

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2023. május 17.(1)

„Elzeteres döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (h  a) – 2006/112/EK irányelv – Az   r  s adóztatására vonatkozó szabályozás – 311. cikk – A »használt cikkek« fogalma – Használatból kivont, alkatrésznek értékesített gépjárművek”

A C  365/22. sz.   gyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour de cassation (semmit  sz  k, Belgium) a Bírósághoz 2022. június 7  n érkezett, 2022. május 16  i határozatával terjesztett elő

az IT

  s

az   tat belge

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: M. Safjan (előadó) tanácselnök, N. J   skinen   s M. Gavalec b  r  k,

főtanácsnok: L. Medina,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a belga kormány képviseletében P. Cottin, J.  C. Halleux   s C. Pochet, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében F. Clotuche  Duvieusart   s J. Jokubauskait  , meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az   gy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

  t  letet

1 Az elzeteres döntéshozatal iránti kérelem a közös hozz  adott  rt  kad  rendszerr  l szóló, 2006. november 28  i 2006/112/EK tanácsi   r  nyelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 311. cikke (1)

bekezdése 1. pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az IT és az État belge (belga állam) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el?, hogy a belga adóhatóság megtagadta az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az IT által végzett bizonyos gépjárműeladások tekintetében.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 311. cikkének (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„E fejezet alkalmazásában, és az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül:

1. »használt cikkek«: olyan ingóságok, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra, de nem műalkotások, gyűjteménydarabok vagy régiségek, és anyaguk nem a tagállamok által meghatározott nemesfém vagy drágakő;

[...]

5. »használtcikkkereskedő«: olyan adóalany, aki gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikkeket, műalkotásokat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket szerez be, használ fel vállalkozása számára, illetve importál, függetlenül attól, hogy az adóalany a maga nevében vagy kereskedelmi jutalékot biztosító szerződés alapján más személy képviselőjében jár el.

[...]”

4 A héairányelv 313. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használtcikkkereskedő által történő értékesítése esetén a tagállamok az ebben az alszakaszban foglalt rendelkezéseknek megfelelően, különös szabályozás szerint adóztatják a használtcikkkereskedő nyereségét.”

5 A héairányelv 314. cikkének szövege a következő:

„A különbözet szerinti szabályozás használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használtcikkkereskedő általi értékesítésére vonatkozik, amennyiben a termékeket a használtcikkkereskedőnek a Közösség területén az alábbi személyek valamelyike értékesítette:

a) nem adóalany személy;

b) másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történő értékesítése a 136. cikk értelmében adómentes;

c) másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történő értékesítése a 282–292. cikkben meghatározott, kisvállalkozásokra vonatkozó adómentesség hatálya alá tartozik, és tárgyi eszközöket érint, vagy;

d) másik használtcikkkereskedő, amennyiben a terméknek e másik használtcikkkereskedő által történő értékesítésére a [héát] e különös szabályozás értelmében alkalmazták.”

6 A héairányelv 315. cikke elírja:

„A 314. cikkben említett termékértékesítés adóalapja a használtcikkkereskedő által elért árrés,

csökkentve az árrésre és a hűa összegével.

A használtcikkkereskedő árrese a terméknek a használtcikkkereskedő által kért eladási ára és a beszerzési ár közötti különbözet.”

A belga jog

7 A héairányelv 311. és 313. cikkét a code de la taxe sur la valeur ajoutée (a hozzáadottértékadóóról szóló törvénykönyv) 58. cikkének 4. §a és az arrêté royal n° 53 du 23 décembre 1994 relatif au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité (a használt cikkekre, malkotásokra, gyjteménydarabokra és régiségekre alkalmazandó, az árrés adóztatására vonatkozó különös szabályozásról szóló, 1994. december 23-i 53. sz. királyi rendelet) 1. cikke ülteti át a belga jogba.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

8 Az IT 2013. október 1-je óta hozzáadottértékadóazonosítószámmal rendelkezik használt gépjárművek és gépjárműroncsok értékesítésére irányuló üzleti tevékenység tekintetében. E tevékenység keretében többek között hulladékká vált, azaz totálkáros gépjárműveket vásárol biztosítótársaságoktól, majd azokat roncsként vagy „alkatrésznek” harmadik személyek részére továbbértékesíti.

9 2015-ben ellenőrzést végeztek az IT-nél, amely az adólevonási szabályok és az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás megsértése miatti korrekciós kimutatáshoz vezetett. A héairányelv 311. és 313. cikkét átültető nemzeti rendelkezések alapján az adóhatóság úgy határozott, hogy kizárja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alól az „alkatrésznek értékesített gépjárművek” kifejezést feltüntető, illetve a roncsokra vonatkozó számlákat.

10 Az IT keresetet indított e határozattal szemben, és többek között a Bíróság 2017. január 18-i Sjelle Autogenbrug ítéletére (C-471/15, EU:C:2017:20) hivatkozva azt állította, hogy az „alkatrésznek” értékesített gépjárművek a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett „használt cikk” jellegével rendelkeznek.

11 A cour d'appel de Liège (liège-i fellebbviteli bíróság, Belgium) 2019. március 1-jei ítéletében elutasította az IT kereseti kérelmeit. E bíróság rámutatott, hogy a 2017. január 18-i Sjelle Autogenbrug ítéletére (C-471/15, EU:C:2017:20) a jelen ügytől eltérően nem „alkatrésznek”, az alkatrészek bármilyen egyéniesítése nélkül továbbértékesített gépjárművekre, hanem maga a használtcikkkereskedő által használaton kívüli gépjárművekből kiserelt, és ilyenként továbbértékesített alkatrészekre vonatkozott. E bíróság ezt követően úgy ítélte meg, hogy azt kell megvizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgó gépjárművek megőrizték-e azon rendeltetésüket, amellyel új korukban rendelkeztek, és ennek megfelelően aktuális állapotukban vagy felújításuk után alkalmasak-e újbóli használatra, következésképpen azok a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett „használt cikkeknek” minősíthetők-e.

12 Az említett bíróság egyfelől úgy ítélte meg, hogy nyilvánvalóan nem ez a helyzet az IT által „alkatrésznek” értékesített gépjárművek esetében, mivel az „alkatrésznek” megjelölés objektíve azt tanúsítja, hogy e gépjárművek – fűszabály szerint – mint ilyenek, már nem hasznosíthatók újra, és figyelembe kell venni azokat az objektív körülményeket, amelyek között a viszonteladási ügyletekre sor került. E bíróság másfelől, a ronccsá vált gépjárműveket illetően megállapította, hogy azokat sem lehet „használt cikkeknek” minősíteni, mivel azok nem alkalmasak – új korokban fennálló rendeltetésüket megőrizve – újbóli használatra, és azok használata már csak egyes alkatrészek és azokat alkotó anyagok hasznosítására korlátozódhat.

13 Az IT a fellebbviteli bíróság ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Cour de cassation (semmitűszék, Belgium), a kérdést elterjesztő bíróság elé, amely arra keresi a választ, hogy helyes-e a fellebbviteli bíróság által a héairányelv 311. cikke (1) bekezdése 1. pontjának tulajdonított értelmezés.

14 E körülmények között a Cour de cassation (semmitűszék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontját, hogy a valamely, használt gépjárműveket és gépjárműroncsokat értékesítő vállalkozás által az irányelv 314. cikkében említett személyektől vásárolt, használatból kivont és – az alkatrészek kisserelése nélkül – »alkatrésznek« történő értékesítésre szánt gépjárművek az e rendelkezés értelmében vett használt cikkeknek minősülnek?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésről

15 Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontját, hogy egy vállalkozás által a héairányelv 314. cikkében említett személyektől megszerzett, a használatból véglegesen kivont gépjárművek, amelyeket anélkül szánnak „alkatrészként” történő értékesítésre, hogy az alkatrészeket kisserelték volna, az ezen elrendelkezés értelmében vett használt cikkeknek minősülnek.

16 Előjáróban meg kell jegyezni, hogy mind a tényállás ismertetéséből, mind az elterjesztett kérdésből az tnik ki, hogy az IT által beszerzett gépjárművek hulladékká vált, azaz totálkáros gépjárművek, amelyeket ezen tény okán véglegesen kivontak a használatból. E körülmények között, és amint az az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból is kitnik, e gépjárműveket csak roncsként vagy az azokat alkotó alkotóelemek további hasznosítása céljából lehet továbbértékesíteni („alkatrészeknek történő továbbértékesítés”), nem pedig azért, hogy azokat aktuális állapotukban újból használják vagy felújítsák, azzal a pontosítással, hogy a kérdést elterjesztő bíróság által feltett kérdés csak az alkatrészeknek történő továbbértékesítés esetére vonatkozik.

17 Ezen elzetes megfontolásra figyelemmel emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében a „használt cikkek olyan ingóságok, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra”.

18 E tekintetben a Bíróság már úgy ítélte meg, hogy e fogalom az aktuális vagy felújítás utáni állapotukban további használatra alkalmas olyan ingóságokat foglalja magába, amelyek valamely olyan másik ingóságból származnak, amelybe azokat annak alkotórészeként beépítették, és a „használt cikk” minősítés kizárólag azt követeli meg, hogy a használt cikk megőrizze azon rendeltetését, amellyel új korában rendelkezett, és ezen okból aktuális állapotában vagy felújítás után újra lehessen hasznosítani (lásd többek között: 2017. január 18-i Sjelle Autogenbrug ítélet,

C?471/15, EU:C:2017:20, 31. és 32. pont).

19 Ezenfelül a Bíróság azt is megállapította, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazása nem feltételezi szükségképpen azt, hogy azonosság álljon fenn a megvásárolt és az eladott dolog között. A Bíróság többek között megerősítette, hogy ezt a szabályozást az adóalany által megszerzett, használatból kivont gépjárművekben maga az adóalany által kisserelt alkatrészek továbbértékesítésére kell alkalmazni, mivel egy gépjármű olyan alkatrészek összességéből áll, amelyeket összeszereltek, és amelyek kisserelhetők, és aktuális állapotukban vagy felújítva újraértékesíthetők (lásd többek között: 2017. január 18-ii Sjelle Autogenbrug ítélet, C?471/15, EU:C:2017:20, 36. és 37. pont).

20 Nem vitatott, hogy a fent hivatkozott ítélet alapjául szolgáló ügyben eltérően az alapügyet az a tény jellemzi, hogy a használtcikkkereskedő nem maga szerelte ki az alkatrészeket a használatból véglegesen kivont, általa az alkatrészek újraértékesítése célból megszerzett gépjárműben, hanem a gépjárművet magát értékesítette tovább „alkatrésznek”, vagyis e gépjármű részeinek alkatrészként történő további hasznosítása céljából.

21 Mindazonáltal, amint arra az Európai Bizottság is rámutat írásbeli észrevételeiben, ezen eltérés nem vezethet annak megállapításához, hogy a Bíróság által a 2017. január 18-ii Sjelle Autogenbrug ítéletben (C?471/15, EU:C:2017:20) követett érvelést nem lehetne átültetni egy, az alapügyben fennállóhoz hasonló helyzetre.

22 Figyelembe kell ugyanis venni a jelen ítélet 16. pontjában említett azon tény, hogy valamely, az IT-hez hasonló használtcikkkereskedő által beszerzett gépjárműveket véglegesen kivonták a használatból, tehát nem értékesíthetők újra, hogy azokat változatlan állapotban újból használják vagy felújítsák. Mivel maga a gépjármű mint ingóság, elméletileg aktuális vagy felújítás utáni állapotában nem alkalmas további használatra a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében véve, annak meghatározása céljából, hogy e gépjármű használt cikknek minősíthető-e, és alkalmazható-e arra az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás, e gépjárműnek kizárólag azon elemeit kell figyelembe venni, amelyek a használtcikkkereskedő általi, más személyek számára történő továbbértékesítés keretében alkalmasak az ilyen újbóli használatra.

23 Az az értelmezés, amely lehetővé teszi, hogy egy használatból véglegesen kivont gépjármű mint használt cikk az árrésre vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozhasson azon tény okán, hogy a gépjármű bizonyos alkotóelemei alkalmasak az újbóli használatra, összeegyeztethető e szabályozás céljával, amely – amint az a héairányelv (51) preambulumbekkezdéséből következik – többek között azon kettős adóztatás elkerülésére irányul, amely abból a körülményből következhet, hogy – egyfelől – ezen alkatrészek már tartalmazzák a gépjárműnek az ezen irányelv 314. cikkének hatálya alá tartozó személy által már előzetesen megfizetett héát, másfelől pedig sem ez a személy, sem a használtcikkkereskedő nem képes ezen összeg levonására (lásd ebben az értelemben: 2017. január 18-ii Sjelle Autogenbrug ítélet, C?471/15, EU:C:2017:20, 39. és 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 A jelen ügyben annak vizsgálata céljából, hogy az IT által továbbértékesített gépjárművek az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozhatnak-e, a kérdést előterjesztő bíróságnak meg kell győződnie arról, hogy a jelen ítélet 18. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően e járművek továbbra is tartalmazzanak-e olyan alkotóelemeket, amelyek oly módon frizték meg azokat a funkcióikat, amelyekkel új állapotban rendelkeztek, hogy azok aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra.

25 A kérdést előterjesztő bíróságnak ezenfelül azt kell megvizsgálnia, hogy az említett gépjárműveket valójában nem azért értékesítették-e, hogy azokat egyszerre megsemmisítsék

vagy egy másik tárggyá alakítsák át. Egy olyan gépjármű ugyanis, amelyből azokat az alkotóelemeket, amelyek megőrizték azokat a funkcióikat, amelyekkel új állapotban rendelkeztek, nem a vásárló szereli ki a célból, hogy azokat aktuális vagy felújítás utáni állapotukban újból használni lehessen, nem marad a saját gazdasági körforgásában, következésképpen nem tartozik az árrés szabályozásának hatálya alá (lásd ebben az értelemben: 2018. július 11-ii E LATS ítélet, C-154/17, EU:C:2018:560, 34. pont).

26 E vizsgálat keretében a kérdést előterjesztő bíróságnak figyelembe kell vennie minden olyan objektív körülményt, amelyek között a továbbértékesítési ügylet lezajlott. Amint ugyanis az a Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik, a héairányelv által használt fogalmak objektív jellegűek, és az érintett ügyletek céljától és eredményétől függetlenül alkalmazandók (2018. július 11-ii E LATS ítélet, C-154/17, EU:C:2018:560, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

27 Ha egy ügyletben részt vevő adóalany szándékának figyelembevétele – a kivételes esetektől eltekintve – ellentétes a közös héarendszer célkitűzéseivel, a kérdést előterjesztő bíróság ezzel szemben figyelembe vehet olyan objektív elemeket, mint a gépjárművek kinézete és állapota, a gépjárművek eladási értéke, a számlázás módszere, vagy az említett gépjárműveket megszerző személy gazdasági tevékenysége (lásd ebben az értelemben: 2018. július 11-ii E LATS ítélet, C-154/17, EU:C:2018:560, 36. és 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).

28 A fenti indokokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy azok a használatból véglegesen kivont gépjárművek, amelyeket egy vállalkozás az ezen irányelv 314. cikkében említett személyektől szerez meg, és amelyeket anélkül szántak „alkatrésznek” való értékesítésre, hogy azokból az alkatrészeket kisserelték volna, az említett irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett használt cikkeknek minősülnek, amennyiben – egyfelől – azok olyan elemeket tartalmaznak, amelyek oly módon őrizték meg azokat a funkcióikat, amelyekkel új állapotban rendelkeztek, hogy azokat aktuális vagy felújítás utáni állapotukban újból használni lehessen, másfelől pedig, ha megállapításra kerül, hogy e gépjárművek saját gazdasági körforgásukban maradtak az alkatrészek ilyen újbóli használatának ténye okán.

A költségekről

29 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontját

a következőképpen kell értelmezni:

azok a használatból véglegesen kivont gépjárművek, amelyeket egy vállalkozás az ezen irányelv 314. cikkében említett személyektől szerez meg, és amelyeket anélkül szántak „alkatrésznek” való értékesítésre, hogy azokból az alkatrészeket kisserelték volna, az említett irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett használt cikkeknek minősülnek, amennyiben – egyfelől – azok olyan elemeket tartalmaznak, amelyek oly módon őrizték meg azokat a funkcióikat, amelyekkel új állapotban rendelkeztek, hogy azokat aktuális vagy felújítás utáni állapotukban újból használni lehessen, másfelől pedig, ha megállapításra kerül, hogy e gépjárművek saját gazdasági körforgásukban maradtak az

alkatrészek ilyen újbóli használatának ténye okán.

Aláírások

1 Az eljárás nyelve: francia.