hur domstolen besvarar de hänskjutna frågorna. Beslutet om hänskjutande talar snarare för det motsatta alternativet. Efter att ha fastställt att motiveringen är bristfällig har nämligen den hänskjutande domstolen fört ett utförligt resonemang om unionsrätten och prövat och underkänt andra invändningar som anförts av Santogal som också kritiserade motiveringen i skatte- och tullmyndighetens beslut. Den hänskjutande domstolen har förklarat varför den underkände vissa uppgifter som anförts av Santogal för att styrka att förvärvaren av det nya fordonet uppfyllde villkoret om hemvist i bestämmelsemedlemsstaten enligt kravet i RITI. Detta resonemang skulle ha varit överflödigt om den bristfälliga motivering som dessförinnan hade fastställts av den hänskjutande domstolen i sig kunde medföra en fullständig ogiltigförklaring av skatte- och tullmyndighetens beslut.

27. En mer grundläggande aspekt är att tolkningsfrågorna direkt och indirekt avser frågan huruvida kravet enligt bestämmelserna i RITI att undantag från mervärdesskatteplikt endast får medges på villkoret att förvärvaren av det nya fordonet har hemvist i bestämmelsemedlemsstaten. Det är uppenbart att svaret på dessa frågor fortfarande är relevant för lösningen av tvisten i det nationella målet. Svaret på dessa frågor är avgörande för såväl leverantörens skyldighet att styrka att RITI:s krav om hemvist är uppfyllt och skatte- och tullmyndighetens skyldighet att kontrollera de uppgifter som ingetts för att styrka detta och på ett riktigt sätt motivera de beslut genom vilka myndigheten i förekommande fall fastställer att de uppgifter som ingetts inte är relevanta eller tillräckliga.

28. Av samtliga dessa skäl uppmanar jag domstolen att förklara att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning.

## **B – Prövning i sak**

29. Som anges ovan i inledningen och i enlighet med den omformulering av tolkningsfrågorna som jag föreslår ovan i punkt 21, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida en medlemsstat, i samband med en gemenskapsintern leverans av ett nytt fordon, a) som ett villkor för undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet får kräva att förvärvaren ska vara etablerad eller ha hemvist i bestämmelsemedlemsstaten (första frågan), b) får neka undantag från mervärdesskatteplikt om fordonet enbart är föremål för en tillfällig registrering för turiständamål i leveransmedlemsstaten (andra frågan), c) får kräva att säljaren av fordonet betalar mervärdesskatt under sådana omständigheter som kan tyda på att förvärvaren gjort sig skyldig till undandragande av mervärdesskatt, utan att det emellertid är fastställt att säljaren samarbetat med förvärvaren för att undvika mervärdesskatt (tredje och fjärde frågan).

11 — Se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 2013, Stoilov i Ko (C 180/12, EU:C:2013:693, punkterna 39 och 47 och där angiven rättspraxis).

30. Jag tar i tur och ordning upp var och en av dessa tre aspekter i den hänskjutande domstolens frågor.

***1. Rätten att som ett villkor för undantag från mervärdesskatteplikten för en gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel kräva att förvärvaren har hemvist i bestämmedlemsstaten (första frågan)***

31. Som domstolen framhållit vid flera tillfällen grundas det system som inrättades den 1 januari 1993, med sikte på avskaffandet av fiskala gränser inom gemenskapen, på fastställandet av en ny beskattningsutlösande händelse i form av gemenskapsinternerna förvärv av varor.<sup>12</sup>

32. Enligt artikel 2.1 b ii i mervärdesskattedirektivet ska således ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel av en icke beskattningsbar person vara föremål för mervärdesskatt på territoriet i bestämmedlemsstaten. I enlighet med artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet ska undantag från skatteplikt tillämpas för gemenskapsintern leverans av samma nya transportmedel i den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.

33. Mekanismen bygger på en överföring av skatteintäkter till den medlemsstat där slutkonsumtionen av de levererade varorna äger rum och säkerställer en klar fördelning av beskattningsrätten.

34. Undantaget från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen som svarar mot ett förvärv inom gemenskapen gör det möjligt att undvika dubbelbeskattning och, följaktligen, ett åsidosättande av den i det gemensamma mervärdesskattesystemet inneboende principen om skatteneutralitet.<sup>13</sup> Bestämmelserna om beskattning av förvärv av nya transportmedel syftar däremot även till att förebygga att konkurrensen mellan medlemsstaterna snedvrids på grund av att olika skattesatser tillämpas.<sup>14</sup>

35. I artikel 20 första stycket i mervärdesskattedirektivet definieras gemenskapsinternerna förvärv som förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.

36. I artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna ska tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av nya transportmedel som försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom unionen till förvärvaren.

37. Domstolen har redan slagit fast att artikel 20 första stycket i mervärdesskattedirektivet och artikel 138.1 i samma direktiv ska tolkas på ett sådant sätt att de får samma innebörd och räckvidd, eftersom en gemenskapsintern leverans av en vara, däribland ett nytt transportmedel, nödvändigtvis måste motsvaras av ett gemenskapsinternt förvärv av densamma, och detta enligt domstolen egentligen utgör en och samma ekonomiska transaktion.<sup>15</sup>

12 — Se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punkt 27), dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 21 och 22), och dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 22).

13 — Se dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 25).

14 — Se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punkterna 31 och 40), och dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 24).

15 — Se dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

38. Samma förhållningssätt bör intas när det gäller förhållandet mellan artikel 20 första stycket och artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet, som rör nya transportmedel, vilket har anförts av bland annat kommissionen i det skriftliga yttrandet.<sup>16</sup>

39. Av detta följer, i enlighet med rättspraxis, att undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans, som föregår ett gemenskapsinternt förvärv, ska tillämpas om tre villkor är uppfyllda, nämligen om rätten att som ägare förfoga över en vara har överlåtits på förvärvaren, om leverantören har styrkt att denna vara har avsänts eller transporterats till en annan medlemsstat och om varan till följd av detta avsändande eller denna transport fysiskt har lämnat leveransmedlemsstatens territorium.<sup>17</sup>

40. Det är ostridigt i det nationella målet att Santogal mot faktura sålde det nya fordonet till förvärvaren i Portugal, att det transporterades till Spanien av förvärvaren själv och att det därefter registrerades i denna medlemsstat. De tre villkoren ovan tycks således vara uppfyllda.

41. Det är under alla omständigheter uppenbart, oavsett om samtliga dessa villkor är uppfyllda i det nationella målet,<sup>18</sup> att rätten till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel enligt artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet inte är underordnad kravet att förvärvaren av detta transportmedel måste ha hemvist i bestämmelsemedlemsstaten.<sup>19</sup>

42. Som den portugisiska regeringen har medgett har domstolen, beträffande frågan huruvida en transaktion ska klassificeras som ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel, angett att det är viktigt att fastställa i vilken medlemsstat den slutliga och varaktiga användningen av det aktuella transportmedlet ska äga rum.<sup>20</sup>

43. Det ytterligare kravet i RITI:s bestämmelser, som innebär att undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans endast medges om förvärvaren har hemvist i bestämmelsemedlemsstaten, innebär att de portugisiska skattemyndigheterna kan neka ett sådant undantag, utan att ens ta hänsyn till de materiella kraven i artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet och utan att ens undersöka om dessa krav är uppfyllda. Den omständigheten att förvärvaren av ett nytt transportmedel inte har hemvist i bestämmelsemedlemsstaten kan emellertid inte automatiskt betyda att den slutliga och varaktiga användningen inte äger rum i den medlemsstaten och att en gemenskapsintern leverans, följd av ett gemenskapsinternt förvärv, inte har ägt rum.

16 — Domen av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693) handlade för övrigt om ett gemenskapsinternt förvärv av ett transportmedel (en segelbåt) som den nationella domstolen klassificerade som ny.

17 — Se dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 42), dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 27), dom av den 7 december 2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 41), och dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 31).

18 — Denna fråga prövas nedan i punkterna 57–82.

19 — Se, analogt, dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 54), avseende tolkningen av artikel 28 c A a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 98/80/EG av den 12 oktober 1998 (EGT L 281, 1998, s. 31), vars innehåll motsvarar artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

20 — Se dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 50).



44. Det är visserligen sant att undantag från mervärdesskatteplikten enligt artikel 131 i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas på de villkor som medlemsstaterna ska fastställa för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av nämnda undantag och förhindra varje form av skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk, men dessa villkor får inte äventyra behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna när det gäller skatter eller skatteneutraliteten avseende mervärdesskatt, vilken, som domstolen har erinrat om vid flera tillfällen, utgör en grundläggande princip i det gemensamma mervärdesskattesystemet.<sup>21</sup>

45. Det ytterligare villkoret i RITI, att undantag från skatteplikten för en gemenskapsintern leverans endast medges om förvärvaren har hemvist i bestämmelsemedlemsstaten, har en sådan verkan. Villkoret innebär att Portugal, oavsett om de tre villkoren ovan i punkt 39 är uppfyllda, kan beskatta en gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel för vilken mervärdesskatt ska betalas i bestämmelsemedlemsstaten. Detta krav utgör således ett åsidosättande av artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet, fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och principen om skatteneutralitet.

46. Det betyder naturligtvis inte att det är ointressant var förvärvaren har hemvist när det gäller att visa att de materiella kraven i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda för undantag för en gemenskapsintern leverans. Domstolen har nämligen medgett att det, för att bestämma om en förvärvad vara verkligen har lämnat leveransmedlemsstaten och, om så är fallet, i vilken medlemsstat slutkonsumtionen sker, är nödvändigt att göra en helhetsbedömning av samtliga objektiva omständigheter, bland vilka förvärvarens hemvist kan ha betydelse.<sup>22</sup>

47. Jag anser att detta förhållningssätt i slutändan styrker tolkningen att den omständigheten att förvärvaren av en vara har hemvist i bestämmelsemedlemsstaten inte i sig kan vara ett villkor för att undantag från skatteplikten ska medges för en gemenskapsintern leverans. Det bekräftar samtidigt att den omständigheten att förvärvaren av en vara inte har hemvist i den medlemsstaten inte kan utgöra ett ovedersägligt bevis på att varan inte fysiskt har lämnat leveransmedlemsstaten för att användas varaktigt i bestämmelsemedlemsstaten.<sup>23</sup>

48. Jag anser således, i likhet med Santogal och kommissionen, att artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att en medlemsstat underordnar rätten till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel villkoret att förvärvaren av detta transportmedel måste ha hemvist i bestämmelsemedlemsstaten.

## ***2. Rätten att neka undantag från mervärdesskatteplikt om det nya transportmedlet enbart har registrerats tillfälligt för turiständamål i bestämmelsemedlemsstaten (andra frågan)***

49. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida det är möjligt att neka en säljare av ett nytt fordon undantag från mervärdesskatteplikt om det är styrkt att detta fordon endast har registrerats tillfälligt för turiständamål i bestämmelsemedlemsstaten.

50. Så som framgår av motivering i beslutet om hänskjutande hänför sig denna fråga till prövningen av huruvida skatte- och tullmyndigheten på ett välgrundat sätt har visat att förvärvaren inte hade hemvist i bestämmelsemedlemsstaten. Den hänskjutande domstolen har nämligen framhållit att en fordonsregistrering för turiständamål, enligt den relevanta spanska lagstiftning som angetts av skatte- och tullmyndigheten, endast utfärdas till personer som inte är bosatta i Spanien.

21 — Se, bland annat, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 46), dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 44), och, beträffande gemenskapsinterna överföringar, dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 36).

22 — Se, bland annat, dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkterna 44 och 45).

23 — I detta fall har den omständigheten att förvärvaren före och efter försäljningen av det nya fordonet uppgav tre olika adresser i Spanien ingen betydelse för frågan huruvida detta fordon slutligt och varaktigt har använts (eller konsumerats) i den medlemsstaten.

51. Skatte- och tullmyndigheten har med andra ord använt kriteriet för tillfällig fordonsregistrering i Spanien för att visa att förvärvaren inte var bosatt i den medlemsstaten och således inte uppfyllde det krav på hemvist som enligt bestämmelserna i RITI är ett villkor för att säljaren ska medges undantag från mervärdesskatteplikt.

52. Enligt vad som anges ovan i min bedömning av den första tolkningsfrågan strider emellertid detta krav i RITI:s bestämmelser mot artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet.

53. Att under de förutsättningarna godta kriteriet för tillfällig registrering av ett fordon i bestämmelsemedlemsstaten som grund för att neka säljaren av det nya transportmedlet undantag från mervärdesskatteplikt skulle indirekt innebära att villkoret i RITI:s bestämmelser bekräftas, att förvärvaren måste ha hemvist i bestämmelsemedlemsstaten för att undantag ska medges.

54. Vid en helhetsbedömning av de objektiva faktiska omständigheter som kan göra det möjligt att klassificera en transaktion som en gemenskapsintern leverans, kan däremot den tillfälliga arten av registreringen i bestämmelsemedlemsstaten ha betydelse när det gäller att avgöra om det villkor som framhölls av domstolen i dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 50), är uppfyllt, avseende platsen där det nya transportmedlet slutligt och varaktigt ska användas.

55. Jag anser emellertid att det skulle strida mot fördelningen av beskattningsrätten och principen om skatteneutralitet att tillåta den medlemsstat som det nya transportmedlet levereras ifrån att enbart på grund av denna omständighet kräva att säljaren betalar mervärdesskatt. Som det nationella målet visar, enligt vad som anges i beslutet om hänskjutande, kan en sådan tillfällig registrering som den som utfärdades i Spanien medges för en sammanhållen period på tolv månader, vilken både tycks kunna förlängas och upphöra att gälla om fordonet registreras på vanligt sätt i Spanien sedan relevanta skatter och avgifter är betalda. Den enda omständigheten att ett nytt fordon har registrerats tillfälligt i bestämmelsemedlemsstaten betyder inte i kraft av själva rättsförhållandet (*ipso jure*) att nämnda fordon inte kan användas slutligt och varaktigt i den medlemsstaten när den tillfälliga registreringsperioden är slut och att fordonet inte bör anses ha varit föremål för en gemenskapsintern leverans.

56. Jag anser följaktligen, oavsett omständigheterna i det enskilda målet, att en medlemsstat inte kan neka säljaren av ett nytt fordon, som transporteras till en annan medlemsstat av dess ägare, undantag från mervärdesskatteplikt av det enda skälet att fordonet har registrerats tillfälligt i den sistnämnda medlemsstaten.

***3. Rätten att kräva att säljaren av ett nytt transportmedel ska betala mervärdesskatt under sådana omständigheter som kan tyda på att förvärvaren har gjort sig skyldig till undandragande av mervärdesskatt, trots att det inte är fastställt att säljaren samarbetat med förvärvaren för att undgå mervärdesskatt (tredje och fjärde frågan)***

57. Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i om säljaren får nekas undantag från mervärdesskatteplikt om det är osäkert om den tillfälliga registreringen har upphört att gälla av något av de skäl som föreskrivs i bestämmelsemedlemsstatens lagstiftning eller om mervärdesskatt har betalats eller skulle betalas när denna registrering har upphört. I den fjärde frågan har den hänskjutande domstolen även redogjort för en rad andra omständigheter som tyder på att det var osäkert var slutkonsumtionen av det nya fordon som såldes av Santogal skulle äga rum. Omständigheterna skulle kunna visa att förvärvaren gjorde sig skyldig till undandragande av mervärdesskatt. Samtidigt har den hänskjutande domstolen framhållit att Santogal vidtog vissa åtgärder både i förhållande till förvärvaren och de portugisiska myndigheterna efter försäljningen av nämnda fordon och att det inte är fastställt att bolaget samarbetade med förvärvaren för att undgå mervärdesskatt.

58. Dessa frågor kan prövas tillsammans. I materiellt hänseende avser de både bevisbördan och vilka uppgifter för att styrka den slutliga och varaktiga användningen av det nya transportmedlet i bestämmelsemedlemsstaten som skattemyndigheterna i leveransmedlemsstaten kan kräva av säljaren för att säljaren ska medges undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern leverans av ett sådant transportmedel.

59. Domstolen har redan uttalat sig om bevisbördan med avseende på de bestämmelser i sjätte direktivet som numera motsvaras av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet och angett att det ankommer på leverantören av en vara att visa att villkoren för att tillämpa denna bestämmelse är uppfyllda, inbegripet de villkor som medlemsstaterna har fastställt för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantagen och för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.<sup>24</sup> Denna rättspraxis kan enligt min mening mycket väl överföras på tolkningen och tillämpningen av artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet.

60. Enligt samma rättspraxis ska leverantören även ha agerat i god tro och ha vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att den transaktion som leverantören utför inte leder till att vederbörande blir inblandad i skatteundandragande.<sup>25</sup>

61. Vid en försäljning av ett nytt transportmedel krävs, enligt vad som anges ovan, en helhetsbedömning av samtliga objektiva faktiska omständigheter för att en transaktion ska kunna klassificeras som en gemenskapsintern leverans eller ett gemenskapsinternt förvärv. Då gäller det att leverantören, för att undvika att medverka i ett skatteundandragande, inhämtar alla uppgifter som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att villkoren för en gemenskapsintern leverans av detta fordon är uppfyllda, i synnerhet villkoret om en slutlig och varaktig användning i bestämmelsemedlemsstaten.

62. Det är särskilt viktigt att leverantören av ett nytt transportmedel är aktsam mot bakgrund av gemenskapsinternas transaktioners "särskilda karaktär" när det gäller sådana varor.<sup>26</sup> Hur transaktionen ska klassificeras är nämligen en komplicerad fråga på grund av att den aktuella mervärdesskatten även ska betalas av enskilda personer som inte är registrerade för mervärdesskatt och som inte har några skyldigheter vad avser redovisning och bokföring, varför det inte är möjligt att göra en senare kontroll av mervärdesskatten. En enskild person, i egenskap av slutkonsument, har inte heller rätt att göra avdrag för mervärdesskatten, ens vid återförsäljning av ett förvärvat fordon, och därför har en enskild person ett större intresse än en näringsidkare av att undandra sig beskattning.<sup>27</sup>

63. Det är visserligen sant att leverantören när det gäller sådana transaktioner får grunda sig på vilka avsikter förvärvaren har vid förvärvsögonblicket, men därför bör dessa ändå kunna styrkas av objektiva omständigheter,<sup>28</sup> eftersom de i sin tur kan komma att kontrolleras av skattemyndigheterna och i förekommande fall av domstolar i leveransmedlemsstaten.

64. Den hänskjutande domstolen har emellertid rätt i att de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta mot leverantören av en vara för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt, och missbruk inte får strida mot allmänna rättsprinciper, i synnerhet principerna om rättssäkerhet och proportionalitet.<sup>29</sup> De får inte heller undergräva mervärdesskattens neutralitet.<sup>30</sup>

24 — Se, bland annat, dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 43).

25 — Se, bland annat, dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 38), och dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 52).

26 — Se dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 42).

27 — Se dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 43).

28 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 47).

29 — Se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 35), och dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 36).

30 — Se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 37), och dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 44).

65. Således är det både begripligt och skäligt att rätten till undantag från mervärdesskatteplikt endast får nekas i undantagsfall, det vill säga när säljaren har medverkat i ett undandragande av mervärdesskatt eller om ett åsidosättande av ett eller flera formella krav medför att det inte med säkerhet kan styrkas att de materiella kraven har uppfyllts.<sup>31</sup>

66. Det är i enlighet med denna rättspraxis som domstolen, i samband med att en transaktion klassificeras som gemenskapsinternt förvärv av varor och det fastställs att förvärvaren är en beskattningsbar person, har slagit fast att det inte kan krävas att en leverantör som vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas, när det inte finns några indicier om att leverantören medverkat till ett undandragande av mervärdesskatt, företer bevis för beskattningen av det gemenskapsinterna förvärvet av de aktuella varorna för att beviljas undantag enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.<sup>32</sup>

67. I det nu aktuella målet, i vilket det omtvistade materiella villkoret rör platsen för den slutliga och varaktiga konsumtionen av det nya transportmedlet och i vilket den hänskjutande domstolen har framhållit att det inte är styrkt att säljaren samarbetat med förvärvaren för att undgå mervärdesskatt, ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera om säljaren har agerat i god tro och vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas för att visa att den transaktion som ingåtts verkligen utgjorde en gemenskapsintern leverans, i den mening som avses i artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet, och motiverade ett undantag från skatteplikt.

68. Syftet att skatteundandragande ska *förebyggas* måste innebära att höga krav får ställas på leverantörer av nya transportmedel när det gäller att uppfylla villkoren för gemenskapsintern leverans av varor av denna typ, med hänsyn till den särskilda karaktären hos en sådan transaktion och de risker som är förenade med transaktionen.<sup>33</sup>

69. Den omständigheten att leverantören inte aktivt (eller avsiktligt) har samarbetat med förvärvaren för att undgå mervärdesskatt fråntar inte leverantören skyldigheten att i förebyggande syfte agera i god tro och att vidta de åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att förvärvaren inte kan göra sig skyldig till ett skatteundandragande.

70. Jag anser att det kan vara skäligt att förplikta leverantören att betala mervärdesskatt i efterhand om det visar sig att denna skyldighet inte har iakttagits.

71. Detta strider inte mot de bestämmelser som gäller för gemenskapsintern handel, vilka syftar till att fördela risken med utebliven betalning av mervärdesskatt mellan leverantören och förvärvaren.<sup>34</sup> Jag anser inte att det handlar om att i efterhand lägga hela ansvaret för mervärdesskattens betalning på leverantören av nya transportmedel, eftersom skattemyndigheterna i leveransmedlemsstaten naturligtvis i första hand kan kräva att förvärvaren betalar mervärdesskatten om det är förvärvaren som är upphovet till att de materiella villkoren för ett gemenskapsinternt förvärv eller en gemenskapsintern leverans av sådana varor inte har uppfyllts.<sup>35</sup>

31 — Se, bland annat, dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 46).

32 — Se, bland annat, dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkterna 52, 53 och 55).

33 — Se ovan punkt 63. I domen av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 58) angav domstolen att syftet att förebygga undandragande av skatt rättfärdigar att höga krav ibland ställs när det gäller leverantörernas skyldigheter. Jag anser att så är fallet när det gäller den särskilda situationen med en gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel till en konsument.

34 — Se, beträffande principen om fördelning av ansvaret för betalning av mervärdesskatt, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 57).

35 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 67).



72. Vid sådana leveranser, som innebär att beskattningsrätten förs över till bestämmelsemedlemsstaten, gäller det helt enkelt att skapa incitament för leverantörerna att vara särskilt aktsamma på risken att transaktionen kan undgå all beskattning och förhindra att de låter en transaktions lukrativa karaktär<sup>36</sup> väga tyngst och därför ”blundar” för riskerna eller blir allt för tillmötesgående mot motparten.

73. I det nationella målet ankommer det således på den hänskjutande domstolen att kontrollera om Santogal agerade i god tro och vidtog de åtgärder som rimligen kunde krävas för att försäkra sig om att leveransen av det nya fordonet till förvärvaren inte ledde till ett åsidosättande av de materiella villkoren för att denna transaktion skulle kunna kvalificeras som en gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel.

74. Detta svar skulle kunna vara tillräckligt för den tolkning som begärts av den hänskjutande domstolen. För att den hänskjutande domstolen ska få ett ändamålsenligt svar för att avgöra tvisten anser jag emellertid att domstolen bör kunna ge ytterligare några preciseringar när det gäller vilka uppgifter som kan eller inte kan krävas av leverantören i enlighet med unionsrättens principer.<sup>37</sup>

75. För att undantag från mervärdesskatteplikt ska medges i leveransmedlemsstaten kan det inte krävas att säljaren av det nya transportmedlet företer uppgifter som säkert styrker att mervärdesskatt på förvärvet av denna vara faktiskt har betalats i bestämmelsemedlemsstaten, som den hänskjutande domstolen ändå tycks överväga i den tredje tolkningsfrågan. Ett sådant krav skulle strida mot flera principer, bland annat principerna om proportionalitet och skatteneutralitet, och skulle inte kunna betraktas som en åtgärd som rimligen kan krävas av säljaren, i den mening som avses i domstolens praxis, i samband med transaktionen, i synnerhet inte när myndigheterna i leveransmedlemsstaten, som i det nationella målet, inte ens efter en utredning baserad på uppgifter som säljaren inte kunde ha tillgång till, tycks vara i stånd att klart lokalisera förvärvaren och utröna vad som hänt med fordonet.

76. Det innebär inte att säljaren inte är skyldig att undersöka saken och ställa frågor till förvärvaren om det nya transportmedel som levererats och, följaktligen, om betalningen av mervärdesskatt i bestämmelsemedlemsstaten. Det rör sig emellertid enligt min mening om en skyldighet avseende medel snarare än resultat. Säljaren är nämligen först och främst beroende av förvärvarens samarbetsvilja och de uppgifter som förvärvaren går med på att lämna ut till säljaren. Följaktligen vore det att gå för långt om leveransmedlemsstaten som ett villkor för att medge undantag från skatteplikt för gemenskapsintern leverans krävde att säljaren skulle styrka att förvärvaren har betalat mervärdesskatt i bestämmelsemedlemsstaten. Däremot är det viktigt att säljaren visar att han eller hon har agerat i god tro och har vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas för att med hjälp av förvärvaren försäkra sig om att det nya transportmedel som levererats slutligt och varaktigt kommer att användas i bestämmelsemedlemsstaten.

77. Jag anser inte att det kan krävas att säljaren generellt ska göra en noggrann undersökning av villkoren för registrering av det nya transportmedlet i bestämmelsemedlemsstaten. Även om säljaren, som i det nationella målet, är en professionell bilhandlare, skulle ett sådant krav vara allt för långtgående. Det skulle innebära att den som är beskattningsbar för mervärdesskatt i en medlemsstat förutsätts ha kunskap om lagstiftning och praxis i andra medlemsstater.

36 — I det nu aktuella fallet rörde det sig om ett fordon ur en begränsad serie som såldes för närmare 450 000 euro.

37 — I den mån mervärdesskattedirektivet inte innehåller några bestämmelser där det anges vilka uppgifter en beskattningsbar person är skyldig att förete för att medges undantag från mervärdesskatteplikt, hör denna fråga i princip till medlemsstaternas behörighet (se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 42), och dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 35)).



78. Oavsett om säljaren har kännedom om lagstiftningen i bestämmelsemedlemsstaten, bör däremot en klar och otvetydig angivelse om en tillfällig registrering i bestämmelsemedlemsstaten föranleda en professionell bilhandlare att, som kommissionen har anfört, fråga sig om fordonet kommer att användas slutligt och varaktigt i bestämmelsemedlemsstaten när den tillfälliga registreringen har upphört att gälla och om mervärdesskatt därmed kommer att betalas i den medlemsstaten. Jag anser följaktligen att en professionell bilhandlare bör vidta alla åtgärder som rimligen kan krävas för att genom kontakt med förvärvaren försäkra sig om att vederbörande har för avsikt att uppfylla detta villkor och att detta bör styrkas genom objektiva omständigheter, i enlighet med rättspraxis.<sup>38</sup>

79. I det nu aktuella fallet tycks Santogal, enligt vad som angetts av den hänskjutande domstolen och utifrån de omständigheter som kommissionen framhållit i sitt skriftliga yttrande, efter att några dagar efter försäljningen ha mottagit uppgifter om att fordonet endast hade registrerats tillfälligt för en ettårsperiod i Spanien, ha underlåtit att fråga förvärvaren om avsikten var att använda fordonet i Spanien efter utgången av den tillfälliga registreringsperioden. Inte heller frågade Santogal om förvärvaren kunde styrka en sådan avsikt. Den hänskjutande domstolen har inte heller angett att Santogal vidtog några åtgärder under denna ettårsperiod för att fråga förvärvaren om fordonet verkligen skulle vara kvar i Spanien och slutligt och varaktigt användas i den medlemsstaten.

80. Så som kommissionen har pekat på i sitt skriftliga yttrande har den hänskjutande domstolen för övrigt inte lämnat några uppgifter om innehållet i den dokumentation som Santogal översände till den portugisiska skatte- och tullmyndigheten, några dagar innan den tillfälliga fordonsregistreringen upphörde att gälla, till stöd för begäran om upphävande av tulldeklarationen och deklarationen av försändelsen till Spanien. I synnerhet har den hänskjutande domstolen inte redovisat några omständigheter av vilka framgår om denna dokumentation innehöll handlingar som styrker att fordonet slutligt och varaktigt skulle användas i bestämmelsemedlemsstaten.

81. Som kommissionen mycket riktigt har understrukit är den informationen emellertid väsentlig. Det skulle nämligen strida mot rättssäkerhetsprincipen att en medlemsstat, som i ett första skede har godtagit handlingar som ingetts av en leverantör i syfte att styrka rätten till undantag från mervärdesskatteplikt, senare kan tvinga samma leverantör att betala mervärdesskatt för leveransen, trots att leverantören agerade i god tro och vidtog de åtgärder som rimligen kan krävas för att den transaktion som vederbörande genomförde uppfyller samtliga materiella villkor för en gemenskapsintern leverans, i den mening som avses i artikel 138.2 a i mervärdesskattedirektivet.

82. Under dessa förutsättningar ankommer det på den hänskjutande domstolen att undersöka om Santogal i god tro vände sig till förvärvaren för att försäkra sig om att vederbörande, när den tillfälliga registreringen av det nya fordonet skulle upphöra att gälla i Spanien, hade för avsikt att fortsätta att använda fordonet slutligt och varaktigt i bestämmelsemedlemsstaten. Denna avsikt ska vara styrkt genom objektiva omständigheter, bland annat handlingar som Santogal ingav till den portugisiska skatte- och tullmyndigheten till stöd för begäran om upphävande av tulldeklarationen. Om så är fallet kan rätten till undantag från mervärdesskatteplikt inte nekas, även om Santogal inte i tid rättade till den ursprungliga fakturan och inte försökte få betalt för mervärdesskatten av förvärvaren. För det motsatta fallet anser jag att leveransmedlemsstaten, om den inte är i stånd att kräva att förvärvaren betalar mervärdesskatt i efterhand, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, har skäl att kräva att Santogal betalar mervärdesskatten i efterhand, för att undvika att transaktionen helt undgår beskattning.

38 — Se dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 47).

### III – Förslag till avgörande

83. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som hänskjutits av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål), Portugal) på följande sätt:

- 1) Artikel 138.2 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det hindrar att en medlemsstat underordnar rätten till undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av ett nytt transportmedel villkoret att förvärvaren av detta transportmedel ska ha hemvist i bestämmelsemedlemsstaten.
- 2) Oberoende av omständigheterna i det enskilda målet ska artikel 138.2 a i direktiv 2006/112 tolkas så, att en medlemsstat inte får neka säljaren av ett nytt transportmedel, som transporteras av ägaren till en annan medlemsstat, undantag från mervärdesskatteplikt enbart av det skälet att fordon har registrerats tillfälligt i den sistnämnda medlemsstaten.
- 3) Artikel 138.2 a i direktiv 2006/112 och principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skatteneutralitet ska tolkas så, att de hindrar att en medlemsstat nekar säljaren av ett nytt transportmedel undantag från mervärdesskatteplikt om säljaren inte har medverkat till skatteundandragande, har agerat i god tro och har vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att den transaktion som säljaren genomfört uppfyller samtliga materiella villkor för en gemenskapsintern leverans, i den mening som avses i nämnda artikel, i synnerhet villkoret om att det nya transportmedlets varaktiga slutkonsumtion ska äga rum i bestämmelsemedlemsstaten.

Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera om säljaren i det nationella målet har uppfyllt de krav på god tro och skälig aktsamhet, i synnerhet mot bakgrund av de åtgärder som säljaren vidtagit gentemot förvärvaren och de styrkande handlingar som säljaren lagt fram, vilka gör det möjligt att kontrollera att vederbörande försäkrat sig om att det nya transportmedlet slutligt och varaktigt ska användas i bestämmelsemedlemsstaten efter utgången av den tillfälliga registreringsperioden i denna medlemsstat. Om så är fallet får säljaren inte nekas rätten till undantag från mervärdesskatteplikten. För det omvända fallet, om inte leveransmedlemsstaten är i stånd att kräva att förvärvaren betalar mervärdesskatt i efterhand, har denna medlemsstat rätt att kräva att säljaren av det nya transportmedlet betalar mervärdesskatten i efterhand, för att undvika att transaktionen undgår all beskattning.