JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2015. december 17.[1]

C-550/14. sz. ügy

Envirotec Denmark ApS
kontra
Skatteministeriet

(az Østre Landsret [Dánia] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok — Hozzáadottérték-adó — A 2006/112/EK irányelv 198. cikkének (2) bekezdése — A beszerző adófizetési kötelezettsége arany nyersanyag, illetve félkész termék formájában történő értékesítése esetén — Különböző aranytartalmú fémtárgyak ötvözetéből álló aranyrudak”

I – **Bevezetés**

1. „Aranyra les, aranyt keres mindenki!”, tűnődik *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 egyebek előállítására 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 előzetes 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*.

1 — Eredeti nyelv: német.

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

II – **Jogi háttér**

A – *Az uniós jog*

3. A héa uniós tagállamokbeli beszedését a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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 döntő jelentőséggel 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) preambulumbekezdése 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.”

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 hozzáadottértékadó-rendszerről 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.

8. A héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének d) pontja értelmében ezen túlmenően a tagállamok előírhatják, hogy a héa megfizetésére azon adóalany kötelezett, aki részére a következő termékértékesítések vagy szolgáltatások bármelyikét teljesítették:

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

9. Az említett VI. melléklet többek között a következő tételeket tartalmazza:

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

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

3. vasfémeket 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 [héát];

[…]”

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, evőeszközök, 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 meg 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 héaösszeget sem vonhatja le előzetesen felszámított adóként. Az Envirotec ezzel szemben saját konkrét esetében nem tekinti alkalmazhatónak az adófizetési kötelezettséget a beszerzőre telepítő, a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdése alapján elfogadott dán rendelkezést.

IV – **A Bíróság előtti eljárás**

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

A különböző aranytartalmú fémtárgyak törmelékének véletlenszerű és durva ötvözetéből álló rudak a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdése szerinti „arany nyersanyag, illetve félkész termék formájában” fogalma alá tartoznak?

17. A Bíróság előtti eljárásban a Dán Királyság, az Észt Köztársaság és az Európai Bizottság 2015 márciusában írásbeli észrevételt terjesztett elő.

V – **A jogkérdésről**

18. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartoznak-e az alapügy tárgyát képező rudak. E rendelkezés értelmében a tagállamok többek között „legalább 325 ezrelék tisztaságú arany[…] nyersanyag, illetve félkész termék formájában” történő értékesítése esetén a termékek beszerzőjét kötelezhetik a – rendszerint egyébként az értékesítő által megfizetendő – héa megfizetésére.

19. Úgy vélem, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre igenlő választ kell adni. A különböző aranytartalmú – az alapügyben szereplőkhöz hasonló – fémtárgyak ötvözetéből álló rudak ugyanis „nyersanyag” formájában értékesített aranyként megfelelnek a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének alkalmazására vonatkozó feltételeknek. Ez a rendelkezés szövegének, hátterének és célkitűzésének az értelmezéséből következik, ahogyan azt a következőkben bemutatom.

A – *A szöveg*

20. Először is a szöveg a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének különböző nyelvi változatai alapján nem szolgál egységes képpel az „arany nyersanyag formájában” fogalmának jelentéséről.

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 szereplő „d’or sous forme de matière première” kifejezés is.

22. Ilyen szűk 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. Különböző aranytartalmú fémtárgyak egy csak 500 és 600 ezrelék közötti aranytartalmú – a jelen eljárásban szóban forgóhoz hasonló – rúddá történő egybeolvasztása ez alapján nem tartozna az „arany nyersanyag formájában” fogalma alá.

23. Másfelől 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 különböző aranytartalmú fémtárgyak szóban forgó egybeolvasztását is.

24. Valamely uniós jogi szabályozás különböző 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 hátterét képező összefüggések és a célkitűzése segítségével.[7]

B – *A háttér*

25. Mindenekelőtt tehát a héairányelv 198. cikkének (2) bekezdésében szereplő „arany nyersanyag formájában” fogalmának háttere nyújthat segítséget azon kérdés megválaszolásához, hogy a különböző aranytartalmú fémtárgyak ötvözetéből álló rúd e fogalom alá tartozik-e.

1. A minimális tisztasági fok 198. cikk (2) bekezdésében szereplő 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 történő értékesítése). Ha a „legalább 325 ezrelék tisztaságú” szövegrész nemcsak a „félkész termék”, hanem a „nyersanyag” formájában értékesített aranyra is vonatkozik, akkor ez utóbbi fogalomnak szükségszerűen nemcsak színaranyat, hanem – a jelen ügyben szóban forgókhoz hasonló – alacsonyabb aranytartalmú anyagokat is jelentenie kell.

6 — Lásd e tekintetben a héairányelv időközben hatályba lépett 199a. cikke (1) bekezdése – a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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).

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 elegendő ahhoz, hogy nyersanyag formájában értékesített aranyról lehessen szó. Mivel azonban ez túl tág körű lenne, a nyersanyag formájában értékesített arany tisztasági fokára vonatkozó kifejezett követelmény hiánya amellett is szólhat, hogy csak a színarany sorolható az arany nyersanyag formájában fogalma alá.

28. Nem derül azonban ki egyértelműen a rendelkezés szövegéből, 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) preambulumbekezdése szintén nem nyújt további segítséget ezzel kapcsolatban. Jóllehet az a héairányelv 198. cikke (2) bekezdése célkitűzésének ismertetése keretében összefoglalóan „egy bizonyos tisztasági fokot meghaladó arany[ként]” említi a szabályozás hatálya alá tartozó termékeket. Ebből azonban nem szükségszerűen következik az, hogy a nyersanyag és a félkész termék formájában értékesített aranyra egyaránt vonatkozik a 325 ezrelékes minimális tisztasági fok követelménye. A héairányelv (55) preambulumbekezdésének 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 aranyhulladékra való alkalmazhatósága

31. Szintén a héairányelv 198. cikke (2) bekezdése hátterének 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 törmeléket, illetve hulladékot. Az adófizetési kötelezettség beszerzőre telepítését ugyanis az arany*hulladék* 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 újrafelhasznált 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 specialisnak* tekinthető az arany szempontjából, amely ezért az aranyhulladékra 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 aranyhulladékra.

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

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) preambulumbekezdéséből 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, amellett 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 mindenekelőtt törmelékre és hulladékra vonatkozott, ez alkalmasint arra enged következtetni, hogy az arany*hulladék*ra – az Envirotec érvelésének megfelelően – kizárólag ezen szabályozás hatálya terjed ki, a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének hatálya nem.

38. Önmagában azonban még nem túl meggyőző ez a jelen ügyben vizsgálandótól eltérő 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 lehetősége 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 nemvasfémekből származó hulladékra vonatkozó, a héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének d) pontjában foglalt különös szabályozás fennállása alapján tehát nem állapítható meg egyértelműen a héairányelv 198. cikke jelen ügyben kezelendő (2) bekezdésének hatálya.

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 hozzáadottérték-adó 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 hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról – A befektetési aranyra vonatkozó különös szabályozásról szóló, 1998. október 12-i 98/80/EK tanácsi irányelven (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 hozzáadottérték-adó 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-i 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.

3. A tarifális besorolás

40. Amennyiben végül az alapeljárásban másodlagosan a tarifális besorolásra is hivatkozás történt, annyiban ezen összehasonlítás nem meggyőző. A Kombinált Nómenklatúrának,[16] amely az áruknak elsősorban az alkalmazandó vámtétel meghatározására szolgáló besorolását tartalmazza,[17] mások a célkitűzései, mint a héairányelv 198. cikke (2) bekezdése jelen ügyben értelmezendő rendelkezésének.

41. Amennyiben a Bíróság a héairányelv értelmezésével kapcsolatban kiegészítő jelleggel már hivatkozott a Kombinált Nómenklatúrában szereplő 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 Nómenklatúrával.[19]

42. A Kombinált Nómenklatúra meghatározásaival azonban nem áll fenn ilyen jellegű kapcsolat a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének jelen ügyben értelmezendő rendelkezése tekintetében. Annak körében nincs szó az adómérték meghatározásáról, és a rendelkezés – például a héairányelv 148. cikkének b) pontjától eltérően – a Kombinált Nómenklatúrára sem hivatkozik kifejezetten.

4. A háttér értelmezésének eredménye

43. Mindezek alapján a héairányelv 198. cikke (2) bekezdésének háttere alapján nem állapítható meg egyértelműen, hogy az „arany nyersanyag formájában” fogalma alá sorolható-e egy különböző aranytartalmú fémtárgyak ötvözetéből álló rúd. E kérdésre tehát az említett rendelkezés célkitűzése alapján kell választ tálalni.

C – *A célkitűzés*

44. A héairányelv 198. cikkének (2) bekezdését megelőzően hatályos rendelkezést beiktató 98/80/EK irányelv[20] nyolcadik preambulumbekezdése értelmében a szabályozás egyaránt szolgálja „az adócsalás megelőzését[t]” és a „finanszírozási te[her]” csökkentését. Ehhez hasonlót tartalmaz jelenleg a héairányelv (55) preambulumbekezdése 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 értékesítőről a termékek beszerzőjére történő telepítése megakadályozza, hogy a héa fizetésére kötelezett személy és az adólevonásra jogosult személy eltérése alapján becsapják az adóhatóságot.

16 — A vám- és a statisztikai nómenklatúráról, valamint a Közös Vámtaríféról szóló, 1987. július 23-i 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 Nómenklatúrát alkalmazhatják az adott termékek meghatározásához.

20 — Lásd a fenti 10. lábjegyzetet.

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

46. A jelen ügyben szereplő eseten szemléltethető, hogy hogyan lehetséges ez.[22] Az Envirotec levonja azt a héát, 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 héa összegétől. Az Envirotec ugyanis megkapta volna az adóhatóságtól a héa 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 héát 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) preambulumbekezdésében, hogy „a héa fizetési kötelezettség adóalany vevőre történő telepítése (fordított adózás) bizonyos esetekben hatékony eszköz az egyes ágazatokban tapasztalható héacsalások megakadályozására”.

48. Ezeket az ágazatokat a héairányelv 198–199a. cikkében határozta meg az uniós jogalkotó. E rendelkezésekben ágazati szempontból az aranykereskedelemről, az építőiparról, a hulladékgazdálkodásról és az üvegházhatást okozó gázok kibocsátási egységeinek kereskedelméről van szó. A 199a. cikk listáját a 2013/43/EU irányelv[24] időközben 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) preambulumbekezdéséből 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 héacsalás 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 vizsgálandó szabályozását oly módon kell értelmezni, hogy figyelembevételre kerüljön az uniós jogalkotó szemszögéből az aranykereskedelemmel a lehetséges héacsalás tekintetében együtt járó különleges kockázatot. E kockázat – amint azt az (55) preambulumbekezdés 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 terjedne ahhoz, hogy hatálya csak nagy értékű anyagokra terjedjen ki. Harmadrészt

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-i bizottsági javaslat (COM[2009] 511 végleges), 3. o., indokolás.

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

24 — Hivatkozás a 6. lábjegyzetben.

nem egyeztethető össze e 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 ettől függ 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 értékesítőről 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 héa előfinanszírozásának terhét, amely tisztán nemzeti ügyletek esetében rá hárulna, mert az aranyat részére értékesítő személy számára először meg kell fizetnie a héát tartalmazó árat, ez a héa azonban csak később téríttethető 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 tűrhető 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 héacsalás veszélyét, és járhatnak a beszerző jelzett előfinanszírozási 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.

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.

57. Ennek körében az „arany félkész termék formájában” fogalma már csak szövege szerint is kizárólag olyan termékeket jelenthet, amelyeket főszabály 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 adóalanynak minősülő 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 előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint még feldolgozzák termékek előállítása 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 előállítása céljából; az arany esetében ilyenek lehetnek például a gyűrűk 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 nyersanyagról, nem pedig félkész termékről van szó.

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.

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 héa fizetésére kötelezett személyként. Ez azonban nem enged arra következtetni, hogy az arany olvasztásából származó rudak a héairányelv 198. cikkének jelen ügyben vizsgálandó (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, hátterének és célkitűzésének értelmezése alapján ezért megállapítható, hogy az alapügyben szereplőkhöz hasonló rudak nyersanyag formájában értékesített aranyként kielégítik e rendelkezés alkalmazásának feltételeit.

VI – **Végkövetkeztetések**

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.

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.).