

62016CC0026
PAOLO MENGOZZI

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2017. február 1?je (1)

C?26/16. sz. ügy

Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis Lda

kontra

Autoridade Tributária e Aduaneira

(a Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD] [adóügyi választottbíróság {közigazgatási választottbírósági központ}, Portugália] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal — Hozzáadottérték?adó (héa) — Adómentességek — Közösségen belüli ügyletek — Új közlekedési eszközök értékesítése — Az adómentesség eladó részére történ? biztosításának feltételei — A vev? lakóhelye a rendeltetési hely szerinti tagállamban — Ideiglenes nyilvántartásba vétel a rendeltetési hely szerinti tagállamban — Az adócsalás kockázata — Jóhiszem?ség — Az eladó gondossági kötelezettsége”

I – Bevezetés

1.

A Bíróság elé terjesztett el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv) 138. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkozik. (2)

2.

A Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság (közigazgatási választottbírósági központ), Portugália) lényegében azt kívánja megtudni, hogy egy új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítésével összefüggésben valamely tagállam jogosult?e el?ször arra, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjában el?írt hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) alóli mentesség feltételeként el?írja, hogy a vev? állandó lakóhelye vagy székhelye az említett járm? rendeltetési helye szerinti tagállamban legyen, másodszor arra, hogy megtagadja a héamentességet, amennyiben a járm?vet a rendeltetési helye szerinti tagállamban kizárólag turisztikai céllal és ideiglenes jelleggel vették nyilvántartásba, és harmadszor, hogy követelje a héa megfizetését a járm? eladójától olyan körülmények között, amelyek arra utalhatnak, hogy a vev? héacsalást követhetett el, anélkül azonban, hogy bizonyítást nyert volna, hogy az eladó együtm?ködött a vev?vel a héakötelezettség kijátszása érdekében.

3.

E kérdések egy a portugáliai székhely? Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis Lta

társaság (a továbbiakban: Santogal) és az Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság, Portugália) között folyó jogvita keretében merültek fel, amelynek tárgya az, hogy az említett hatóság megtagadta a Santogaltól a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontját átültet? portugál jogszabály által el?írt héamentességet azzal összefüggésben, hogy a Santogal egy új gépjárm?vet értékesített, amelyet beszerz?je Spanyolországba szállított.

4.

Konkrétabban az el?zetes döntéshozatal iránti kérelemb?l kit?nik, hogy a Santogal a 2010. január 26?i számla alapján 447665 euró összegért egy olyan új járm?vet értékesített egy angolai állampolgár részére, amelyet korábban a Mercedes-Benz Portugaltól szerzett be, és amelynek portugál területre való behozatalát a 2009. június 25?i, gépjárm?re vonatkozó vámáru?nyilatkozat (a továbbiakban: vámáru?nyilatkozat) alapján állapították meg. (3)

5.

Az értékesítés során a beszerz? tájékoztatta a Santogalt azon szándékáról, hogy az említett járm?vet személyes célra kívánja használni Spanyolországban, ahol már lakóhellyel rendelkezett, és azt saját maga odaszállítja, valamint gondoskodik annak spanyolországi m?szaki vizsgálatáról és nyilvántartásba vételér?l. Bemutatta a Santogalnak a Spanyolországban kapott külföldiek azonosító számát (NIE), egy a Ministério del Interior, Dirección General de la Policía y de la Guardia Civil – Comunidad Tui?Valencia (belügyminisztérium rend?rségi és csend?rségi f?igazgatósága, Tui?Valencia önkormányzata, Spanyolország) által 2008. május 2?án kiállított dokumentumot, amely tanúsítja, hogy az említett NIE szám alatt bejegyezték a külföldiek központi nyilvántartásába, továbbá angolai útlevelének másolatát. A vev? által az adásvétel során megadott lakcíme ugyanakkor nem egyezett meg a 2008. május 2?án kiállított dokumentumon szerepl? címmel.

6.

E dokumentumokra figyelemmel a Santogal úgy vélte, hogy a járm? értékesítése a Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó héaszabályozás, a továbbiakban: RITI) 14. cikkének b) pontja – amely a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontját kívánja átültetni a portugál jogba – alapján héamentes.

7.

A gépjárm?vet Spanyolországba szállították egy teljesen zárt utánfutón.

8.

A gépjárm? spanyolországi m?szaki ellen?rzését követ?en a vev? a Santogal kérésére megküldött utóbbi részére két dokumentumot, az értékesítési iratok kiegészítése céljából. Egyrészt a 2010. február 11?én kiállított, a m?szaki vizsgára vonatkozó igazolásról, másrészt pedig a 2010. február 18?án kiállított spanyolországi forgalmi engedélyr?l volt szó. Az utóbbi engedély, amelyen a vev? olyan címe szerepelt, amely nem felelt meg sem az utóbbi által az adásvétel során megadott címnek, sem a 2008. május 2?i dokumentumban szerepl? címnek, ideiglenes „turisztikai célú” nyilvántartásba vételt tartalmazott, amely 2011. február 17?én járt le.

9.

A kérdést el?terjeszt? bíróság által szolgáltatott adatok szerint Spanyolországban a gépjárm?vek turisztikai nyilvántartásbavételi számának kiadását az 1993. szeptember 10?i 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 (4) (a gépjárművek turisztikai céllal történő ideiglenes nyilvántartásba vételéről szóló szabályozásnak a belső piac adójogi harmonizációja következményeihez való igazításáról szóló 1571/93 királyi rendelet) és az 1998. december 23-án Real decreto 2822/1998 por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos (5) (a gépjárművekre vonatkozó általános rendelet elfogadásáról szóló 2822/1998 királyi rendelet) szabályozza. A turisztikai céllal történő nyilvántartásba vétel ideiglenes jellegű, egy tizenkét hónapos időtartam alatt hat hónap rendes használatot biztosít, amelyet azonban a hatóságok meghosszabbíthatnak. Ezt csak olyan személyek vehetik igénybe, akiknek szokásos lakóhelye nem Spanyolországban található.

10.

A Santogal által 2011. februárban szolgáltatott információk alapján a Mercedes-Benz Portugal gépjárműre vonatkozó kiegészítő vámárúnyilatkozatot (a továbbiakban: vámárúnyilatkozat) nyújtott be, amely a 2009. június 25-én vámárúnyilatkozat törlésére irányult, a jármű Spanyolországba szállítása miatt. A vámárúnyilatkozatot az illetékes hatóságok 2011. március 3-án törölték.

11.

A Direção de Finanças de Lisboa (lisszaboni pénzügyi igazgatóság, Portugália) részére 2013. október 24-én megküldött levelében a Direção de Serviços Antifraude Aduaneira (vámcsalások elleni küzdelemmel foglalkozó szolgálatok igazgatósága, Portugália) javasolta a szóban forgó jármű eladása után fizetendő hűa megállapítását. Ezen igazgatóság rámutatott többek között arra, hogy a beszerző Portugáliában lakott, ott egy társaság ügyvezetőjeként nyilvántartásba vették, és több, mint egy évtizede adóazonosító számot kapott. Ezenkívül egy információkérésre válaszolva a spanyol hatóságok közölték, hogy a beszerző 2010-ben nem volt spanyolországi lakóhellyel rendelkező személy, ott soha nem nyújtott be jövedelemre vonatkozó bevallást és nem volt hűaalany.

12.

Ezt követően a Santogalnál 2010. januárban részleges belső hűaellenőrzést végeztek. Ezzel összefüggésben az adó- és vámhatóság jelentést készített, amelyben megállapította, hogy a gépjármű eladása nem tartozott a RITI 14. cikkében elírt adómentességek hatálya alá, mivel az e rendelkezés b) pontjában szereplő adómentesség szempontjából a beszerző nem lakott Spanyolországban és ott nem végzett tevékenységet. A hatóság egyebekben rámutatott, hogy adatbázisai alapján a beszerző 2001-elt kiadott portugál adószámmal rendelkezett, a lakóhelye szerinti ország pedig Portugália.

13.

Az adó- és vámhatóság 2014. október 14-én utólagos hűamegállapításról szóló határozatot hozott, 89533,00 euró összegben, valamint elrendelte késedelmi kamat megfizetését, a 2010. március 12. és 2014. augusztus 20. közötti időszakra, 15914,80 euró összegben. A Santogal ezen összeget 2014. decemberben fizette meg.

14.

A Santogal ezen adómegállapító határozatok megsemmisítése iránti keresetet, illetve kártérítési keresetet terjesztett a kérdést elterjesztő bíróság elé. E bíróság elítt többek között arra hivatkozva érvelt, hogy a RITI 14. cikke b) pontjának az adó- és vámhatóság által elfogadott értelmezése ellentétes a közvetlen hatállyal rendelkező hűairányelv 138. cikkének (2)

bekezdésével. Arra is rámutatott, hogy a héarendszer beszerző által elkövetett esetleges kijátszása nem róható fel neki.

15.

Az elzeter döntéshozatal iránti kérelemben a kérdést elterjeszt bíróság mindenekelőtt kétségeit fejezi ki a beszerzőnek a 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 lakott. Egyebekben a kérdést elterjeszt bírósághoz benyújtott iratokban nem szerepel információ sem a járműre vonatkozó hűa 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 megsznt.

16.

Ezt követően a kérdést elterjeszt bíróság megjegyzi, hogy nem bizonyított, hogy a Santogal együttműködött a beszerzővel a gépjármű értékesítése miatt keletkező hűafizetési kötelezettség elkerülésében. Ellenkezőleg, úgy véli, hogy az előterjesztett bizonyítékokból kitnik, hogy a Santogal ügyelt arra, hogy tiszteletben tartsa a hűamentesség feltételeit. Megjegyzi, hogy sem a vámügynökök, sem a vámhivatalok nem támasztottak kétségeket azzal kapcsolatban, hogy a dokumentumok elegendők a vámaru nyilatkozat törléséhez, valamint, hogy a vámcsalások elleni küzdelemmel foglalkozó szolgálatok igazgatóságának levele olyan kiegészítő információkon alapult, amelyekhez a Santogal nem fért hozzá.

17.

Végül a kérdést elterjeszt bíróság úgy véli, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata, különösen a 2010. december 7-i R. ítélet (C-285/09, EU:C:2010:742, 40–46. pont) nem ad választ az előtte folyó jogvitában felmerült kérdésekre.

18.

E körülmények között a kérdést elterjeszt bíróság felfüggesztette az eljárást, és elzeter döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1)

Ellentétes-e a [hűairányelv] 138. cikke (2) bekezdésének b) 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 területén valamely más tagállamba szállított új közlekedési eszközök ellenérték fejében történő értékesítése okán fennálló hűamentesség elismerése tekintetében előírják, hogy a beszerzőnek az érintett tagállamban állandó lakóhellyel vagy székhellyel kell rendelkeznie?

2)

Ellentétes-e a [hűairányelv] 138. cikke (2) bekezdésének b) 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 [hűairányelv] 138. cikke (2) bekezdésének b) pontjával az, ha olyan helyzetben

írnak el? héafizetési kötelezettséget az új közlekedési eszköz szállítójával szemben, amelyben nem nyert bizonyítást, hogy a turisztikai célú, ideiglenes nyilvántartásba vétel hatálya [a spanyol jogban] el?írt valamely módon megsz?nt?e vagy sem, és az sem került bizonyításra, hogy megfizették?e, vagy meg fogják?e fizetni a héát az említett szabályozás hatályának megsz?nése alapján?

4)

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

—

a beszerz? a feladás el?tt tájékoztatta a szállítót, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban rendelkezik lakóhellyel, és bemutat egy azt igazoló dokumentumot, hogy az említett tagállamban [NIE számmal] rendelkezik, amely dokumentumban az adott tagállamban lév? olyan lakóhely van feltüntetve, amely eltér a beszerz? által bejelentett lakóhelyt?l;

—

a beszerz? utólag adja át a szállítónak az azt igazoló dokumentumot, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban a közlekedési eszköz m?szaki vizsgálatát elvégezték és e tagállamban turisztika céllal ideiglenes nyilvántartásba vették;

—

nem nyert bizonyítást, hogy az eladó együttm?ködött a beszerz?vel a héakötelezettség kijátszása érdekében;

—

a vámhivatalok a szállító rendelkezésére álló dokumentumok alapján nem kifogásolták a gépjárm?re vonatkozó vámnyilatkozat törlését?"

19.

E kérdésekkel kapcsolatban a Santogal, a portugál kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett el? észrevételeket. A benyújtott észrevételekre figyelemmel a Bíróság úgy ítélte meg, hogy elegend? információval rendelkezik, és eljárási szabályzata 76. cikke (2) bekezdésének megfelelően úgy döntött, hogy nem tart tárgyalást.

II – Elemzés

A – Az elfogadhatóságról

20.

Bár nem kétséges, hogy a Bíróság rendelkezik hatáskörrel a Tribunal Arbitral Tributário által el?terjesztett kérdések megválaszolására, mivel a Bíróság már kimondta, hogy megnevezése ellenére e szervezet rendelkezik minden ahhoz szükséges jellemz?vel, hogy az EUMSZ 267. cikk értelmében vett „tagállami bíróságnak” min?süljön, (6) a portugál kormány az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlanságára hivatkozik, három indok alapján, amelyeket

álláspontom szerint az alábbi okok miatt mind el kell utasítani.

21.

Először, álláspontom szerint túlzottan formalista lenne, valamint ellentétben állna az EUMSZ 267. cikk által kialakított eljárás alapját jelentő együttműködési szellemiséggel, amely arra irányul, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak olyan hasznos választ adjanak, amely lehetővé teszi az előtte folyamatban lévő jogvita eldöntését, ha a Bíróság helyt adna a portugál kormány azon kifogásának, amely szerint az előzetes döntéshozatalra utaló határozat elfogadhatatlan, mivel nem a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjára hivatkozik, hanem ugyanezen rendelkezés b) pontjára. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolására, valamint a kizárólag az új közlekedési eszközök héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontja által szabályozott Közösségen belüli értékesítésére hivatkozó feltett kérdések szövegezésére figyelemmel nyilvánvaló ugyanis, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének b) pontjára való hivatkozás pusztán formai hiba, amely semmilyen következménnyel nem jár az uniós jog értelmezésére vonatkozóan a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett kérdések értelmezését és tárgyát illetően. E hibát egyébként a kérdést előterjesztő bíróság egyik választottbírája az előzetes döntéshozatalra utaló határozathoz csatolt e-mailben ki is javította, amit minden, a Bíróság elé észrevételt terjesztő fél tudomásul vett. Az, hogy az ilyen informális kijavítás esetlegesen sértheti a nemzeti polgári eljárási szabályokat, ahogy arra a portugál kormány utal, nem eredményezheti az előzetes döntéshozatalra utaló határozat elfogadhatatlanságát. A Bíróság e tekintetben már kimondta, hogy a szabály szerint nem a Bíróság feladata annak vizsgálata, hogy az ilyen határozatot a nemzeti jog szervezeti és eljárási szabályaival összhangban hozták-e meg. (7) E körülményekre figyelemmel semmi sem zárja ki, hogy a Bíróság a feltett kérdéseket oly módon fogalmazza át, hogy azok a héairányelv 138. cikke (2) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozzanak. (8)

22.

Másodszor, noha igaz, amint azt a portugál kormány kifejti, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem éppen az egyértelműség mintaképe az alapeljárás tényállásának ismertetését illetően, sőt, bizonyos pontatlanságokat és következetlenségeket is tartalmaz, e hiányosságok azonban nem elegendőek ahhoz, hogy megdöntsék az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltára vonatkozó vélelmet, és hogy megakadályozzák a Bíróságot azok megválaszolásában. (9) A Bíróság ugyanis álláspontom szerint rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a jelen ügyben neki feltett kérdéseket hasznosan megválaszolja. Mindemellett az írásbeli észrevételeket előterjesztő feleknek, beleértve másodlagosan a portugál kormányt is, megvolt a lehetőségük arra, hogy állást foglaljanak a feltett kérdések tartalmát illetően, az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban ismertetett jogi és ténybeli háttérre figyelemmel.

23.

Végül harmadszor, álláspontom szerint nem lehet helyt adni a portugál kormány által hivatkozott azon elfogadhatatlansági indoknak sem, amely szerint a Bíróságnak hipotetikus jellegű kérdésekre kell válaszolnia, mivel a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában már megállapította, hogy az adó- és vámhatóság hétéa megfizetését előíró határozatának indokolása olyan hibát tartalmaz, amelynek e határozat megsemmisítését kell eredményeznie, függetlenül attól, hogy a Bíróság milyen választ ad az előzetes döntéshozatal iránti kérelemre.

24.

Az igaz, hogy az EUMSZ 267. cikk által kialakított együttműködés keretében rá háruló, a tagállamokban az igazságszolgáltatás elősegítésére irányuló feladatnak megfelelően a Bíróság megtagadja, hogy hipotetikus kérdésekkel kapcsolatos tanácsadó véleményeket adjon. (10) Ilyen esetekben ugyanis az uniós jog értelmezésére irányuló, a nemzeti bíróság által előterjesztett kérelemre nincs objektív szükség határozata meghozatala, illetve az előterjesztett jogvita eldöntése érdekében. A Bíróság így módon ezen ítélezési gyakorlat alapján nyilvánított elfogadhatatlannak egy elsőfokú nemzeti bíróság által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet, amely az uniós vámjog értelmezésére irányult egy olyan helyzetben, amikor az a bíróság előtt megtámadott, vámtartozás behajtására irányuló határozat elválaszthatatlanul kapcsolódott az említett tartozást megállapító korábbi határozathoz, amelyet a szóban forgó tagállamban végső fokon eljáró bíróság megsemmisített. (11) Mivel a kérdést előterjesztő bíróságot csak arra hívták fel, hogy az előterjesztett jogvita eldöntése érdekében érvényesítse a behajtásról szóló határozat megsemmisítésének következményeit, ezért már nem volt olyan helyzetben, amelyben a jogvita eldöntése céljából olyan határozatot hozhatott volna, amely figyelembe veszi a Bíróság által az előterjesztett kérdésekre adott válaszokat. A Bíróságnak tehát hipotetikus kérdésekre adandó tanácsadói véleményt kellett volna nyújtania.

25.

A jelen ügyben azonban nem ez a helyzet.

26.

Egyrészt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból semmilyen módon nem tűnik ki, hogy az indokolás kérdést előterjesztő bíróság által megállapított hibás voltának a vám- és adóhatóság határozatának teljes megsemmisítését kell maga után vonnia, függetlenül a Bíróság által a hozzá intézett kérdésekre adandó választól. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat inkább az ellenkező elgondolást támasztja alá. Az indokolás hibás voltára vonatkozó megállapítást követően ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság terjedelmes okfejtéseket szentelt az uniós jognak, valamint megvizsgálta és elutasította a Santogal által felhozott egyéb, a vám- és adóhatóság határozatának indokolását kritikával illető kifogásokat, kifejtve a Santogal által előterjesztett, annak alátámasztására irányuló egyes bizonyítékok elutasításának okait, hogy az új jármű beszerzése megfelelt a RITI rendelkezései által előírt, az említett jármű rendeltetési helye szerinti tagállambeli lakóhely feltételének. Ezen okfejtések feleslegesek lettek volna, ha a kérdést előterjesztő bíróság által korábban megállapított indokolási hiba önmagában a vám- és adóhatóság határozatának teljes megsemmisítésével járhatott volna.

27.

Másrészt, és alapvetőbben, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések közvetlenül és közvetve arra vonatkoznak, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal a RITI rendelkezései által előírt azon kötelezettség, amely szerint a héamentesség biztosításának az a feltétele, hogy az új jármű beszerzése az említett jármű rendeltetési helye szerinti tagállamban rendelkezzen lakóhellyel. Márpedig egyértelmű, hogy az e kérdésekre adandó válasz releváns az alapeljárásban szereplő jogvita eldöntése szempontjából. E válasz határozza meg ugyanis mind a szállítót terhelő azon kötelezettség jogszerűségét, hogy bizonyítsa a RITI által előírt, lakóhelyre vonatkozó követelmény teljesítését, mind a vám- és adóhatóságot terhelő azon kötelezettség jogszerűségét, hogy vizsgálja meg a bizonyítékokat és megfelelően indokolja azon határozatokat, amelyek adott esetben kizárják az előterjesztett bizonyítékok releváns vagy elégséges jellegét.

28.

A fenti okok összessége miatt azt javaslom a Bíróságnak, hogy nyilvánítsa elfogadhatónak az elzetes döntéshozatal iránti kérelmet.

B – Az ügy érdeméről

29.

Ahogy azt a bevezetőmben jeleztem, továbbá az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések általam a jelen indítvány 21. pontjában javasolt átfogalmazásának megfelelően a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy egy új jármű Közösségen belüli értékesítésével összefüggésben a tagállam jogosult-e: a) a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjában elírt héamentesség feltételeként elírni, hogy a vevő az említett jármű rendeltetési helyének tagállamában rendelkezzen lakóhellyel (első kérdés); b) megtagadni a héamentességet abban az esetben, ha a járművet csak turisztikai céllal és ideiglenes jelleggel vették nyilvántartásba a rendeltetési hely szerinti tagállamban (második kérdés) és c) követelheti-e a héra megfizetését a jármű eladójától olyan körülmények között, amelyek arra utalhatnak, hogy a vevő héacsalást követhetett el, anélkül azonban, hogy bizonyítást nyert volna, hogy az eladó együttműködött a vevővel a héakötelezettség kijátszása érdekében (harmadik és negyedik kérdés).

30.

Egymás után kitérek a kérdést elterjesztő bíróság által elterjesztett kérdések három vetületére.

1. Az ahhoz való jogról, hogy az új közlekedés eszköz Közösségen belüli értékesítése héamentességének feltételeként elírják, hogy a beszerző a rendeltetési hely szerinti tagállamban rendelkezzen lakóhellyel (első kérdés)

31.

Ahogy azt a Bíróság többször kiemelte, az 1993. január 1-jétől bevezetett, a Közösségen belül a fiskális határok eltörlését célzó rendszer új héaköteles tényállás bevezetésén, a Közösségen belüli termékbeszerzésen alapul, amely lehetővé teszi, hogy az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerüljenek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül. (12)

32.

Ily módon a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának ii. alpontja értelmében az új közlekedés eszköz nem héalany személy általi Közösségen belüli beszerzése a rendeltetési hely tagállamában adóköteles, míg a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerint ugyanezen új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítése adómentes a feladás vagy elfuvarozás indulási helye szerinti tagállamban.

33.

A kialakított mechanizmus szerint az adóbevételek ahhoz a tagállamhoz kerülnek, ahol az értékesített termékek végső fogyasztására sor kerül, és az biztosítja az adóztatási joghatóság egyértelmű megosztását.

34.

A Közösségen belüli termékbeszerzéssel együtt járó Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége így módon lehetővé teszi a kettős adóztatás és így a közös héarendszer alapját

képez? adósemlegesség elve megsértésének elkerülését, (13) míg az új közlekedési eszközök beszerzésére vonatkozó adószabályok arra is irányulnak, hogy elkerüljék a tagállamok közötti verseny torzulásait, amelyek a különböző? adómértékek alkalmazásából eredhetnek. (14)

35.

A héairányelv 20. cikkének első bekezdése a Közösségen belüli termékbeszerzést úgy határozza meg, hogy az a tulajdonosként történ? rendelkezési jog megszerzése olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vev? vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vev? számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével.

36.

A héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontja azt írja el?, hogy a tagállamok mentesítik olyan új közlekedési eszközök értékesítését, amelyeket az érintett tagállam területén kívülre, de az Unió területére, a beszerz? számára adtak fel vagy fuvaroztak el.

37.

A Közösségen belüli termékértékesítés és ?beszerzés közötti szükségszer? összefüggés miatt – mivel ezek a Bíróság szerint valójában egyetlen és ugyanazon gazdasági ügyletnek tekintend?k – már megállapítást nyert, hogy ezen irányelv 20. cikkének (1) bekezdését és 138. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azonos jelentéssel és hatállyal bírnak. (15)

38.

Az új közlekedési eszközök vonatkozásában e megközelítésnek kell érvényesülnie a héairányelv 20. cikkének első bekezdése és 138. cikke (2) bekezdésének a) pontja közötti viszonyokat illet?en is, ahogy azt többek között a Bizottság is elismerte írásbeli észrevételeiben. (16)

39.

Ebb?l az ítélkezési gyakorlatnak megfelel?en az következik, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzést megel?z? Közösségen belüli termékértékesítésre három feltétel teljesülése esetén vonatkozik adómentesség, vagyis ha a termékkel való tulajdonosként történ? rendelkezési jog átszáll a vev?re, és az értékesít? 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. (17)

40.

Az alapeljárásban nem vitatott, hogy az új járm?vet a Santogal Portugáliában számla alapján eladta a beszerz?nek, hogy a terméket a beszerz? maga szállította Spanyolországba, és hogy azt ebben a tagállamban nyilvántartásba vették. A fent hivatkozott három feltétel tehát láthatólag teljesült.

41.

Mindenesetre, függetlenül e feltételek összességének teljesülésétől az alapeljárásban, (18) nyilvánvaló, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontja semmilyen módon nem írja elő az új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítése adómentességének feltételeként azt a követelményt, hogy ezen eszköz beszerzőjének lakóhellyel kell rendelkeznie a rendeltetési hely szerinti államban. (19)

42.

Ahogy azt a portugál kormány is elismeri, a Bíróság egy ügylet új közlekedési eszköz Közösségen belüli termékértékesítésnek minősítésével összefüggésben kimondta, hogy azt kell meghatározni, hogy mely tagállamban kerül sor a szóban forgó közlekedési eszköz végső és tartós felhasználására. (20)

43.

Márpedig a RITI rendelkezései által előírt azon további követelmény, amely szerint a közösségi termékértékesítés adómentességének feltétele, hogy a beszerző a rendeltetési hely szerinti tagállamban rendelkezzen lakóhellyel, felhatalmazza a portugál hatóságokat ezen adómentesség megtagadására, akár a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjában előírt anyagi jogi követelmények figyelembevétele nélkül, így különösen annak vizsgálata nélkül, hogy e követelmények teljesültek-e. Az, hogy egy új közlekedési eszköz beszerzője nem a rendeltetési hely szerinti tagállamban rendelkezik lakóhellyel, ugyanakkor nem jelentheti automatikusan azt, hogy e közlekedési eszköz végső és tartós felhasználására nem ebben a tagállamban kerül sor, valamint, hogy nem történt a Közösségen belüli termékbeszerzést megelőző Közösségen belüli termékértékesítés.

44.

Bár igaz, hogy a héairányelv 131. cikke alapján a héamentességeket az adómentességek helyes és egyszeres alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni, e feltételek eredményeként nem kérdőjelezhető meg az adóztatási joghatóság megosztása a tagállamok között, sem pedig a héa semlegessége, amely, ahogy arra a Bíróság ismételt emlékeztet, a közös héarendszer egyik alapelvét képezi. (21)

45.

A RITI rendelkezései által előírt azon további követelmény, amely szerint a közösségi termékértékesítés adómentességének feltétele, hogy a vevő a rendeltetési hely szerinti tagállamban rendelkezzen lakóhellyel, ilyen hatást eredményez. Lehetővé teszi Portugália számára, hogy a jelen indítvány 39. pontjában felsorolt három feltétel teljesülésétől függetlenül megadóztassa az olyan új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítését, amelynek beszerzése héaköteles a rendeltetési hely szerinti tagállamban. E követelmény tehát sérti a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontját, az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztását, valamint az adósemlegesség elvét.

46.

Ez az álláspont természetesen nem jelenti azt, hogy a beszerző lakóhelye ne lenne releváns a héairányelv Közösségen belüli értékesítés adómentességére alkalmazandó érdemi követelményei teljesülésének bizonyítása szempontjából. A Bíróság ugyanis elismerte, hogy annak meghatározása érdekében, hogy a beszerzett termék ténylegesen elhagyta-e az értékesítés

helye szerinti tagállam területét, és ha erről van szó, akkor mely tagállam területén kerül majd sor a végső fogyasztására, valamennyi objektív tényállási elem átfogó értékelése szükséges, és ezek között a vevő lakóhelye is jelentőséggel bírhat. (22)

47.

Végeredményben e megközelítés álláspontom szerint csak megerősíti azt az értelmezést, amely szerint a termék beszerzőjének a rendeltetési hely szerinti tagállamban található lakóhelye önmagában nem képezheti a Közösségen belüli termékértékesítés adómentessége biztosításának feltételét. Ehhez hasonlóan alátámasztja azt is, hogy a beszerző e tagállamban található lakóhelyének hiánya nem lehet megkérdőjelezhetetlen bizonyítéka annak, hogy a termék fizikailag nem hagyta el az értékesítés helye szerinti tagállamot, annak érdekében, hogy azt tartósan a rendeltetési hely szerinti tagállamban használják. (23)

48.

A Santogalhoz és a Bizottsághoz hasonlóan úgy vélem, hogy a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjával ellentétes, ha egy tagállam az új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítésének adómentességét ahhoz a feltételhez köti, hogy e közlekedési eszköz beszerzője az ügylet rendeltetési helye szerinti tagállamban rendelkezzen lakóhellyel.

2. Az ahhoz való jogról, hogy megtagadják a héamentességet, ha az új közlekedési eszközt csak turisztikai céllal és ideiglenes jelleggel vették nyilvántartásba a rendeltetési hely szerinti tagállamban (második kérdés)

49.

Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt veti fel, hogy van-e lehetőség a héamentesség megtagadására egy új jármű eladója esetében, amennyiben bizonyítást nyer, hogy e járművet csak turisztikai céllal és ideiglenes jelleggel vették nyilvántartásba a rendeltetési hely szerinti tagállamban.

50.

Ahogy azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozat indokolása mutatja, e kérdés az adó- és vámhatóság arra vonatkozó bizonyítása megalapozottságának ellenőrzése körébe tartozik, hogy a beszerző lakóhelye nem a rendeltetési hely szerinti tagállamban volt. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis rámutat, hogy az adó- és vámhatóság által hivatkozott releváns spanyol jog értelmében a jármű turisztikai célú nyilvántartásba vételére kizárólag Spanyolországban lakóhellyel nem rendelkező személyek esetében kerülhet sor.

51.

Másként fogalmazva, a jármű spanyolországi ideiglenes nyilvántartásba vételének feltételét az adó- és vámhatóság annak bizonyítására használta fel, hogy a vevő nem rendelkezett lakóhellyel e tagállamban, és így nem felel meg a vevő héamentességhez való joga kapcsán feltételeket megállapító RITI rendelkezéseinek.

52.

Márpedig, ahogy azt az előzetes döntéshozatalra vonatkozó elemzésemben kifejtettem, ez a RITI rendelkezéseiben rögzített követelmény ellentétes a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontjával.

53.

E körülmények között annak elfogadása, hogy a jármű rendeltetési hely szerinti tagállamban történő ideiglenes nyilvántartásba vétele megalapozhatja a héamentesség megtagadását az említett új közlekedési eszköz eladója esetében, közvetve azon, a RITI rendelkezései által előírt feltétel jóváhagyását jelentené, amely e mentesség feltételeként előírja, hogy a beszerző a rendeltetési hely tagállamában rendelkezzen lakóhellyel.

54.

Ezzel együtt az ügylet „Közösségen belüli termékértékesítésnek” minősítését lehetvé tévő objektív ténybeli körülmények átfogó értékelésénél a rendeltetési hely szerinti tagállamban végzett nyilvántartásba vétel ideiglenes jellege ugyanakkor jelentőséggel bírhat a Bíróság által a 2010. november 18-iiX-ítéletben (C-84/09, EU:C:2010:693, 50. pont) egyértelművé tett, az új közlekedési eszköz végső és tartós felhasználására vonatkozó feltétel teljesülése, illetve nem teljesülése szempontjából.

55.

Álláspontom szerint ugyanakkor ellentétes lenne az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásával, illetve a héa semlegességének elvével, ha kizárólag e körülmény alapján lehetvé tennénk az új közlekedési eszköz értékesítésének helye szerinti tagállam számára, hogy a héa megfizetését követelje az eladótól. Ahogy azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban közölt információk alapján az alapügy is mutatja, a Spanyolországban történőhöz hasonló ideiglenes nyilvántartásba vétel jelentős ideig, tizenkét hónapig fenntartható, és ez az időtartam láthatóan nem csak meghosszabbítható, hanem le is járhat abban az esetben, ha a járművet a vonatkozó adók megfizetése után rendes nyilvántartásba veszik. Így módon az a pusztán körülmény, hogy egy új járművet ideiglenesen nyilvántartásba vettek a rendeltetési hely szerinti tagállamban, nem jelenti ipso iure azt, hogy az említett jármű végső és tartós felhasználásának helye az ideiglenes nyilvántartásba vételi időszakának lejártát követően nem e tagállamban lesz, valamint, hogy meg kell állapítani, hogy e jármű nem képezte Közösségen belüli termékértékesítés tárgyát.

56.

Úgy vélem tehát, hogy függetlenül az adott ügy sajátos körülményeitől, egy tagállam nem tagadhatja meg a héamentességet egy új, tulajdonosa által másik tagállamba szállított jármű eladójától pusztán azon az alapon, hogy e járművet ideiglenesen az utóbbi tagállamban vették nyilvántartásba.

3. Az ahhoz való jogról, hogy a héa megfizetését követeljék a jármű eladójától olyan körülmények között, amelyek arra utalhatnak, hogy a vevő héacsálást követhetett el, anélkül azonban, hogy bizonyítást nyert volna, hogy az eladó együttműködött a vevővel a héakötelezettség kijátszása érdekében (harmadik és negyedik kérdés)

57.

Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt veti fel, hogy a héamentesség megtagadható-e az eladótól abban az esetben, ha bizonytalan, hogy véget ért-e az ideiglenes nyilvántartás a rendeltetési hely tagállamának jogában előírt valamely okból, illetve, hogy e szabályozás alkalmazását követően megfizették-e a héát. A kérdést előterjesztő bíróság negyedik kérdésével továbbá bizonyos számú további körülményt ismertet, amelyek alapján érzékelhető az

a bizonytalanság, amely a Santogal által értékesített új jármű végső fogyasztási helyét érinti, és amelyek arra utalhatnak, hogy a vevő héacsalást követhetett el, kiemelve ugyanakkor, hogy a Santogal az említett jármű értékesítését követően tett bizonyos lépéseket a vevő, illetve a portugál hatóságok felé; emellett az sem nyert bizonyítást, hogy a társaság együttműködött a vevővel a héakötelezettség kijátszása érdekében.

58.

Ezek az együttesen vizsgálható kérdések lényegében mind a bizonyítási terhet, mind pedig az új közlekedési eszköz rendeltetési hely szerinti tagállamban történő végső és tartós felhasználására vonatkozó azon bizonyítékokat érintik, amelyeket az értékesítés helye szerinti tagállam adóhatóságai követelhetnek meg az eladótól annak érdekében, hogy az részesülhessen az ilyen közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítésére vonatkozó héamentességben.

59.

A bizonyítási terhet illetően, a Bíróságnak már volt alkalma arra, hogy kimondja – a hatodik irányelv azon rendelkezésével összefüggésben, amelynek tartalmát azóta a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése tartalmazza –, hogy a termékértékesítőre hárul annak bizonyítása, hogy teljesülnek az e rendelkezés alkalmazásához előírt feltételek, beleértve a tagállamok által előírt azon feltételeket, amelyek célja az adókijátszások, az adókikerülések és az esetleges visszaélések megelőzése. (24) Ez az ítélkezési gyakorlat álláspontom szerint tökéletesen átvihető a héairányelv 138. cikkének (2) bekezdése a) pontjának értelmezésére és alkalmazására.

60.

Ez az ítélkezési gyakorlat azt is megköveteli, hogy az értékesítő jóhiszeműen járjon el, és minden lehetséges észszerű intézkedést hozzon meg annak érdekében, hogy az általa lebonyolított ügylet ne vezessen adókijátszáshoz. (25)

61.

Egy új jármű eladásával összefüggésben – amely, mint már említettük, valamennyi objektív ténybeli körülmény átfogó értékelését igényli ahhoz, hogy egy ügyletet Közösségen belüli termékértékesítésnek vagy termékbeszerzésnek lehessen tekinteni – arról van szó, hogy a szállító, oly módon, hogy megakadályozza az adócsalásban való részvételt, összegyűjt minden általa észszerű keretek között beszerezhető bizonyítékot annak érdekében, hogy meggyőződjön arról, hogy teljesültek az e jármű Közösségen belüli értékesítéséhez kapcsolódó feltételek, különösen a rendeltetési hely szerinti tagállamban történő végső és tartós felhasználásra vonatkozó feltétel.

62.

Az új közlekedési eszköz szállítójának az ilyen termékekre vonatkozó Közösségen belüli ügyletek „sajátos jellege” miatt is óvatosságot kell tanúsítania. (26) Egyrészt összetettebb az ügylet minősítése amiatt, hogy az ilyen jogcímű héát a nem adóalany magánszemélynek is meg kell fizetnie, akire nem vonatkoznak a bejelentési és számviteli kötelezettségek, így utólagos ellenőrzése sem lehetséges. Másrészt végső fogyasztóként a magánszemély nem tarthat igényt a héalevonásra még abban az esetben sem, ha a beszerezett járművet továbbértékesíti, és emiatt a gazdasági szereplőnél is nagyobb érdeke fűződik ahhoz, hogy kivonja magát az adózás alól. (27)

63.

Ezért, noha igaz, hogy ezen ügyletek vonatkozásában a szállító megalapozottan hivatkozhat a

vevőnek a termékbeszerzés időpontjában fennálló szándékára, azt olyan objektív körülményeknek kell alátámasztaniuk, (28) amelyeket az értékesítés helye szerinti tagállam adóhatóságainak és adott esetben bíróságainak meg kell tudniuk vizsgálni.

64.

A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor megalapozottan emlékeztet arra, hogy azon intézkedéseknek, amelyeket a tagállamok a termékek értékesítési vonatkozásában az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából előírhatnak, tiszteletben kell tartaniuk az általános jogelveket, közöttük különösen a jogbiztonság és az arányosság elvét, (29) ezenfelül nem kérdőjelezhetik meg a hía semlegességét. (30)

65.

Érthető és indokolt tehát, hogy a hía mentességhez való jog elvesztésére csak kivételes helyzetekben kerülhet sor, vagyis akkor, ha az eladó hía csalásban vett részt, vagy ha egy vagy több alaki követelmény megsértése azzal járna, hogy nem lehetne bizonyítani az e mentesség biztosítására vonatkozó tartalmi követelményeknek való megfelelést. (31)

66.

Egy ügylet Közösségen belüli termékbeszerzésnek minősítésével és a beszerző adóalanyiségének meghatározásával összefüggésben a Bíróság ezen ítélezési gyakorlatot alkalmazva mondta ki, hogy nem lehet előírni azon termékértékesítő számára, aki a tőle elvárható minden lehetséges észszerű intézkedést meghozott, és semmi nem utal arra, hogy hía csalásban vett volna részt, hogy bizonyítsa a szóban forgó termékekre vonatkozó Közösségen belüli termékbeszerzés adókötelességét, annak érdekében, hogy kiterjedjen rá a hía irányelv 138. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentesség. (32)

67.

A jelen ügyben, amelyben a vitatott érdemi feltétel az új közlekedési eszköz végső és tartós felhasználásának helyére vonatkozik, és amelyben a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy nem nyert bizonyítást, hogy az eladó együttműködött a vevővel a hía kötelezettség kijátszása érdekében, e bíróságnak meg kell vizsgálnia, hogy a jóhiszeműen eljáró eladó megtett-e minden tőle észszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy bizonyítsa, hogy az általa kötött ügylet valóban a hía irányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében vett Közösségen belüli termékértékesítésnek minősül, ami igazolja annak adómentességét.

68.

Az adócsalás megelőzése céljának ugyanis azt kell jelentenie, hogy az új közlekedési eszközök szállítóival szemben magas szintű követelmények támaszthatók az ilyen típusú termékek Közösségen belüli értékesítésére vonatkozó feltételek teljesítése terén, figyelemmel ezen ügylet céljára és az ahhoz kapcsolódó kockázatokra. (33)

69.

A szállító vevővel való, a hía kötelezettség kijátszása érdekében folytatott aktív (vagy szándékos) együttműködésének hiánya nem mentesíti a szállítót azon megelőzést szolgáló kötelezettségétől, hogy jóhiszeműen járjon el, és hogy tegyen meg minden észszerűen szükséges intézkedést annak érdekében, hogy meggyőződjön arról, hogy a vevő nem követ el adócsalást.

70.

Ha bebizonyosodik, hogy e kötelezettségnek nem tett eleget, akkor álláspontom szerint indokolt lehet a szállító arra kötelezése, hogy utólag fizesse meg a héát.

71.

Ez az iránymutatás nem ellentétes a Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó szabályozással, amely a héafizetés elmaradásának kockázatát jellemzően megosztja a szállító és a beszerző között. (34) Álláspontom szerint ugyanis nem arról van szó, hogy a héa utólagos megfizetésének kötelezettségét kizárólag az új közlekedési eszközök értékesítőire terhelik, mivel az értékesítés helye szerinti tagállam adóhatóságai e kifizetés teljesítését természetesen elsődlegesen a beszerzőtől követelhetik, amennyiben tőle ered az ilyen áruk Közösségen belüli beszerzésére vagy értékesítésére vonatkozó érdemi feltételek megsértése. (35)

72.

Ezen, az adójogi joghatóság rendeltetési hely szerinti tagállamra ruházásával járó termékértékesítésekkel összefüggésben egyszeresen a szállítók arra való ösztönzéséről van szó, hogy különösen óvatosan járjanak el annak kockázata kapcsán, hogy az ügylet kikerülhet mindennemű adózást, valamint annak elkerüléséről, hogy egy ügylet nyereségességét elnyelben részesítve (36) inkább „szemet hunyjanak” vagy túlzottan elnéző magatartást tanúsítsanak szerződéses partnerükkel szemben.

73.

Az alapeljárásban tehát a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, hogy a Santogal jóhiszemen eljárva meghozott-e minden lehetséges észszerű intézkedést annak érdekében, hogy meggyőződjön arról, hogy az új jármű beszerző részére történő értékesítése nem eredményezi az ezen ügylet új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítésének minősítéséhez előírt érdemi feltételek megsértését.

74.

E válasz elegendő lehet a kérdést előterjesztő bíróság által kért értelmezés céljára. Annak érdekében azonban, hogy olyan választ adjunk a kérdést előterjesztő bíróság számára, amely hasznos az elé terjesztett jogvita eldöntése szempontjából, álláspontom szerint célszerű lenne, ha a Bíróság bizonyos pontosításokat tudna tenni azon bizonyítékokat illetően, amelyek az uniós jog elveinek tiszteletben tartása mellett a szállítótól igényelhetők vagy nem igényelhetők. (37)

75.

Mindenekelőtt annak érdekében, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban héamentességet élvezzen, nem lehet megkövetelni az új közlekedési eszköz értékesítójét (ahogy azt ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság láthatóan feltételezi előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésében), hogy egyértelmű bizonyítékot szolgáltatasson arra, hogy ezen áru megvásárlása után ténylegesen megfizették a héát a rendeltetési hely szerinti tagállamban. E követelmény több alapelvet is sértene, köztük az arányosság és az adósemlegesség elvét, és nem lenne a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében vett olyan észszerű intézkedésnek tekinteni, amelyet az ügylet során meg lehet követelni az eladótól, különösen akkor, ha az alapjáráshoz hasonlóan úgy tűnik, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállam hatóságai még az eladó számára hozzáférhetetlen információkon alapuló vizsgálatot követően sem tudják egyértelműen megállapítani a beszerző tartózkodási helyét, illetve azt, hogy mi történt a járművel.

76.

Ez nem jelenti azt, hogy az eladó mentesül azon kötelezettsége alól, hogy lépéseket tegyen annak érdekében, hogy tudakozódjon a beszerzőtől az értékesített új közlekedési eszköz sorsáról, és ebből következően a héa megfizetéséről a rendeltetési hely szerinti tagállamban. Ugyanakkor álláspontom szerint gondossági, nem pedig eredménykötelezettségről van szó. Az eladó részéről ez ugyanis első sorban a vevő együttműködésétől, és azon bizonyítékoktól függ, amelyeket az utóbbi hajlandó részére szolgáltatni. Ennélfogva túlzott lenne, ha az értékesítés helye szerinti tagállam a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességének feltételeként írná elő azt, hogy az eladó szolgáltatasson bizonyítékot arra, hogy a vevő megfizette a héát a rendeltetési hely szerinti tagállamban. Ezzel szemben az a releváns, hogy az eladó bizonyítsa, hogy teljesen jóhiszemen eljárva megtette a tőle észszerűen elvárható lépéseket annak érdekében, hogy a vevőtől meggyőződjön arról, hogy az értékesített új közlekedési eszköz végső és tartós felhasználására a rendeltetési hely szerinti tagállamban kerül majd sor.

77.

Ezt követően álláspontom szerint nem lehet általános jelleggel azt követelni az eladótól, hogy figyelmesen vizsgálja meg az új közlekedési eszköz rendeltetési hely szerinti tagállamban való nyilvántartásba vételének feltételeit. Még ha az eladó az alapjáráshoz hasonlóan hivatásos járműkereskedő is, e követelmény túlzott, mivel azt feltételezi, hogy az egyik tagállam héaalanyai jártasak más tagállamok jogában vagy gyakorlatában.

78.

Ezzel szemben az eladónak a rendeltetési hely szerinti tagállam jogára vonatkozó ismereteitől függetlenül az arra vonatkozó egyértelmű és nem vitatott adatnak, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban megtörtént az ideiglenes nyilvántartásba vétel, a Bizottság által előadottaknak megfelelően arra kell indítania a hivatásos járműkereskedőt, hogy vizsgálja meg azt, hogy a járművet az ideiglenes nyilvántartásba vétel időtartamának lejártát követően végső és tartós jelleggel a rendeltetési hely szerinti tagállamban fogják-e felhasználni, és ezáltal e tagállamban kell-e utána héát fizetni. Álláspontom szerint az ilyen hivatásos kereskedőnek minden lehetséges észszerű intézkedést meg kell tennie annak érdekében, hogy a beszerzőtől meggyőződjön arról, hogy a beszerzőnek szándékában áll tiszteletben tartani e feltételt, és e szándékot az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően objektív körülményeknek kell alátámasztaniuk. (38)

79.

A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk és a Bizottság által írásbeli észrevételeiben előadott körülmények alapján úgy tűnik, hogy a Santogal, miután néhány

nappal az eladást követően azon információ birtokába került, amely szerint a jármű spanyolországi nyilvántartásba vételére csak ideiglenes jelleggel, egy évre került sor, elmulasztotta megkérdezni a beszerzőt arról, hogy az ideiglenes nyilvántartásba vétel lejártát követően is Spanyolországban szándékozik-e használni a gépkocsit, továbbá nem hívta fel arra, hogy adjon át minden, szándékát alátámasztó hasznos bizonyítékot. Ezenfelül a kérdést elterjesztő bíróság nem észlelt a Santogal által a beszerző felé ezen egyéves időszak során tett olyan lépést, amely alapján eldönthette volna, hogy a jármű valóban Spanyolországban fog-e maradni, és azt végső és tartós jelleggel e tagállamban fogják-e felhasználni.

80.

Egyébként, ahogy azt a Bizottság írásbeli észrevételeiben szintén kifejti, a kérdést elterjesztő bíróság egyáltalán nem ad tájékoztatást a Santogal által a jármű ideiglenes nyilvántartásba vételének lejártát megelőzően a vámárnyilatkozat törlésére és a Spanyolországba szállítás megállapítására irányuló kérelme alátámasztása érdekében a portugál adó- és vámhatóság részére küldött dokumentumok tartalmáról. A kérdést elterjesztő bíróság különösen nem szolgáltat semmilyen olyan adatot, amely alapján meg lehetne állapítani, hogy a dokumentumok tartalmazták-e olyan iratokat, amelyek igazolják a jármű végső és tartós jellegű felhasználását a rendeltetési hely szerinti tagállamban.

81.

Az ilyen információ azonban lényeges, ahogy azt megalapozottan hangsúlyozza a Bizottság. Ellentétes lenne ugyanis a jogbiztonság elvével, ha egy tagállam, amely először elfogadta a szállító által szolgáltatott dokumentumokat mint a héamentesség bizonyítékait, utóbb arra kötelezhetné e szállítót, hogy fizesse meg a termékértékesítéshez kapcsolódó héát, holott e szállító jóhiszeműen járt el, meghozva minden lehetséges észszerű intézkedést annak érdekében, hogy az általa kötött ügylet megfelelően valamennyi, a héairányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében vett Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó érdemi feltételnek.

82.

E körülmények között a kérdést elterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia azt, hogy a Santogal jóhiszeműen tett-e lépéseket a beszerző felé annak érdekében, hogy meggyőződjön arról, hogy a beszerzőnek az új jármű ideiglenes nyilvántartásba vételének spanyolországi lejártát követően szándékában állt-e a járművet végső és tartós jelleggel a rendeltetési hely szerinti tagállamban használni; e szándékot objektív körülményeknek, így többek között a Santogal által a vámárnyilatkozat törlésére irányuló kérelme alátámasztása érdekében a portugál adó- és vámhatóság részére benyújtott iratoknak kell alátámasztaniuk. Amennyiben ez fennáll, a héamentességhez való jog nem tagadható meg, akkor sem, ha a Santogal a megkövetelt időben nem javította ki az eredetileg kibocsátott számlát és nem próbálta meg behajtani a héát a beszerzőtől. Ellenkező esetben úgy vélem, hogy amennyiben az értékesítés helye szerinti tagállam nem képes arra, hogy utólag követelje a héra megfizetését a beszerzőtől – amit a kérdés elterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia –, hogy igazolható, ha e tagállam arra kötelezi a Santogalt, hogy utólag fizesse meg a héát annak érdekében, hogy elkerüljék, hogy az ügylet kikerüljön mindennemű adózást.

III – Véggövetkeztetések

83.

A fenti megfontolások összessége alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (adóügyi választottbíróság

(közigazgatási választottbíróvási központ), Portugália) által előzetes döntéshozatal céljából előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1)

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha egy tagállam az új közlekedési eszköz Közösségen belüli értékesítésének adómentességét ahhoz a feltételhez köti, hogy e közlekedési eszköz beszerzése az ügylet rendeltetési helye szerinti tagállamban rendelkezzen lakóhellyel.

2)

Függetlenül az adott ügy sajátos körülményeitől, a 2006/112 irányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha egy tagállam megtagadja a hozzáadottértékadómentességet egy új, tulajdonosa által másik tagállamba szállított közlekedési eszköz eladójától pusztán azon az alapon, hogy e járművet ideiglenesen az utóbbi tagállamban vették nyilvántartásba.

3)

A 2006/112 irányelv 138. cikke (2) bekezdésének a) pontját, valamint a jogbiztonság, az arányosság és az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes, ha egy tagállam megtagadja a hozzáadottértékadómentességet egy új közlekedési eszköz eladójától, ha az eladó nem vett részt adócsalásban, jóhiszeműen járt el, valamint meghozott minden lehetséges észszerű intézkedést annak érdekében, hogy meggyőződjön arról, hogy az általa kötött ügylet megfelel valamennyi, az említett rendelkezés értelmében vett Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó érdemi feltételnek, különösen az új közlekedési eszköz rendeltetési hely szerinti tagállamban történő végső és tartós felhasználására vonatkozó feltételnek.

A kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia azt, hogy az alapeljárásban szereplő eladó megfelelt-e a jóhiszeműség és a megfelelő gondosság követelményének, figyelemmel többek között azokra a lépésekre, amelyeket a beszerző felé tett, valamint az általa benyújtott igazoló okiratokra, amelyek lehetővé teszik annak ellenőrzését, hogy meggyőződött arról, hogy az új közlekedési eszközt a rendeltetési hely szerinti tagállamban történt ideiglenes nyilvántartásba vétel időtartamának lejártát követően végső és tartós jelleggel e tagállamban fogják használni. Amennyiben ez a helyzet, a hozzáadottértékadómentességhez való jog nem tagadható meg az eladótól. Ellenkező esetben, amennyiben az értékesítés helye szerinti tagállam nem képes arra, hogy utólag követelje a hozzáadottértékadó megfizetését a beszerzőtől, akkor igazolható, ha e tagállam arra kötelezi az eladót, hogy utólag fizesse meg a hozzáadottértékadót annak érdekében, hogy elkerüljék, hogy az ügylet kikerüljön mindennemű adózást.

(1) Eredeti nyelv: francia.

(2) HL 2006. L 347., 1. o.

(3) Az iratok alapján limitált szériában gyártott SLR McLaren típusú sportjellegű luxusgépjárműről van szó.

(4) BOE 221. sz., 1993. szeptember 15., 27037. o.

(5) BOE 22. sz., 1999. január 26., 3440. o.

(6) Lásd: 2014. június 12?iAscendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta ítélet (C?377/13, EU:C:2014:1754, 34. pont). Azóta a Bíróság érdemben megválaszolt két másik, ugyanezen adóügyi választottbíróóság által el?terjesztett el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet is: lásd: 2015. június 11?iLisboagás GDL ítélet (C?256/14, EU:C:2015:387), valamint 2016. szeptember 15?iBarlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos ítélet (C?516/14, EU:C:2016:690).

(7) Lásd többek között ebben az értelemben: 1994. március 3?iEurico Italia és társai ítélet (C?332/92, C?333/92 és C?335/92, EU:C:1994:79, 13. pont), valamint 2010. június 29?iE és F ítélet (C?550/09, EU:C:2010:382, 35. pont).

(8) A teljesség kedvéért hozzáteszem, hogy amennyiben a jelen ügghöz hasonlóan a Bírósághoz benyújtott ügyiratok állapota megengedi, az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések Bíróság általi átfogalmazásának lehet?sége az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem egyébként valószínű megisméltésének elkerülését segíti el?, és ezáltal pergazdaságossági megfontolásokon is alapul. Lásd ebben az értelemben: Gysen?ügyre vonatkozó indítványom (C?449/06, EU:C:2007:663, 43. pont), valamint de Lobkowicz ügyre vonatkozó indítványom (C?690/15, EU:C:2016:926, 14. lábjegyzet).

(9) Emlékeztet?ül, a Bíróság az állandó ítélkezési gyakorlata szerint a nemzeti bíróság által saját felel?sségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan el?terjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell, és e vélelem különösen akkor dönthet? meg, ha a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdéseket hasznosan megválaszolja: lásd többek között: 2014. december 18?i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet (C?131/13, C?163/13 és C?164/13, EU:C:2014:2455, 31. és 36. pont).

(10) Lásd többek között: 2013. október 24?iStoilov i Ko ítélet (C?180/12, EU:C:2013:693, 38. és 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(11) Lásd: 2013. október 24?iStoilov i Ko ítélet (C?180/12, EU:C:2013:693, 39–47. pont).

(12) Lásd többek között: 2006. április 6?iEMAG Handel Eder ítélet (C?245/04, EU:C:2006:232, 27. pont), 2007. szeptember 27?iTeleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 21. és 22. pont), valamint 2010. november 18?iX?íélet (C?84/09, EU:C:2010:693, 22. pont).

(13) Lásd: 2007. szeptember 27?iTeleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 25. pont).

(14) Lásd ebben az értelemben: 2006. április 6?iEMAG Handel Eder ítélet (C?245/04, EU:C:2006:232, 31. és 40. pont), valamint 2010. november 18?iX?íélet (C?84/09, EU:C:2010:693, 24. pont).

(15) Lásd: 2010. november 18?iX?íélet (C?84/09, EU:C:2010:693, 28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

(16) A 2010. november 18?iX?íélet (C?84/09, EU:C:2010:693) alapjául szolgáló tényállás egyébként egy a nemzeti bíróság által „útnak” min?sített közlekedési eszköz (vitorlás hajó) Közösségen belüli beszerzésére vonatkozott.

(17) Lásd: 2007. szeptember 27?iTeleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 42. pont); 2010. november 18?iX?íélet (C?84/09, EU:C:2010:693, 27. pont); 2010. december 7?iR.?íélet (C?285/09, EU:C:2010:742, 41. pont), valamint 2012. szeptember 6?iMecsek?Gabona ítélet

(C?273/11, EU:C:2012:547, 31. pont).

(18) E kérdést a jelen indítvány 57–82. pontjában vizsgálom meg.

(19) Lásd analógia útján: 2012. szeptember 27?iVSTR?ítélet (C?587/10, EU:C:2012:592, 54. pont), az 1998. október 12?i 98/80/EK tanácsi irányelvvel (HL L 281., 31. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 315. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 28c. cikke A. része a) pontjának értelmezése kapcsán, amelynek tartalma megfelel a héairányelv 138. cikke (1) bekezdése tartalmának.

(20) Lásd: 2010. november 18?iX?ítélet (C?84/09, EU:C:2010:693, 50. pont).

(21) Lásd többek között: 2007. szeptember 27?iTeleos és társai ítélet (C?409/04, EU:C:2007:548, 46. pont), 2012. szeptember 27?iVSTR?ítélet (C?587/10, EU:C:2012:592, 44. pont), illetve, a Közösségen belüli szállítást illet?en: 2016. október 20?iPlöckl?ítélet (C?24/15, EU:C:2016:791, 36. pont).

(22) Lásd ebben az értelemben: 2010. november 18?iX?ítélet (C?84/09, EU:C:2010:693, 44. és 45. pont).

(23) A jelen esetben az a körülmény, hogy a vev? az új járm? értékesítését megelő?en és azt követ?en három különböz? spanyolországi lakcímet adott meg, közömbös azon kérdés szempontjából, hogy e járm? végs? és tartós jelleg? használatára (felhasználására) e tagállamban került?e sor.

(24) Lásd többek között: 2012. szeptember 27?iVSTR?ítélet (C?587/10, EU:C:2012:592, 43. pont).

(25) Lásd többek között: 2010. december 16?iEuro Tyre Holding ítélet (C?430/09, EU:C:2010:786, 38. pont), valamint 2012. szeptember 27?iVSTR?ítélet (C?587/10, EU:C:2012:592, 52. pont).

(26) Lásd: 2010. november 18?iX?ítélet (C?84/09, EU:C:2010:693, 42. pont).

(27) 2010. november 18?iX?ítélet (C?84/09, EU:C:2010:693, 43. pont).

(28) Lásd ebben az értelemben: 2010. november 18?iX?ítélet (C?84/09, EU:C:2010:693, 47. pont).

(29) Lásd többek között ebben az értelemben: 2010. november 18?iX?ítélet (C?84/09, EU:C:2010:693, 35. pont) és 2012. szeptember 6?iMecsek?Gabona ítélet (C?273/11, EU:C:2012:547, 36. pont).

(30) Lásd többek között ebben az értelemben: 2010. november 18?iX?ítélet (C?84/09, EU:C:2010:693, 37. pont) és 2012. szeptember 27?iVSTR?ítélet (C?587/10, EU:C:2012:592, 44. pont).

(31) Lásd többek között ebben az értelemben: 2012. szeptember 27?iVSTR?ítélet (C?587/10, EU:C:2012:592, 46. pont).

(32) Lásd ebben az értelemben: 2012. szeptember 27?iVSTR?ítélet (C?587/10, EU:C:2012:592,

52., 53. és 55. pont).

(33) Lásd a jelen indítvány 63. pontját. Emlékeztetek arra, hogy a Bíróság a 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítéletben (C-409/04, EU:C:2007:548, 58. pont) már kiemelte, hogy az adókijátszás megelőzésének célja időnként igazolja az értékesítésre háruló szigorúbb követelményeket. Álláspontom szerint ez vonatkozik az új közlekedési eszközök Közösségen belüli fogyasztónak szánt értékesítésének sajátos helyzetére is.

(34) A héateher elosztásának ezen elvét illetően lásd: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 57. pont).

(35) Lásd ebben az értelemben: 2007. szeptember 27-i Teleos és társai ítélet (C-409/04, EU:C:2007:548, 67. pont).

(36) Emlékeztetek arra, hogy a jelen esetben a jármű egy limitált szériából származik, és közel 450000 euróért adták el.

(37) Mivel a héairányelv egyik rendelkezése sem sorolja fel azon bizonyítási eszközöket, amelyeket az adóalanyok kötelesek benyújtani annak érdekében, hogy héamentességben részesülhessenek, e kérdés főszabály szerint a tagállamok hatáskörébe tartozik (lásd többek között: 2012. szeptember 27-i VSTR ítélet [C-587/10, EU:C:2012:592, 42. pont], valamint 2016. október 20-i Plöckl ítélet [C-24/15, EU:C:2016:791, 35. pont]).

(38) 2010. november 18-i X ítélet (C-84/09, EU:C:2010:693, 47. pont).