

Ideiglenes változat

MICHAL BOBEK

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2018. április 10.(1)

C-154/17. sz. ügy

SIA „E LATS”

a következő részvételével:

Valsts ieņēmumu dienests

(az Augstākā tiesa [legfelsőbb bíróság, Lettország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – A »használt cikkek« fogalma – A »nemesfém vagy drágakő« fogalma”

I. Bevezetés

1. A SIA „E LATS” kereskedő, és a héa szempontjából adóalanynak minősül. A SIA „E LATS” nemesfémeket vagy drágakövet tartalmazó termékek fedezete mellett magánszemélyeknek kínál kölcsönöket. A SIA „E LATS” a ki nem váltott zálogtárgyakat – elsődlegesen a nemesfém vagy drágakő kinyerése céljából – továbbértékesíti más kereskedőknek. Ezek a kereskedők héakötelezettek.

2. A SIA „E LATS” ezekre a továbbértékesítési ügyletekre a használt cikkekre vonatkozó különös héaszabályozást alkalmazta. Az illetékes adóhatóság azonban nem értett egyet azzal, hogy e különös szabályozás alkalmazható volt. Az illetékes adóhatóság megállapította, hogy a SIA „E LATS” által továbbértékesített termékek nem minősültek a hatályos adójogi szabályozás értelmében vett használt cikkeknek. Az illetékes adóhatóság ezért a SIA „E LATS”-ot kiegészítő összeg héa címén történő megfizetésére kötelezte.

3. Az Augst?k? tiesa (legfels?bb bíróság, Lettország) ebben a kontextusban kérte a Bíróságot, hogy értelmezze a 2006/112/EK irányelvnek (a továbbiakban: héairányelv)(2) azt a konkrét rendelkezését, amely a használt cikkekre alkalmazandó héát szabályozza. Közelebb?l a kérdést el?terjeszt? bíróság a Bíróságot a „használt cikkek” meghatározásában szerepl? „nemesfém[ekre] vagy drágak[övekre]” vonatkozó kivétel alkalmazási körér?l kérdezi. A kérdést el?terjeszt? bíróság arra is választ vár, hogy az említett kivétel alkalmazási körét a továbbértékesítési ügylet bizonyos jellemz?i befolyásolják?e.

II. Jogi háttér

A. A héairányelv

4. A héairányelv (51) preambulumbekzdése szerint „a kett?s adóztatás és az adóalanyok közti verseny torzulásának elkerülése érdekében egy közösségi szint? szabályozást kell bevezetni a használt cikkek, m?alkotások, régiségek és gy?jteménydarabok adóztatására vonatkozóan”.

5. A héairányelv XII. címének 4. fejezete a használt cikkekre, m?alkotásokra, gy?jteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különös szabályozást tartalmazza. Pontosabban az irányelv 311. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(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 m?alkotások, gy?jteménydarabok vagy régiségek, és anyaguk nem a tagállamok által meghatározott nemesfém vagy drágak?;

[...].

B. A lett jog

6. A Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likums (a továbbiakban: héatörvény) 138. cikke rögzíti, hogy a használt cikkekkel, m?vészeti tárgyakkal, gy?jteménydarabokkal és régiségekkel kapcsolatos ügyletekre különös héaszabályozást kell alkalmazni. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat szerint e rendelkezés többek között a héairányelv 311. cikkét hajtja végre.

7. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat szerint léteznek más releváns nemzeti rendelkezések is, amelyeket a Ministru kabineta 2013. Gada 3. Janv?ra noteikumi Nr. 17 „Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likuma normu piem?rošanas k?rt?ba un atseviš?as pras?bas pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?šanai un administr?šanai” (a héatörvény rendelkezései alkalmazásának eljárására és a héa megfizetésére és nyilvántartására irányadó feltételekre vonatkozó, 2013. január 3?i 17. sz. minisztertanácsi rendelet; a továbbiakban: 17. sz. rendelet) 183. és 184. cikke tartalmaz. A 17. sz. rendelet 183. cikkében szerepl? meghatározás szerint a használati cikkek olyan használt vagyontárgyak, amelyek aktuális, felújítás nélküli állapotukban vagy javításukat követ?en alkalmasak további használatra, és amelyek nem m?alkotások, gy?jteménydarabok vagy régiségek. E rendelet 184. cikke a használt cikkek fogalmából kizárja a nemesfémeket és a drágaköveket, emellett pedig rögzíti, hogy a nemesfém?l vagy drágak?b?l készült árucikkek akkor tartoznak a használt cikkek fogalmába, ha a héatörvény 138. cikkében említett eladó azokat értékesítés céljából átadja vagy átruházza. Ezenfelül a 184. cikk második mondata rögzíti, hogy a Kombinált Nómenklatúra 71., 82., 83., 90. vagy 96. árucsoportjainak megfelel? árucikkeket nemesfém?l és drágak?b?l készült cikkeknek kell tekinteni.

III. A tényállás, a nemzeti eljárások és az el?terjesztett kérdések

8. A SIA „E LATS” (a továbbiakban: fellebbez?) keresked?, és a héa szempontjából adóalanyoknak min?sül. A fellebbez? olyan magánszemélyeknek kínál kölcsönöket, akik az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat szerint nem héakötelezettek. A kölcsönnyújtásért cserébe zálogba vesz nemesfémbe?l vagy drágak?be?l készült termékeket, köztük láncokat, függ?ket, gy?r?ket, jegygy?r?ket, kanalakat, fogászati anyagokat.

9. A fellebbez? a ki nem váltott zálogtárgyakat továbbértékesítette más – szintén héakötelezett – keresked?knek. A fellebbez? ezeket a tárgyakat fémtartalmuk és tisztaságuk alapján osztályozta. A fellebbez? ezeket a tárgyakat a bennük található nemesfémek vagy drágakövek kinyerése céljából súly alapján értékesítette tovább (a továbbiakban: vitatott ügyletek).

10. A fellebbez? a vitatott ügyletekre a héatörvény 138. cikkében foglalt el?írás szerinti különös héaszabályozást alkalmazta.

11. A Valsts ie?mumu dienests (adóhatóság, Lettország) úgy vélte, hogy a fellebbez? által továbbértékesített tárgyak törmelékeknek min?sülnek: azok nem használt cikkek, így a használt cikkekre vonatkozó különös héaszabályozás nem alkalmazandó. Ennek megfelelően az adóhatóság olyan határozatot hozott, amelyben a kiegészít? összeg héa címén történ? megfizetésére kötelezte a fellebbez?t.

12. A fellebbez? az említett határozat hatályon kívül helyezése iránt keresetet terjesztett el?. Az Administrat?v? apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) elutasította a keresetet, és megállapította, hogy a fellebbez? a vitatott ügyletekre helytelenül alkalmazta a héatörvény 138. cikkét. E bíróság kimondta, hogy az arany? és ezüsttárgyakat, valamint az egyéb nemesfémbe?l készült tárgyakat a fellebbez? törmelékként, nem pedig használt cikként értékesítette.

13. Az ügy jelenleg az Augst?k? tiesa (legfels?bb bíróság, Lettország), vagyis a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt van folyamatban. Az Augst?k? tiesa (legfels?bb bíróság) megjegyzi, hogy lehetséges az az értelmezés, hogy az irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában hivatkozott különös szabályozás nem alkalmazható azon nemesfémeket és drágakövet tartalmazó árucikkekre, amelyeket nem használt cikként, hanem kizárólag a bennük található nemesfémek vagy drágakövek kinyerése céljából értékesítenek. E bíróság arra az álláspontra helyezkedik, hogy a szóban forgó tárgyak nem „használt cikkek”, hanem „nemesfémek vagy drágakövek”. Úgy véli továbbá, hogy a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja nem biztosít e tekintetben mérlegelési jogkört a tagállamok számára.

14. Ilyen körülmények között az Augst?k? tiesa (legfels?bb bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontját, hogy használt cikkeknek tekinthet?k a valamely keresked? által megszerzett egyes olyan használt árucikkek, amelyek (a jelen üggyhöz hasonlóan) nemesfémeket vagy drágakövet tartalmaznak, és amelyeket els?sorban a bennük található nemesfémek vagy drágakövek kinyerése céljából értékesítenek tovább?

2) Az els? kérdésre adandó igenl? válasz esetén a különös szabályozás alkalmazásának korlátozása szempontjából releváns-e az, hogy a keresked? ismeri a kés?bbi vev?nek a használt árucikkekben lév? nemesfém vagy drágak? kinyerésére irányuló szándékát, vagy az ügylet objektív jellemz?i min?sülnek relevánsnak (a termékek mennyisége, az ügyletben részt vev? másik fél jogállása stb.)?”

15. Írásbeli észrevételeket a lett kormány és az Európai Bizottság nyújtott be. A lett kormány, a

Bizottság és a fellebbező a 2018. január 25-i tárgyaláson szóbeli észrevételeket is elterjesztettek.

IV. Értékelés

16. A jelen indítvány az alábbi struktúrát követi. Először is rögzítem a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában foglalt „használt cikkek” fogalom terjedelmét és logikáját (A). Másodsor az utóbbi rendelkezésben a nemesfémek vagy drágakövek vonatkozásában meghatározott kivételre térek rá, hogy megpróbáljam megragadni e kivétel célját és logikáját (B). Ezt követően e két általános kérdés alapján némi iránymutatást adok azzal kapcsolatban, hogy mely körülményeket kell figyelembe venni annak értékelése céljából, hogy a jelen ügy tárgyát képező árucikkek használt cikkeknek minősíthetők-e (C).

A. A „használt cikkek” fogalma

17. A héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában foglalt meghatározás szerint a 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.”

18. Következésképpen a szóban forgó árucikkeknek – ahhoz, hogy a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában rögzített meghatározás alá tartozzanak – két pozitív feltételt kell egyszerre teljesíteniük: i. „ingóságok”, amelyek ii. „aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra”; és egy negatív feltételt: iii. „de nem műalkotások, gyűjteménydarabok vagy régiségek, és anyaguk nem a tagállamok által meghatározott nemesfém vagy drágakő”.

19. Kétség sem fér ahhoz, hogy a szóban forgó árucikkek „ingóságok”. Az első feltétel tehát nyilvánvalóan teljesül. A jelen ügyben vitás kérdést a második (pozitív) feltétellel összefüggő értelmezés és e feltételnek a harmadik (negatív) feltételhez való pontos viszonya képezi.

20. E viszony értékelése céljából először megvizsgálom a használt cikkekre vonatkozó különös héaszabályozás által követett célokat (1), majd ezt követően rátérek a meghatározás első vitás elemére, vagyis az „alkalmasak további használatra” fordulatra (2).

1. A használt cikkekre vonatkozó különös héaszabályozás céljai

21. A használt cikkekre vonatkozik a különbözet szerinti szabályozás, amely eltér a közös héaszabályozástól: a fizetendő heta számításának alapját az eladási ár helyett az árucikkek beszerzési és eladási ára közötti különbözet képezi.(3)

22. A különbözet szerinti szabályozás az általános héaszabályozás alóli kivétel. A különbözet szerinti szabályozás alá tartozó árucikkek körét megszorítóan kell értelmezni,(4) és a kitűzött cél eléréséhez szükséges mértéket nem haladhatja meg.(5)

23. A nemesfém vagy drágakő azonban nem tartozik a használt cikk fogalmába (ennek megfelelően azokra a különbözet szerinti szabályozás sem vonatkozik). E fogalom tehát valójában *alkivétel*, ami azt jelenti, hogy a nemesfémre vagy drágakőre vonatkozó kivétel alá eső árucikkek az általános héaszabályozás vonatkozik.(6)

24. A héairányelv (51) preambulumbekkezdéséből következik, hogy a használt cikkekre vonatkozó különös szabályozást a kettős adóztatás és a verseny torzulásainak elkerülése céljából vezették be.(7) Míg „a közös heta rendszer célja főszabály szerint az, hogy a termelési és forgalmazási folyamat különböző szakaszaiban hozzáadott gazdasági értéket megadóztassa”,(8) a használt cikkek vonatkozásában beszedett heta a héateher kétszeres viselésének konkrét

problémáját veti fel.

25. Ez akkor következik be, ha valamely héakötelezett kereskedő nem héakötelezett személytől vásárol árucikkeket, és a vételár részeként megfizeti a héát, ugyanakkor e kereskedő a megfizetett héát később nem vonhatja le. Más szóval, amikor nem héakötelezett személy árucikket vásárol, a vételár részeként meg kell fizetnie az alkalmazandó héát. Amikor e személy a szóban forgó árucikket héakötelezett kereskedő részére értékesíti, e kereskedő f?szabály szerint nem vonhatja le a vételár részeként eredetileg megfizetett héát. Így a héakötelezett kereskedőnek ismételt héát kell fizetnie, vagyis kettős adóztatás valósul meg. A használt cikkekre vonatkozó különös héaszabályozás éppen ezt a helyzetet kívánja elkerülni annak el?írásával, hogy a héakötelezett kereskedő által fizetendő héa meghatározásának alapját a beszerzési és eladási árak közötti különbség képezi.(9)

26. A Bíróság ebben az értelemben kifejtette, hogy „valamely használt cikk [...] adóköteles használtcikk?kereskedő általi értékesítésének a teljes eladási ár utáni adóztatása ugyanis kettős adóztatáshoz vezet abban az esetben, ha azon ár, amelynek ellenében az utóbbi e cikkeket beszerezte, magában foglalja [a héairányelv] 314. cikkének a)–d) pontjában megnevezett csoportok egyikébe tartozó személy által el?zetesen megfizetett héát, és ha sem e személy, sem pedig az adóköteles használtcikk?kereskedő nem képes annak levonására”.(10)

27. A használt cikkekkel összefüggésben az adóztatás említett halmozódása igen korán elismerést nyert.(11) E tekintetben a Bizottság megjegyezte, hogy a m?vészeti tárgyakra, régiségekre, gy?jteménydarabokra és használt cikkekre vonatkozó különös szabályok hiánya olyan helyzetet eredményezett, amelyben „a gazdasági forgalomba visszavezetett befejezett árucikket a hozzáadottérték?adó ismételt teljeskör?en terheli, és az adott árucikket továbbértékesíteni kívánó adóalany az árucikk beszerzési árának részét képez? adót nem vonhatja le. Az adó összegének ebből ered? eltérése a rendes kereskedelmi csatornák megkerülésére ösztönöz”.(12)

2. További használatra való alkalmasság

28. A Bíróság a Sjelle Autogenbrug ítéletben értelmezte a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában szerepl?, „további használatra” való alkalmasságra vonatkozó feltételt. Az ügy olyan, használatból kivont járm?vekkel volt kapcsolatos, amelyeket alkatrészként történ? értékesítés céljából szereztek be. A Bíróság kifejtette, hogy a „további használatra” való alkalmasság feltételét azon az alapon kell vizsgálni, hogy a szóban forgó tárgy *meg?rizte? e azon rendeltetését*, amellyel új korában rendelkezett.(13) A Bíróság megállapította, hogy a „használt cikkek” fogalma nem zárja ki „az aktuális vagy felújítás utáni állapotukban további használatra alkalmas olyan ingóságokat, amelyek valamely olyan másik ingóságból származnak, amelybe azokat annak alkotórészeként beépítették. Az a körülmény ugyanis, hogy egy más birtokba vehet? dolog részét képez? birtokba vehet? dolgot elválasztanak ez el?bbtől, nem teszi vitathatóvá, hogy a kisserelt birtokba vehet? dolog „használt cikkek” min?süljön, amennyiben az az »aktuális vagy felújítás utáni« állapotában további használatra alkalmas”.(14)

29. A „további használatra való alkalmasság” meghatározásának központi eleme tehát az *azonos típusú rendeltetés meg?rzése*. A jelen ügy kontextusában azonban úgy t?nik, hogy a felek között vita tárgyát képezi e feltétel tényleges teljesítése.

30. A fellebbező a tárgyaláson lényegében azzal érvelt, hogy a „további használatra való alkalmasságra” vonatkozó feltétel teljesült abban az értelemben, hogy a szóban forgó árucikkek, például gy?r?k továbbra is használhatók gy?r?ként, függetlenül attól, hogy azokat súly alapján értékesítették (ami a fellebbező állítása szerint az ékszeriparban nem ritka jelenség). Még egy gravírozott (például az „örökké” szót megjelenít?) eljegyzési gy?r? is további használatra

alkalmasnak tekinthet?, mivel az nyilvánvalóan még mindig gy?, és továbbra is hordható.

31. A fellebbez? további használatra való alkalmassággal kapcsolatos álláspontját a lett kormány nem fogadta el. A lett kormány elismeri, hogy a nemzeti jog, jelesül a 17. sz. rendelet 184. cikke alapján(15) a nemesfém?l vagy drágak?b?l készült árucikkek használt cikkeknek min?sülnek. A lett kormány álláspontja szerint ugyanakkor ezek az árucikkek akkor sorolhatók be a használt árucikkek közé, ha *azonos típusú* használatra alkalmasak, feltéve hogy azokat az *egyedi* értékük alapján értékelik. A lett kormány szerint az abban foglalt nemesfém vagy drágak? kinyerése céljából törmelékként, súly szerint értékesített, a jelen ügy tárgyát képez? árucikkek esetében nem ez volt a helyzet.

32. A tárgyaláson a fellebbez? részletesen kifejtette, hogy a ki nem váltott és továbbértékesített, az alapügyben az adóhatóság által megvizsgált zálogtárgyaknak csupán 5%-a volt további használatra alkalmatlan, és igényelt volna túlságosan költséges javítást. A fellebbez? azt is fenntartotta, hogy az egyéb árucikkeket kiskereskedelmi célra egyedileg vagy ömlesztetten értékelte és értékesítette, amely utóbbi esetben az árat súly alapján határozta meg. A fellebbez? el?adása szerint ezek az árucikkek javítás nélkül alkalmasak voltak a további használatra. A fellebbez? a tárgyaláson azzal érvelt, hogy a ki nem váltott zálogtárgyak 5%-ának fent ismertetett jellemz?i befolyásolták az adóhatóságnak az összes vizsgált árucikk vonatkozásában levont következtetéseit. Ennek eredményeként az árucikkek ezen említett 5%-ának a héa szempontjából való kezelését a vizsgált árucikkek összességére alkalmazta.

33. A Bizottság megállapította, hogy a szóban forgó árucikkek jellegük (fogászati anyag), illetve állapotuk (károsodott vagy személyre szabott árucikkek) miatt nem voltak alkalmasak további használatra. A Bizottság szerint a további használatra való alkalmasság hiányát a vitatott ügylet körülményeinek megvalósulása is mutatja.

34. A releváns tényállási elemek pontos ismerete az ügy – többek között e Bíróság el?tt történ? – megítélése szempontjából természetesen kiemelked? fontosságú. A tényállás vizsgálatának elvégzése azonban kizárólag a nemzeti bíróságok feladata. E Bíróságot köti a kérdést el?terjeszt? bíróság által megállapított és el?terjesztett tényállás. Ezt egyértelm?vé kívánom tenni tekintettel arra, hogy különösen a fellebbez? számos olyan tényel?adást tett, amelyek célja lényegében e Bíróság meggy?zése arról, hogy a nemzeti hatóságok, következésképpen a nemzeti bíróságok is figyelmen kívül hagytak és/vagy tévesen értékelték releváns tényeket.

35. Az uniós jog alapján végzend? jogi értékelésnek tehát a kérdést el?terjeszt? bíróság által az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatban rögzített és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdés szövegében tükröz?d? termékleírásból kell kiindulnia. Ezért tényként kezelem, hogy – az els? kérdésben foglaltaknak megfelel?en – a nemesfém?l vagy drágak?b?l készült árucikkeket a fellebbez? ezen anyagok *kinyerése*, vagyis *nyersanyagként* történ? újrahaznosítása céljából értékesítette tovább.

36. Amennyiben ténylegesen ez a helyzet – aminek megállapítása és megítélése kizárólag a nemzeti bíróság feladata –, a jelen indítvány ezt követ? részeiben részletezett okokból úgy vélem, hogy a nemesfémre vagy drágak?re vonatkozó kivétel alkalmazandó. A nemzeti bíróság által leírt ezen árucikkek nem használt árucikkek, és azokra az általános héaszabályozás vonatkozik.

37. A konkrét ügylet természetének lényegében tényszempontú értékelésén túl azonban felmerül egy olyan mélyebb probléma is, amelyet már felvázoltam, és amely értelmezésem szerint a nemzeti bíróság által el?terjesztett els? kérdés kiváltó oka: a *további használatra való alkalmasság* feltételének a *nemesfémre vagy drágak?re* vonatkozó kivétellel fennálló viszonya. Egyetértek abban, hogy ezt a viszonyt nehéz leírni, mivel a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában foglalt második feltételt az érintett tárgy használata (*rendeltetése*), míg

a harmadik feltételt – vagyis a nemesfémre vagy drágakőre vonatkozó kivételt – a szóban forgó *anyag* határozza meg. Ha ehhez még hozzáadódik az, hogy a második feltétel az uniós jogon alapul, míg a harmadik feltétel meghatározása kifejezetten a tagállamok feladata, eléggé egyértelmű, hogy a két meghatározás valószínűleg ellentmond egymásnak, vagy átfedi egymást.

38. A tárgyaláson elterjesztett szóbeli észrevételeikben a felek az említett viszonytal kapcsolatos bizonytalanságokat tártak fel: a használt aranygyűrű, amellett hogy használják és további használatra alkalmas, kívül esik-e a használt cikkek fogalmán, mert ezenfelül nemesfémből készült? A nemesfém vagy drágakőminőséggel szemben a használt állapot és a további használatra való alkalmasság érvényesül-e, vagyis a további használatra alkalmas és nemesfémből vagy drágakőből készült használt tárgyakat minden esetben használt cikknek kell tekinteni, tehát azokra a különbség szerinti szabályozás vonatkozik?

39. Az e két fogalom közötti pontos viszony meghatározása érdekében először a nemesfémre vagy drágakőre vonatkozó kivétel konkrét célját, logikáját, valamint annak elzményeit kell felvázolni.

B. A nemesfémre vagy drágakőre vonatkozó kivétel

40. A héairányelv 311. cikke (1) bekezdése 1. pontja szövegének első olvasatából egyértelműen kiderül, hogy a „műalkotások, gyűjteménydarabok” és „régiségek” kizárásához hasonlóan a „nemesfém vagy drágakő” is egyszerre kizárásra kerül a használt cikkek fogalma alól.

41. A látszólagos hasonlóságot azonban saját kontextusában kell megvizsgálni. A „műalkotások, gyűjteménydarabok” és „régiségek” nem tartoznak bele a használt cikkek fogalmába, azonban azokra vonatkozik a különbség szerinti szabályozás. E célból azokat egyszerre a héairányelv önálló rendelkezései határozzák meg.(16) Ezzel szemben a nemesfém vagy drágakő nem tartozik bele a használt cikkek fogalmába, és ennek megfelelően azokra a különbség szerinti szabályozás sem vonatkozik. Ezenfelül a „nemesfém vagy drágakő” meghatározása kizárólagosan a tagállamok feladata.

42. Mivel a héairányelv 311. cikke (1) bekezdése 1. pontja szövegének (ezen belül különböző nyelvi változatainak) vizsgálata a további használatra való alkalmasság fogalma és a nemesfémre vagy drágakőre vonatkozó kivétel közötti pontos viszonyt ennél jobban nem világítja meg, rátérek e kivétel jogalkotási elzményeire (1), mielőtt megvizsgálnám annak célját (2).

1. Jogalkotási elzmények

43. A különbség szerinti szabályozás keretében a nemesfémrel, illetve drágakővel foglalkozó első javaslatban(17) foglalt meghatározás szerint a „használt cikkek” „olyan használt ingóságok, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra, de nem [műalkotások, gyűjteménydarabok vagy régiségek]”.(18) Érdekes módon e javaslat 3. cikkének (4) bekezdése rögzítette, hogy a használt cikkekre vonatkozó szabályozás „nem alkalmazandó az aranyból vagy más nemesfémből készült, illetve drágakővel díszített használt cikkek értékesítésére”.(19) A „műalkotások”, „gyűjteménydarabok” és „régiségek” javasolt meghatározása ugyanakkor magában foglalta az aranyból vagy egyéb nemesfémből készült vagy drágakővel díszített használt cikkeket, ha a beépített anyagok értéke nem haladja meg az eladási ár 50%-át.(20) Az egyetértés hiánya miatt azonban ezt a javaslatot 1987 novemberében visszavonták.

44. Egy másik,(21) végül a 94/5/EK irányelvet(22) eredményező javaslatban a Bizottság előadta, hogy az aranyból vagy egyéb nemesfémből készült vagy drágakővel díszített használt

cikkek, ha a beépített anyagok értéke nem haladja meg az eladási ár 50%-át, továbbra is többek között a használt cikkekre vonatkozó különös szabályozás alá esnek.(23)

45. A Gazdasági és Szociális Bizottság támogatta a különös szabályozás bevezetését, és jóváhagyta a nemesfém, illetve drágakő kizárását. A Gazdasági és Szociális Bizottság ugyanakkor nem értett egyet abban, hogy a különös szabályozás terjedelme a beépített anyagok értékétől függjön. A Gazdasági és Szociális Bizottság megjegyezte, hogy „[...] valamelyest önkényes az olyan javaslat, amely szerint a különös szabályozás a drágakövet és nemesfémeket tartalmazó tárgyakra kizárólag akkor terjedjen ki, ha a beépített anyagok értéke nem haladja meg az eladási ár 50%-át. Az objektív értékelés nehézsége valószínűleg számos jogvitához és csalási ügryhöz vezetne. Talán hasznosabb lett volna kizárni azokat az árucikkeket, amelyek feldolgozásra alkalmasak”.(24)

46. A 94/5 irányelv elfogadott változatában beillesztésre került egy új 26a. cikk(25), amely egyszeren a nemesfémek és drágakövek kizárásáról rendelkezett, és nem utalt arra, hogy ezek az anyagok a teljes tárggyhoz viszonyítva mekkora értéket képviselnek.

47. A fentiekre tekintettel a nemesfémbeől készült vagy drágakövet tartalmazó árucikkeknek a különös szabályozásból történő kizárása, valamint a 50%-os küszöbérték ötlete a jogalkotási folyamatban – többek között a használt cikkekre vonatkozó különös szabályok terjedelmének meghatározása szempontjából – lényeges elemekként jelentek meg.

48. Habár a jogalkotási elzmények a folyamat során felmerült összes gyakorlati probléma szempontjából tanulságosak, nem vetnek fényt arra, hogy pontosan mi eredményezte a nemesfémek és drágakövek különbözet szerinti szabályozásból történő kizárását. Ezen okok megértése érdekében foglalkozni kell a nemesfémbeől, illetve drágakőbeől készült árucikkekben rejlő (gazdasági) megfontolással.

2. Gazdasági megfontolás és cél

49. A nemesfémeket vagy drágakövet tartalmazó, illetve abból készült tárgyak természete sajátos.(26) Funkciójuk (és értékük) kettős. Az adott árucikk minőségétől és állapotától függően nem pusztán meghatározott célból elkészített vagy gyártott, meghatározott rendeltetés (funkcionális értékkel bíró) tárgyak, hanem azok a társadalom által a bennük található nemesfémnek vagy drágakőnek tulajdonított tényleges értékkel (bennük rejlő „anyagi” értékkel) is rendelkeznek.

50. A héairányelv 311. cikke (1) bekezdése 1. pontjának jogalkotási elzmenyei arra a gyakorlati problémára mutatnak rá, hogy a nemesfémbeől vagy drágakőbeől készült, illetve azok elemeit tartalmazó tárgyak széles skálájára tekintettel nehéz az egyes ilyen értékek viszonylagos jelentőségének átfogó értékelése céljából absztrakt kritériumot kidolgozni.

51. Egyrészt természetes, hogy egy aranyrögöt papírnehezékként lehet használni. Emellett az aranyrög értékesíthető, és papírnehezékként újból felhasználható. Nem valószínű azonban, hogy egy ilyen papírnehezék árát a papírkötegek szétszóródásának megelőzésében játszott, vitathatatlanul eredményes szerepe határozza meg. A papírnehezék ára ezzel szemben valószínűleg az arany aktuális piaci árán alapul. Ilyen esetben az árucikk ára az azt alkotó nyersanyag árával fog megegyezni.

52. Másrészt elképzelhető olyan összetett és drága orvostechikai eszköz, amely többek között számos nemesfémbeől vagy akár egy (vagy több) drágakőbeől készült. Az eszközbe beépített nemesfémek, illetve drágakövek értéke már önmagában is jelentős lehet, azonban valószínű, hogy az eszköz teljesen működőképes állapotban történő továbbértékesítése esetén annak

funkcionális értéke jelent?sen meghaladná azon nemesfém, illetve drágak? értékét, amelyb?l áll.

53. Az érdekes példáktól eltekintve azonban igencsak egyértelm?, hogy a héairányelv 311. cikke (1) bekezdése 1. pontjának alkalmazása szempontjából valószínűleg az első forgatókönyv bír relevanciával. Számos olyan, nemesfémbe? készült vagy azt tartalmazó tárgy létezik, amelynek értéke meghatározott rendeltetés? tárgyként korántsem egyértelm?. Ezekkel a tárgyakkal ennek ellenére értékes anyagi tartalmuk miatt kereskednek. A jelen ügyben ez különösen fogászati anyagokat, valamint törött ev?eszközöket és ékszereket érint.

54. Egyértelm? tehát, hogy a nemesfémbe?l vagy drágak?b?l készült tárgyak olyan „belső értékkel” rendelkeznek, ami független attól, hogy a szóban forgó tárgy meg?rzi?e eredeti rendeltetését. Ez az oka annak, hogy a szóban forgó fémeket vagy köveket végs? soron *nemesnek*, illetve *drágának* nevezik, hogy azok tulajdonjogáért háborúk folytak, és hogy egy ismeretlen királyn? pénzérméit, gy?r?it és ékszereit magában foglaló, rejtett kincs felfedezése a szerencsés megtalálót gazdag n?vé teszi,(27) még akkor is, ha a mindennapi életben a kisebb súlyú modern ékszerek használatát részesíti előnyben.

55. E gazdasági megfontolásra tekintettel tehát úgy t?nhet, hogy a nemesfémre vagy drágak?re vonatkozó kivétel olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben – egyszer?en megfogalmazva – a használt cikkek eredeti rendeltetése elveszett, vagy a szóban forgó ügylettel összefüggésben annak nincs jelent?sége. Az ilyen árucikket már nem a rendeltetésük, hanem az azokat alkotó nyersanyag belső értéke miatt értékesítik tovább. Következésképpen ezek a cikkek kilépnek a használt cikkek sajátos gazdasági körforgásából. Ehelyett ezek a cikkek a nemesfémbe?l vagy drágak?b?l készült új árucikkek gyártásához ténylegesen felhasznált „nyersanyagok” új gazdasági körforgásába lépnek be.

56. Végezetül egy szélesebb kör?, rendszerszint? analógia alapján megjegyzend?, hogy az uniós jogalkotót ehhez hasonló megfontolások arra késztették, hogy a befektetési aranyat teljes mértékben héamentessé tegye.(28) Az aranyra vonatkozó különös szabályozást bevezető javaslatban a Bizottság megemlítette a maradványadó és a kett?s adóztatás problémáját, ami „a használt cikkek, a m?alkotások, régiségek és gy?jteménydarabok vonatkozásában [...] javasolt különös szabályozás tényleges indoka. [...] Ezzel szemben az arany mint befektetési tárgy korlátlan számú ügylet tárgyát képezheti. [...] A különbözetet megadóztató szabályozások minimálisra csökkentik, azonban teljesen nem sz?ntetik meg a maradványadó hatását: minél hosszabb a gazdasági ciklus, annál inkább csak n?ni fog, egyszer?en azért, mert a különbözetet terhel? adó az ár részét képezi, és azt a soron következő vev? nem vonhatja le. Az arany különösen nagy értéke és az arra vonatkozó egymást követ? ügyletek nagy száma ezt a jelenséget felnagyítaná”.(29)

57. A befektetési aranyra vonatkozó mentesség abból ered, hogy annak értékesítései „jellegüket tekintve megegyeznek az adómentességet élvez? egyéb pénzügyi befektetésekkel”.(30) Ezzel szemben a mentesség oka megsz?nik, ha a befektetési aranyat például ékszerre alakítják át. Az anyag továbbra is ugyanaz, de a gazdasági ciklusban betöltött szerepének megítélése más.(31)

3. A tagállamok mérlegelési jogköre és annak korlátai

58. Végül a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja rögzíti, hogy a nemesfém és a drágak? fogalmát a *tagállamok határozzák meg*.

59. Nem korlátlan azonban az a mérlegelési jogkör, amelyet a tagállamok a nemesfémre vagy drágakőre vonatkozó kivétel alkalmazhatósága feltételeinek meghatározását illetően élveznek. E rész lezárásaként a korlátozások két típusa, általános és különös korlátozás említhető meg.

60. A héairányelvben foglalt kivételekre vonatkozó *általános* korlátozásokat illetően a Bíróság elismerte, hogy a mentességek végrehajtása során a tagállamoknak különösen tiszteletben kell tartaniuk az egyenlő bánásmód és adósemlegesség elvét⁽³²⁾, figyelemmel a héairányelv céljára⁽³³⁾ is.

61. A *konkrét* korlátozás az értelmezett rendelkezés, azaz a jelen ügyben a héairányelv 311. cikke (1) bekezdése 1. pontja konkrét céljából ered. Ebben az esetben is egyértelmű, hogy az említett rendelkezés nem biztosít jelentős mérlegelési jogkört a tagállamok számára a „nemesfém vagy drágakő” fogalom meghatározásában, különösen pedig a nemesfém- és drágakő-típusok, valamint a szóban forgó árucikkek jellegének meghatározásában. E mérlegelési jogkör gyakorlása azonban nem járhat a „használt cikkek” fogalmának a nemesfém vagy drágakő túlzottan szűk meghatározása révén történő kiüresítésével. Ez azzal a következménnyel járna, hogy a nemesfém- vagy drágakövet tartalmazó összes árucikkre örökösen, azok további használatára vagy rendeltetésére tekintet nélkül a használt cikkekre vonatkozó szabályozást kellene alkalmazni.

62. Más szóval a nemesfémre vagy drágakőre vonatkozó kivétel alapját képező gazdasági megfontolást tiszteletben kell tartani. Ahhoz, hogy valamely tárgy a használt cikkekre vonatkozó különbözet szerinti szabályozás hatálya alatt maradjon, az abba beépített nemesfém- és drágakő felül valamelyest meg kell tartoznia a rendeltetését.⁽³⁴⁾

C. Az ügyletek értékelése

63. A vizsgált árucikk *megőrzött rendeltetése* (felhasználása) a döntő szempont annak meghatározása során, hogy egy adott árucikkre alkalmazandó-e a használt cikkekre vonatkozó, különbözet szerinti szabályozás, vagy arra (a nemesfémre vagy drágakőre vonatkozó kivétel révén) az általános héaszabályozás vonatkozik. Az ennek alapját képező általános megfontolás a kettős adóztatás és a verseny torzításának elkerülése olyan árucikkekkel összefüggésben, amelyek a gazdasági ciklusba új, hozzáadott érték nélkül kerülnek vissza.

64. Amint azonban azt a jelen ügy is mutatja, az ördög a részletekben lakozik. Hogyan kell alkalmazni az említett általános szabályt olyan összetett tényállásokban, amelyek ömlesztve értékesített, nyilvánvalóan vegyes árucikkekkel kapcsolatosak? Az ilyen helyzeteket illetően e részben nyújtott iránymutatás két okból korlátozott. Először is, bármely, hasonló körülmények között lefolytatott értékelés jelentősen függ a tényállástól, és azt a nemzeti bíróságnak kell elvégeznie. Másodszor e ténybeli értékelést a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontját végrehajtó nemzeti szabályok keretében kell elhelyezni, ami az uniós jogban meghatározott korlátok tiszteletben tartása esetén – különösen határesetekben – lehetővé teszi némi különbségtételt.

65. A jelen indítvány befejező része e korlátokra figyelemmel először rögzíti az említett értékelés elvégzésével kapcsolatos szempontokat (1), majd ezt követően olyan konkrét tényezőkkel foglalkozik, amelyek figyelembe vehetők az értékelés során (2).

1. A szempont: a vizsgált árucikk megőrzött rendeltetése (felhasználása)

66. A fentieknek megfelelően az a központi kérdés, hogy a szóban forgó árucikkek rendeltetése megmarad-e, és hogy e rendeltetés hozzáadódik-e az árucikket alkotó „puszta” nemesfémhez.

67. A tárgyaláson kibontakozott vita rávilágított a gyakorlatban esetlegesen felmerülő tényállások összetettségére. Először is, vannak olyan tényállások, amelyek egyértelműek.

68. Először is, a felek egyetértettek abban, hogy a nemesfémre vagy drágakőre vonatkozó kivétel az árucikkekre akkor vonatkozik, ha azokat *anyagként* értékesítik. Ezzel egyetérttek. Ez a szabály szerint (hacsak a héairányelv más különös rendelkezése, köztük a befektetési aranyra, a gyűjteménydarabokra vagy régiségekre vonatkozó rendelkezés nem alkalmazandó) azt jelenti, hogy a szuvenírként megtartott, majd kölcsönért cserébe zálogba adott aranyrög a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett nemesfémnek minősülne. A különbözet szerinti szabályozásból történő kizárás logikusnak tűnik, mivel ezekkel az árucikkekkel valószínűsíthetően a célból kereskednek, hogy azokat valamilyen módon módosítsák.

69. Másodszor vannak olyan, nemesfémből vagy drágakőből készült tárgyak, amelyeket az anyag értékére és az adott tárgy egyedi rendeltetésére tekintettel értékesítenek. Valószínű, hogy az ilyen tárgyakat *egyedileg* értékesítik. Ez lehet a helyzet például használt arany nyakláncok esetében, amelyek értéke természetesen a felhasznált anyag tisztaságára, valamint az adott nyaklánc állapotára – azaz a nyakláncként való további viselésre való alkalmasságra – is tekintettel nyer megállapítást. Az ilyen árucikkek különbözet szerinti szabályozás alá vonása megfelelőnek tűnik, mivel nem valószínű, hogy ezekkel az árucikkekkel feldolgozás céljából kereskednek.

70. Az ilyen egyértelmű, a két végletnek tekinthető helyzetektől eltekintve számos, e két véglet között elhelyezkedő, kevésbé világos helyzet is létezik.

71. Egyrészt léteznek olyan tárgyak, amelyeket gazdasági indokokból súly alapján vagy ömlesztve értékesítenek, miközben nemcsak hogy megőrzi rendeltetésüket, de azt az értékesítés során figyelembe is veszik. Ez lehet a helyzet gyengébb minőségű vegyes ezüstgyűrűk esetén, amelyeket különként áraznak be és értékesítenek. A fellebbező tárgyaláson előadott érveléséhez hasonlóan úgy vélem, hogy az adott árucikk különkénti beárazása és értékesítése nem feltétlenül akadályozza meg e tárgyak héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett használt cikként történő minősítését, ha az árucikk megőrzött rendeltetése valójában az ügylet releváns eleme. Amennyiben ugyanis az adott tárgy értékének meghatározása szempontjából a megőrzött rendeltetés jelentőséggel bír, a szóban forgó tárggyal valószínűleg nem feldolgozás céljából kereskednek.

72. Másrészt azonban eltérő következtetésre kell jutni olyan árucikkek esetében, amelyeket rendeltetésükre tekintet nélkül áraznak, és ömlesztve értékesítenek. Ilyen helyzetben a szóban forgó tárgy eredeti rendeltetésének figyelmen kívül hagyása az egyes árucikkek egyedi kezelésének hiányát is jelenti. A tárgyaláson folytatott vita során és a kérdést előterjesztő bíróság által említettek szerint ez a helyzet nemesfémből vagy drágakőből készült, illetve nemesfém- vagy drágakövet tartalmazó fogászati anyag, illetve károsodott tárgyak esetén. Amennyiben a szóban forgó használt cikkek rendeltetése az egész ügylet szempontjából már nem minősül releváns elemnek, az adott árucikk elveszti „használt cikk minősítését”. Amennyiben ugyanis a rendeltetés lényegtelenné válik, nehéz lenne úgy tekinteni, hogy a szóban forgó árucikkek a gazdasági körforgásba történő bevezetést és ilyenként való megőrzést szolgáló ügyletek tárgyát képezik. Ebben az esetben a különbözet szerinti szabályozás indoka megszűnik.

73. Végül az utolsó kategóriába tartozhat a *keverékben található vegyes árucikk* speciális tényállása: elfordulhat, hogy egy zsákban nem csak vegyes árucikkek (gy?rk, kanalak, karköt?k, függ?k) vannak, hanem annak tartalma abból a szempontból is vegyes, hogy egyes árucikkek objektíve alkalmasak az újrafelhasználásra, ha azokat valaki ki kívánja venni a zsákból, míg más árucikkek erre alkalmatlanok.

74. E határesetek besorolása ismételten csak er?sen függ az ügy tényállásától, valamint attól, ahogyan a tagállamok a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában foglalt, nemesfémre vagy drágak?re vonatkozó kivételt végrehajtották. Személy szerint úgy vélem, hogy sok értelme lenne annak, ha ökölszabályként az egyes ügyletek *uralkodó* célja 50% körül húzná meg a határt: amennyiben az ömlesztve értékesített árucikkek többsége feldolgozási célt szolgál, vagyis azokat anyagként értékesítik, egyszer?en nem releváns az, hogy valaki ennek ellenére egyes árucikkeket kivesz a zsákból, és használja azokat, mivel nem ez volt az ügylet átfogó célja. Mivel azonban a – fentiekben ismertetett módon(35) – az uniós jogalkotó ilyen küszöbérték bevezetésére irányuló kísérleteit a tagállamok kifejezetten elvetették, és a tagállamok mérlegelési jogkört kaptak, ezt tiszteletben kell tartani, és arra a következtetésre kell jutni, hogy a tagállamok fent meghatározott mérlegelési jogkörének(36) keretei között a tagállamok feladata, hogy meghatározzák az ilyen helyzetekre vonatkozó szabályokat, köztük az irányadó küszöbértékeket.

2. Ügylet értékelése: a tényez?k

75. A héairányelv 311. cikke (1) bekezdése 1. pontjának átültetése céljából elfogadott konkrét nemzeti szabályok alapján a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata annak megállapítása, hogy a fenti kategóriák közül melyikr?l van szó. Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat tartalmából, közelebbbr?l pedig az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdés megfogalmazásából számomra úgy t?nik, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság már elvégezte e tényállás értékelését, és megállapította, hogy az ügylet célja a nemesfém vagy drágak? kinyerése és nyersanyagként történ? újrahasznosítása volt. Amennyiben tényleg ez a helyzet, egyetértek azzal, hogy a nemesfémre vagy drágak?re vonatkozó kivételt alkalmazni kell.

76. A tényállás megkérd?jelezése nélkül, általános iránymutatás céljából röviden tárgyalok néhány olyan tényez?t, amely a tényállás értékelése szempontjából jelent?séggel bírhat. Megjegyzend?, hogy a kínált iránymutatás az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre adandó válasz els? részét képezi. Az iránymutatás nem kapcsolódik a második kérdéshez, amellyel a bíróságnak – az els? kérdésre adott válaszmra tekintettel – nem kell foglalkoznia.

77. Elöljáróban rögzíteni kell, hogy az ügylet értékelésének *tárgyilagoss*nak kell lennie. Az értékelés célja annak megállapítása, hogy valamely független szemlél? az ügylet objektív körülményeinek vizsgálata alapján mit érzékelne az ügylet céljaként. A jelen eljárás során tárgyalt különféle tényez?ket általánosítva úgy vélem, hogy e tényez?k három különböz? kosárba rakhatók.

78. El?ször is léteznek olyan tényez?k, amelyek relevánsak és figyelembe veend?k: ide tartoznak az árucikkek továbbértékesítés céljából történ? bemutatása, ezen árucikkek értékelésének módszerei és más értékesítési feltételek, köztük az együtt értékesített árucikkek mennyisége, valamint az, hogy a vev? egy adott üzleti tevékenységet, jelesül nemesfém vagy drágak? feldolgozását végzi.

79. Másodszor az objektív tényez?kön kívül a szubjektív szándék széles körben tárgyalt eleme is jelen van. E tekintetben teljes mértékben egyetértek a lett kormányval és a Bizottsággal abban, hogy az egyik vagy a másik fél szándéka nem lehet ügydönt?. E szándék önállóan nem határozhatja meg az ügylet célját és az alkalmazandó héaszabályozást.(37) Ez a kérdést

el?terjeszt? bíróság hivatkozásának megfelel?en igaz arra is, hogy a fellebbez? az ügylet id?pontjában a vev?k árucikkek felhasználásának módjára vonatkozó szándékáról milyen ismeretekkel rendelkezett.

80. Ez nem jelenti azt, hogy a felek szándéka egyáltalán nem bír jelent?séggel. Természetesen van relevanciája, de nem min?sül dönt? tényez?nek. Pusztán egyike azoknak az (objektív) jeleknek, amelyek segítenek az ügylet egészét értékel? küls? szemlél?vel megértetni az ügylet valódi természetét és célját. Ez annak a Bíróság általi szélesebb kör? elismeréséhez kapcsolódik, hogy „a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevételével a közös héarendszer alkalmazásának alapvet? követelménye”.(38)

81. Harmadszor léteznek olyan tényez?k, amelyek egyszer?en nem bírnak jelent?séggel a szóban forgó konkrét értékeléstípus szempontjából. Ez a helyzet a vev? jogállását illet?en, amint azt a lett kormány és a Bizottság is el?adta.

82. Végül egyértelm?, hogy az összes releváns objektív tényez?t összességében kell megvizsgálni és értékelni. Azok nem vizsgálhatók egymástól függetlenül. Ezért például az, hogy a súly alapján értékesített, azonban eredeti rendeltetésüket meg?rz?, nemesfémeket vagy drágakövet tartalmazó árucikkek(39) bizonyos esetben továbbra is használt cikkeknek tekinthet?k, egyértelm?vé teszi, hogy az árucikkek súly alapú értékesítése önmagában nem feltétlenül teszi ezen árucikkek rendeltetését jelentéktelenné. Ugyanez vonatkozik az értékelés módszerére: míg az árucikkeknek az anyag értékén alapuló árazása arra utalhat, hogy a szóban forgó árucikkekkel azok egyedi rendeltetésére tekintet nélkül kereskednek, az anyag értékének figyelembevételével az ármegállapításnak valószínűleg egyedi aranygy?r? esetében is részét képezi. Ebb?l az okból kifolyólag a Bizottság által tett észrevételhez hasonlóan úgy vélem, hogy az ügylet releváns körülményeit összességében és azok kölcsönös összefüggésében is értékelni kell.

V. Végkövetkeztetés

83. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az Augst?k? tiesa (legfels?bb bíróság, Lettország) által el?terjesztett kérdéseket a következ?képpen válaszolja meg:

– A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontját úgy kell értelmezni, hogy a „használt cikkek” fogalmába nem tartoznak bele a valamely keresked? által megszerzett olyan használt árucikkek, amelyek a jelen ügyben szerepl? használt árucikkekhez hasonlóan nemesfémeket vagy drágakövet tartalmaznak, és amelyeket els?sorban a bennük található nemesfémek vagy drágakövek kinyerése céljából értékesítenek tovább, amennyiben az ügylet objektív körülményeib?l az következik, hogy az árucikkek a rendeltetésükre tekintet nélkül értékesítik tovább.

– Azt, hogy err?l van?e szó, az ügylet objektív körülményeinek összességében történ? vizsgálata alapján kell megállapítani. Ennek során figyelembe kell venni a következ?ket: az árucikkek továbbértékesítés céljából történ? bemutatása, az ilyen árucikkek értékelésének módszerei, az együtt értékesített árucikkek mennyisége, illetve az, hogy a vev? egy adott üzleti tevékenységet folytat, például nemesfém vagy drágak? feldolgozását végzi.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.).

3 Lásd a héairányelv 4. fejezete 2. szakaszának 1. alszakaszát („Különbözet szerinti szabályozás”). A 313. cikk (1) bekezdés értelmében „használt cikkek, m?alkotások,

gyűjteménydarabok és régiségek használtcikkkereskedő által történő értékesítése esetén a tagállamok az ebben az alszakaszban foglalt rendelkezéseknek megfelelően, különös szabályozás szerint adóztatják a használtcikkkereskedő nyereségét”. A 315. cikk értelmében „[többek között a használt cikkek] értékesítésének adóalapja a használtcikkkereskedő által elért árres, csökkentve az árresre eső HÉA összegével. A használtcikkkereskedő árrese a terméknek a használtcikkkereskedő által kért eladási ára és a beszerzési ár közötti különbözet”.

4 A héairányelv 314. cikkének értelmezésével kapcsolatban lásd: 2017. május 18-ai Litdana ítélet (C-624/15, EU:C:2017:389, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

5 2005. december 8-ai Jyske Finans ítélet (C-280/04, EU:C:2005:753, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

6 Lásd eltérő kontextusban: 2002. január 15-ai Libéros kontra Bizottság ítélet (C-171/00 P, EU:C:2002:17, 27. pont). Lásd szintén: Jacobs főtanácsnok Zoological Society ügyre vonatkozó indítványa (C-267/00, EU:C:2001:698, 19. pont).

7 Erre a kettős célra emlékeztetett a Bíróság a 2011. március 3-ai Auto Nikolovi ítéletben (C-203/10, EU:C:2011:118, 47. és 48. pont).

8 2004. április 1-jei Stenholmen ítélet (C-320/02, EU:C:2004:213, 27. pont).

9 Lásd e tekintetben például: 2005. december 8-ai Jyske Finans ítélet (C-280/04, EU:C:2005:753, 38–41. pont).

10 2017. május 18-ai Litdana-ítélet (C-624/15, EU:C:2017:389, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Lásd még ebben az értelemben: 2004. április 1-jei Stenholmen ítélet (C-320/02, EU:C:2004:213, 25. pont).

11 Lásd: 1989. december 5-ai ORO Amsterdam Beheer és Concerto ítélet (C-165/88, EU:C:1989:608, 16. pont). Lásd analógia útján: 1989. június 27-ai Kühne kontra Finanzam München III ítélet (C-50/88, EU:C:1989:262, 9–10. pont). Lásd szintén: a Gazdasági és Szociális Bizottságnak a közös hozzáadottértékadórendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv 32. és 28. cikkének módosításáról – használt cikkek, művészeti tárgyak, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különleges rendelkezések – szóló tanácsi irányelvjavaslatra vonatkozó, 1989. június 21-ai véleménye (HL 1989. C 201., 6. o.) 1.2. pontját.

12 Lásd: a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló – használt cikkek, művészeti tárgyak, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó közös hozzáadottértékadórendszer hetedik tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat (HL 1978. C 26., 2. o.).

13 2017. január 18-ai Sjelle Autogenbrug ítélet (C-471/15, EU:C:2017:20, 32–33. pont). Kiemelés tőlem.

14 2017. január 18-ai Sjelle Autogenbrug ítélet (C-471/15, EU:C:2017:20, 31. pont).

15 A jelen indítvány fenti 7. pontja.

16 Lásd a héairányelv IX. mellékletének A., B. és C. részét.

17 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló – használt cikkek, művészeti tárgyak, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó közös hozzáadottértékadórendszer hetedik tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat (HL 1978. C 26., 2. o.). Ezt a javaslatot később módosították, azonban e módosítások a jelen kontextusban nem

relevánsak (HL 1979. C 136., 8. o.).

18 Lásd a fenti 17. lábjegyzetben hivatkozott javaslat 3. cikkét (HL 1978. C 26., 2. o.).

19 Kiemelés t?lem.

20 Lásd a fenti 17. lábjegyzetben hivatkozott javaslat szóban forgó 2. cikkének (4) bekezdését.

21 A közös hozzáadottértékadó?rendszer kiegészítésér?l és a 77/388/EGK irányelv 32. és 28. cikkének módosításáról – használt cikkekre, m?vészeti tárgyakra, gy?jteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különleges rendelkezések – szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, COM(88) 846 végleges javaslat (HL 1989. C 76., 10. o.).

22 A közös hozzáadottértékadó?rendszer kiegészítésér?l és a 77/388/EGK irányelv módosításáról – használt cikkekre, m?vészeti tárgyakra, gy?jteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különleges rendelkezések – szóló, 1994. február 14?i 94/5/EK tanácsi irányelv (HL 1994. L 60., 16. o.).

23 Lásd a közös hozzáadottértékadó?rendszer kiegészítésér?l és a 77/388/EGK irányelv 32. és 28. cikkének módosításáról – használt cikkekre, m?vészeti tárgyakra, gy?jteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különleges rendelkezések – szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, COM(88) 846 végleges javaslat (HL 1989. C 76., 10. o.) 1. cikkét.

24 A közös hozzáadottértékadó?rendszer kiegészítésér?l és a 77/388/EGK irányelv 32. és 28. cikkének módosításáról – használt cikkekre, m?vészeti tárgyakra, gy?jteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különleges rendelkezések – szóló tanácsi irányelvjavaslatra vonatkozó, 1989. június 21?i vélemény (HL 1989. C 201., 6. o.) 3.1. pontja.

25 „A. [...]: d) »használt cikkek«: olyan ingó materiális javak, amelyek aktuális vagy felújítás utáni állapotukban alkalmasak további használatra, de nem m?vészeti tárgyak, gy?jteménydarabok vagy régiségek, és anyaguk nem a tagállamok által meghatározott nemesfém vagy drágak?.”

26 Lásd analógia útján: 2016. május 26?i Envirotec Denmark ítélet (C?550/14, EU:C:2016:354, 41. pont).

27 Természetesen a releváns nemzeti szabályozás függvényében.

28 Lásd a héairányelv 346. cikkét. A héairányelv 344. cikke meghatározza a „befektetési arany” fogalmát.

29 A közös hozzáadottértékadó?rendszer kiegészítésér?l és a 77/388/EGK irányelv módosításáról – A befektetési aranyra vonatkozó különös szabályozás – szóló tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat (COM(92) 441 végleges, 6. és 7. pont). E javaslat a közös hozzáadottértékadó?rendszer kiegészítésér?l és a 77/388/EGK irányelv módosításáról – A befektetési aranyra vonatkozó különös szabályozás – szóló, 1998. október 12?i 98/80/EK tanácsi irányelvet (HL 1998. L 281., 31. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 315. o.) eredményezte.

30 A héairányelv (53) preambulumbekkezdése.

31 Amint az a héairányelv (27) preambulumbekkezdésében elismerést nyert. Lásd szintén a héairányelv 82. cikkét. Lásd még a 77/388/EGK irányelvnek a héa 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 vonatkozó javaslat (COM(2005) 89 végleges) (4) preambulumbekzdését.

32 A tagállamok által meghatározandó és a héairányelvben (vagy annak elzményeiben) szereplő különféle fogalmakkal kapcsolatban lásd például: 2005. május 26-i Kingscrest Associates és Montecello ítélet (C-498/03, EU:C:2005:322, 51–54. pont); 2006. április 27-i Solleveldítelet (C-443/04, EU:C:2006:257, 27–36. pont); 2007. június 28-i JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és The Association of Investment Trust Companies ítélet (C-363/05, EU:C:2007:391, 41–49. pont); 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 31–33. pont); 2013. november 28-i MDDP-ítelet (C-319/12, EU:C:2013:778, 37. és 38. pont); 2014. március 13-i ATP PensionService ítélet (C-464/12, EU:C:2014:139, 42. pont).

33 Lásd ebben az értelemben: 2006. április 27-i Solleveldítelet (C-443/04, EU:C:2006:257, 35. pont); 2007. június 28-i JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust és The Association of Investment Trust Companies ítélet (C-363/05, EU:C:2007:391, 43. pont); 2014. március 13-i ATP PensionService ítélet (C-464/12, EU:C:2014:139, 42. pont).

34 Lásd szintén: Capaccioli, S., 'VAT Taxation of Gold in the European Union', *EC Tax Review 2014*, 85–101. o., 100. o.: „a különbözet szerinti szabályozás a használt ékszerre kizárólag akkor vonatkozik, ha az ügylet az ékszer fémtartalmán kívül »árrést« is tartalmaz, vagyis a fémhez érték adódik hozzá. Amennyiben az ügylet lényege az arany feldolgozása vagy újrahasznosítása, a használt ékszer arany nyersanyagnak tekintendő”.

35 A jelen indítvány fenti 44–46. pontja. Természetesen elismerem a Gazdasági és Szociális Bizottság által valamely küszöbérték e tekintetben történő bevezetése ellen emelt kifogásában hivatkozott csalás lehetőségét (fent, 45. pont). Felmerül azonban az a kérdés, hogy ez az elismert probléma mennyire kezelhető hatékonyan azzal, hogy uniós szinten egyáltalán nem létezik semmilyen küszöbérték, és a probléma kezelése a tagállamokra marad.

36 Fent, a jelen indítvány 58–62. pontja.

37 Lásd analógia útján: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 41. és 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A „szolgáltatásnyújtással” kapcsolatban lásd szintén: 2013. június 20-i Paul Newey ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 41. pont).

38 2013. június 20-i Paul Newey ítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 A jelen indítvány fenti 71. pontjában említett példa.