

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2015. december 17.(1)

C?550/14. sz. ügy

Envirotec Denmark ApS

kontra

Skatteministeriet

(az Østre Landsret [Dánia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok – Hozzáadottérték?adó – A 2006/112/EK irányelv 198. cikkének (2) bekezdése – A beszerz? adófizetési kötelezettsége arany nyersanyag, illetve félkész termék formájában történ? értékesítése esetén – Különböz? aranytartalmú fémtárgyak ötvözetéb?l álló aranyrudak”

I – Bevezetés

1. „Aranyra les, aranyt keres mindenki!”, t?n?dik *Margit* Johann Wolfgang von Goethe „Faust”-jában az ékszerek és a természetes szépség viszonyáról.(2) Hogyan érezné magát, és milyen további gondolatokat ébresztene benne, ha többek között más emberek fogaiból származna annak a láncnak és fülbevalónak az aranya, amelyben annyira tetszik magának? Ez a helyzet ugyanis a jelen ügyben, amelynek tárgyát többféle újrafelhasznált aranytárgyból összeállított és újból ékszerek és egyébek el?állítására felhasználandó aranyrudak értékesítésének héaszempontú kezelése képezi.

2. Az aranynak az Unió héajoga is kitüntetett figyelmet szentel. Az egyik aranyra vonatkozó különös rendelkezés a tárgya a jelen dán el?zetes döntéshozatal iránti kérelemnek. A Bíróságnak a jelen ügyben azt kell tisztáznia, hogy kinek kell megfizetnie a héát olyan esetben, amelyben nem „friss”, hanem újrafelhasznált aranyrudak váltanak tulajdonost. E kérdés mindazonáltal sokkal kevésbé foglalkoztatná *Margitot*.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

3. A héa uniós tagállamokbeli beszedését a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv(3) (a továbbiakban: héairányelv) szabályozza. A 2006. december 31?ig hatályban volt, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(4) (a továbbiakban: hatodik irányelv) nem alkalmazható az alapügyben. Az azonban már tartalmazta a jelen ügyben dönt?

jelentéssel bíró rendelkezéseket, amelyek elfogadásának körülményeit ezért szintén figyelembe kell venni.

4. A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik az „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet [...] által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés”.

5. A héa fizetésére kötelezett személlyel kapcsolatban a következőkről rendelkezik a héairányelv alapeljárásában alkalmazandó változatának(5) 193. cikke:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a [héát] az adóztatandó termékértékesítést [...] végző adóalany köteles megfizetni.”

6. A héairányelv 198. cikke e tekintetben az alábbi kivételt tartalmazza:

„(1) [...]

(2) Ha az adóalany befektetési aranyat, illetve legalább 325 ezrelék tisztaságú aranyat nyersanyag, illetve félkész termék formájában értékesít, a 344. cikk (1) bekezdésében meghatározottak szerint [helyesen: Ha az adóalany legalább 325 ezrelék tisztaságú aranyat nyersanyag, illetve félkész termék formájában, illetve a 344. cikk (1) bekezdésében meghatározottak szerinti befektetési aranyat értékesít], és él a 348., 349. és 350. cikkben említett választási lehetőségek egyikével, a tagállamok a beszerzőt kötelezhetik az adó megfizetésére.

(3) Az (1) és (2) bekezdés alkalmazására vonatkozó eljárásokat és feltételeket a tagállamok állapítják meg.”

7. A héairányelv (55) preambulumbekkezdése ezzel kapcsolatban a következőket állapítja meg:

„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.”

8. A héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében ezen túlmenően a tagállamok elírhatják, 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. Az említett VI. melléklet többek között a következő tételeket tartalmazza:

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

2. vas és nemvasfém félkész termékek értékesítése, valamint meghatározott, ezek feldolgozásával összefüggő szolgáltatások;

3. vashulladék és nemvasfémeket tartalmazó maradványok és egyéb, anyagukban hasznosítható anyagok [...] értékesítése [...];
 4. vashulladék és nemvasfém hulladék [...] értékesítése [...];
 5. [...];
 6. az alapanyagok megmunkálásából származó törmelék és hulladék értékesítése.”
10. A héairányelv 168. cikke végül a következőképpen rendelkezik a beszerzett termékek tekintetében fennálló adólevonási jogról:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket [...] az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

- a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett [hét];

[...]”

B – A nemzeti jog

11. Dániában a dán héatörvény alapján kerül sor a héa beszedésére. E törvény 46. §-ának első bekezdése az alábbiak szerint határozza meg a héa fizetésére kötelezett személyt:

„Az adót a Dániában adóztatandó termékértékesítést [...] végző adóalany köteles megfizetni. Mindazonáltal az adót a termékértékesítés [...] kedvezményezettje fizeti meg, amennyiben:

[...]

4. a kedvezményezett Dániában bejegyzett vállalkozás, amely az 51a. § szerint adóköteles befektetési aranyat, illetve aranyat legalább 325 ezrelék tisztaságú félkész termék, illetve nyersfém formájában szerez be.”

III – Az alapügy

12. Az alapügy tárgyát az Envirotec Denmark ApS társaság (a továbbiakban: Envirotec) 2011 utolsó negyedéve tekintetében fennálló dán héafizetési kötelezettsége képezi.

13. Az említett negyedévben az Envirotec 24 darab, 500 és 600 ezrelék közötti átlagos aranytartalmú rudat szerzett be egy másik dán társaságtól. A rudak az aranyon kívül különböző egyéb anyagokat is tartalmaztak, mint például fogakat, gumit, PVC-t, rezet, amalgámot, higanyt és ólmot. Az eladó ugyanis ipari hulladék, valamint régi ékszerek, eszközök, órák stb. beolvasztásával állította elő a rudakat. Ezért ahhoz, hogy a rudak aranytartalma felhasználható legyen további aranytartalmú termékek előállításához, először szét kellett választani a rudak egyéb alkotórészeit.

14. A 24 rúd megvásárlása vonatkozásában előzetesen összesen 1 099 695 dán korona (körülbelül 150 000 euró) összegű héát számítottak fel az Envirotec terhére, amelyet az eladó is fizetett az eladónak. Az eladó azonban sohasem fizette meg ezt az összeget a dán adóhatóság számára. Az eladót később fizetésképtelenség okán felszámolták.

15. Az Envirotec jelenleg az eladónak megfizetett héa visszatérítését kéri a dán adóhatóságtól

oly módon, hogy e tekintetben adólevonási jogára hivatkozik. A dán adóhatóság azonban úgy véli, hogy a dán héatörvény 46. §-a első bekezdésének 4. pontja értelmében nem az eladó, hanem az Envirotec maga köteles megfizetni a héát az ügylet után. Az Envirotec ezért az eladónak általa tévesen megfizetett haaösszeget sem vonhatja le elztesen felszámított adóként. Az Envirotec ezzel szemben saját konkrét esetében nem tekinti alkalmazhatónak az adófizetési kötelezettséget a beszerzre telepít, a háairányelv 198. cikkének (2) bekezdése alapján elfogadott dán rendelkezést.

IV – A Bíróság eltti eljárás

16. Az Østre Landsret (keleti regionális bíróság), amely elé idközben az ügy került, döntéshozatalához az uniós jog értelmezését tartja szükségesnek az alapeljárásban, és az EUMSZ 267. cikk alapján 2014. november 28án a következ kérdést terjesztette a Bíróság elé:

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

17. A Bíróság eltti eljárásban a Dán Királyság, az Észk Köztársaság és az Európai Bizottság 2015 márciusában írásbeli észrevételt terjesztett el.

V – A jogkérdés

18. Elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdésével a kérdést elterjeszt bíróság lényegében arra vár választ, hogy a háairányelv 198. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartoznak-e az alapügy tárgyát képez rudak. E rendelkezés értelmében a tagállamok többek között „legalább 325 ezrelék tisztaságú arany[...] nyersanyag, illetve félkész termék formájában” történ értékesítése esetén a termékek beszerzjét kötelezhetik a – rendszerint egyébként az értékesít által megfizetend – haa megfizetésére.

19. Úgy vélem, hogy az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre igenl választ kell adni. A különböz aranytartalmú – az alapügyben szereplkhöz hasonló – fémtárgyak ötvözetéb álló rudak ugyanis „nyersanyag” formájában értékesített aranyként megfelelnek a háairányelv 198. cikke (2) bekezdésének alkalmazására vonatkozó feltételeknek. Ez a rendelkezés szövegének, háttérének és célkitzésének az értelmezéséb következik, ahogyan azt a következben bemutatom.

A – A szöveg

20. Elször is a szöveg a háairányelv 198. cikke (2) bekezdésének különböz nyelvi változatai alapján nem szolgál egységes képpel az „arany nyersanyag formájában” fogalmának jelentésér.

21. A dán nyelvi változat a „råmetal” kifejezést használja, amely németre „Rohmetall”ként (nyersfém) fordítható.(6) A szokásos nyelvi jelentés értelmében ez tiszta, megmunkálatlan fémet jelenti. Ugyanebbe az irányba mutat a francia nyelvi változatban szerepl „d'or sous forme de matière première” kifejezés is.

22. Ilyen sz?k értelmezés mellett csak olyan aranyrudak sorolhatók a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdése szerinti „arany nyersanyag formájában” fogalma alá, amelyek színaranyból, tehát közel 100%-ban aranyból állnak. Különböz? aranytartalmú fémtárgyak egy csak 500 és 600 ezrelék közötti aranytartalmú – a jelen eljárásban szóban forgóhoz hasonló – rúddá történ? egybeolvasztása ez alapján nem tartozna az „arany nyersanyag formájában” fogalma alá.

23. Másfel?l például a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének német nyelvi változata a „Goldmaterial” (arany nyersanyag formájában) és angol nyelvi változata a „gold material” kifejezéssel eleve olyan fogalmakat tartalmaz, amelyek a nyersfém jelentésénél tágabban vannak megfogalmazva, és szó szerinti értelmük alapján nem korlátozódnak a színaranyra. A „Goldmaterial” kifejezés ugyanis bármely olyan anyagot jelenthet, amely részben aranyból áll, tehát a különböz? aranytartalmú fémtárgyak szóban forgó egybeolvasztását is.

24. Valamely uniós jogi szabályozás különböz? nyelv változatainak – a jelen ügyben fennállóhoz hasonló – eltérése esetén az állandó ítélkezési gyakorlat szerint kizárólag a szöveg alapján nem állapítható meg e szabályozás értelme, hanem csak az annak háttérét képez? összefüggések és a célkit?zése segítségével.(7)

B – A háttér

25. Mindenekel?tt tehát a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdésében szerepl? „arany nyersanyag formájában” fogalmának háttére nyújthat segítséget azon kérdés megválaszolásához, hogy a különböz? aranytartalmú fémtárgyak ötvözetéb?l álló rúd e fogalom alá tartozik?e.

1. A minimális tisztasági fok 198. cikk (2) bekezdésében szerepl? követelménye

26. A rendelkezés az alábbiakra alkalmazandó: „Lieferung von Goldmaterial oder Halbfertigerzeugnissen mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendsteln” (arany legalább 325 ezrelék tisztaságú félkész termék, illetve nyersanyag formájában történ? értékesítése). Ha a „legalább 325 ezrelék tisztaságú” szövegrész nemcsak a „félkész termék”, hanem a „nyersanyag” formájában értékesített aranyra is vonatkozik, akkor ez utóbbi fogalomnak szükségszer?en nemcsak színaranyat, hanem – a jelen ügyben szóban forgókhoz hasonló – alacsonyabb aranytartalmú anyagokat is jelentenie kell.

27. Ha azonban azt feltételezzük, hogy az említett szövegrész kizárólag a félkész termék formájában értékesített aranyra vonatkozik, akkor a minimális tisztasági fok követelménye nem alkalmazandó a nyersanyag formájában értékesített aranyra. Ez egyrészt arra enged következtetni, hogy bármilyen tisztasági fok elegend? ahhoz, hogy nyersanyag formájában értékesített aranyról lehessen szó. Mivel azonban ez túl tág kör? lenne, a nyersanyag formájában értékesített arany tisztasági fokára vonatkozó kifejezett követelmény hiánya amellet is szólhat, hogy csak a színarany sorolható az arany nyersanyag formájában fogalma alá.

28. Nem derül azonban ki egyértelm?en a rendelkezés szövegéb?l, hogy mely fogalomra is vonatkozik a minimális tisztasági fokkal kapcsolatos szövegrész. Legalábbis a német, az angol és a francia nyelvi változat ugyanis mindkét értelmezést lehetővé teszi.

29. A héairányelv (55) preambulumbekkezdése szintén nem nyújt további segítséget ezzel kapcsolatban. Jóllehet az a héairányelv 198. cikke (2) bekezdése célkit?zésének ismertetése keretében összefoglalóan „egy bizonyos tisztasági fokot meghaladó arany[ként]” említi a szabályozás hatálya alá tartozó termékeket. Ebb?l azonban nem szükségszer?en következik az, hogy a nyersanyag és a félkész termék formájában értékesített aranyra egyaránt vonatkozik a 325

ezrelékes minimális tisztasági fok követelménye. A héairányelv (55) preambulumbekkezdésének említett követelménye ugyanis akkor is teljesülne, ha az „arany nyersanyag formájában” fogalma csak színaranyat, tehát például legalább 995 ezrelék tisztaságú(8) anyagot jelentene.

30. A minimális tisztasági foknak a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdésében szereplő követelményéből végeredményét tekintve tehát nem derül ki, hogy az „arany nyersanyag formájában” fogalma magában foglalja-e a jelen ügyben vitatott rudakat.

2. A 199. cikk (1) bekezdése d) pontjának aranyhulladéokra való alkalmazhatósága

31. Szintén a héairányelv 198. cikke (2) bekezdése háttérének értelmezésével kapcsolatban az Envirotec azt az álláspontot képviselte az alapeljárásban, hogy e rendelkezés fogalmainak egyike sem foglalja magában a jelen ügyben szóban forgó, aranyból álló törmelék, illetve hulladékot. Az adófizetési kötelezettség beszerzőre telepítését ugyanis az aranyhulladék esetében a héairányelv 199. cikke (1) bekezdése d) pontjának csak később beiktatott különös rendelkezése szabályozza.

32. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben nyilvánvalóan abból indul ki, hogy a dán héatörvény 46. §-a első bekezdése 4. pontjának az alapügyben döntő jelentőséggel bíró rendelkezése nem a héairányelv utóbb említett rendelkezésén, hanem kizárólag a héairányelv 198. cikkének az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgyát képező (2) bekezdésén alapul. Jelentőséggel bír tehát az alapügy szempontjából, hogy a szóban forgó rudak tekintetében fennálló adófizetési kötelezettség beszerzőre telepítése a héairányelv egyik vagy másik felhatalmazásán alapul-e.

33. E tekintetben igaz ugyan, hogy az Envirotec által hivatkozott rendelkezés több olyan tényállást tartalmaz, amely szövege alapján újfelfelhasznált aranytartalmú termékekre is vonatkozik, mivel az arany a rendelkezésben többször említett „nemvasfémek” körébe tartozik. A héairányelv 199. cikke (1) bekezdése d) pontjának hatálya azonban nem korlátozódik az aranyra, hanem többek között minden egyéb nemvasfémre kiterjed. A héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének jelen ügyben értelmezendő rendelkezése tehát *lex specialis*-nak tekinthető az arany szempontjából, amely ezért az aranyhulladéokra is alkalmazandó.

34. A 199. cikk (1) bekezdése – többek között nemvasfémek hulladékaira alkalmazandó – d) pontja elfogadásának körülményei mindazonáltal alkalmasint arra utalnak, hogy a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének jelen ügyben értelmezendő rendelkezése nem vonatkoztatható az aranyhulladéokra.

35. A hatodik irányelvnek a 199. cikk (1) bekezdésének d) pontját megelőzően hatályos rendelkezéseit(9) csak a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdését megelőzően hatályos rendelkezés(10) után iktatta be a 2006/69/EK irányelv. Ez a 2006/69/EK módosító irányelv azonban úgy van kialakítva, mintha az uniós jogalkotó ezen időpontban abból indult volna ki, hogy az aranyhulladék tekintetében még nem létezik az adófizetési kötelezettség beszerzőre telepítésére vonatkozó szabályozás, holott ezen időpontban már hatályban volt a héairányelv 198. cikkének jelen ügyben értelmezendő (2) bekezdését megelőzően hatályos rendelkezés.

36. A 2006/69/EK módosító irányelv ugyanis hatályon kívül helyez több, az Unió hatályos héajogától való eltérést a tagállamok számára engedélyező felhatalmazást.(11)(12) Amint az a 2006/69/EK irányelv (8) preambulumbekkezdéséből és elfogadásának körülményeiből(13) kiderül, a hatályon kívül helyezés minden olyan felhatalmazást érint, amelyre már az új irányelv rendelkezései vonatkoznak, és amely a jövőben ezért felesleges lenne. A 2006/69/EK irányelv II. melléklete e tekintetben elsőként azt a tanácsi határozatot említi, amely engedélyezte Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága részére, hogy egy különleges adókivetési rendszert vezessen be az „arany, aranyérmék és aranyhulladék értékesítésével” összefüggő

csalás és adókijátszás megakadályozása érdekében.(14)

37. Az a körülmény, hogy csak a 2006/69/EK irányelv helyezte hatályon kívül e felhatalmazást, amellet szól, hogy az uniós jogalkotó abból indult ki, hogy e módosító irányelv folytán az arany értékesítése tekintetében is változni fog a jogi helyzet. Mivel a jelenlegi 199. cikk (1) bekezdése d) pontjának akkoriban újonnan elfogadott szabályozása mindenekel?tt törmelékre és hulladéokra vonatkozott, ez alkalmasint arra enged következtetni, hogy az aranyhulladékra – az Envirotec érvelésének megfelel?en – kizárólag ezen szabályozás hatálya terjed ki, a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének hatálya nem.

38. Önmagában azonban még nem túl meggy?z? ez a jelen ügyben vizsgálandótól eltér? rendelkezés elfogadásának körülményein alapuló érvelés. Ezenfelül, mivel az Egyesült Királyság említett felhatalmazását a 2006/69/EK irányelv eredeti tervezete sem tervezte hatályon kívül helyezni,(15) fennáll a lehet?sége annak, hogy az csak azért került be a jogalkotási eljárás során, mert felfedezték, hogy az már az akkoriban hatályos jog szerint is elavult volt.

39. A nemvasfémekb?l származó hulladékra vonatkozó, a héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének d) pontjában foglalt különös szabályozás fennállása alapján tehát nem állapítható meg egyértelm?en a héairányelv 198. cikke jelen ügyben kezelend? (2) bekezdésének hatálya.

3. A tarifális besorolás

40. Amennyiben végül az alapeljárásban másodlagosan a tarifális besorolásra is hivatkozás történt, annyiban ezen összehasonlítás nem meggy?z?. A Kombinált Nomenklatúrának,(16) amely az áruknak els?sorban az alkalmazandó vámtétel meghatározására szolgáló besorolását tartalmazza,(17) mások a célkit?zései, mint a héairányelv 198. cikke (2) bekezdése jelen ügyben értelmezend? rendelkezésének.

41. Amennyiben a Bíróság a héairányelv értelmezésével kapcsolatban kiegészít? jelleggel már hivatkozott a Kombinált Nomenklatúrában szerepl? fogalmak használatára, erre csak az alkalmazandó adómérték tekintetében került sor.(18) Az adómérték meghatározása körében azonban már maga a héairányelv 98. cikkének (3) bekezdése is bizonyos kapcsolatot teremt a Kombinált Nomenklatúrával.(19)

42. A Kombinált Nomenklatúra meghatározásaival azonban nem áll fenn ilyen jelleg? kapcsolat a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének jelen ügyben értelmezend? rendelkezése tekintetében. Annak körében nincs szó az adómérték meghatározásáról, és a rendelkezés – például a héairányelv 148. cikkének b) pontjától eltér?en – a Kombinált Nomenklatúrára sem hivatkozik kifejezetten.

4. A háttér értelmezésének eredménye

43. Mindezek alapján a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének háttere alapján nem állapítható meg egyértelm?en, hogy az „arany nyersanyag formájában” fogalma alá sorolható-e egy különböz? aranytartalmú fémtárgyak ötvözetéb?l álló rúd. E kérdésre tehát az említett rendelkezés célkit?zése alapján kell választ találni.

C – A célkit?zés

44. A héairányelv 198. cikkének (2) bekezdését megel?z?en hatályos rendelkezést beiktató 98/80/EK irányelv(20) nyolcadik preambulumbekzdése értelmében a szabályozás egyaránt szolgálja „az adócsalás megel?zésé[t]” és a „finanszírozási te[her]” csökkentését. Ehhez hasonlólt tartalmaz jelenleg a héairányelv (55) preambulumbekzdése is. A 98/80/EK irányelv

elfogadásának körülményeiből ezen túlmenően nem derülnek ki további célok e szabályozás tekintetében.(21)

1. Az adócsalás megelőzése

45. A szabályozás annyiban szolgálja az adócsalás megelőzését, amennyiben az adófizetési kötelezettségnek az értékesítő a termékek beszerzőjére történő telepítése megakadályozza, hogy a hía fizetésére kötelezett személy és az adólevonásra jogosult személy eltérése alapján becsapják az adóhatóságot.

46. A jelen ügyben szereplő esetben szemléltethető, hogy hogyan lehetséges ez.(22) Az Envirotec levonja azt a hía-t, amelyet megfizetett az értékesítőnek, de az sohasem fizetett meg az adóhatóságnak. Ha az Envirotec és az értékesítő ennek körében csalási célzattal működött volna együtt, akkor az államkincstárt szándékosan megszabadíthatták volna a levont hía összegétől. Az Envirotec ugyanis megkapta volna az adóhatóságtól a hía összegét, az adóhatóság azonban nem szedhette volna be az értékesítőtől az annak megfelelő adót. Ha azonban valamely ügylet esetében a termék beszerzője köteles megfizetni a hía-t az értékesítő helyett, akkor nincs lehetőség ilyen csalásra. Az adófizetési kötelezettség és az adólevonási jog ugyanis ebben az esetben egyetlen személy kezében összpontosul, és az adóhatóságnak ezért nem kell pénzt kifizetnie.

47. Ennek megfelelően a Tanács is kifejezésre juttatta legutóbb a 2013/42/EU irányelv(23) (4) preambulumbekkezdésében, hogy „a hía fizetési kötelezettség adóalany vevőre történő telepítése (fordított adózás) bizonyos esetekben hatékony eszköz az egyes ágazatokban tapasztalható héacsallások megakadályozására”.

48. Ezeket az ágazatokat a héairányelv 198–199a. cikkében határozta meg az uniós jogalkotó. E rendelkezésekben ágazati szempontból az aranykereskedelemtől, az építőiparról, a hulladékgazdálkodásról és az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek kereskedelméről van szó. A 199a. cikk listáját a 2013/43/EU irányelv(24) idközben további ágazatokkal – például a mobiltelefonok, a mikroprocesszorok, a kisméretű PC-k, a nemesfémek és a gabonafélék kereskedelmével – egészítette ki. Az uniós jogalkotó ezzel – amint az az említett irányelv (4) preambulumbekkezdéséből kitűnik – minden esetben arra reagál, ha a gyakorlatban bizonyos ágazatokban csalásokra derül fény.

49. Az árukereskedelmet illetően a legtöbb olyan termékben, amelynek tekintetében az adófizetési kötelezettség a beszerzőre telepíthető, van egy bizonyos közös absztrakt vonás. Azok ugyanis méretükhöz képest magas piaci értékkel rendelkeznek. A termékekkel folytatott kereskedelem útján elkövetett héacsallás kockázata ugyanis – ahogyan erre különösen az Észt Köztársaság rámutatott – rendszerint annál nagyobb, minél értékállóbbak és minél könnyebben szállíthatók a kereskedelem tárgyát képező termékek.

50. E célkitűzésre tekintettel a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének jelen ügyben vizsgálendő szabályozását oly módon kell értelmezni, hogy figyelembevételre kerüljön az uniós jogalkotó szemszögéből az aranykereskedelemmel a lehetséges héacsallás tekintetében együtt járó különleges kockázatot. E kockázat – amint azt az (55) preambulumbekkezdés is kiemeli – alapvetően azzal függ össze, hogy a termék milyen tisztasági fokú aranyat tartalmaz. Ha magasat, akkor a termék mérete és piaci értéke között csalásra ösztönző viszony áll fenn.

51. Nem indokolt tehát egyrészt a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdése szerinti „arany nyersanyag formájában” fogalma alá kizárólag a színaranyat besorolni, ha a rendelkezés hatálya egyidejűleg a félkész termék formájában értékesített, már legalább 325 ezrelék tisztaságú aranyra is egyértelműen kiterjed. Ennek a minimális tisztasági fokkal szemben támasztott követelménynek

másrészt nem szabad kizárólag a félkész termékekre vonatkoznia, hanem a nyersanyag formájában értékesített aranyra is ki kell terjednie ahhoz, hogy hatálya csak nagy értékű anyagokra terjedjen ki. Harmadrészt nem egyeztethető össze a rendelkezés funkciójával, hogy a nyersanyag formájában értékesített arany esetében különbséget tegyünk a „friss” ötvözetek és az arany-„hulladék” között, mivel az értéket meghatározó tisztasági fok miatt aligha lehet független a csalás valószínűsége az aranytartalmú termékekkel végzett ügyletek esetében.

2. A finanszírozási teher csökkentése

52. Ezen értelmezést alátámasztja a rendelkezés második célkitűzése, amely a finanszírozási teher csökkentésére irányul.

53. Amint azt a Bizottság a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdését megelőzően hatályos rendelkezésre irányuló javaslatában kifejtette, (25) az adófizetési kötelezettségnek az értékesítő a beszerzőre történő telepítése a belföldi kereskedelem Közösségen belüli kereskedelemmel szembeni versenyhátrányának ellensúlyozását is szolgálja. Az adóalanyok közötti határokon átnyúló ügyletek esetében ugyanis a Közösségen belüli kereskedelem adóztatásának rendszerében minden esetben a beszerző köteles megfizetni az adót. (26) Ez megtakarítja számára a hűa elfinanszírozásának terhét, amely tisztán nemzeti ügyletek esetében rá hárulna, mert az aranyat részére értékesítő személy számára elször meg kell fizetnie a hűat tartalmazó árat, ez a hűa azonban csak később téríthető vissza az adóhatósággal adóbevallás útján. Azzal, hogy a nemzeti ügyletek tekintetében is a beszerzőre telepíthető az adófizetési kötelezettség, e tekintetben azonos versenyfeltételek teremthetők.

54. A Bizottság hangsúlyozta a javaslatában, hogy e probléma nem korlátozódik ugyan az aranyra, de „az arany rendkívül magas értéke” miatt ezekben az esetekben nem történhet el. (27) A héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének e célkitűzése szempontjából tehát megint csak a kereskedelem tárgyát képező termékek értékállósága, és ezért az bír döntő jelentőséggel, hogy a termék milyen tisztasági fokú aranyat tartalmaz.

3. Az adóalanynak minősülő beszerzőre való korlátozás

55. A héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének ismertetett célkitűzéseiből közvetetten az is kiderül továbbá, hogy a rendelkezés kizárólag az adóalanynak minősülő beszerzők részére teljesített értékesítésekre vonatkozik. Csak az ilyen beszerzőket illeti meg ugyanis a héairányelv 168. cikkének a) pontja alapján az adólevonás joga. Csak az adólevonási joggal rendelkező beszerzők részére teljesített értékesítések rejtik azonban magukban a hűacsalás veszélyét, és járhatnak a beszerző jelzett elfinanszírozási terhével.

56. A héairányelv 198. cikke (2) bekezdése hatályának e korlátozása azonban nem jelenik meg kifejezetten annak szövegében. (28) Azt ezért az e szabályozás hatálya alá tartozó termékek meghatározása keretében kell biztosítani, és az ezzel az „arany nyersanyag formájában” és az „arany félkész termék formájában” fogalmának értelmezését is befolyásolja.

57. Ennek körében az „arany félkész termék formájában” fogalma már csak szövege szerint is kizárólag olyan termékeket jelenthet, amelyeket fűszabály szerint csak adóalanyok szereznek be gazdasági tevékenységük keretében. A félkész termékeket ugyanis meg kell különböztetni a késztermékektől. Míg a késztermékek közvetlenül értékesíthetők végső fogyasztók részére, addig a félkész termékeket előbb még fel kell dolgozni. (29)

58. A szabályozás ismertetett céljaira tekintettel azonban ugyanennek kell vonatkoznia az „arany nyersanyag formájában” fogalmára is. Az nem foglalhat magában minden, 325 ezrelék tisztaságú anyagot, hanem csak olyan anyagokat, amelyek nem késztermékek, és ezért nem

értékesíthetők nem adóalanyoknak minősül? végső fogyasztók részére.

4. A teleologikus értelmezés eredménye

59. A héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének értelme és célja alapján tehát az „arany nyersanyag formájában” fogalma alá tartozik minden olyan anyag, amelyet még feldolgozásra és nem a végső fogyasztóknak szánnak, azonban nem félkész termék, amennyiben legalább 325 ezrelék tisztaságú.

60. Mivel a jelen ügyben szóban forgó rudakat a kérdést elterjesztő bíróság tájékoztatása szerint még feldolgozzák termékek előállítására céljából, és legalább 500 ezrelék tisztaságúak, azok az említett rendelkezés értelmében vett arany nyersanyag formájában fogalma alá tartoznak, amennyiben nem félkész termékek.

D – A „nyersanyag” formájában és a „félkész termék” formájában értékesített arany elhatárolása

61. A jelen ügy szempontjából ezek után végül annak kérdést kell még tisztázni, hogy miben különbözik egymástól az „arany nyersanyag formájában” és a rendelkezésben szintén szereplő „arany félkész termék formájában” fogalma.

62. E kérdés a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdése keretében nem bír ugyan döntő jelentőséggel, mert – mint láttuk – e rendelkezés célja mindkét esetben megköveteli, hogy a termék legalább 325 ezrelék tisztaságú legyen, és hogy ne késztermékről legyen szó. Mindazonáltal el kell határolni egymástól a két fogalmat, különösen arra az esetre, ha a Bíróság álláspontommal ellentétben azt feltételezné, hogy az „arany nyersanyag formájában” fogalma kizárólag a színaranyat jelenti.

63. A „nyersanyag” és a „félkész termék” fogalmának szokásos jelentése szerint ezek között a megmunkáltság késztermékhez viszonyított foka alapján kell különbséget tenni. Az „arany nyersanyag formájában” ez alapján olyan termékeket jelent, amelyekben – pontos formájától függetlenül – csak a tartalmazott arany bír jelentőséggel a további gyártási folyamat szempontjából. Az „arany félkész termék formájában” ezzel szemben olyan termékeket jelent, amelyek már megmunkáláson estek át a késztermék felé vezető úton, például megformázták már azokat a késztermék előállítására céljából; az arany esetében ilyenek lehetnek például a gyűrők munkadarabjai.

64. Mivel a jelen ügyben szóban forgó rudak esetében kizárólag azok aranytartalmát kell kinyerni további feldolgozás céljából, a rudakat azonban még nem munkálták meg egy bizonyos késztermékre tekintettel, azok esetében következésképpen aranyról mint a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdése értelmében vett nyersanyagáról, nem pedig félkész termékről van szó.

65. Ezzel szemben nem meggyőző, hogy a dán adóhatóság azt kívánja levezetni a 2004/228/EK határozat(30) 2. cikkének c) pontjából az alapeljárásban, hogy a jelen ügyben szóban forgókhoz hasonló rudak a „félkész termék” fogalma alá tartoznak. Az említett határozat értelmében a Spanyol Királyság engedélyt kap arra, hogy „nemvasfémek feldolgozásából, gyártásából vagy olvasztásából származó félgyártmányok (pl.: rudak [...]) értékesítése” esetében az értékesítés kedvezményezettjét jelölje ki a hía fizetésére kötelezett személyként. Ez azonban nem enged arra következtetni, hogy az arany olvasztásából származó rudak a héairányelv 198. cikkének jelen ügyben vizsgálendő (2) bekezdése keretében is „félkész terméknek” tekintendők. Attól eltekintve, hogy a két rendelkezés legalább néhány nyelvi változata – köztük a német – e tekintetben két különböző kifejezést használ, a 2004/228/EK határozat 2. cikkének c) pontja a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének jelen ügyben értelmezendő rendelkezésétől eltérően nem követeli meg a „nyersanyag” és a „félkész termék” fogalmának elhatárolását. Az említett

határozat értelmében vett „félgyártmány” fogalmának tehát mindenképpen tágabb jelentés tulajdonítható, mint a jelen ügyben vizsgált rendelkezésben szereplő „félkész termék” fogalmának.

E – Következtetés

66. A héairányelv 198. cikke (2) bekezdése szövegének, háttérének és célkitűzésének értelmezése alapján ezért megállapítható, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló rudak nyersanyag formájában értékesített aranyként kielégítik e rendelkezés alkalmazásának feltételeit.

VI – Véggkövetkeztetések

67. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszolja meg az Østre Landsret által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést:

A héairányelv 198. cikkének (2) bekezdése alkalmazandó a különböző aranytartalmú fémtárgyak törmelékének véletlenszerű és durva ötvözetéből álló és több mint 500 ezrelék aranytartalmú – az alapügyben szereplőkhöz hasonló – rudakra.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – Johann Wolfgang von Goethe, Faust. Egy tragédia, „Éjszaka” jelenet, utolsó három sor; 2802–2804) (fordította: Jékely Zoltán, Kálnoky László).

3 – HL L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o.

4 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

5 – Ez a héairányelvnek a legutóbb a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112/EK irányelvnek a minimális általános adómérték tiszteletben tartására vonatkozó kötelezettség időtartama tekintetében történő módosításáról szóló, 2010. december 7-i 2010/88/EU tanácsi irányelvvel (HL L 326., 1. o.) módosított változata.

6 – Lásd e tekintetben a héairányelv időközben hatályba lépett 199a. cikke (1) bekezdése – a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112/EK irányelvnek a fordított adózás bizonyos, csalásra alkalmas termékek és szolgáltatások értékesítésére vonatkozó fakultatív és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról szóló, 2013. július 22-i 2013/43/EU tanácsi irányelv (HL L 201., 4. o.) 1. cikke 2. pontjának b) alpontjával beiktatott – j) pontjának dán és német nyelvi változatát.

7 – Lásd csak: Bouchereau-ítélet (30/77, EU:C:1977:172, 14. pont); Rockfon-ítélet (C-449/93, EU:C:1995:420, 28. pont); Hedqvist-ítélet (C-264/14, EU:C:2015:718, 47. pont).

8 – Lásd a befektetési arany fogalmának meghatározását a héairányelv 344. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában.

9 – A héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének d) pontját megelőzően hatályos rendelkezés a hatodik irányelv 21. cikke (2) bekezdése c) pontja iv. alpontjának a hatodik irányelv 28g. cikke szerinti változata volt, és azt a 77/388/EGK irányelvnek a hozzáadottértékadó kivetésére vonatkozó eljárás egyszerűsítése, illetve az adókijátszás vagy adókikerülés megakadályozására szolgáló egyes intézkedések tekintetében történő módosításáról, valamint egyes, eltéréseket biztosító határozatok hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. július 24-i 2006/69/EK irányelv (HL L 221., 9. o.) iktatta be.

10 – A héairányelv 198. cikkének (2) bekezdését megelőzően hatályos rendelkezés a hatodik

irányelv 26b. cikke F. részének első mondata volt, és az 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 irányelvben (HL L 281., 31. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 315. o.) alapult.

11 – E felhatalmazások a hatodik irányelv 27. cikkén alapultak.

12 – Lásd a 2006/69/EK irányelv II. mellékletével összefüggésben értelmezett 2. cikkét.

13 – Lásd: a 77/388/EGK irányelvnek a hozzáadottértékadó kivetésére vonatkozó eljárás egyszerűsítésére, illetve az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására szolgáló egyes intézkedések, valamint egyes, eltéréseket biztosító határozatok megszüntetése tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre irányuló, 2005. március 16-ii bizottsági javaslat (COM[2005] 89 végleges), 4. o.

14 – A Tanács 1984. április 15-én elfogadottnak tekintett határozata, amely engedélyezi az Egyesült Királyság részére, hogy a hatodik irányelvtől eltérő intézkedést alkalmazzon, amelynek célja, hogy egy különleges adókivetési rendszer bevezetése révén az adóalanyok körében megakadályozza az arany, aranyérmék és aranyhulladék értékesítésével összefüggő csalás és adókijátszás meghatározott formáit (HL L 264., 27. o.).

15 – Lásd: a Bizottság javaslata (hivatkozás a 13. lábjegyzetben), 11. és 12. o.

16 – A vám- és a statisztikai nomenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról szóló, 1987. július 23-ii 2658/87/EGK tanácsi rendelet (HL L 256., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 2. kötet, 382. o.) I. melléklete.

17 – Lásd a 2658/87/EGK rendelet (hivatkozás a 16. lábjegyzetben) 1. cikkének (3) bekezdését.

18 – Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-360/11, EU:C:2013:17, 44. pont).

19 – E rendelkezés értelmében abban az esetben, ha a tagállamok kedvezményes adómértéket alkalmaznak egyes termékekre, a Kombinált Nomenklatúrát alkalmazhatják az adott termékek meghatározásához.

20 – Lásd a fenti 10. lábjegyzetet.

21 – Lásd: a közös hozzáadottértékadórendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról – Az aranyra vonatkozó különös szabályozásról szóló tanácsi irányelvre irányuló, 1992. október 27-ii bizottsági javaslat (COM[92] 441 végleges), az Európai Gazdasági és Szociális Bizottság 1993. április 28-ii véleménye a javaslatról (HL C 161., 25. o.), valamint az Európai Parlament 1994. március 7-ii ülésének jegyzőkönyve (HL C 91., 1. o.), 15. és 16. o., valamint a 1994. március 10-ii ülésének jegyzőkönyve (HL C 91., 198. o.), 209. és 239–243. o.

22 – Lásd még e tekintetben: a 2006/112/EK irányelvnek a fordított adókivetési mechanizmus bizonyos csalásra alkalmas termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó választható és ideiglenes alkalmazása tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre irányuló, 2009. szeptember 29-ii bizottsági javaslat (COM[2009] 511 végleges), 3. o., indokolás.

23 – A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló 2006/112/EK irányelvnek a héacsalás elleni gyorsreagálási mechanizmus tekintetében történő módosításáról szóló, 2013. július 22-ii 2013/42/EU tanácsi irányelv (HL L 201., 1. o.).

24 – Hivatkozás a 6. lábjegyzetben.

25 – Lásd: a 21. lábjegyzetben hivatkozott bizottsági javaslat 13. o.

26 – Lásd a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i. alpontját, 138. és 200. cikkét.

27 – Uo. (25. lábjegyzet).

28 – Csak a befektetési arany esetében derül ki ez egyértelműen a héairányelv 348–350. cikkében említett választási lehetőségekre való utalásból, amelyek feltételezik, hogy a beszerző maga is adóalany.

29 – Lásd ebben az értelemben: Artrada és társai ítélet (C-124/03, EU:C:2004:674, 34. pont) a nyerstej, a hőkezelt tej és a tej alapú termékek előállítására és forgalomba hozatalára vonatkozó egészségügyi előírások megállapításáról szóló, 1992. június 16-i 92/46/EGK tanácsi irányelv (HL L 268., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 3. fejezet, 13. kötet, 103. o.) 2. cikkének 4. pontja tekintetében.

30 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388/EGK hatodik irányelv 21. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazásának Spanyolország részére történő engedélyezéséről szóló, 2004. február 26-i 2004/228/EK tanácsi határozat (HL L 70., 37. o.).