

Ideiglenes változat

YVES BOT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2016. szeptember 22.(1)

C-471/15. sz. ügy

Sjelle Autogenbrug I/S

kontra

Skatteministeriet

(a Vestre Landsret [nyugati regionális bíróság, Dánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – 2006/112/EK irányelv – Közös hozzáadottértékadórendszer – A használtcikkkereskedőkre vonatkozó különös szabályozás – Az árrés adóztatása – Járművek tartalékalkatrészeinek értékesítése – A »használt cikkek« fogalma”

1. A jelen ügyben azzal a kérdéssel fordultak a Bírósághoz, hogy a járművek tartalékalkatrészei a 2006/112/EK irányelv(2) 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerinti „használt cikkek” tekinthetők-e.
2. A jelen kérelem jelentéssel bír az alapügy felperese számára, amennyiben a használt cikkek ezen irányelv értelmében az árrés adóztatására vonatkozó különös szabályozás hatálya alá esnek, amely előírja, hogy e rendszer esetében az adóalap, azaz a használtcikkkereskedő által elért teljes árrés egyenlő a termék – használtcikkkereskedő által kért – eladási ára és a beszerzési ára közötti különbözettel.
3. A jelen indítványban ki fogom fejteni azokat az érveket, amelyek alapján úgy vélem, hogy az említett irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy a „használt cikkek” kifejezés magában foglalja azokat a – járművek újrahasználatával foglalkozó vállalat által magánszemélytől vásárolt, elhasználdott járművekből eltávolított – autóalkatrészeket, amelyeket tartalékalkatrészként újból eladnak, lehetővé téve ezáltal a használtcikkkereskedő számára az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását.

I – Jogi háttér

A – Az uniós jog

4. A 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése a következőképpen fogalmaz:

„A közös hozzáadottértékadórendszer (héarendszer)] alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

A héát minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.

[...]

5. Ezen irányelv 73. cikke elírja:

„[...] termékértékesítés [...] esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

6. Az említett irányelv XII. címe („Különös szabályozások”) foglalja magában a „Használt cikkekre, műalkotásokra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különös szabályozás” című 4. fejezetet, amelyet a 311–343. cikk alkot.

7. A 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. és 5. pontja értelmében:

„1. 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.”

8. Ezen irányelv 312. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Ezen alszakasz alkalmazásában:

1. »eladási ár«: minden, ami ellenértéket képez, amelyet a használtcikkkereskedő a beszerzőtől vagy harmadik féltől kap vagy kapnia kell, ideértve az ügylethez közvetlenül kapcsolódó támogatásokat, valamint az adókat, díjakat, illetékeket és más kötelező jellegű befizetéseket, továbbá egyéb kiegészítő költségeket, például jutalékot, csomagolási, fuvarozási és biztosítási költségeket, amelyeket a használtcikkkereskedő a megrendelőnek felszámít, a 79. cikkben említett összegek kivételével;

2. »beszerzési ár«: minden olyan, az 1. pontban meghatározott ellenérték, amelyet a használtcikkkereskedő fizet vagy fizetnie kell a terméket értékesítő részére.”

9. Az említett irányelv 313. cikkének (1) bekezdése elírja:

„Használt cikkek, m?alkotások, gy?jteménydarabok és régiségek használtcikk?keresked? által történ? értékesítése esetén a tagállamok az ebben az alszakaszban foglalt rendelkezéseknek megfelelően, különös szabályozás szerint adóztatják a használtcikk?keresked? nyereségét.”

10. A 2006/112 irányelv 314. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A különbözet szerinti szabályozás [helyesen: az árrés adóztatása] használt cikkek, m?alkotások, gy?jteménydarabok és régiségek használtcikk?keresked? általi értékesítésére vonatkozik, amennyiben a termékeket a használtcikk?keresked?nek a Közösség területén az alábbi személyek valamelyike értékesítette:

a) nem adóalany személy;

[...]”

11. Ezen irányelv 315. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 314. cikkben említett termékértékesítés adóalapja a használtcikk?keresked? által elért árrés, csökkentve az árrésre es? héa összegével.

A használtcikk?keresked? árrése a terméknek a használtcikk?keresked? által kért eladási ára és a beszerzési ár közötti különbözet.”

12. Az említett irányelv 318. cikke a következőképpen szól:

„(1) Az adó beszedésének egyszerűsítése érdekében, valamint a héabizottsággal folytatott konzultációt követ?en a tagállamok rendelkezhetnek úgy, hogy bizonyos ügyletekre, illetve a használtcikk?keresked?k bizonyos csoportjai részére a különbözet szerinti szabályozással kiszámított, termékértékesítésekre vonatkozó adóalapot azon adómegállapítási id?szakra összesítve kell meghatározni, amely id?szakra vonatkozóan a használtcikk?keresked?nek be kell nyújtania a 250. cikkben említett héabevallást.

Az els? albekezdésben említett esetben az azonos héamérték alá tartozó termékek értékesítésének adóalapja a használtcikk?keresked? által elért teljes árrés, csökkentve az ezen árrésre es? héa összegével.

(2) A teljes árrés a következő két összeg különbözete:

a) a használtcikk?keresked? által az adómegállapítási id?szak alatt teljesített, és a különbözet szerinti szabályozás alá tartozó termékértékesítés összértéke, azaz az eladási árak összege;

b) a 314. cikkben meghatározott, a használtcikk?keresked? által az adómegállapítási id?szak alatt beszerzett termékek összértéke, azaz a beszerzési árak összege.

(3) A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy az (1) bekezdésben említett adóalanyok ne élvezzenek indokolatlan el?nyöket és ne szenvedjenek el indokolatlan hátrányokat.”

B – A dán jog

13. A 2006/112 irányelvet a 2013. január 23-i héatörvény (momsloven; a továbbiakban: 2013. évi héatörvény) ülteti át a dán jogrendbe. E törvénynek „A használt cikkek, m?vészeti tárgyakra,

gy?jteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különleges rendelkezések” cím? 17. fejezetében az említett törvény 69. cikke (1) bekezdésének els? albekezdése el?írja, hogy a vállalkozó, aki viszonteladás céljából használt cikket, m?alkotásokat, gy?jteménydarabokat vagy régiségeket szerez be, az ebben a fejezetben foglalt rendelkezéseknek megfelel?en a viszonteladás id?pontjában fizeti meg a termékek után az adót. E szabályoknak többek között a használt cikkekre való alkalmazásának el?feltétele, hogy ezeket a termékeket egy nem adóalany személy értékesítse Dániában vagy más tagállamban.

14. A 2013. évi héatörvény 69. cikkének (3) bekezdése alapján a használt cikkek olyan ingóságok, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra, de nem m?alkotások, gy?jteménydarabok vagy régiségek, és anyaguk nem nemesfém vagy drágak?. Egyébiránt, e rendelkezés értelmében a Dán Királyságtól eltér? másik tagállamba vagy onnan értékesített szállítóeszköz használt cikknek min?sül, amennyiben nem tartozik az e törvény 11. cikkének (6) bekezdése szerinti fogalommeghatározás alá.

15. A Vestre Landsret (nyugati regionális bíróság, Dánia) kifejti, hogy a héatörvény (momsloven) 1994. május 18?i törvényhozási munkálatai tartalmazzák, hogy a javasolt szabályok célja a teljes hea ugyanazon termékre kétszer vagy többször való felszámításának elkerülése. Ez például akkor fordul el?, amikor valamely magánszemély ügyfelei viszonteladás céljából vásárolnak használt cikket. Ezenkívül a törvényhozási munkálatok alapján a „használt cikkek” olyan ingóságok, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra. Ebb?l az következik, hogy az ingóságnak meg kell ?riznie azonosságát.(3)

16. A járm?bontásra vonatkozó héáról szóló, 2006. február 10?i tájékoztató körlevelében az adóhatóság rámutatott arra, hogy a használt cikkekre vonatkozó héaszabályok nem alkalmazandók az autóbontó tartalékalkatrész?vizonteladására, mivel a járm? megváltoztatja jellemz?it azáltal, hogy tartalékalkatrésszé válik.

II – Az alapügy tényállása és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

17. A Sjelle Autogenbrug I/S járm?vek újrahasználatával foglalkozó vállalkozás, amelynek f? tevékenysége elhasználdott járm?vekb?l eltávolított használt autóalkatrészek viszonteladása.

18. Kiegészítésképpen a Sjelle Autogenbrug az elhasználdott járm?vek környezetvédelmi és hulladékkezelésével is foglalkozik, amely szolgáltatásért szabvány árat számláz. Végül a vállalkozás teljes tevékenységének kisebb részét az autóalkatrészek eltávolítása után fennmaradó fémhulladék értékesítése képezi.

19. A használaton kívüli, elhasználdott vagy sérült járm?veket a Sjelle Autogenbrug magánszemélyekt?l és biztosítótársaságoktól vásárolja, akik az értékesítésekkel összefüggésben nem vallanak be héát.

20. A Sjelle Autogenbrug jelenleg az általánosan alkalmazandó szabályok alapján vallja be a héát. 2010. július 15?én a vállalkozás az elhasználdott járm?vekb?l eltávolított használt autóalkatrészek viszonteladásával kapcsolatos tevékenységére a használt cikkekre vonatkozó különös szabályozás alkalmazását kérte az adóhatóságtól.

21. 2010. augusztus 6?án az adóhatóság kötelez? jogértelmez? határozatot hozott a Sjelle Autogenbrug részére, megállapítva, hogy a vállalkozás nem volt jogosult e rendszer alkalmazására, mivel a vonatkozó szabályozás értelmében a szóban forgó autóalkatrészek nem tartoznak a „használt cikkek” fogalmi körébe.

22. A Landsskatteretten (adóügyi bíróság, Dánia) 2011. december 12?i végzésével

helybenhagyta az adóhatóság határozatát. A Sjelle Autogenbrug ezt követően fellebbezést terjesztett el? e végzés ellen a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt.

23. Mivel a Vestre Landsretnek (nyugati regionális bíróság) kételyei merültek fel a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdése 1. pontjának értelmezésével kapcsolatban, felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A jelen ügy körülményei között a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában szerepl? »használt cikkeknek« tekinthet?k?e az elhasználdott járm?vek azon alkatrészei, amelyeket a járm?vek újrahasználatával foglalkozó héaalany vállalkozás tartalékalkatrészként való viszonteladás céljából eltávolít a járm?b?l?”

III – Elemzés

24. El?zetesen emlékeztetni kell arra, hogy a héa jelenlegi általános szabályozása – a levonási rendszernek köszönhet?en – teljes héasemlegességet tesz lehetővé a fizetend? héát a gazdasági tevékenységük keretében áthárító gazdasági szerepl?k számára. Így a héa megfizetésére kötelezett gazdasági szerepl? levonhatja a termékértékesítésre kivetett héa összegéb?l a kereskedelmi tevékenysége körébe tartozó vásárlások után el?zetesen megfizetett héa összegét. Ez a levonási rendszer biztosítja, hogy a héa a termékhez, és ne a gazdasági szerepl?k forgalmához kapcsolódjon, illetve hogy egyedül a végfogyasztó viselje a héa terhét.

25. Ami a magánszemélyeket illeti, amennyiben nem gyakorolnak gazdasági tevékenységet, úgy nem héaalanyok. Ennélfogva az ügylet nem héaköteles abban az esetben, ha egy másik magánszemély vagy nem adóalany személy számára értékesítenek valamely használati cikket.

26. Nehézség abban az esetben jelentkezik tehát, ha a használtcikk?keresked? szerez meg egy terméket. A termék újbóli forgalomba helyezését követ?en ugyanis a használtcikk?keresked? a termék újbóli eladásakor köteles lesz héát fizetni. Ugyanakkor, mivel a használt cikkek a nem adóalany magánszemélyt?l történ? megvásárlásakor nem fizetett héát, azt nem vonhatja le az államnak fizetend? – és így kizárólag az e termék újbóli eladására kivetett héából álló – összegb?l. A fentiek a héasemlegesség sérelmét okozzák, az említett termék vonatkozásában pedig kett?s adóztatást eredményeznek.

27. Az árrés adóztatására vonatkozó – a 94/5/EK(4) irányelv által létrehozott, és jelenleg a 2006/112 irányelv 311–343. cikkeiben szabályozott – rendszer e nehézség feloldására hivatott. Célja egyrészt az újként beszerezett és a héa hatálya alá tartozó, majd kés?bb használt cikként értékesített termékekre vonatkozó szabályozások harmonizálása, másrészt pedig a kett?s adóztatás és a használt cikkek piacán jelen lév? adóalanyok között folyó verseny torzulásainak elkerülése.(5)

28. Tehát a használtcikk?keresked?nek a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerinti „használt cikk” fogalmi körébe es? terméket kell eladásra kínálnia, ha e szabályozás hatálya alá kíván tartozni.

29. Márpedig a jelen ügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében éppen arra vár választ, hogy ezt a rendelkezést úgy kell?e értelmezni, hogy a „használt cikkek” kifejezés magába foglalja azokat a – járm?vek újrahasználatával foglalkozó vállalat által magánszemélyt?l vásárolt, elhasználdott járm?vekb?l eltávolított – autóalkatrészeket, amelyeket tartalékalkatrészként újból eladnak, lehetővé téve ezáltal a használtcikk?keresked? számára az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását.

30. A dán kormány úgy véli, hogy az említett rendelkezés „aktuális ?állapotában?” kifejezése

azt jelentené, hogy a „használt cikként” történ? min?sítés érdekében a terméknek meg kell ?riznie az azonosságát, amely nem valósul meg, hiszen a Sjelle Autogenbrug el?ször egy egész járm?vet szerez be. Egyébiránt e kormány álláspontja szerint, még ha ezeket a tartalékalkatrészeket „használt cikknek” is lehetne min?síteni, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás abban az esetben sem volna alkalmazható, tekintettel arra, hogy az említett tartalékalkatrészek vételára nem határozható meg pontosan.

31. Ezzel az állásponttal a következ? okok miatt nem értek egyet.

32. Emlékeztetek arra, hogy a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében a használt cikkek „olyan ingóságok, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra, de nem m?alkotások, gy?jteménydarabok vagy régiségek, és anyaguk nem a tagállamok által meghatározott nemesfém vagy drágak?”.

33. Semmi sem jelzi sem ebben a meghatározásban, sem ennek az irányelvnek a szövegében, hogy az uniós jogalkotó ki akarta volna zárni ebb?l a fogalomból az olyan – eredetileg egyetlen egységb?l származó, de szétválasztható – termékeket, mint például az elhasználódott járm?vek tartalékalkatrészei.

34. Az említett meghatározás „alkalmasak további használatra” fordulatának használata azt igazolja, hogy ahhoz, hogy egy termék a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerinti „használt cikknek” legyen min?síthet?, újból alkalmazhatóvá kell válnia, félreérthetetlenül kizárva ezáltal az új termékeket. Erre az új használatra sor kerülhet akár anélkül, hogy a terméket fel kellene újítani, akár azt követ?en, hogy a termék felújításon esett át. Véleményem szerint ez az „aktuális vagy felújítás utáni állapotukban” fordulat helyes értelmezése.

35. Az uniós jogalkotó által adott meghatározás értelmében a „használt cikként” történ? min?sítés lényegi eleme véleményem szerint az, hogy a használt termék meg?rizze azokat a jegyeket, amelyekkel új állapotában rendelkezett. Egyébként pedig megjegyzem azt is, hogy az elhasználódott járm?vekr?l szóló, 2000. szeptember 18-i 2000/53/EK európai parlamenti és a tanácsi irányelv(6) 2. cikkének 6. pontjában az uniós jogalkotó úgy határozza meg az „újrahasználatot”, hogy az „olyan m?velet, amelynek révén az elhasználódott járm?vek alkatrészeit újra olyan célra teszik alkalmassá, amelyre eredetileg szolgáltak”. Valamely járm? – akár attól elválasztott – alkatrészei tökéletesen megfelelnek ennek a követelménynek abban az esetben, ha meg?rzik az eredeti sajátosságait, mivel egy másik járm?ben ugyanolyan célra újraalkalmazzák azokat. Ennélfogva nem lényeges, hogy ezek az alkatrészek valamely járm? tartalékalkatrészei legyenek.

36. Egyébiránt szükséges észben tartani, hogy az elhasználódott járm?vek tartalékalkatrészeinek újrahasználatát az uniós jogalkotó egyértelm?en ösztönzi. A 2000/53 irányelv (5) preambulumbekkezdésében azt is jelzi az uniós jogalkotó, hogy további alapelv, hogy a hulladékot újra kell használni, és hasznosítani kell, el?nyben részesítve az újrahasználatot és a visszanyerést (recycling). Ezt a célt veszélyeztetné, ha a Sjelle Autogenbrughoz hasonló használtcikk?keresked?k, akik azért vásárolnak járm?veket, hogy azokból alkatrészeket nyerjenek ki, majd tartalékalkatrészként továbbértékesítsék, nem részesülhetnének az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásban.

37. Végül az, ha az elhasználódott járm?vek tartalékalkatrészként értékesített alkatrészeit nem volna lehetséges a 2006/112 irányelv szerinti „használt cikknek” tekinteni, joghézagot eredményezne e cikkek adóztatása vonatkozásában, mivel azok „új terméknek” sem tekinthet?k.

38. Következésképpen, azokat a – járm?vek újrahasználatával foglalkozó vállalat által magánszemélyt?l vásárolt, elhasználódott járm?vekb?l eltávolított – autóalkatrészeket, amelyeket

tartalékalkatrészként újból eladnak, „használt cikknek” kell tekinteni.

39. A fentieket követően azt szükséges megvizsgálni, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazható-e az olyan típusú termékek esetében, mint a tartalékalkatrészek. Ugyanis, bár a kérdés kizárólag a „használt cikkek” fogalmát érinti, mégis az alapeljárás keretében merült fel, ami pedig arra vonatkozik, hogy a Sjelle Autogenbrugra kiterjedhet-e az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya, tekintettel az érintett termékei sajátos jellegére. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az elítélési folyamatban lévő ügy eldöntéséhez érdemi választ adjon.(7) Ennélfogva annak érdekében, hogy a kérdést elterjesztő bíróság számára érdemben lehessen válaszolni, szükséges annak vizsgálata, hogy – a dán kormány álláspontjával egyezően – az érintett használt cikkek sajátossága megakadályozza-e az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását a Sjelle Autogenbrug esetében.

40. A 2006/112 irányelv 315. cikke megjelöli, hogy e szabályozás esetében az adóalap, azaz a használtcikkkereskedő árrése a használtcikkkereskedő által kért eladási ár és a beszerzési ár különbözete. A jelen ügyben szóban forgó helyzetben a beszerzési ár meghatározása jelent nehézséget. A használtcikkkereskedő a tartalékalkatrészeket ugyanis nem önállóan, hanem egy egység – azaz egy jármű – részeként vásárolta meg, amelyért a teljes vételárat fizette meg.

41. A dán és görög kormány álláspontja szerint a bontás során elvégezett tevékenység összetettsége (eltávolítás, valamint környezetvédelmi és hulladékkezelés stb.) lehetetlenné teszi a tartalékalkatrészek beszerzési árának meghatározását. A dán kormány úgy véli különösen, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazásának ilyen körülmények között történő megengedése e szabályozással való visszaéléshez vagy annak megkerüléséhez vezetne, mivel a vállalkozásnak lehetősége lenne a beszerzési árak meghatározására a lehető legkisebb árrés, és ebből következően hátrányos elérése érdekében.

42. Véleményem szerint amint valamely termék a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja szerinti „használt cikknek” minősül, az a tagállam, amelynek területén ezt a terméket értékesítő adóalany működik, köteles alkalmazni az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást, függetlenül attól, hogy mi az érintett használt cikk.

43. Emlékeztetek arra ugyanis, hogy ezen irányelv 313. cikkének (1) bekezdése értelmében „használt cikkek ?...? használtcikkkereskedő által történő értékesítése esetén a tagállamok ?...? különös szabályozás szerint *adóztatják* a használtcikkkereskedő nyereségét”(8). A bekezdésben a jelen idejű kijelentés mód használata véleményem szerint semmilyen mozgásteret nem enged az érintett tagállam számára e különös szabályozás alkalmazása vonatkozásában.

44. Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás lehetővé teszi az adósemlegesség elvének teljes tiszteletben tartását. E tekintetben a Bíróság megjegyezte, hogy ez az alapelv az adott területet szabályozó uniós jog által bevezetett közös héarendszer egyik alapelvét képezi.(9) A Bíróság szintén megállapította, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ellentétes a közös héarendszer alapját képező említett elvvel, ha az adóalanyok gazdasági tevékenységének adóztatása kettős adóztatást eredményez.(10)

45. Ezenkívül a Bíróság megállapította, hogy az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy elegendő ezen elv megsértésének a megállapításához az, ha a háa szempontjából eltérő bánásmódot alkalmaznak a fogyasztó szemszögéből azonos vagy hasonló, illetve annak ugyanazon igényeit kielégítő két szolgáltatásnyújtással szemben.(11) A Bíróság azt is megjegyezte, hogy az említett elv tiltja, hogy az egymással versenyző hasonló szolgáltatásokat a háa szempontjából eltérően kezeljék.(12) Végül kifejtette a Bíróság, hogy az adósemlegesség elve

magában foglalja a héa tekintetében eltérő bánásmódból eredő versenytorzulás kiküszöbölését is. A torzulás pedig akkor bizonyított, amikor megállapítják, hogy a szolgáltatásnyújtások egymással versenyeznek, és a héa tekintetében eltérően kezelik ezeket.(13)

46. A héasemlegességet illetően az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás célja a kettős adóztatás, valamint különösen a használt cikkek piacán jelen lévő adóalanyok között folyó verseny torzulásainak elkerülése. A Bíróság e szabályozás kettős célját a 2011. március 3-ai Auto Nikolovi ítéletének (C-203/10, EU:C:2011:118) 47. és 48. pontjában foglalta össze.

47. A termék viszonteladási ára helyett kizárólag az árrés megadóztatásával a szabályozás elkerüli ugyanis, hogy egyrészt kettős adóztatás sújtsa ezt az értékesített terméket, másrészt pedig, hogy a használtcikkkereskedő kénytelen legyen megfizetni a tagállam részére azon héa összegét, amelyből nem vonhatta le az általa előzetesen megfizetett héa összegét, ami a verseny torzulását eredményezné.

48. Márpedig egy jármű tartalékalkatrészeit – még abban az esetben is, ha eredetileg egy egység részét képezik – előzetesen már megadóztatták a jármű magánszemély általi megvásárlásakor. E cikkek eladási árának egy részét tehát az elhasznált jármű vételára képezi, amelyhez kapcsolódóan a héa összegét az eladó magánszemély már megfizette, anélkül, hogy azt akár ez utóbbi, akár a használtcikkkereskedő levonhatta volna. Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a kettős adóztatás elkerülésének célját veszélyeztetné, ha az olyan használt cikkekre, mint a járművek tartalékalkatrészei, nem terjedhetne ki az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya. Ez közvetlenül sértené a héasemlegesség elvét.(14)

49. Ami az adóalanyok között folyó verseny torzulásai elkerülésének célját illeti, meg kell jegyezni, hogy a 2006/112 irányelv (7) preambulumbekszövege elírja, hogy a közös héarendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes összehangolása elmarad, vagyis mindegyik tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni.

50. Márpedig az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás megtiltása olyan tevékenység esetében, mint amelyről az alapügyben is szó van, éppen a használt tartalékalkatrészek értékesítési piacán jelen lévő használtcikkkereskedők között folyó verseny torzulását eredményezné a viszonteladást megelőzően a tartalékalkatrészeket elhasznált járművekben eltároló, a Sjelle Autogenbrughoz hasonló használtcikkkereskedők és a tartalékalkatrészeket külön beszerező használtcikkkereskedők között.

51. Ez előbbiek ugyanis – mivel nem terjed ki rájuk a különös szabályozás hatálya – anélkül kényszerülnének a tagállam részére megfizetni a cikkek vételárának egészére kivetett héát, hogy levonásban részesülhetnének. Az új eladási árak tehát szükségképpen magasabb lenné az utóbb említett használtcikkkereskedőkéhez képest, akikre kiterjed az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya, ez pedig versenyhátrányt okozna számukra a használt tartalékalkatrészek piacán, ha csak nem mondanak le a forgalmuk egy részéről. Ez a versenytorzulás a héa vonatkozásában a fogyasztó szempontjából hasonló, és a fogyasztó ugyanolyan igényeit kielégítő két szolgáltatás eltérő bánásmódjához vezetne.

52. Ami az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak a járművek tartalékalkatrészeihez hasonló használt cikkekre való alkalmazását illeti, úgy vélem, hogy a nemzeti bíróság feladata annak eldöntése, hogy az adott ügyben milyen módon kell alkalmazni ezt a rendszert az alkalmazandó nemzeti szabályozás fényében. Több tagállam is elfogadott olyan megoldásokat, amelyek lehetővé teszik a tartalékalkatrészek vételárának meghatározásához kapcsolódó nehézségek elkerülését.

53. Például Franciaországban és Luxemburgban a művészeti tárgyak értékesítésére vonatkozó előírás, hogy abban az esetben, ha nem lehetséges pontosan meghatározni a használtcikkkereskedő által az eladónak megfizetett vételárát, vagy ha ez az ár nem jelentős, az adóalapot az eladási ár 30%-ában is meg lehet állapítani.(15)

54. Kétségtelen, hogy ez a megoldás a művészeti tárgyakat érinti, ugyanakkor számomra teljesen alkalmazhatónak tűnik a használt cikkek vonatkozásában is, amelyek esetében a vételár meghatározása szintén nehézségekbe ütközik.

55. E tekintetben megjegyzem, hogy a *Bulletin officiel des finances publiques/Impôts (Államháztartás hivatalos közlönye – Adók, Franciaország)*(16) 310. pontja előírja, hogy „különböző dolgok együtteseinek (például használaton kívüli gépek vagy leselejtezésre szánt eszközök) vevői kötelesek a viszonteladásra szánt termékeket – azok pontos természetének meghatározása érdekében – szétválogatni, újrafelhasználhatóság esetén a termékek egy része új gyártási folyamat részévé válhat, más termékek pedig használt cikként újra felhasználhatók. Ez utóbbiak esetében a vonatkozó vételár pontos ismerete hiányában elfogadott, hogy a vételár fele szolgáljon adóalapként”(17).

56. Egyébiránt az adóalap összesítéssel történő megállapításának módszerét egy másik, az árrés számítását célzó megoldásnak kell tekinteni. A 2006/112 irányelvnek – a 2013. évi héatoirányelv 70. cikkének (5) bekezdése által átültetett – 318. cikke szerint ugyanis a tagállamok rendelkezhetnek úgy, hogy az adóalap megállapítására ne egyedi módon, az egyes termékértékesítésekhez kapcsolódóan, hanem egy időszakra vonatkozóan összesítve kerüljön sor. Ebben az esetben az adóalap tárgyi időszakonként a használtcikkkereskedő által az adómegállapítási időszak alatt teljesített, és az árrés szerinti szabályozás alá tartozó termékértékesítés összértékének, azaz az eladási árak összegének és a 2006/112 irányelv 314. cikkében meghatározott, a használtcikkkereskedő által az adómegállapítási időszak alatt beszerzett termékek összértékének, azaz a beszerzési árak összegének a különbözete.

57. Ahogy azt a Sjelle Autogenbrug is kiemeli, a dán gyakorlat alapján úgy tűnik, hogy az adóalap összesítéssel történő megállapítása módszerének az alkalmazására abban az esetben kerülhet sor, amikor a használtcikkkereskedő jogutódlásból származó termékeket vásárol fel úgy, hogy a számlázási ár nem az egyes áruk, hanem – tekintettel arra, hogy az egyes termékek ára ismeretlen – a jogutódlás egésze vonatkozásában került megállapításra.

58. Ennélfogva az adóalap összesítéssel történő megállapításának módszere számomra alkalmazhatónak tűnik az alapügy esetében is. Az árrés számítására így egy meghatározott időszak vonatkozásában kerülne sor. Az árrés az adott időszakban értékesített tartalékalkatrészek összértékének és ezen tartalékalkatrészek beszerzési összértékének különbözete lenne. Ez utóbbi összeg számítása érdekében az elhasználdott járművek beszerzési összértékéből ki kellene vonni a környezetvédelmi és hulladékkezelési összeget, amely szolgáltatásokért a Sjelle Autogenbrug szabványárát számláz, valamint a fémhulladék értékesítésének, és minden egyéb szolgáltatás összegét is. Kivonva mindezen összegeket a járművek vételárából, így az adott időszak tekintetében minden egyes jármű összes tartalékalkatrésze vételárának megfelelő összeg maradna fenn.

59. Mindenesetre, ahogy azt jeleztem, a nemzeti bíróság feladata annak eldöntése, hogy az adott ügyben milyen módon kell alkalmazni az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást.

60. A fenti megfontolásokra tekintettel úgy vélem, hogy a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy a „használt cikkek” kifejezés magában foglalja azokat a – járművek újrahasználatával foglalkozó vállalat által magánszemélytől vásárolt, elhasználdott járművekből eltávolított – autóalkatrészeket, amelyeket tartalékalkatrészként újból eladnak, lehetővé téve ezáltal a használtcikkkereskedő számára az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását.

IV – Véggöveztetések

61. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következő választ adja a Vestre Landsret (nyugati regionális bíróság, Dánia) által előterjesztett kérdésre:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy a „használt cikkek” kifejezés magában foglalja azokat a – járművek újrahasználatával foglalkozó vállalat által magánszemélytől vásárolt, elhasználdott járművekből eltávolított – autóalkatrészeket, amelyeket tartalékalkatrészként újból eladnak, lehetővé téve ezáltal a használtcikkkereskedő számára az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.).

3 – Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 11. o. 2.1 pontját.

4 – A közös hozzáadottértékadórendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról – használt cikkek, művészeti tárgyak, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különleges rendelkezésekről szóló, 1994. február 14-i 94/5/EK tanácsi irányelv (HL 1994. L 60., 16. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 255. o.).

5 – Lásd a 2006/112 irányelv (51) preambulumbekzdését és a 2011. március 3-i Auto Nikolovi ítéletet (C-203/10, EU:C:2011:118, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 – HL 2000. L 269., 34. o.; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 5. kötet, 224. o.

- 7 – Lásd: 2016. április 28-ai Oniors Bio ítélet (C-233/15, EU:C:2016:305, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 8 – Kiemelés tőlem.
- 9 – Lásd: 2015. április 23-ai GST – Sarviz Germania ítélet (C-111/14, EU:C:2015:267, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 10 – Lásd: 2015. július 2-ai NLB Leasing ítélet (C-209/14, EU:C:2015:440, 40. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 11 – Lásd: 2011. november 10-ai The Rank Group ítélet (C-259/10 és C-260/10, EU:C:2011:719, 36. pont).
- 12 – Lásd: 2012. július 19-ai A Oy ítélet (C-33/11, EU:C:2012:482, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2012. november 15-ai Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 48. pont).
- 13 – Lásd: 2012. július 19-ai A Oy ítélet (C-33/11, EU:C:2012:482, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 14 – Lásd ebben az értelemben: 2009. április 23-ai Puffer-ítélet (C-460/07, EU:C:2009:254, 45. és 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2012. március 22-ai Klub-ítélet (C-153/11, EU:C:2012:163, 42. pont).
- 15 – Lásd az általános adótörvény (Franciaország) 297 A. cikkének III. bekezdését, valamint a hozzáadottértékadóról szóló törvény (Luxemburg) 56b-1. cikkének (4) bekezdését.
- 16 – BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.
- 17 – Kiemelés tőlem.