A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2017. június 14.*

„Előzetes döntéshozatal — Hozzáadottérték-adó (héa) — 2006/112/EK irányelv — A 138. cikk (2) bekezdésének a) pontja — Új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítésének adómentességéhez kapcsolódó feltételek — A beszerző rendeltetési hely szerinti tagállambeli lakóhelye — A rendeltetési hely szerinti tagállamban való ideiglenes nyilvántartásba vétel — Az adócsalás kockázata — Az eladó jóhiszeműsége — Az eladó gondossági kötelezettsége”

A C-26/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) a Bírósághoz 2016. január 18-án érkezett, 2015. november 30-i határozatával terjesztett elő

a **Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: Juhász E. tanácselnök, C. Vajda és K. Jürimäe (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda képviseletében B. Botelho Antunes és J. Mendonça advogados,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, R. Campos Laires és M. Figueiredo, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Caeiros és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2017. február 1-jei tárgyaláson történt meghallgatását követően,

* Az eljárás nyelve: portugál.

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o. a továbbiakban: héairányelv) 138. cikke (2) bekezdése a) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda (a továbbiakban: Santogal) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) között egy új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítésének minősített ügylet hozzáadottérték-adó (héa) alóli mentesítésének ez utóbbi által való megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (11) preambulumbekezdése értelmében:

„Ezen átmeneti időszak során, azon Közösségen belüli, meghatározott értékű beszerzéseket, amelyeket adómentességet élvező adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek hajtottak végre, illetve bizonyos Közösségen belüli távértékesítéseket és új közlekedési eszközök szállításait adómentességet élvező, illetve nem adóalany magánszemélyek vagy szervek részére, szintén meg kell adóztatni az érkezési hely szerinti tagállamban, az adott tagállam adómértékei és feltételei szerint, amennyiben az ilyen ügyletek különös rendelkezések hiányában valószínűleg a tagállamok közötti verseny jelentős torzulását eredményeznék.”

4 Ezen irányelv 2. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A héa hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

[…]

b) termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:

[…]

ii) új közlekedési eszközök esetében, adóalany vagy nem adóalany jogi személy által, akinek a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében más, a HÉA hatálya alá tartozó beszerzése nincs, vagy bármely más nem adóalany által;

[…]”

5 Az említett irányelv 3. cikke értelmében:

„(1) A 2. cikk (1) bekezdésének b) pontja i. alpontjában foglalt rendelkezésektől eltérve, a következő ügyletek nem tartoznak a héa hatálya alá:

[…]

b) az a) pontban és a 4. cikkben foglaltak, valamint az új közlekedési eszközökön és a jövedéki termékeken kívüli termékek Közösségen belüli beszerzése egy adóalany által saját – a mezőgazdasági termelőkre vonatkozó közösségi szabályozás alá tartozó – mezőgazdasági, erdőgazdálkodási vagy halgazdasági üzemében való használatára, vagy egy adóalany által, aki csak olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely tekintetében nem illeti meg az adólevonási jog, vagy nem adóalany jogi személy által.

[…]”

6 Ugyanezen irányelv 20. cikkének első bekezdése kimondja:

„»Közösségen belüli termékbeszerzésnek« kell tekinteni a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vevő vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vevő számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével.”

7 A héairányelv 131. cikke, amely a maga is a héamentességeknek szentelt IX. cím „Általános rendelkezések” címet viselő 1. fejezetében szerepel, előírja:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb [uniós jogi] rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

8 Ezen irányelv IX. címének 4. fejezete „A Közösségen belüli ügyletekhez kapcsolódó adómentességre” vonatkozik. Ezen irányelv 138. cikke a termékértékesítésre vonatkozó adómentességet illetően a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a[z Unió] területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.

(2) Az (1) bekezdésben említett értékesítéseken kívül a tagállamok mentesítik továbbá az alábbi ügyleteket:

a) olyan új közlekedési eszközök értékesítése, amelyeket az érintett tagállam területén kívülre, de a[z Unió] területére, a beszerző számára az eladó, a beszerző vagy megbízásukból más személy adott fel vagy fuvarozott el, amennyiben ezen értékesítések beszerzője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, akinek a Közösségen belüli beszerzései a 3. cikk (1) bekezdésének értelmében nem tartoznak a héa hatálya alá, illetve bármely más nem adóalany;

[…]”

A portugál jog

9 A Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó héaszabályozás; a továbbiakban: RITI) a héairányelvből eredő, a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó szabályokat ülteti át a portugál jogba.

10 A RITI 14. cikkének az 1. cikke e) pontjával összefüggésben értelmezett b) pontja szerint az eladó vagy a beszerző vagy megbízásukból más személy által az ország területéről valamely másik tagállamban letelepedett vagy lakóhellyel rendelkező beszerző részére feladott vagy elfuvarozott új közlekedési eszközök ellenérték fejében történő bármely értékesítése mentes a héa alól.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 A Santogal gépjármű-kereskedelemmel foglalkozó kereskedelmi társaság Portugáliában.

12 A Santogal a 2010. január 26-án kiállított számla alapján 447 665 euró összegért olyan új járművet értékesített, amelyet előzetesen a Mercedes-Benz Portugal SA-tól szerzett be, és amelynek portugál területre való behozatalát a 2009. május 25-i vámáru-nyilatkozat alapján állapították meg.

13 Az értékesítés során a beszerző, egy angolai állampolgár, tájékoztatta a Santogalt azon szándékáról, hogy e járművet személyes célra kívánja használni Spanyolországban, ahol állítása szerint lakóhellyel rendelkezett, és a jármű Spanyolországba szállításáról, valamint annak műszaki vizsgáztatásáról és nyilvántartásba vételéről maga gondoskodik. E beszerző bemutatta a Santogalnak a külföldiek spanyolországi azonosító számát (NIE), egy, a Ministério del Interior, Dirección General de la Policia y de la Guardia Civil – Comunidad Tui-Valencia (a belügyminisztérium rendőrségi és csendőrségi főigazgatósága, Tui-Valencia önkormányzata, Spanyolország) által 2008. május 2-án kiállított dokumentumot, amely tanúsítja, hogy az említett külföldiek azonosító száma alatt bejegyezték a külföldiek központi nyilvántartásába, továbbá angolai útlevelének másolatát. A beszerző által az adásvétel során megadott lakcím nem egyezett meg a 2008. május 2-i dokumentumon szereplő címmel.

14 E dokumentumokra figyelemmel a Santogal úgy ítélte meg, hogy az értékesítés a RITI 14. cikkének b) pontja alapján mentes a héa alól. Következésképpen Portugáliában nem került sor a héa felszámítására.

15 A gépjárművet Spanyolországba szállították egy teljesen zárt utánfutón.

16 Azt követően, hogy a gépjármű Spanyolországban átesett a műszaki vizsgán, a beszerző a Santogal kérésére az értékesítési iratok kiegészítése céljából két dokumentumot, így egyrészt a 2010. február 11-én kiállított műszaki vizsgára vonatkozó igazolást, másrészt pedig a 2010. február 18-án kiállított spanyolországi forgalmi engedélyt küldött meg ez utóbbi részére. Az utóbbi engedély, amelyen a beszerző olyan címe szerepelt, amely nem felelt meg sem az utóbbi által az adásvétel során megadott címnek, sem a 2008. május 2-i dokumentumban szereplő címnek, „turisztikai célú” nyilvántartásba vételt tartalmazott, amely 2011. február 17-én járt le. A kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott tájékoztatás szerint a turisztikai célú nyilvántartásba vétel a spanyol jog alapján ideiglenes nyilvántartásba vételnek felel meg, mivel annak érvényessége tizenkét hónapos időtartamon belül hat hónap, és az a hatóságok által meghosszabbítható. Ezt csak olyan személyek vehetik igénybe, akiknek szokásos lakóhelye nem Spanyolországban található.

17 A Santogal által a 2009. május 25-i vámáru-nyilatkozat törlése érdekében 2011. februárban szolgáltatott információk alapján a Mercedes-Benz Portugal 2011. március 3-án kiegészítő vámáru nyilatkozatot nyújtott be, amely az említett nyilatkozatnak a gépjármű elszállítása miatt való törlésére irányult. Az illetékes portugál hatóságok törölték a 2009. május 25-i vámáru-nyilatkozatot.

18 A Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (a vámcsalások elleni küzdelemmel foglalkozó szolgálatok igazgatósága, Portugália) a 2013. október 24-i levelében javasolta a Direção de Finanças de Lisboának (lisszaboni pénzügyi igazgatóság, Portugália) a jármű eladása után fizetendő héa megállapítását. Ezen igazgatóság többek között megállapította, hogy a beszerző Portugáliában rendelkezett lakóhellyel, és

ott egy társaság ügyvezetőjeként vették nyilvántartásba. Ezenkívül egy információkérésre válaszolva a spanyol hatóságok pontosították, hogy a beszerző 2010-ben nem rendelkezett spanyolországi lakóhellyel, és ott soha nem nyújtott be jövedelemadó-bevallást.

19 Ezt követően 2010. januárban részleges belső héaellenőrzést végeztek a Santogalnál. Ezzel összefüggésben az adó- és vámhatóság jelentést készített, amelyben megállapította, hogy a gépjármű eladása nem tartozott a RITI 14. cikkének b) pontjában előírt adómentesség hatálya alá, mivel a beszerző nem rendelkezett lakóhellyel Spanyolországban, és ott nem végzett tevékenységet. Az adóhatóság egyebekben rámutatott arra, hogy adatbázisai alapján a beszerző 2001 előtt kiadott portugál adószámmal rendelkezett, a lakóhelye szerinti ország pedig Portugália volt.

20 Ezen ellenőrzést követően az adó- és vámhatóság 2014. október 14-én utólagos héamegállapításról szóló határozatot hozott 89 533 euró összegben, valamint a 2010. március 12. és 2014. augusztus 20. közötti időszakra 15 914,80 euró összegű késedelmi kamat megfizetését írta elő. A Santogal 2014. decemberben fizette meg ezen összeget.

21 A Santogal ezen adómegállapító határozatok megsemmisítése iránti keresetet, illetve kártérítési keresetet terjesztett a kérdést előterjesztő bíróság elé. E bíróság előtt többek között azzal érvelt, hogy a RITI 1. cikke e) pontjának és 14. cikke b) pontjának az adó- és vámhatóság által elfogadott értelmezése ellentétes a közvetlen hatállyal rendelkező héairányelv 138. cikkének (2) bekezdésével. Arra is rámutatott, hogy a beszerző által elkövetett esetleges héacsalásra vele szemben nem lehet hivatkozni.

22 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben a kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt kétségeit fejezi ki a beszerzőnek az alapügyben szóban forgó járműeladás időpontjában fennálló lakóhelyét illetően. E bíróság rámutat különösen arra, hogy a beszerző szokásos lakóhelye nem Spanyolországban volt. Ugyanakkor nem bizonyított, hogy az említett adásvétel időpontjában Portugáliában rendelkezett lakóhellyel. Egyebekben a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott iratokban nem szerepel információ sem a járműre vonatkozó héa spanyolországi megfizetését, sem a jármű turisztikai célú nyilvántartásba vétele utáni sorsát illetően. Azt sem bizonyították, hogy a turisztikai célú nyilvántartásba vétel a spanyol jog szerint előírt szabályoknak megfelelően megszűnt.

23 Ezt követően a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy nem bizonyított, hogy a Santogal együttműködött a beszerzővel a gépjármű értékesítése miatt keletkező héafizetési kötelezettség elkerülésében. Ellenkezőleg, úgy véli, hogy az elé terjesztett bizonyítékokból kitűnik, hogy a Santogal ügyelt arra, hogy tiszteletben tartsa a héamentesség feltételeit. Megjegyzi, hogy sem a vámügynökök, sem a vámhivatalok nem támasztottak kétségeket azzal kapcsolatban, hogy a dokumentumok elegendőek a 2009. május 25-i vámáru-nyilatkozat törléséhez, és hogy a vámcsalások elleni küzdelemmel foglalkozó szolgálatok igazgatóságának a 2013. október 24-i levele olyan kiegészítő információkon alapult, amelyekhez a Santogal nem fért hozzá.

24 Végül a kérdést előterjesztő bíróság a 2010. december 7-i R. ítéletre hivatkozva (C-285/09, EU:C:2010:742) úgy véli, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem ad választ az elé terjesztett jogvitában felmerült kérdésekre.

25 E körülmények között a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének [a)] pontjával az, hogy a nemzeti jog szabályai[, mint a RITI 1. cikkének e) pontja és 14. cikkének b) pontja] a beszerző által az adott tagállam területéről valamely más tagállamba szállított új közlekedési eszközök ellenérték fejében történő értékesítése okán fennálló héamentesség elismerése tekintetében előírják, hogy a beszerzőnek az érintett tagállamban állandó lakóhellyel vagy székhellyel kell rendelkeznie?

2) Ellentétes-e a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének [a)] pontjával a szállítás kiindulási helye szerinti tagállamban a mentesség megtagadása egy olyan helyzetben, amelyben a beszerzett közlekedési eszközt Spanyolországba szállították, ahol ideiglenes jelleggel turisztikai célú nyilvántartásba vették, és [a spanyol] adójogi szabályozás hatálya alá tartozik?

3) Ellentétes-e a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének [a)] pontjával az, ha olyan helyzetben írnak elő héafizetési kötelezettséget az új közlekedési eszköz szállítójával szemben, amelyben nem nyert bizonyítást, hogy a turisztikai célú ideiglenes nyilvántartásba vétel hatálya [a spanyol jogban] előírt valamely módon megszűnt-e, vagy sem, és az sem került bizonyításra, hogy megfizették-e, vagy meg fogják-e fizetni a héát az említett szabályozás hatályának megszűnése alapján?

4) Ellentétes-e a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének [a)] pontjával és a jogbiztonság, az arányosság és a bizalomvédelem elvével az, ha a héafizetési kötelezettség olyan helyzetben kerül előírásra a valamely más tagállamban feladott új közlekedési eszköz szállítójával szemben, amelyben:

– a beszerző a feladás előtt tájékoztatta a[z eladót], hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban rendelkezik lakóhellyel, és bemutat egy azt igazoló dokumentumot, hogy az említett tagállamban külföldiekre vonatkozó azonosítószámmal rendelkezik, amely dokumentumban az adott tagállamban lévő olyan lakóhely van feltüntetve, amely eltér a beszerző által bejelentett lakóhelytől;

– a beszerző utólag adja át a[z eladónak] az azt igazoló dokumentumot, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban a közlekedési eszköz műszaki vizsgálatát elvégezték és e tagállamban turisztika céllal ideiglenes nyilvántartásba vették;

– nem nyert bizonyítást, hogy az [eladó] együttműködött a beszerzővel a héakötelezettség kijátszása érdekében;

– a vámhivatalok a[z eladó] rendelkezésére álló dokumentumok alapján nem kifogásolták a gépjárműre vonatkozó vámnyilatkozat törlését?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az elfogadhatóságról

26 A portugál kormány előadja, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések három okból elfogadhatatlanok.

27 Először is, e kormány arra hivatkozik, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő megfogalmazásukban a héairányelv azon 138. cikke (2) bekezdésének b) pontjára vonatkoznak, amely az alapügyben nem releváns. Az a körülmény, hogy a kérdést előterjesztő bíróság egyik tagja levelet küldött e bíróság részére, amelyben jelezte, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontja a releváns rendelkezés, és hogy e levél egy másolatát csatolták az előzetes döntéshozatalra utaló határozathoz, nem eredményezheti az eredetileg elkövetett hiba kijavítását, figyelemmel a belső jogi eljárásjogi szabályokra és a más tagállamok számára elismert garanciára, hogy benyújtsák észrevételeiket.

28 Emlékeztetni kell arra, hogy az a körülmény, hogy valamely nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet formálisan bizonyos uniós rendelkezésekre hivatkozva fogalmazta meg, nem akadálya annak, hogy a Bíróság megadja e bíróság számára az értelmezés minden olyan elemét, amely szükséges az utóbbi előtt lévő ügy megítéléséhez, akár hivatkozott ezekre a kérdéseinek megfogalmazásában, akár

nem. E tekintetben a Bíróságnak kell a nemzeti bíróság által szolgáltatott információk összessége és különösen az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolása alapján meghatározni az uniós jog azon rendelkezéseit, amelyeknek az értelmezése a jogvita tárgyára figyelemmel szükséges (lásd ebben az értelemben: 2016. június 21-i New Valmar ítélet, C-15/15, EU:C:2016:464, 29. pont; 2016. szeptember 29-i Essent Belgium ítélet, C-492/14, EU:C:2016:732, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 A jelen ügyben, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 21–23. pontjában megjegyezte, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokaiból egyértelműen kitűnik, hogy a nemzeti bíróság által előterjesztett kérdések a héairányelv 138. cikke (2) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkoznak, annak ellenére, hogy e bíróság határozatában tévesen ezen irányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontjára hivatkozik. Ráadásul az említett bíróság az említett határozathoz csatolt levélben kijavította e hibát.

30 Másodszor, a portugál kormány álláspontja szerint az alapügy ténybeli hátterének bemutatása következetlen és ellentmondásos, és nélkülözi az egyértelműséget.

31 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon (2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai, C-131/13, 163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a ténybeli háttérnek a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott ismertetése elegendő ahhoz, hogy a Bíróság az előterjesztett kérdésekre hasznos választ tudjon adni.

33 Harmadszor, a portugál kormány előadja, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések hipotetikusak, mivel a kérdést előterjesztő bíróság – még ha tévesen is – már kimondta, hogy az alapügyben szóban forgó héamegállapítás indokolása hiányos volt, és hogy azt ily módon a Bíróság által az e kérdésekre adott válaszoktól függetlenül meg kell semmisíteni.

34 Amint azt a főtanácsnok az indítványának a 26. pontjában megjegyezte, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat egyetlen pontja alapján sem jelenthető ki bizonyossággal, hogy az említett héamegállapítást az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre adott választól függetlenül meg kell semmisíteni. Mindenesetre kétségtelen, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontja összefüggést mutat az alapügy tárgyával, amely arra irányul, hogy az új közlekedési eszközre vonatkozó ügyletek héa alóli mentesítésének megtagadása összeegyeztethető-e ezen rendelkezéssel.

35 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések ennélfogva elfogadhatók.

Az első kérdésről

36 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétesek az olyan nemzeti rendelkezések, amelyek valamely új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítésének adómentességét azon feltételnek rendelik alá, hogy e közlekedési eszköz beszerzője az említett közlekedési eszköz rendeltetési helye szerinti tagállamban székhellyel vagy lakóhellyel rendelkezzen.

37 Előzetesen meg kell jegyezni, hogy ez a kérdés a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 260. o.) által a Közösségen belüli értékesítésre alkalmazandó átmeneti héarendszer keretei közé illeszkedik. Ez a rendszer új adóztatandó tényállás bevezetésén, nevezetesen a Közösségen belüli termékbeszerzésen alapul, amely lehetővé teszi, hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül (2010. november 18-i X ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 Így a fennálló rendszer – amely egyrészről a Közösségen belüli feladással vagy szállítással járó termékértékesítés indulási helye szerinti tagállamban való mentesítésből áll, amelyet kiegészít az e tagállamban előzetesen megfizetett héa levonásához vagy visszatérítéséhez való jog, másrészről pedig a Közösségen belüli termékbeszerzésnek az érkezési hely szerinti tagállamban való adóztatásából áll – arra irányul, hogy a tagállamok adószuverenitásának világos elkülönítését biztosítsa (2010. november 18-i X ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Ami pedig különösen az új közlekedési eszközök beszerzésére vonatkozó adószabályokat illeti, a héairányelv (11) preambulumbekezdéséből az következik, hogy e szabályok az adóztatási joghatóság megosztása mellett arra irányulnak, hogy elkerüljék a tagállamok közötti verseny torzulásait, amelyek a különböző adómértékek alkalmazásából eredhetnek (2010. november 18-i X ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 24. pont).

40 A héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontját ezen összefüggésekre és célokra tekintettel kell értelmezni.

41 E rendelkezés értelmében a tagállamok kötelesek mentesíteni az adó alól az új közlekedési eszközök értékesítését, ha az megfelel az ott kimerítően (lásd analógia útján: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 59. pont) felsorolt feltételeknek (lásd analógia útján: 2014. október 9-i Traum ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 46. pont).

42 Az említett rendelkezés értelmében a tagállamok mentesítik az adó alól az olyan új közlekedési eszközök értékesítését, amelyeket az érintett tagállam területén kívülre, de az Unió területére, a beszerző számára az eladó, a beszerző vagy megbízásukból más személy adott fel vagy fuvarozott el, amennyiben ezen értékesítések beszerzője olyan adóalany vagy nem adóalany jogi személy, akinek a Közösségen belüli beszerzései a héairányelv 3. cikkének (1) bekezdése értelmében nem tartoznak a héa hatálya alá, illetve bármely más nem adóalany.

43 Így, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 38. és 39. pontjában megállapította, az új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítésére kizárólag akkor vonatkozik adómentesség, ha e közlekedési eszközzel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az ha az értékesítő igazolja, hogy az említett közlekedési eszközt feladták vagy elszállították valamely másik tagállamba, és az e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét (lásd analógia útján: 2010. november 18-i X ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 27. pont; 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 Ezzel szemben a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjára figyelemmel az új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítésének adómentessége semmilyen módon nincs azon feltételnek alárendelve, hogy a beszerző a rendeltetés helye szerinti tagállamban székhellyel vagy lakóhellyel rendelkezzen.

45 Az ilyen feltétel előírása egyébiránt ellentmondana az említett rendelkezés rendszerének, valamint a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti héarendszer – jelen ítélet 37–39. pontjában hivatkozott – összefüggéseinek és céljainak. Ugyanis a Közösségen belüli termékértékesítés

adómentességének kizárólag azon az alapon történő elutasításával, hogy a közlekedési eszköz beszerzője a rendeltetés helye szerinti tagállamban nem rendelkezik székhellyel vagy lakóhellyel, függetlenül attól, hogy a mentesség anyagi jogi feltételei teljesülnek, a termékértékesítés helye szerinti tagállam olyan ügyletet lenne kénytelen adózás alá vonni, amelyet a fent említett feltételek teljesülése esetén mint Közösségen belüli termékbeszerzést a rendeltetés helye szerinti tagállamban kellene megadóztatni. Ez kettős adóztatáshoz vezetne, ami ellentétes az adósemlegesség elvével.

46 A Bíróságnak az új közlekedési eszközökre irányuló ügyletek Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősítésére vonatkozó ítélkezési gyakorlata is alátámasztja ezt az értelmezést.

47 Az ilyen ügyletek sajátos jellegére figyelemmel ugyanis a Bíróság megállapította, hogy annak érdekében, hogy valamely ügyletet „Közösségen belüli termékbeszerzésnek” lehessen minősíteni, valamennyi olyan objektív tényállási elem átfogó értékelése szükséges, amelynek jelentősége van annak meghatározásában, hogy a beszerzett termék ténylegesen elhagyta-e az értékesítés helye szerinti tagállam területét, és ha erről van szó, akkor mely tagállamban kerül majd sor a végső felhasználásra. E tekintetben a termék szállításának lebonyolítása mellett bizonyos jelentőséggel bírhat különösen a termék nyilvántartásba vétele és használatának szokásos helye, a beszerző lakóhelye, valamint az olyan kapcsolatok fennállása vagy azok hiánya, amelyek a beszerzőt az értékesítés helye szerinti vagy valamely másik tagállamhoz kötik (lásd ebben az értelemben: 2010. november 18-i X ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 41–45. és 50. pont).

48 Ezen ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy jóllehet valamely új közlekedési eszköz beszerzőjének a lakóhelye a közlekedési eszköz végső felhasználás helyének meghatározására szolgáló átfogó értékelés szempontjából releváns tényezőnek minősül, az nem lehet alkalmas arra, hogy önmagában befolyásoljon valamely „Közösségen belüli termékértékesítésnek” minősítést és a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjában előírt feltételek közötti mentesítést.

49 Ezenfelül az a feltétel, amely megköveteli, hogy a beszerző a rendeltetési hely szerinti tagállamban székhellyel vagy lakóhellyel rendelkezzen, szintén nem alapítható a héairányelv 131. cikkére.

50 Ugyanis, jóllehet igaz, hogy e rendelkezés alapján a tagállamok határozzák meg a Közösségen belüli termékértékesítés mentességi feltételeit abból a célból, hogy biztosítsák e mentességek helyes és egyszerű alkalmazását, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzését, mégis a rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános elveket, közöttük különösen a jogbiztonság és az arányosság elvét, valamint az adósemlegességet (lásd ebben az értelemben: 2010. november 18-i X ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 35. és 37. pont).

51 Márpedig a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti adómentesség megállapításának kizárólag azon okból való megtagadása, hogy a beszerző nem rendelkezik lakóhellyel a rendeltetési hely szerinti tagállamban, ellentétes lenne az adóztatási joghatóság megosztásával, és alkalmas lenne arra, hogy megkérdőjelezze az adósemlegesség elvét. Ezenkívül, amint az a jelen ítélet 45. pontjából következik, az adómentesség ilyen megtagadása a kettős adóztatás veszélyét hordozhatja magában.

52 A fenti megfontolások alapján az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az olyan nemzeti rendelkezések, amelyek valamely új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítésének adómentességét azon feltételnek rendelik alá, hogy e közlekedési eszköz beszerzője az említett közlekedési eszköz rendeltetési helye szerinti tagállamban székhellyel vagy lakóhellyel rendelkezzen, ellentétesek a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjával.

A második kérdésről

53 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az új közlekedési eszköz értékesítésének adómentessége elutasítható a termékértékesítés helye szerinti tagállamban, amennyiben e közlekedési eszközt csak ideiglenesen vették nyilvántartásba a rendeltetési hely szerinti tagállamban.

54 Amint az az első előterjesztett kérdésre adott válaszból következik, a tagállamok kötelesek mentesíteni az új közlekedési eszközök értékesítését, amennyiben a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjában kimerítően felsorolt és a jelen ítélet 42. és 43. pontjában hivatkozott anyagi jogi feltételek teljesülnek.

55 Márpedig a közlekedési eszköznek a rendeltetési hely szerinti tagállamban történő nyilvántartásba vétele nem szerepel e feltételek között.

56 Ebből következően a termékértékesítés helye szerinti tagállamban való adó alóli mentesítés nem utasítható el kizárólag azzal az indokkal, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban végzett nyilvántartásba vétel, mint az alapügyben szóban forgó turisztikai célú nyilvántartásba vétel, tizenkét hónapos időszakra kiállított ideiglenes nyilvántartásba vétel.

57 Mivel a Bizottság és a portugál kormány arra a körülményre alapítja az érvelését, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban való ilyen nyilvántartásba vétel nem teszi lehetővé azon tagállam meghatározását, amelyben az érintett közlekedési eszköz végső felhasználására sor kerül, ehhez hozzá kell tenni, amint azt a főtanácsnok az indítványának az 55. pontjában megjegyezte, hogy a nyilvántartásba vétel nem jelenti automatikusan azt, hogy a végső felhasználásra nem ezen rendeltetési hely szerinti tagállamban kerül sor. Amint az az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből következik, az ilyen nyilvántartásba vételt ugyanis viszonylag hosszú, a jelen ügyben tizenkét hónapos időszakra állítják ki, amely meghosszabbítható, vagy azt rendes nyilvántartásba vétel követheti.

58 A jelen ítélet 51. pontjában kifejtettekhez hasonló okokból az a körülmény, hogy a héairányelv 131. cikke alapján a tagállamok határozzák meg a feltételeket az említett mentességek helyes és egyszerű alkalmazásának, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzésének biztosítása érdekében, nem vonhatja kétségbe az ezen ítélet 56. pontjában levont következtetést.

59 A fenti megfontolások alapján a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az új közlekedési eszköz értékesítésének adómentessége nem utasítható el a termékértékesítés helye szerinti tagállamban kizárólag azzal az indokkal, hogy e közlekedési eszközt a rendeltetési hely szerinti tagállamban csak ideiglenesen vették nyilvántartásba.

A harmadik kérdésről

60 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjával az, hogy a beszerző által valamely másik tagállamba szállított és ez utóbbi tagállamban ideiglenesen nyilvántartásba vett új közlekedési eszköz eladója utólagosan köteles legyen a héa megfizetésére, amennyiben nem kerül bizonyításra, hogy az átmeneti nyilvántartásba vételi időszak lejárt, és a héát a rendeltetés helye szerinti tagállamban fizették meg, vagy megfizetésére ott kerül sor.

61 E tekintetben először is emlékeztetni kell arra, hogy amint az a jelen ítélet 50. pontjából következik, a tagállamoknak a Közösségen belüli termékértékesítések mentességi feltételeinek a héairányelv 131. cikke alapján történő meghatározása során tiszteletben kell tartaniuk különösen a jogbiztonság és az arányosság elvét, valamint az adósemlegességet.

62 A Bíróság ezt követően azt is kimondta, hogy az eladóra hárul annak bizonyítása, hogy teljesülnek a Közösségen belüli termékértékesítés mentesítésének alkalmazásához előírt feltételek, beleértve a tagállamok által előírt azon feltételeket, amelyek célja az adókijátszások, az adókikerülések és az esetleges visszaélések megelőzése (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 27-i VSTR ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

63 Végül az új közlekedési eszközökre irányuló Közösségen belüli ügyletek sajátos jelleggel bírnak, amennyiben többek között az ilyen jogcímen keletkező héát a nem adóalany magánszemélynek is meg kell fizetnie, akire nem vonatkoznak a bejelentési és számviteli kötelezettségek, így utólagos ellenőrzése sem lehetséges, továbbá végső fogyasztóként a magánszemély nem tarthat igényt héalevonásra még abban az esetben sem, ha a beszerzett járművet továbbértékesíti, ebből következően pedig a gazdasági szereplőnél is nagyobb érdeke fűződik ahhoz, hogy kivonja magát az adózás alól (lásd ebben az értelemben: 2010. november 18-i X ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 42. és 43. pont).

64 Ebből következően, amint arra a Bíróság a jelen ítélet 47. pontjában emlékeztetett, ahhoz, hogy valamely új közlekedési eszközre irányuló ügyletet „Közösségen belüli termékbeszerzésnek” lehessen minősíteni, valamennyi olyan objektív tényállási elem átfogó értékelése szükséges, amelynek jelentősége van annak meghatározásában, hogy a beszerzett termék ténylegesen elhagyta-e az értékesítés helye szerinti tagállam területét, és ha erről van szó, akkor mely tagállamban kerül majd sor a végső használatára.

65 Amennyiben az eladó olyan bizonyítékokkal szolgál, amelyek az új közlekedési eszköz beszerző által valamely másik tagállamba történő fuvarozásának vagy feladásának, valamint ezen tagállamban való – akár ideiglenes – nyilvántartásba vételének, továbbá használatba helyezésének az alátámasztására irányulnak, az eladó nem kötelezhető arra, hogy adott esetben a héa rendeltetési hely szerinti tagállamban való megfizetését követően e közlekedési eszköznek az e tagállamban való használata végső és végleges jellegére, valamint a turisztikai célú nyilvántartásba vétel időtartamának leteltére vonatkozóan döntő bizonyítékot szolgáltasson.

66 Ugyanis egyrészt ilyen körülmények között az a bizonyíték, amely e közlekedési eszköz végső felhasználási helyére történő tényleges mozgatására vonatkozik, és amelyet az eladó az adóhatóságnak benyújthat, alapvetően a beszerzőtől e célból kapott információktól függ (lásd analógia útján: 2010. december 16-i Euro Tyre Holding ítélet, C-430/09, EU:C:2010:786, 37. pont).

67 Másrészt a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján az eladó nem kötelezhető arra, hogy bizonyítsa a szóban forgó termékekre vonatkozó Közösségen belüli termékbeszerzés adókötelességét annak érdekében, hogy kiterjedjen rá a megfelelő termékértékesítésre vonatkozó adómentesség (2012. szeptember 27-i VSTR ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 55. pont). Márpedig az, hogy az adómentesség igénybevételét azon feltételnek rendelik alá, hogy előzetesen meg kell határozni az új közlekedési eszköz végső használat szerinti tagállamát, éppen ilyen kötelezettséget ír elő az eladóval szemben. Ugyanis ezzel az eladóra hárulhat az a végleges nyilvántartásba vétel kiadására vonatkozó bizonyítási teher, amire adott esetben a héa beszerző által való megfizetését követően kerülhet sor.

68 E körülmények között a jelen ítélet 65. pontjában hivatkozott ilyen kötelezettség nem eredményezi a mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását.

69 A fenti megfontolások alapján a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy ellentétes a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjával az, hogy a beszerző által valamely másik tagállamba szállított és ez utóbbi tagállamban ideiglenesen nyilvántartásba vett új közlekedési eszköz eladója utólagosan köteles legyen a héa megfizetésére, amennyiben nem kerül bizonyításra, hogy az átmeneti nyilvántartásba vételi időszak lejárt, és a héát a rendeltetés helye szerinti tagállamban fizették meg, vagy megfizetésére ott kerül sor.

A negyedik kérdésről

70 Negyedik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjával, valamint a jogbiztonság, az arányosság és a bizalomvédelem elvével az, hogy a beszerző által valamely másik tagállamba szállított és ez utóbbi tagállamban ideiglenesen nyilvántartásba vett új közlekedési eszköz eladója utólagosan köteles a héa megfizetésére, amennyiben, figyelemmel az értékesítés körülményeire, a beszerző héacsalást követhetett el, anélkül hogy az eladónak az e csalásban való közreműködése bizonyítást nyerne.

71 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szereplőtől, hogy jóhiszeműen járjon el, és hozzon meg minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Amennyiben az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető észszerű intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadnia tőle a héamentességhez való jogot (2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 54. pont).

72 A nemzeti bíróság feladata, hogy az alapügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelése alapján megvizsgálja, hogy a Santogal jóhiszeműen járt-e el, és megtett-e valamennyi tőle észszerűen elvárható intézkedést az arról való meggyőződés érdekében, hogy az ügylet nem vezet adócsaláshoz (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 53. pont). A Bíróság ugyanakkor megadhatja az uniós jog értelmezéséhez szükséges valamennyi információt, amely hasznos lehet a számára.

73 Így rá kell mutatni arra, hogy valamely új közlekedési eszközt érintő Közösségen belüli értékesítéssel járó ügylet során az eladó nem bízhat kizárólag a beszerző arra irányulóan kinyilvánított szándékában, hogy a terméket annak végső használata érdekében valamely másik tagállamba szállítja. Épp ellenkezőleg, amint azt a főtanácsnok az indítványának a 63. pontjában megjegyezte, az eladó köteles meggyőződni arról, hogy a beszerző által kinyilvánított szándékot objektív körülmények igazolják-e (lásd analógia útján: 2010. november 18-i X ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 47. pont).

74 Meg kell jegyezni, hogy figyelemmel a beszerző által a vásárlás időpontjában szolgáltatott bizonyítékokra, észszerűen feltételezhető volt, hogy e beszerző Spanyolországban rendelkezett lakóhellyel, és megtette a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy az alapügyben szóban forgó gépjárművet ott – jóllehet sajátos rendszerben – használja. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a Santogal kellő gondosságot tanúsított-e annak érdekében, hogy meggyőződjön arról, hogy az ügylet nem vezet adócsaláshoz. Ennek kapcsán fontos hozzátenni, hogy a Santogalnak magasabb szintű gondosságot kellett tanúsítania egyrészt a szóban forgó gépjármű értékére tekintettel, másrészt pedig amiatt, hogy az új közlekedési eszköz beszerzése körében a magánszemély nem tarthat igényt héalevonásra még abban az esetben sem, ha a beszerzett járművet továbbértékesíti, ebből következően pedig a gazdasági szereplőknél is nagyobb érdeke fűződik ahhoz, hogy kivonja magát az adózás alól (2010. november 18-i X ítélet, C-84/09, EU:C:2010:693, 43. pont). Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság által lefolytatandó értékelés keretében különösen azt kell vizsgálni, hogy a Santogal, figyelemmel azon bizonyítékokra, amelyek a rendelkezésére álltak vagy állhattak, tudhatott-e arról, hogy az ideiglenes nyilvántartásba vétel kizárólag a lakóhellyel nem rendelkezők számára volt elérhető, és hogy a beszerző több spanyolországi lakcímet adott meg, ami kétségeket vethetett fel a tényleges lakhelyét illetően.

75 Az eladó magatartásán kívül a portugál hatóságok magatartására is figyelemmel kell lenni. Amennyiben a Santogal a szóban forgó ügylet adómentességének igénybevétele érdekében dokumentumokat mutatott be, és amennyiben az illetékes hatóság megvizsgálta és elfogadta e dokumentumokat, aminek a vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, emlékeztetni kell arra, hogy ellentétes a jogbiztonság

elvével az, hogy valamely tagállam, amely a mentességhez való jog bizonyítékaként eredetileg elfogadta az eladó által bemutatott dokumentumokat, utólag arra kötelezheti ezen eladót, hogy a beszerző által elkövetett olyan adókijátszás miatt, amelyről az eladónak nem volt, és nem is lehetett tudomása, fizesse meg az e termékértékesítés utáni héát (lásd analógia útján: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet, C-409/04, EU:C:2007:548, 50. pont).

76 Mivel a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozik a bizalomvédelem elvére, meg kell jegyezni, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az e jogra történő hivatkozás joga minden olyan jogalanyt megillet, akiben valamely közigazgatási hatóság megalapozott várakozásokat keltett a részére tett pontos ígéretek folytán (2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ugyanakkor az adóalanyok nem hivatkozhatnak a bizalomvédelem elvére olyan helyzet alátámasztása érdekében, amelyet adócsalás jellemez (lásd analógia útján: 2004. április 29-i Gemeente Leusden és Holin Groep ítélet, C-487/01 és C-7/02, EU:C:2004:263, 77. pont).

77 A fenti megfontolásokra figyelemmel a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy ellentétes a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjával, valamint a jogbiztonság, az arányosság és a bizalomvédelem elvével az, hogy a beszerző által valamely másik tagállamba szállított és ez utóbbi tagállamban ideiglenesen nyilvántartásba vett új közlekedési eszköz eladója a beszerző által elkövetett adócsalás esetén utólagosan köteles legyen a héa megfizetésére, feltéve hogy objektív körülmények alapján nem kerül bizonyításra, hogy az említett eladó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető észszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az e csalásban való részvételt. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelése alapján ez a helyzet áll-e fenn.

A költségekről

78 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az olyan nemzeti rendelkezések, amelyek valamely új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítésének adómentességét azon feltételnek rendelik alá, hogy e közlekedési eszköz beszerzője az említett közlekedési eszköz rendeltetési helye szerinti tagállamban székhellyel vagy lakóhellyel rendelkezzen, ellentétesek a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjával.**

2) **A 2006/112 irányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az új közlekedési eszköz értékesítésének adómentessége nem utasítható el a termékértékesítés helye szerinti tagállamban kizárólag azzal az indokkal, hogy e közlekedési eszközt a rendeltetési hely szerinti tagállamban csak ideiglenesen vették nyilvántartásba.**

3) **Ellentétes a 2006/112 irányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjával az, hogy a beszerző által valamely másik tagállamba szállított és ez utóbbi tagállamban ideiglenesen nyilvántartásba vett új közlekedési eszköz eladója utólagosan köteles legyen a hozzáadottérték-adó megfizetésére, amennyiben nem kerül bizonyításra, hogy az átmeneti nyilvántartásba vételi időszak lejárt, és az említett adót a rendeltetés helye szerinti tagállamban fizették meg, vagy megfizetésére ott kerül sor.**

4) Ellentétes a 2006/112 irányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjával, valamint a jogbiztonság, az arányosság és a bizalomvédelem elvével az, hogy a beszerző által valamely másik tagállamba szállított és ez utóbbi tagállamban ideiglenesen nyilvántartásba vett új közlekedési eszköz eladója a beszerző által elkövetett adócsalás esetén utólagosan köteles legyen a hozzáadottérték-adó megfizetésére, feltéve hogy objektív körülmények alapján nem kerül bizonyításra, hogy az említett eladó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vevő által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden tőle telhető észszerű intézkedést annak érdekében, hogy elkerülje az e csalásban való részvételt. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az alapügy minden tényállási elemének és körülményének átfogó értékelése alapján ez a helyzet áll-e fenn.

Aláírások