

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2017. február 9.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Héa – 2006/112/EK irányelv – 131. és 138. cikk – A Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének feltételei – Héa-információcsererendszer (VIES) – A beszerző nyilvántartásba vételének hiánya – Az adómentesség megtagadása – Megengedhetőség”

A C-21/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (adóügyi választottbíróság [közigazgatási választottbírósági központ], Portugália) a Bírósághoz 2016. január 15-én érkezett, 2015. november 30-i határozatával terjesztett el az elzete

az **Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal**

és

az **Autoridade Tributária e Aduaneira**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

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

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, R. Campos Laires és M. Figueiredo, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és G. Braga da Cruz, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerl szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 131. cikkének és 138. cikke (1) bekezdésének, valamint az arányosság elvének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Euro Tyre BV– Sucursal em Portugal (a továbbiakban: Euro Tyre) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adóés vámhatóság, Portugália) között, e hatóság által az Euro Tyre által Közösségen belüli termékértékesítésnek minősített számos ügylet hozzáadottértékadó (héa) alól történ mentesítésének megtagadása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv 9. cikkének (1) bekezdése értelmében „adóalany” az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. E rendelkezés szerint „gazdasági tevékenység” a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenértékű tevékenységeket is. Az említett rendelkezés pontosítja, hogy gazdasági tevékenységnek minősül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történő hasznosítása.

4 Ezen irányelv 131. cikke értelmében:

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

5 Az említett irányelv 138. cikkének (1) bekezdése a következőket írja el:

„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 Közösség 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.”

6 Ugyanezen irányelv 213. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Minden adóalany bejelenti adóalanyként folytatott tevékenységének megkezdését, módosítását vagy megszüntetését.

A tagállamok az általuk meghatározott feltételeknek megfelelően lehetvé teszik, és meg is követhetik az elektronikus úton történő bejelentést.”

7 A héairányelv 214. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Valamennyi tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a következő

személyeket egyedi adószámmal tartsa nyilván:

a) a 9. cikk (2) bekezdésében említettek kivételével minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely ?t a levonási jog gyakorlására jogosítja, kivéve az olyan termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat, amelyek tekintetében a héát a 194–197. és a 199. cikknek megfelelően kizárólag az fizeti, akinek a részére a terméket értékesítették, illetve a szolgáltatást nyújtották;

b) minden adóalany, illetve nem adóalany jogi személy, aki a 2. cikk (1) bekezdésének b) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozó, Közösségen belüli termékbeszerzést végez, vagy aki élt a 3. cikk (3) bekezdésében meghatározott választási lehet?séggel, és a Közösségen belüli beszerzéseit a héa hatálya alá vonta;

[...]

Az 1798/2003/EK és a 904/2010/EU rendelet

8 A hozzáadottérték?adó területén történ? közigazgatási együttm?ködés?l, valamint a 218/92/EGK rendelet hatályon kívül helyezésér?l szóló, 2003. október 7?i 1798/2003/EK tanácsi rendelet (HL 2003. L 264., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 392. o.) 27. cikkének (1) bekezdése szerint:

„Minden tagállam elektronikus adatbázist tart fenn a hozzáadottértékadó?azonosítószámmal rendelkező személyek?l.”

9 Az 1798/2003 rendeletet 2012. január 1?jével hatályon kívül helyezte a hozzáadottérték?adó területén történ? közigazgatási együttm?ködés?l és csalás elleni küzdelemr?l szóló, 2010. október 7?i 904/2010/EU tanácsi rendelet (HL 2010. L 268., 1. o.).

10 Az utóbbi rendelet 17. cikkének (1) bekezdése el?írja:

„Mindegyik tagállam elektronikus rendszerben tárolja a következ? információkat:

- a) a [héa]írányelv XI. címének 6. fejezetével összhangban általa összegy?jtött információk;
- b) az általa héa?azonosítószámmal ellátott személyek azonosítására, tevékenységére szervezeti formájára és címére vonatkozó, a [héa]írányelv 213. cikkének alkalmazásában összegy?jtött adatok, valamint a héa?azonosítószám kiadásának dátuma;

[...]

A portugál jog

11 A Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó héaszabályozás, a továbbiakban: RITI) a héairányelvb?l ered?, a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó szabályokat ülteti át a portugál jogba.

12 A RITI 14. cikkének a) pontja értelmében héamentes:

„a 2. cikk (1) bekezdésének a) pontjában említett bármely adóalany által végzett azon termékértékesítések, amelyek során a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az ország területér?l másik tagállamba a beszerzőnek címezve, feltéve hogy a beszerző olyan természetes vagy jogi személy, akit vagy amelyet a hozzáadottérték?adó szempontjából a másik tagállamban nyilvántartásba vettek, és az

értékesítéskor használta az adóazonosító számát, valamint a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adószabályok alá tartozik az említett tagállamban”.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

13 Az Euro Tyre az Euro Tyre BV holland vállalkozás portugáliai fióktelepe. Különböző márkájú gumibroncsok behozatalával, kivitelével, valamint Portugáliában és Spanyolországban letelepedett kiskereskedők számára történő forgalmazásával foglalkozik. A spanyol piacon részben közvetlenül, részben pedig egy forgalmazó, azaz az Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL közvetítésével végzi értékesítéseit.

14 Az alapjogvita az Euro Tyre Distribución de Neumáticos számára 2010 és 2012 között történő számos értékesítésre vonatkozik. Ezen értékesítések időpontjában az Euro Tyre Distribución de Neumáticos hálalanyként nyilvántartásba volt véve Spanyolországban. Azonban e tagállamban még nem tartozott a termékértékesítésre vonatkozó adózási szabályok alá, és a hálainformációcsererendszerben (a továbbiakban: VIES-nyilvántartás) sem szerepelt. A spanyol adóhatóság csak 2013. március 19-én adta meg számára a Közösségen belüli piaci szereplő minősítést, és 2012. július 1-jére visszamenőleges hatállyal nyilvántartásba vették e rendszerben.

15 Az Euro Tyre az említett értékesítéseket a RITI 14. cikknek b) pontja szerinti Közösségen belüli adómentes termékértékesítéseként jelentette be.

16 A 2010., 2011. és 2012. évre vonatkozó adóellenőrzési eljárást követően az Inspeção Tributária (adóhatóság, Portugália) mindazonáltal megállapította, hogy az adómentességnek a RITI 14. cikknek b) pontjában előírt feltételei nem teljesültek a szóban forgó értékesítések esetében, mivel az Euro Tyre Distribución de Neumáticost a Közösségen belüli ügyletek megvalósítása tekintetében nem vették nyilvántartásba Spanyolországban, és a VIES-nyilvántartásban sem szerepelt.

17 Ennélfogva az adó- és vámhatóság helyesbítette az Euro Tyre által a 2010., 2011. és 2012. év vonatkozásában fizetendő, késedelmi kamatokkal növelt héát.

18 Az Euro Tyre vitatta e helyesbítéseket. Panaszának és fellebbezésének elutasítását követően a kérdést elterjesztő bírósághoz fordult. E bíróság előtt úgy érvelt, hogy a RITI 14. cikknek b) pontjában előírt feltétel, amely szerint a beszerző a Közösségen belüli termékbeszerzésekre vonatkozó adószabályok hatálya alá kell, hogy tartozzon, és a VIES-nyilvántartásban nyilvántartottnak kell lennie, a hálairányelv téves átültetéséből ered. Az ilyen feltétel nem szerepel ugyanis ezen irányelv 138. cikkében, és ráadásul csak a Portugál Köztársaság által előírt alaki követelményt alkot.

19 A kérdést elterjesztő bíróság azt vizsgálja, hogy a Közösségen belüli termékértékesítéseknek a hálairányelv 138. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentessége alárendelhető-e azon feltételnek, hogy a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban székhellyel rendelkező beszerzőt nyilvántartásba vegyék a Közösségen belüli ügyletek vonatkozásában az előbbi államban, és hogy szerepeljen a VIES-nyilvántartásban.

20 E tekintetben a bíróság megállapítja, hogy 2010 júniusa óta az Euro Tyre Distribución de Neumáticost a szóban forgó értékesítésekre vonatkozó minden számlán, valamint a vonatkozó összesítő nyilatkozatokon szereplő adóazonosító számmal hálanyilvántartásba vették Spanyolországban a nemzeti ügyletek vonatkozásában. Ezzel szemben ezen értékesítések időpontjában a hálaköteles társaság nem tartozott a Közösségen belüli beszerzések szabályai alá, és nem szerepelt a VIES-nyilvántartásban. Az Euro Tyre tudatában volt e ténynek, de várta, hogy

a spanyol adóhatóság visszaható hatállyal Közösségen belüli piaci szereplő jogállást ad az Euro Tyre Distribución de Neumáticosnak. Egyébiránt a portugál adóhatóság megállapította, hogy a jelen esetben nem történt csalás, sem pedig adókikerülés az Euro Tyre részéről.

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

„1) Ha fennállnak a Közösségen belüli termékértékesítésre irányadó együttes anyagi feltételek, azaz ha a tulajdonos termék feletti rendelkezési jogát átruházták, és a szállító igazolja, hogy a terméknek a másik tagállamban történő feladása vagy szállítása megtörtént, valamint a termék fizikailag elhagyta a feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti állam területét egy olyan megrendelő számára, aki a termékek indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy jogi személy, úgy kell-e értelmezni a [héta]irányelv 131. és 138. cikkét, hogy a Közösségen belüli termékértékesítéssel kapcsolatban azokkal ellentétes az a körülmény, hogy az adott tagállam adóhatósága megtagadja a héamentességet az e tagállamban letelepedett termékértékesítő számára, pusztán azért, mert a másik tagállamban székhellyel rendelkező beszerző nem szerepel a VIES [...] nyilvántartásában, és az adott országban nem tartozik a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adószabályok alá, még akkor sem, ha az értékesítés időpontjában érvényes héaazonosítószámmal rendelkezik az adott tagállamban, amely számot feltüntették az ügyletekkel kapcsolatos számlákon?

2) Ellentétes-e az arányosság elvével a [héta]irányelv 138. cikke (1) bekezdésének azon értelmezése, amely szerint meg kell tagadni a mentességet olyan esetben, ha az adott tagállamban székhellyel rendelkező értékesítő tudomással bírt arról, hogy a másik tagállamban letelepedett megrendelő, annak ellenére, hogy a székhelye szerinti államban érvényes héaazonosítószámmal rendelkezik, nem szerepel a VIES-nyilvántartásában, és nem is tartozik a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adószabályok alá, de várhatóan visszamenőleges hatállyal sor kerül a Közösségen belüli piaci szereplőként való nyilvántartására?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

22 Az együttesen vizsgálandó kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 131. cikkét és 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, hogy valamely tagállam adóhatósága azzal az indokkal tagadja meg valamely Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét, hogy ezen értékesítés időpontjában az érkező tagállamban letelepedett és az ezen államban megvalósuló ügyletekre érvényes héaazonosítószámmal rendelkező beszerző nem szerepel a VIES-nyilvántartásban, és a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adószabályok hatálya alá sem tartozik. Az említett bíróság azt is vizsgálja, hogy a héairányelvnek az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 138. cikkének (1) bekezdésével ellentétes-e az ilyen megtagadás, amennyiben az eladó tudomással bírt a beszerzőnek a héa alkalmazása tekintetében fennálló helyzetéről, és meg volt győződve arról, hogy később a beszerzőt visszaható hatállyal nyilvántartásba veszik Közösségen belüli piaci szereplőként.

23 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében a tagállamok kötelesek mentesíteni az adó alól a termékértékesítést, ha az megfelel az ott felsorolt feltételeknek (2014. október 9-i Traumatélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 46. pont).

24 E rendelkezés értelmében 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 az Európai Unió területére, és ha a termékértékesítés

megrendelje a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.

25 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint kizárólag akkor vonatkozik adómentesség a Közösségen belüli termékértékesítésre, ha a termékkel való tulajdonosként történő rendelkezési jog átszáll a vevőre, és az értékesítő igazolja, hogy e terméket feladták vagy elszállították egy másik tagállamba, és a termék e feladás vagy szállítás során ténylegesen elhagyta a termékértékesítés helye szerinti tagállam területét (2012. szeptember 6-ai *Mecsek-Gabona* ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 A jelen esetben kitűnik az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban szereplő tényezőkből, hogy az előterjesztett kérdések azon az előfeltevésen alapulnak, hogy a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti Közösségen belüli termékértékesítésnek a jelen ítélet 24. és 25. pontjában felidézett anyagi feltételei teljesülnek. A héamentességet kizárólag azzal az indokkal tagadták meg, hogy a beszerzőt az alapügyben szereplő értékesítések időpontjában Spanyolországban nem vették nyilvántartásba Közösségen belüli ügyletek megvalósítása tekintetében, és nem szerepelt a VIES-nyilvántartásban. A beszerző e tagállamban csak az említett államban megvalósított ügyletek, nem pedig Közösségen belüli ügyletek megvalósítására érvényes héa-azonosítószámmal rendelkezett.

27 E tekintetben meg kell állapítani, hogy mindenesetre az Unión belüli kereskedelemre alkalmazandó átmeneti héaszabályok keretében a héaalanyok egyedi számmal való azonosításának célja az, hogy megkönnyítsék azon tagállam meghatározását, amelynek területén az értékesített termékek végső fogyasztása megtörtént (2012. szeptember 6-ai *Mecsek-Gabona* ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 57. pont; 2013. március 14-ai *Ablesio* ítélet, C-527/11, EU:C:2013:168, 19. pont). A héairányelv 124. cikke (1) bekezdésének b) pontja előírja a tagállamok számára, hogy tegyék meg a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy valamennyi, Közösségen belüli termékbeszerzést végző adóalanyt egyedi adószámmal tartsanak nyilván.

28 A Közösségen belüli ügyleteket megvalósító adóalanyoknak a VIES-nyilvántartásba történő felvétele szintén bizonyos jelentőséggel bír ezen összefüggésben. E nyilvántartás azt kívánja lehetővé tenni a piaci szereplők számára, hogy kereskedelmi partnereik héa-azonosítószámáról megerősítést kaphassanak, a nemzeti adóhatóságok számára pedig, hogy ellenőrizhessék a Közösségen belüli ügyleteket, és hogy felderítsék az esetleges szabálytalanságokat. Az említett nyilvántartás így megfelel az 1798/2003 rendelet 27. cikkében előírt követelményeknek, és 2012. január 1-jétől a 904/2010 rendelet 17. cikkének, amely szerint a tagállamok elektronikus adatbázist tartanak fenn a hozzáadottértékadó-azonosítószámmal rendelkező személyekről.

29 Mindazonáltal sem a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése, sem pedig a Bíróság ítélkezési gyakorlata nem említi a Közösségen belüli termékértékesítés kimerítően felsorolt anyagi körülményei között a beszerző azon kötelezettségét, hogy héa-azonosítószámmal rendelkezzen (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 6-ai *Mecsek-Gabona* ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 59. pont) sem pedig a *fortiori* azt a kötelezettségét, hogy a Közösségen belüli ügyletek megvalósításához vegyék nyilvántartásba, és szerepeljen a VIES-nyilvántartásban.

30 A portugál és a lengyel kormány Bíróság előtti érvelésével szemben ilyen kötelezettségek nem vonhatók le azon feltételből sem, amely szerint a beszerző olyan adóalany, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal (lásd analógia útján: 2012. szeptember 27-ai *VSTR* ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 40. pont).

31 Az adóalanynak a héairányelv 9. cikkének (1) bekezdésében kimondott meghatározása

ugyanis kizárólag olyan személyre vonatkozik, bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére, és e minőséget nem rendeli alá annak, hogy e személy rendelkezik-e héa-azonosítószámmal (lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), amely adott esetben a Közösségen belüli ügyletek megvalósításához érvényes különös szám, vagy hogy az említett személy szerepeljen a VIES-nyilvántartásban. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik többek között, hogy az adóalany akkor jár el e minőségében, ha az ügyleteket adóköteles tevékenysége keretében végzi (2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 49. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Ennélfogva sem a Közösségen belüli ügyletek megvalósításához érvényes héa-azonosító szám beszerző által történő megszerzése, sem pedig annak a VIES-nyilvántartásba történő felvétele nem anyagi feltétele valamely Közösségen belüli termékértékesítés héamentességének. Csak alaki követelményekről van szó, amelyek nem kérdőjelezhetik meg az eladó héamentességhez való jogát, amennyiben a Közösségen belüli termékértékesítés anyagi jogi feltételei teljesülnek (lásd analógia útján: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 60. pont; 2012. szeptember 27-i VSTR-ítélet, C-587/10, EU:C:2012:592, 51. pont; 2016. október 20-i Plöckl-ítélet, C-24/15, EU:C:2016:791, 40. pont).

33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy mivel a héairányelv egyetlen rendelkezése sem írja konkrétan elő, hogy az adóalanyoknak milyen bizonyítékokat kell benyújtaniuk a héamentességben való részesüléshez, ezen irányelv 131. cikkének megfelelően a tagállamoknak kell meghatározniuk a Közösségen belüli termékértékesítések mentesítésének feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák az említett adómentességek helyes és egyszeres alkalmazását, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzését. Ugyanakkor a hatásköreik gyakorlása során a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk az uniós jogrend részét képező általános jogelveket (lásd: 2012. szeptember 6-i Mecsek-Gabona ítélet, C-273/11, EU:C:2012:547, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2014. október 9-i Traum-ítélet, C-492/13, EU:C:2014:2267, 27. pont).

34 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az ilyen nemzeti intézkedés túlmegy az adó pontos beszedésének biztosításához szükséges mértéken, amennyiben a héamentességhez való jogot lényegében alakszerűségi követelmények tiszteletben tartásának rendeli alá anélkül, hogy figyelembe venné a tartalmi követelményeket, és azon kérdésre irányulna, hogy azok teljesültek-e. Az ügyleteket ugyanis azok objektív jellemzőik figyelembevételével kell megadóztatni (lásd ebben az értelemben: 2016. október 20-i Plöckl-ítélet, C-24/15, EU:C:2016:791, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Márpedig, a valamely Közösségen belüli termékértékesítés objektív jellemzőit illetően a jelen ítélet 23–25. pontjából az következik, hogy ha valamely termék értékesítése megfelel a hatodik irányelv 138. cikke (1) bekezdésének, akkor ez a termékértékesítés mentes a héa alól (lásd ebben az értelemben: 2016. október 20-i Plöckl-ítélet, C-24/15, EU:C:2016:791, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ebből következik, hogy az adósemlegesség elve megköveteli, hogy a héamentességet akkor adják meg, ha ezek a tartalmi feltételek teljesülnek, még akkor is, ha bizonyos alaki követelmények teljesítését az adóalanyok elmulasztották (2016. október 20-i Plöckl-ítélet, C-24/15, EU:C:2016:791, 39. pont).

37 Ennélfogva valamely tagállam adóhatósága f?szabály szerint nem tagadhatja meg egy Közösségen belüli termékértékesítés héa alóli mentesítését kizárólag azzal az indokkal, hogy az adóalany nem szerepel a VIES?nyilvántartásban, és a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adószabályok hatálya alá sem tartozik.

38 Meg kell tehát állapítani, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint csak két olyan eset létezik, amikor valamely alaki követelmény megsértése a héamentességhez való jog elvesztéséhez vezethet (lásd ebben az értelemben: 2016. október 20?i Plöckl?ítélet, C?24/15, EU:C:2016:791, 43. pont).

39 Egyrészt, a héamentesség érdekében nem hivatkozhat a héasemlegesség elvére az az adóalany, aki szándékosan vett részt olyan adócsalásban, amely veszélyeztette a közös héarendszer m?ködését (lásd ebben az értelemben: 2016. október 20?i Plöckl?ítélet, C?24/15, EU:C:2016:791, 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

40 Meg kell állapítani, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik meg a gazdasági szerepl?t?l, hogy jóhiszem?en járjon el, és hozzon meg minden t?le észszer?en 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 ítélezési gyakorlat). Amennyiben az érintett adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az általa teljesített ügylettel a vev? által elkövetett adócsaláshoz járult hozzá, és nem tett meg minden, t?le telhet? észszer? intézkedést annak érdekében, hogy megakadályozza e csalást, meg kell tagadnia t?le a héamentességhez való jogot (2012. szeptember 6?i Mecsek?Gabona ítélet, C?273/11, EU:C:2012:547, 54. pont).

41 A jelen esetben a kérdést el?terjeszt? bíróság által felhozott egyetlen körülmény, hogy az eladó egyrészt az ügyletek id?pontjában tudatában volt annak, hogy a beszerz? nem szerepel a VIES?nyilvántartásban, és a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adószabályok hatálya alá sem tartozik, másrészt pedig, hogy meg volt arról gy?z?dve, hogy kés?bb a beszerz?t Közösségen belüli piaci szerepl?ként visszaható hatállyal nyilvántartásba veszik, nem teszi lehetővé a nemzeti adóhatóság számára a héamentesség megtagadását. A kérdést el?terjeszt? bíróság által megküldött iratokban foglalt, és a jelen ítélet 20. pontjában megállapított információkból kit?nik, hogy a jelen esetben nem állt fenn csalás vagy adókikerülés az Euro Tyre részér?l.

42 Másrészt, valamely alaki követelmény megsértése a héamentesség megtagadásához vezethet, ha e jogsértés azzal a hatással jár, hogy nem lehet bizonyítani a tartalmi követelményeknek való megfelelést (lásd: 2016. október 20?i Plöckl?ítélet, C?24/15, EU:C:2016:791, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

43 A jelen esetben, amint az lényegében a jelen ítélet 26. pontjából kit?nik, az el?terjesztett kérdések azon az el?feltevésen alapulnak, hogy teljesülnek a Közösségen belüli termékértékesítésnek a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése szerinti feltételei. Egyébiránt a Bíróság elé terjesztett iratok egyik eleme sem utal arra, hogy az alapügyben szóban forgó alaki követelmény megsértése megakadályozta annak megállapítását, hogy ez a helyzet állt fenn. Az e tekintetben szükséges ellen?rzéseket azonban a kérdést el?terjeszt? bíróságnak kell elvégeznie.

44 A fenti megfontolásokra tekintettel azt kell válaszolni az el?terjesztett kérdésekre, hogy a héairányelv 131. cikkét és 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága kizárólag azzal az indokkal tagadja meg valamely Közösségen belüli termékértékesítés héamentességét, hogy az ezen értékesítés id?pontjában az érkezési tagállamban letelepedett és az ezen államban megvalósuló ügyletekre érvényes

hőa?azonosítószámmal rendelkező beszerző nem szerepel a VIES-nyilvántartásban, és a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adószabályok hatálya alá sem tartozik, jóllehet nem merült fel az adócsalás komoly gyanúja, és bizonyítottan fennállnak az adómentesség anyagi feltételei. Ebben az esetben a hőairányelvnek az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 138. cikkének (1) bekezdésével is ellentétes az ilyen megtagadás, amennyiben az eladó tudomással bírt a beszerzőnek a hőa alkalmazása tekintetében fennálló helyzetéről, és meg volt győződve arról, hogy később a beszerzőt visszaható hatállyal nyilvántartásba veszik Közösségen belüli piaci szereplőként.

A költségekről

45 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:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 131. cikkét és 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam adóhatósága kizárólag azzal az indokkal tagadja meg valamely Közösségen belüli termékértékesítés hozzáadottértékadó alóli mentességét, hogy az ezen értékesítés időpontjában az érkező tagállamban letelepedett és az ezen államban megvalósuló ügyletekre érvényes hozzáadottértékadó-azonosítószámmal rendelkező beszerző nem szerepel a hozzáadottértékadó-információcsererendszerben, és a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adószabályok hatálya alá sem tartozik, jóllehet nem merült fel az adócsalás komoly gyanúja, és bizonyítottan fennállnak az adómentesség anyagi feltételei. Ebben az esetben a hőairányelvnek az arányosság elvével összefüggésben értelmezett 138. cikkének (1) bekezdésével szintén ellentétes az ilyen megtagadás, amennyiben az eladó tudomással bírt a beszerzőnek a hozzáadottértékadó alkalmazása tekintetében fennálló helyzetéről, és meg volt győződve arról, hogy később a beszerzőt visszaható hatállyal nyilvántartásba veszik Közösségen belüli piaci szereplőként.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: portugál.