

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2016. május 26.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadórendszer – 2006/112/EK irányelv – Fordított adózás – A 198. cikk (2) bekezdése – Nyersanyag vagy félkész termék formájában lévő arany – Fogalom – A 199. cikk (1) bekezdésének d) pontja és a VI. melléklet – Használt anyagok, törmelékek és hulladékok – Különböző tárgyak és törmelékek olvasztásából származó, arany kinyerésére szánt és 325 ezreléknél nagyobb tisztaságú rudak”

A C-550/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Østre Landsret (keleti regionális bíróság, Dánia) a Bírósághoz 2014. november 28-án érkezett, 2014. november 26-i határozatával terjesztett elő az elzete

az **Envirotec Denmark ApS**

és

a **Skatteministeriet**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ilešić tanácselnök, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal és E. Jarašiusas (előadó) bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett írásbeli észrevételeket:

- a dán kormány képviseletében C. Thorning, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: B. Søren Petersen advokat,
- az észti kormány képviseletében K. Kraavi-Käerdi, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Owsiany-Hornung és M. Clausen, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2015. december 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 2. o.; a továbbiakban: héairányelv)

198. cikke (2) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Envirotec Denmark ApS (a továbbiakban: Envirotec) és a Skatteministeriet (adóügyi minisztérium) között az Envirotec által a 2011 negyedik negyedévében előzetesen felszámított hozzáadottértékadó (héta) levonását megtagadó adóhatósági határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A közös hozzáadottértékadórendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról – A befektetési aranyra vonatkozó különös szabályozásról szóló, 1998. október 12-ii 98/80/EK tanácsi irányelv (HL 1998. L 281., 31. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 315. o.) nyolcadik preambulumbekkezdése értelmében:

„mivel a tapasztalatok azt mutatják, hogy az egy bizonyos tisztasági fokot meghaladó arany legtöbb értékesítése tekintetében a visszaterheléses mechanizmus alkalmazása segíthet az adócsalás megelőzésében, miközben ugyanakkor csökkenti a finanszírozási terhet a mveletre nézve; [...]

4 A 98/80/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvnek (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) „A befektetési aranyra vonatkozó különös szabályozás” címet viselő 26b. cikke előírja:

„[...]

F. Fordított adózási eljárás

A 28g. cikk szerint módosított 21. cikk 1. pontjának a) alpontjától eltérve, a 325 ezrelék tisztaságú vagy nagyobb tisztaságú arany vagy félkész termék értékesítései, vagy a befektetési arany értékesítései esetén, ha éltek az e cikk C. részében említett választási lehetőséggel, a tagállamok, az általuk megállapított eljárásnak és feltételeknek megfelelően, a vásárlót jelölhetik meg az adó megfizetésére köteles személyként. Ha élnek e lehetőséggel, a tagállamok meghozzák az annak biztosításához szükséges intézkedéseket, hogy az esedékes adó megfizetésére megjelölt személy eleget tegyen a 22. cikkben meghatározott adóbevallási és fizetési kötelezettségeknek.

[...]”

5 A héairányelv (42) és (55) preambulumbekkezdése a következőképpen rendelkezik:

„(42) A tagállamoknak meghatározott esetekben képesnek kell lenniük arra, hogy a termékértékesítések vagy szolgáltatások kedvezményezettjét jelöljék meg a héa megfizetésére kötelezett személyként. Ez segítheti a tagállamokat abban, hogy meghatározott ágazatokban és bizonyos ügyletfajták esetében egyszerítsék a szabályokat, valamint megakadályozzák az adócsalást és adókikerülést.

[...]

(55) Az adócsalás megelőzésének érdekében – az egy bizonyos tisztasági fokot meghaladó arany értékesítésére vonatkozó finanszírozási teher csökkentésével – indokolt, hogy a tagállamok számára lehetővé tegyék a vevő adófizetésre kötelezett személyként történő megjelölését.”

6 Az említett irányelv 193. cikke értelmében:

„A 194–199. cikkben [...] meghatározott esetek kivételével a HÉÁ-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

7 Az említett irányelv 198. cikkének (2) bekezdése a következőket írja elő:

„Ha az adóalany befektetési aranyat, illetve legalább 325 ezrelék tisztaságú aranyat nyersanyag, illetve félkész termék formájában értékesít, [...] [helyesen: Ha az adóalany legalább 325 ezrelék tisztaságú aranyat nyersanyag, illetve félkész termék formájában, illetve [...] befektetési aranyat értékesít], [...] a tagállamok a beszerzőt kötelezhetik az adó megfizetésére.”

8 Ugyanezen irányelv 199. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok előírhatják, hogy a HÉA megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

[...]

d) a VI. mellékletben felsoroltak szerinti használt anyagok, adott állapotukban újrafelhasználásra alkalmatlan használt anyagok, törmelék, ipari és nem ipari hulladék, anyagában hasznosítható hulladék, részben feldolgozott hulladék értékesítése, valamint az ott meghatározott termékek értékesítése és szolgáltatások nyújtása;

[...]”

9 A héairányelvnek „A 199. cikk (1) bekezdésének d) pontjában említett termékértékesítések és szolgáltatások jegyzéke” címet viselő VI. melléklete a következőképpen szól:

„1. Vas- és nemvas-hulladék, fémhulladék és törmelék, valamint használt anyagok értékesítése, ideértve a vas vagy nemvasfémek vagy azok ötvözeinek feldolgozásából, gyártásából vagy olvasztásából származó félkész termékeket;

2. vas és nemvasfém félkész termékek értékesítése, valamint meghatározott [...] összefüggő szolgáltatások;

3. vasfémeket és nemvasfémeket tartalmazó maradványok és egyéb, anyagukban hasznosítható anyagok, valamint ezek ötvözeinek, salakjának, hamujának, pernyéjének és fémeket tartalmazó ipari maradványainak vagy ezek ötvözeinek értékesítése [...];

4) vashulladék és nemvasfémhulladék, hulladék, törmelék, forgács [...] értékesítése;

5) az e mellékletben említett anyagok tisztítás, fényezés, válogatás, vágás, aprítás, préselés vagy tömbbe öntés formájában történő feldolgozását követő értékesítése;

[...]”

A dán jog

10 A dán jogalkotó élt a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdésében kínált azon lehetőséggel,

hogy meghatározott aranyértékesítések tekintetében fordított adózási eljárás alkalmazását írja elő. Ennek érdekében a momsloven (héáról szóló törvény) 46. §-a első bekezdésének 4. pontja előírja:

„Az adót a Dániában adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni. Mindazonáltal az adót a termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje fizeti meg, amennyiben:

[...]

4. a kedvezményezett Dániában bejegyzett vállalkozás, amely [...] adóköteles befektetési aranyat vagy legalább 325 ezrelék tisztaságú nyersfém vagy félkész termék formájában lévő aranyat szerez be.”

11 Ezzel szemben az alapügy tényállása megvalósulásának időpontjában a dán jogalkotó nem élt a héairányelv 198. cikke (1) bekezdésének d) pontjában kínált azon lehetőséggel, hogy meghatározott használt anyagok, törmelékek és hulladékok, valamint az ezekkel összefüggő meghatározott szolgáltatások értékesítése tekintetében fordított adózási eljárás alkalmazását írja elő.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

12 Az Envirotec nemesfémkereskedelemmel foglalkozó társaság. 2011 negyedik negyedévében 24 különálló ügylet keretében 24 darab, különböző összeolvasztott anyagokból álló rudat vásárolt, amelyek átlagos aranytartalma rúdától függően azok súlyának 500-600 ezrelékét tette ki.

13 Az Envirotec e rudakat egy másik dán társaságtól, a Dansk Metalopkøb ApS-től vásárolta meg, amely a beolvasztást végezte. A rudakat többek között régi ékszerek, eszközök, órák, valamint ipari maradványok alkották.

14 Mielőtt az Envirotec megvásárolta volna e rudakat, azokat elküldték az Envirotec hollandiai székhelyű partnerének, a Remondis Argentia BV-nek, aki utóbb a terveknek megfelelően megvásárolta e rudakat az Envirotec-től annak érdekében, hogy kinyerje belőlük az azokban található aranyat, és aki kiszámította az egyes rudak aranytartalmát.

15 Az Envirotec ezen munkákhoz kapcsolódóan 1 099 695 dán korona (DKK) (körülbelül 147 000 euró) héát fizetett meg a Dansk Metalopkøb részére, ezt az összeget szerepeltette a 2011 negyedik negyedévére vonatkozó héabevallásában, és kérte annak az előzetesen felszámított héa címén történő levonását. A Dansk Metalopkøb nem fizette meg a héát az adóhatóság részére, és ezt követően fizetéseképtelenség miatt felszámolás alá került.

16 2012. március 7-én az adóhatóság úgy határozott, hogy az Envirotec által a Dansk Metalopkøb részére fizetett héa nem helyezhető levonásba, mivel a szóban forgó rudak „legalább 325 ezrelék tisztaságú nyersfém vagy félkész termék formájában lévő arany[ként]” a héáról szóló törvény 46. §-a első bekezdésének 4. pontjában előírt fordított adózási eljárás hatálya alá tartoznak.

17 Az Envirotec vitatta e határozatot a Landsskatteretten (nemzeti adóügyi bizottság, Dánia) előtt, amely azt a 2012. május 14-i végzésével helybenhagyta. Az Envirotec keresetet indított e végzéssel szemben a Helsingør Ret (helsingøri bíróság, Dánia) előtt, amely a 2014. február 25-i ítéletével helybenhagyta azt.

18 2014. március 10-én az Envirotec fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben az Østre

Landsret (keleti regionális bíróság, Dánia) el?tt. Az Envirotec ez utóbbi el?tt azt kéri, hogy a bíróság kötelezze az adóügyi minisztériumot 1 099 695 DKK (körülbelül 147 000 euró) késedelmi kamatokkal növelt összegnek a részére történ? megfizetésére. Kérelmének alátámasztása érdekében arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó rudak nem tartoznak a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének hatálya alá, mivel nem a befektetési arany kategóriájába tartozó késztermékekr?l, továbbá nem nyersfém vagy félkész termék formájában lév? aranyról van szó. Ellenkez?leg, az említett rudak ezen irányelv 199. cikke (1) bekezdése d) pontjának hatálya alá tartoznak, amelyet a törmelékekre – ideértve az aranytörmeléket is – kell alkalmazni.

19 Az adóügyi minisztérium e fellebbezés elutasítását kéri, mivel e rudak a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartoznak. E tekintetben meghatározó, hogy nem késztermékekr?l van szó, valamint hogy e rendelkezés – e minisztérium álláspontja szerint – az aranykereskedelem tekintetében alkalmazandó *lex specialis*nak min?sül, míg az ugyanezen irányelv 199. cikke a fémtörmelékekre vonatkozó rendelkezés. Ezen el?bbi rendelkezésnek az adókijátszás elleni küzdelemre irányuló célja ezt az értelmezést támasztja alá. A szóban forgó rudakat tehát aranynak vagy aranyterméknek kell tekinteni, hiszen azok aranytartalma határozza meg piaci értéküket, és mivel azokat a bennük található arany viszonteladása céljából gyártották le.

20 A kérdést el?terjeszt? bíróság megjegyzi, hogy sem a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének, sem az azt megel?z? rendelkezésnek, sem pedig a 98/80 irányelv preambuluma vagy az el?bbi rendelkezés különböz? nyelvi változatainak a szövege nem határozza meg egyértelm?en, hogy e rendelkezés hatálya alá tartoznak?e az alapügyben szóban forgó rudakhoz hasonló, magas aranytartalmú termékek, amelyek nem végtermék el?állításuk során keletkezett közbens? termékek.

21 Az a körülmény, hogy e cikk célja az adókijátszás elleni küzdelem, e rendelkezés olyan széles kör? értelmezését támasztja alá, amelynek értelmében e cikk hatálya a befektetési aranyon és a nyersaranyon kívül a bármely módon feldolgozott és a feldolgozás bármely szakaszában lév? aranyra is kiterjed, ha az érintett termék aranytartalma eléri vagy meghaladja a 325 ezreléket, és ha annak értékét csak a benne található arany értéke alapján határozzák meg. Ugyanakkor olyan megszorító értelmezés is elfogadható, amely szerint az említett rendelkezés hatálya csak a nyersarany és a végtermék közötti szakaszban lév? aranyra terjed ki. Az ilyen értelmezést különösen az a körülmény támaszthatja alá, hogy a fémmaradványok a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése d) pontjának hatálya alá tartoznak.

22 E körülmények között az Østre Landsrets (keleti regionális bíróság) felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A különböz? aranytartalmú fémtárgyak törmelékének véletlenszer? és durva ötvözetéb?l álló rudak a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdése szerinti »arany nyersanyag, illetve félkész termék formájában« fogalma alá tartoznak?

Nem vitatott, hogy a szóban forgó rudak különböz? aranytartalmú fémtárgyak törmelékének véletlenszer? és durva ötvözetéb?l állnak, és az aranyon kívül olyan szerves anyagokat is tartalmazhatnak, mint például fogak, gumi, PVC és fémek / olyan anyagok, mint például a réz, cink, nikkel, amalgám, ólmot és higanyt tartalmazó elemhulladék és számos mérgező anyag stb. Így nem végtermék gyártásakor keletkezett közbens? aranytartalmú termékr?l van szó. Másrészt a rúd feldolgozott termék (ötvözet), amelyet – átmeneti formában – az aranytartalom kinyerése érdekében állítottak el?. A rudak magas aranytartalommal rendelkeznek, átlagosan 500 vagy 600 ezrelék között, és így lényegesen meghaladják a 325 ezrelékes aranytartalmat. Az arany kinyerését követ?en az aranytartalmat (arany/aranytartalmú) termékek gyártására használják fel.

A kérdés megválaszolásakor abból lehet kiindulni, hogy a rudak nem használhatók fel közvetlenül más termékek gyártásához, mivel a rudakat először fel kell dolgozni, amelynek során szétválasztják a fémeket, a nem fémeket, valamint a veszélyes anyagokat stb. pedig kiolvasztják/kiválasztják.”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

23 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy annak hatálya kiterjed az alapügyben szóban forgóhoz hasonló rudak értékesítésére, amelyek különböző aranytartalmú fémtárgyak törmelékének, valamint más fémeknek és anyagoknak a beolvasztásából nyert véletlenszerű és durva ötvözetből állnak, és amelyek aranytartalma rúdtól függően körülbelül 500-600 ezrelék.

24 A héairányelv 198. cikkének (2) bekezdése előírja, hogy ha az adóalany legalább 325 ezrelék tisztaságú, nyersanyag, illetve félkész termék formájában lévő aranyat, illetve befektetési aranyat értékesít, a tagállamok a beszerzőt kötelezhetik az adó megfizetésére, és amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, a dán jogalkotó élt e lehetőséggel.

25 A jelen ügyben előjáróban meg kell jegyezni, hogy e rendelkezés szövegéből az következik, hogy annak hatálya a „befektetési arany” kivételével nem terjed ki a késztermékekre. Ugyanakkor nem vitatott, hogy ez utóbbi fogalom nem vonatkozhat az alapügyben szóban forgóhoz hasonló termékekre.

26 Ezenkívül sem a héairányelv 198. cikke vagy más rendelkezése, sem pedig az ezen 198. cikk (2) bekezdése tartalmának alapjául szolgáló 98/80 irányelv nem pontosítja, hogy mit kell a „legalább 325 ezrelék tisztaságú félkész termék, illetve nyersfém formájában lévő arany” fogalma alatt érteni.

27 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint valamely uniós jogi rendelkezés értelmezése során nemcsak annak szövegét, hanem szöveggörnyezetét és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az a részét képezi (2012. január 26-ai ADV Allround ítélet, C-218/10, EU:C:2012:35, 26. pont; 2012. július 19-ai A-ítélet, C-33/11, EU:C:2012:482, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Hasonlóképpen, azon kifejezések értelmét és terjedelmét, amelyekre az uniós jog semmilyen meghatározást nem ad, az általános nyelvhasználatban elfogadott szokásos jelentésük szerint kell meghatározni, figyelembe véve azon szöveggörnyezetet, amelyben a kifejezéseket használják, és a szóban forgó szabályozás célkitűzéseit (lásd ebben az értelemben: 2012. december 13-ai BLV Wohn- und Gewerbebau ítélet, C-395/11, EU:C:2012:799, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Ezenkívül a nyelvi változatok közötti eltérés esetén az érintett rendelkezés terjedelme nem állapítható meg kizárólag a nyelvtani értelmezés alapján, hanem azt azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2005. március 3-ai Fonden Marselisborg Lystbådehavn ítélet, C-428/02, EU:C:2005:126, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. június 13-ai Promociones y Construcciones BJ 200 ítélet, C-125/12, EU:C:2013:392, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Ami, először is, a „legalább 325 ezrelék tisztaságú félkész termék, illetve nyersfém formájában lévő arany” fogalmát illeti, amint arra a főtanácsnok az indítványának 20–23., valamint 26–30., 57. és 63. pontjában lényegében rámutatott, elsőként meg kell állapítani, hogy a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének nyelvi változatai szerint a „nyersfém formájában lévő

arany” kifejezés vonatkozhat a megmunkálatlan aranyra, az aranyra mint tiszta fémre, vagy bármely olyan anyagra, amely részben aranyból áll.

30 Ezt követően, jöllehet a „félkész termék” fogalma az általános nyelvhasználatban olyan termékekre vonatkozik, amelyeket már megmunkáltak, feldolgoztak, de amelyek még további feldolgozásra várnak, e fogalom szokásos jelentése nem teszi lehetővé, hogy a különböző nyelvi változatokban egységes módon meghatározzák, hogy e fogalom a szóban forgó termékek feldolgozásának pontosan melyik fázisára vonatkozik, annak kivételével, hogy sem korábban még soha meg nem munkált vagy fel nem dolgozott termékekről, sem késztermékekről nincs szó.

31 Végül a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdésében említett 325 ezrelékes minimális tisztasági fok követelménye, szó szerint értelmezve, legalábbis bizonyos nyelvi változatokban, vagy a „félkész termék, illetve nyersfém formájában lévő arany[höz]”, vagy kizárólag az ezen rendelkezés szerinti „félkész termékek[hez]” kapcsolódhat.

32 A fentiekből következően kizárólag a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének szövege nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló rudak e rendelkezés hatálya alá tartoznak-e, és ha igen, milyen feltételekkel.

33 Ami, másodszor, a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdése háttérül szolgál összefüggéseket illeti, emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy az e cikkben szabályozott helyzetekben fordított adózási eljárás alkalmazását írják elő, amelynek értelmében a hēa megfizetésére azon adóalany kötelezett, akinek a részére a hēaköteles ügyletet teljesítették. E rendelkezés az ezen irányelv 193. cikkében szereplő azon főszabály alóli kivételnek minősül, amely szerint a hēát az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni. Ennélfogva e cikket megszorítóan kell értelmezni, ami ugyanakkor nem eredményezheti azt, hogy e cikket megfosztják érvényesülésétől (lásd analógia útján: 2013. június 13-ai Promociones y Construcciones BJ 200 ítélet, C/125/12, EU:C:2013:392, 23. és 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 A héairányelv 198. cikkének (2) bekezdéséhez hasonlóan ezen irányelv 199. cikke (1) bekezdésének d) pontja az említett irányelv VI. mellékletében felsorolt használt anyagok, törmelékek és hulladékok értékesítése tekintetében is biztosítja a tagállamok számára a fordított adózási eljárás bevezetésének a lehetőségét. E melléklet 5. pontjában ezen értékesítések között szerepel többek között „az e mellékletben említett anyagok [...] tömbbe öntés formájában történő feldolgozását követő értékesítése”. E melléklet többek között az 1. pontjában a „[v]as és nemvashulladék, fémhulladék és törmelék, valamint használt anyagok értékesítés[ére]”, a 2. pontjában a „vas és nemvasfém félkész termékek értékesítés[ére]”, a 3. pontjában a „vasfémeket és nemvasfémeket tartalmazó maradványok és egyéb, anyagukban hasznosítható anyagok értékesítés[ére]”, a 4. pontjában pedig a „vashulladék és nemvasfémhulladék, hulladék, törmelék, forgács értékesítés[ére]” vonatkozik. Ugyanakkor, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, a dán jogalkotó az alapeljárás tárgyát képező ügy tényállásának időpontjában nem élt az ez utóbbi rendelkezésben előírt azon lehetőséggel, hogy fordított adózási eljárást vezessen be az említett irányelv VI. mellékletében felsorolt használt anyagok, törmelékek és hulladékok értékesítésére.

35 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból szintén kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó rudakat, jöllehet azok aranytartalma rúdtól függően 500-600 ezrelék, különböző régi tárgyakból, valamint ipari törmelékekből és maradványokból olasztották össze, különböző fémeket és anyagokat tartalmaznak, és adott állapotukban nem használhatók fel, hanem azokat – mielőtt alkotóelemeiket bármilyen formában felhasználnák – olyan eljárásnak kell alávetni, amely lehetővé teszi a fémek és nem fémek elkülönítését, és bizonyos anyagok abból való kinyerését.

36 Az Envirotec annak megállapítása érdekében hivatkozik ezen tényezőkre, hogy a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének hatálya nem terjed ki az említett rudakra, ebből következően a fordított adózási eljárás nem alkalmazandó ezen termékek értékesítésére, mivel az ezen irányelv 199. cikke (1) bekezdésének d) pontja hatálya alá tartozó hulladékról van szó.

37 Meg kell állapítani, hogy pusztán az említett rendelkezések szövege alapján nem lehet kizárni, hogy az alapügyben szóban forgó rudakhoz hasonló termékek mint különböző hulladékok, törmelékek és használt nemvasfémek, valamint ilyen fémeket tartalmazó anyagokban hasznosítható anyagok olvasztásából származó rudak a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése d) pontjának hatálya alá tartozhatnak.

38 A héairányelvben azonban semmi nem utal arra, hogy az annak 199. cikke (1) bekezdése d) pontja szerinti fordított adózási eljárás szükségszerűen kizárja a 198. cikkének (2) bekezdése szerinti fordított adózási eljárást, mivel ez utóbbi rendelkezés e tekintetben az abban foglaltak szerinti meghatározott termékekre vonatkozó *lex specialis*-nek tekinthető.

39 Meg kell állapítani, hogy a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének háttérül szolgáló összefüggések nem teszik lehetővé annak bizonyossággal való megállapítását, hogy e rendelkezés hatálya mire terjed ki. Harmadszor tehát meg kell vizsgálni az irányelv által kitűzött célt.

40 E tekintetben a héairányelv (42) preambulumbekkezdéséből az következik, hogy azok a fordított adózási eljárások, amelyek alkalmazása mellett a tagállamok meghatározott ágazatokban vagy bizonyos típusú ügyletek esetében dönthetnek, arra irányulnak, hogy egyszerűsítsék a szabályokat, valamint megakadályozzák az adócsalást és az adókikerülést. A héairányelv (55) preambulumbekkezdése, amelyben a 98/80 irányelv nyolcadik preambulumbekkezdésének tartalma tükröződik, amely szerint „[a]z adócsalás megelőzésének érdekében – az egy bizonyos tisztasági fokot meghaladó arany értékesítésére vonatkozó finanszírozási teher csökkentésével – indokolt, hogy a tagállamok számára lehetővé tegyék a vevő adófizetésre kötelezett személyként történő megjelölését”, ugyanezen célt fogalmazza meg.

41 Márpedig, amint azt a főtanácsnok az indítványának 49. és 50. pontjában megállapította, az növeli az adócsalás kockázatát, és ebből következően az igazolja a fordított adózás bizonyos termékek, köztük az arany értékesítésére való alkalmazását, hogy e termékek méretükhöz képest, ami könnyen szállíthatóvá teszi azokat, magas piaci értékkel rendelkeznek. Az aranykereskedelmet illetően, amennyiben nem olyan késztermékről van szó, mint az ékszerek, az érintett termék értékét annak aranytartalma határozza meg. Ennek folytán az adócsalás kockázata annál nagyobb, minél magasabb e termék aranytartalma.

42 Ebből következően, az uniós jogalkotó által elért kívánt fő célra tekintettel az érintett aranytermék tisztasága döntő jelentőséggel bír annak megállapítása érdekében, hogy az olyan félkész termék, illetve nyersfém formájában lévő arany értékesítése, amely nem minősül készterméknek, a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozik-e, vagy sem.

43 Másrészt meg kell állapítani, hogy amennyiben a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének olyan értelmezését fogadjuk el, amely szerint e rendelkezés, annak valamely tagállam általi végrehajtását követően, mégsem alkalmazható a legalább 325 ezrelék tisztaságú rudakra, az sértheti az adócsalás elleni küzdelem céljának teljes megvalósítását, amelyet az uniós jogalkotó kifejezetten az ilyen nemesfémek sajátosságaira tekintettel kívánt elérni. Ezzel szemben a fentiek nem érintik annak a kérdésnek az eldöntését, hogy a „hulladékból” vagy „használt anyagokból” álló rudak, amennyiben azok 325 ezreléknél alacsonyabb tisztaságúak, az ugyanezen irányelv 199. cikke (1) bekezdésének d) pontjában elírt fordított adózási eljárás alá tartozhatnak-e,

feltéve hogy a tagállam ezen eljárás bevezetése mellett döntött.

44 Végül, az elterjesztett kérdésre adandó válasz érdekében nem szükséges annak megállapítása, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló rudak a „nyersfém formájában lévő arany” vagy a „félkész termék” formájában lévő arany héairányelv 198. cikke (2) bekezdése értelmében vett fogalmának hatálya alá tartoznak-e.

45 A fenti megállapítások összességére tekintettel az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy annak hatálya kiterjed az alapügyben szóban forgóhoz hasonló rudak értékesítésére, amelyek különböző aranytartalmú fémtárgyak törmelékének, valamint más fémeknek és anyagoknak a beolvasztásából nyert véletlenszerű és durva ötvözetből állnak, és amelyek aranytartalma rúdtól függően körülbelül 500-600 ezrelék.

A költségekről

46 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 198. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy annak hatálya kiterjed az alapügyben szóban forgóhoz hasonló rudak értékesítésére, amelyek különböző aranytartalmú fémtárgyak törmelékének, valamint más fémeknek és anyagoknak a beolvasztásából nyert véletlenszerű és durva ötvözetből állnak, és amelyek aranytartalma rúdtól függően körülbelül 500-600 ezrelék.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: dán.