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 – Hozzáadottérték-adó (héa) – 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” nemesfémet 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 Augstākā tiesa (legfelsőbb 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. Közelebbről a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróságot a „használt cikkek” meghatározásában szereplő „nemesfém[ekre] vagy drágak[övekre]” vonatkozó kivétel alkalmazási köréről kérdezi. A kérdést előterjesztő bíróság arra is választ vár, hogy az említett kivétel alkalmazási körét a továbbértékesítési ügylet bizonyos jellemzői befolyásolják-e.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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.).

II. Jogi háttér

A. A héairányelv

4. A héairányelv (51) preambulumbekezdése szerint „a kettős adóztatás és az adóalanyok közti verseny torzulásának elkerülése érdekében egy közösségi szintű szabályozást kell bevezetni a használt cikkek, műalkotások, régiségek és gyűjteménydarabok adóztatására vonatkozóan”.

5. A héairányelv XII. címének 4. fejezete a használt cikkekre, műalkotásokra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különös szabályozást tartalmazza. Pontosabban az irányelv 311. cikke a következőképpen 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 műalkotások, gyűjteménydarabok vagy régiségek, és anyaguk nem a tagállamok által meghatározott nemesfém vagy drágakő;

[…]”.

B. A lett jog

6. A Pievienotās vērtības nodokļa likums (a továbbiakban: héatörvény) 138. cikke rögzíti, hogy a használt cikkekkel, művészeti tárgyakkal, gyűjteménydarabokkal és régiségekkel kapcsolatos ügyletekre különös héaszabályozást kell alkalmazni. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint e rendelkezés többek között a héairányelv 311. cikkét hajtja végre.

7. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint léteznek más releváns nemzeti rendelkezések is, amelyeket a Ministru kabineta 2013. Gada 3. Janvāra noteikumi Nr. 17 „Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai” (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 szereplő meghatározás szerint a használati cikkek olyan használt vagyontárgyak, amelyek aktuális, felújítás nélküli állapotukban vagy javításukat követően alkalmasak további használatra, és amelyek nem műalkotások, gyűjteménydarabok vagy régiségek. E rendelet 184. cikke a használt cikkek fogalmából kizárja a nemesfémet és a drágakövet, emellett pedig rögzíti, hogy a nemesfémből vagy drágakőből 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 megfelelő árucikkeket nemesfémből és drágakőből készült cikkeknek kell tekinteni.

III. A tényállás, a nemzeti eljárások és az előterjesztett kérdések

8. A SIA „E LATS” (a továbbiakban: fellebbező) kereskedő, és a héa szempontjából adóalanynak minősül. A fellebbező olyan magánszemélyeknek kínál kölcsönöket, akik az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint nem héakötelezettek. A kölcsönnyújtásért cserébe zálogba vesz nemesfémből vagy drágakőből készült termékeket, köztük láncokat, függőket, gyűrűket, jegygyűrűket, kanalakat, fogászati anyagokat.

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

10. A fellebbező a vitatott ügyletekre a héatörvény 138. cikkében foglalt előírás szerinti különös héaszabályozást alkalmazta.

11. A Valsts ieņēmumu dienests (adóhatóság, Lettország) úgy vélte, hogy a fellebbező által továbbértékesített tárgyak törmeléknek minősülnek: azok nem használt cikkek, így a használt cikkekre vonatkozó különös héaszabályozás nem alkalmazandó. Ennek megfelelően az adóhatóság olyan határozatot hozott, amelyben a kiegészítő összeg héa címén történő megfizetésére kötelezte a fellebbezőt.

12. A fellebbező az említett határozat hatályon kívül helyezése iránt keresetet terjesztett elő. Az Administratīvā apgabaltiesa (regionális közigazgatási bíróság, Lettország) elutasította a keresetet, és megállapította, hogy a fellebbező a vitatott ügyletekre helytelenül alkalmazta a héatörvény 138. cikkét. E bíróság kimondta, hogy az arany- és ezüsttárgyakat, valamint az egyéb nemesfémből készült tárgyakat a fellebbező törmelékként, nem pedig használt cikként értékesítette.

13. Az ügy jelenleg az Augstākā tiesa (legfelsőbb bíróság, Lettország), vagyis a kérdést előterjesztő bíróság előtt van folyamatban. Az Augstākā tiesa (legfelsőbb bíróság) megjegyzi, hogy lehetséges az az értelmezés, hogy az irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában hivatkozott különös szabályozás nem alkalmazható azon nemesfémet 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 Augstākā tiesa (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontját, hogy használt cikkeknek tekinthetők a valamely kereskedő által megszerzett egyes olyan használt árucikkek, amelyek (a jelen ügyhöz hasonlóan) nemesfémet vagy drágakövet tartalmaznak, és amelyeket elsősorban a bennük található nemesfémek vagy drágakövek kinyerése céljából értékesítenek tovább?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén a különös szabályozás alkalmazásának korlátozása szempontjából releváns-e az, hogy a kereskedő ismeri a későbbi vevőnek a használt árucikkekben lévő nemesfém vagy drágakő kinyerésére irányuló szándékát, vagy az ügylet objektív jellemzői minősülnek relevánsnak (a termékek mennyisége, az ügyletben részt vevő 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 előterjesztettek.

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). Másodszor 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 héa számításának alapját az eladási ár helyett az árucikkek beszerzési és eladási ára közötti különbözet képezi.[3]

22. A különbözet szerint 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]

3 Lásd a héairányelv 4. fejezete 2. szakaszának 1. alszakaszát („Különbözet szerinti szabályozás”). A 313. cikk (1) bekezdés értelmében „használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használtcikk-kereskedő által történő értékesítése esetén a tagállamok az ebben az alszakaszban foglalt rendelkezéseknek megfelelően, különös szabályozás szerint adóztatják a használtcikk-kereskedő nyereségét”. A 315. cikk értelmében „[többek között a használt cikkek] értékesítésének adóalapja a használtcikk-kereskedő által elért árrés, csökkentve az árrésre eső HÉA összegével. A használtcikk-kereskedő árrése a terméknek a használtcikk-kereskedő által kért eladási ára és a beszerzési ár közötti különbözet”.

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

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

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 árucikkekre az általános héaszabályozás vonatkozik. [6]

24. A héairányelv (51) preambulumbekezdéséből következik, hogy a használt cikkekre vonatkozó különös szabályozást a kettős adóztatás és a verseny torzulásainak elkerülése céljából vezették be. [7] Míg „a közös héarendszer célja főszabály szerint az, hogy a termelési és forgalmazási folyamat különböző szakaszaiban hozzáadott gazdasági értéket megadóztassa”, [8] a használt cikkek vonatkozásában beszedett héa 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 főszabály szerint nem vonhatja le a vételár részeként eredetileg megfizetett héát. Így a héakötelezett kereskedőnek ismételten héát kell fizetnie, vagyis kettős adóztatás valósul meg. A használt cikkekre vonatkozó különös héaszabályozás éppen ezt a helyzetet kívánja elkerülni annak előírásával, hogy a héakötelezett kereskedő által fizetendő héa meghatározásának alapját a beszerzési és eladási árak közötti különbözet 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 előzetesen 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 művészeti tárgyakra, régiségekre, gyűjteménydarabokra és használt cikkekre vonatkozó különös szabályok hiánya olyan helyzetet eredményezett, amelyben „a gazdasági forgalomba visszavezetett befejezett árucikket a hozzáadottérték-adó ismételten teljeskörűen terheli, és az adott árucikket továbbértékesíteni kívánó adóalany az árucikk beszerzési árának részét képező adót nem vonhatja le. Az adó összegének ebből eredő eltérése a rendes kereskedelmi csatornák megkerülésére ösztönöz”. [12]

6 Lásd eltérő kontextusban: 2002. január 15-i 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-i 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-i Jyske Finans ítélet (C-280/04, EU:C:2005:753, 38–41. pont).

10 2017. május 18-i 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-i ORO Amsterdam Beheer és Concerto ítélet (C-165/88, EU:C:1989:608, 16. pont). Lásd analógia útján: 1989. június 27-i 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 hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv 32. és 28. cikkének módosításáról – használt cikkekre, művészeti tárgyakra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különleges rendelkezések – szóló tanácsi irányelvjavaslatra vonatkozó, 1989. június 21-i véleménye (HL 1989. C 201., 6. o.) 1.2. pontját.

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

2. További használatra való alkalmasság

28. A Bíróság a Sjelle Autogenbrug ítéletben értelmezte a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában szereplő, „további használatra” való alkalmasságra vonatkozó feltételt. Az ügy olyan, használatból kivont járművekkel volt kapcsolatos, amelyeket alkatrészként történő értékesítés céljából szereztek be. A Bíróság kifejtette, hogy a „további használatra” való alkalmasság feltételét azon az alapon kell vizsgálni, hogy a szóban forgó tárgy *megőrizte-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 vehető dolog részét képező birtokba vehető dolgot elválasztanak ez előbbitől, nem teszi vitathatóvá, hogy a kiszerelt birtokba vehető dolog »használt cikknek« minősüljön, 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 megőrzése*. A jelen ügy kontextusában azonban úgy tűnik, 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 gyűrűk továbbra is használhatók gyűrűként, függetlenül attól, hogy azokat súly alapján értékesítették (ami a fellebbező állítása szerint az ékszeriparban nem ritka jelenség). Még egy gravírozott (például az „örökké” szót megjelenítő) eljegyzési gyűrű is további használatra alkalmasnak tekinthető, mivel az nyilvánvalóan még mindig gyűrű, és továbbra is hordható.

31. A fellebbező 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 nemesfémből vagy drágakőből készült árucikkek használt cikkeknek minősülnek. 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 drágakő kinyerése céljából törmelékként, súly szerint értékesített, a jelen ügy tárgyát képező árucikkek esetében nem ez volt a helyzet.

32. A tárgyaláson a fellebbező 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 fellebbező 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 fellebbező előadása szerint ezek az árucikkek javítás nélkül alkalmasak voltak a további használatra. A fellebbező a tárgyaláson azzal érvelt, hogy a ki nem váltott zálogtárgyak 5%-ának fent ismertetett jellemzői 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.

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

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

15 A jelen indítvány fenti 7. pontja.

34. A releváns tényállási elemek pontos ismerete az ügy – többek között e Bíróság előtt történő – megítélése szempontjából természetesen kiemelkedő fontosságú. A tényállás vizsgálatának elvégzése azonban kizárólag a nemzeti bíróságok feladata. E Bíróságot köti a kérdést előterjesztő bíróság által megállapított és előterjesztett tényállás. Ezt egyértelművé kívánom tenni tekintettel arra, hogy különösen a fellebbező számos olyan tényelőadást tett, amelyek célja lényegében e Bíróság meggyőzése arról, hogy a nemzeti hatóságok, következésképpen a nemzeti bíróságok is figyelmen kívül hagytak és/vagy tévesen értékeltek releváns tényeket.

35. Az uniós jog alapján végzendő jogi értékelésnek tehát a kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban rögzített és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés szövegében tükröződő termékleírásból kell kiindulnia. Ezért tényként kezelem, hogy – az első kérdésben foglaltaknak megfelelően – a nemesfémből vagy drágakőből készült árucikkeket a fellebbező ezen anyagok *kinyerése*, vagyis *nyersanyagként* történő újrahasznosítása céljából értékesítette tovább.

36. Amennyiben ténylegesen ez a helyzet – aminek megállapítása és megítélése kizárólag a nemzeti bíróság feladata –, a jelen indítvány ezt követő részeiben részletezett okokból úgy vélem, hogy a nemesfémre vagy drágakőre 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 előterjesztett első kérdés kiváltó oka: *a további használatra való alkalmasság* feltételének a *nemesfémre vagy drágakőre* 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 előterjesztett szóbeli észrevételeikben a felek az említett viszonnyal 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 különbözet 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 előzményeit 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 egyszerűen 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 különbözet szerinti szabályozás. E célból azokat egyszerűen 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 különbözet 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 előzményeire (1), mielőtt megvizsgálnám annak célját (2).

1. Jogalkotási előzmények

43. A különbözet szerinti szabályozás keretében a nemesfémmel, 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

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

17 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hetedik tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat – használt cikkekre, művészeti tárgyakra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó közös hozzáadottértékadó-rendszer (1978. január 11.) (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 tőlem.

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

21 A közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv 32. és 28. cikkének módosításáról – használt cikkekre, művészeti tárgyakra, gyűjteménydarabokra 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 kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról – használt cikkekre, művészeti tárgyakra, gyűjteménydarabokra 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 kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv 32. és 28. cikkének módosításáról – használt cikkekre, művészeti tárgyakra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különleges rendelkezések – szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, COM(88) 846 végleges javaslat (HL 1989. C 76., 10. o.) 1. cikkét.

különös szabályozás a drágakövet és nemesfémet 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 ügyhöz 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 egyszerűen a nemesfémek és drágakövek kizárásáról rendelkezett, és nem utalt arra, hogy ezek az anyagok a teljes tárgyhoz viszonyítva mekkora értéket képviselnek.

47. A fentiekre tekintettel a nemesfémből *készült* vagy drágakövet *tartalmazó* árucikkeknek a különös szabályozásból történő kizárása, valamint az 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 előzmények 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 nemesfémből, illetve drágakőből készült árucikkekben rejlő (gazdasági) megfontolással.

2. Gazdasági megfontolás és cél

49. A nemesfémet 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 rendeltetésű (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 előzményei arra a gyakorlati problémára mutatnak rá, hogy a nemesfémből vagy drágakőből készült, illetve azok elemeit tartalmazó tárgyak széles skálájára tekintettel nehéz az egyes ilyen értékek viszonylagos jelentőségének átfogó értékelése céljából absztrakt kritériumot kidolgozni.

51. Egyrészről 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 szétszórodásának 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. Másrészről elképzelhető olyan összetett és drága orvostechnikai eszköz, amely többek között számos nemesfémből vagy akár egy (vagy több) drágakőből 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 jelentősen meghaladná azon nemesfém, illetve drágakő értékét, amelyből áll.

24 A közös hozzáadottértékadó-rendszer kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv 32. és 28. cikkének módosításáról – használt cikkekre, művészeti tárgyakra, gyűjteménydarabokra 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 művészeti tárgyak, gyűjteménydarabok vagy régiségek, és anyaguk nem a tagállamok által meghatározott nemesfém vagy drágakő.”

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

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

54. Egyértelmű tehát, hogy a nemesfémből vagy drágakőből készült tárgyak olyan „belső értékkel" rendelkeznek, ami független attól, hogy a szóban forgó tárgy megőrzi-e eredeti rendeltetését. Ez az oka annak, hogy a szóban forgó fémeket vagy köveket végső soron *nemesnek*, illetve *drágának* nevezik, hogy azok tulajdonjogáért háborúk folytak, és hogy egy ismeretlen királynő pénzérméit, gyűrűit és ékszereit magában foglaló, rejtett kincs felfedezése a szerencsés megtalálót gazdag nővé teszi,[27] még akkor is, ha a mindennapi életben a kisebb súlyú modern ékszerek használatát részesíti előnyben.

55. E gazdasági megfontolásra tekintettel tehát úgy tűnhet, hogy a nemesfémre vagy drágakőre vonatkozó kivétel olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben – egyszerűen megfogalmazva – a használt cikkek eredeti rendeltetése elveszett, vagy a szóban forgó ügylettel összefüggésben annak nincs jelentősége. Az ilyen árucikkeket 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 nemesfémből vagy drágakőből készült új árucikkek gyártásához ténylegesen felhasznált „nyersanyagok" új gazdasági körforgásába lépnek be.

56. Végezetül egy szélesebb körű, rendszerszintű analógia alapján megjegyzendő, 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 kettős adóztatás problémáját, ami „a használt cikkek, a műalkotások, régiségek és gyűjteménydarabok 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 szűntetik meg a maradványadó hatását: minél hosszabb a gazdasági ciklus, annál inkább csak nőni fog, egyszerűen azért, mert a különbözetet terhelő adó az ár részét képezi, és azt a soron következő vevő nem vonhatja le. Az arany különösen nagy értéke és az arra vonatkozó egymást követő ügyletek nagy száma ezt a jelenséget felnagyítaná".[29]

57. A befektetési aranyra vonatkozó mentesség abból ered, hogy annak értékesítései „jellegüket tekintve megegyeznek az adómentességet élvező egyéb pénzügyi befektetésekkel".[30] Ezzel szemben a mentesség oka megszűnik, ha a befektetési aranyat például ékszerré 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 drágakő fogalmát *a tagállamok határozzák meg.*

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 kiegészítéséről 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 kiegészítéséről 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 nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 315. o.) eredményezte.

30 A héairányelv (53) preambulumbekezdése.

31 Amint az a héairányelv (27) preambulumbekezdésében 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) preambulumbekezdését.

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 drágakőtípusok, 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 nemesfémet 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 nemesfémen, illetve drágakövön felül valamelyest meg kell őriznie 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 tesz némi különbségtételt.

32 A tagállamok által meghatározandó és a héairányelvben (vagy annak előzményeiben) 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 Solleveld ítélet (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-ítélet (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 Solleveld ítélet (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".

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 egyetértek. Ez főszabály 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. Egyrészről léteznek olyan tárgyak, amelyeket gazdasági indokokból súly alapján vagy ömlesztve értékesítenek, miközben nemcsak hogy megőrzik rendeltetésüket, de azt az értékesítés során figyelembe is veszik. Ez lehet a helyzet gyengébb minőségű vegyes ezüstgyűrűk esetén, amelyeket kilónként áraznak be és értékesítenek. A fellebbező tárgyaláson előadott érveléséhez hasonlóan úgy vélem, hogy az adott árucikk kilónkénti 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. Másrészről 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 nemesfémet 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: előfordulhat, hogy egy zsákban nem csak vegyes árucikkek (gyűrűk, kanalak, karkötők, függők) 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 erősen függ az ügy tényállásától, valamint attól, ahogyan a tagállamok a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 1. pontjában foglalt, nemesfémre vagy drágakőre 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, egyszerűen 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 tényezők

75. A héairányelv 311. cikke (1) bekezdése 1. pontjának átültetése céljából elfogadott konkrét nemzeti szabályok alapján a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak megállapítása, hogy a fenti kategóriák közül melyikről van szó. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat tartalmából, közelebbről pedig az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés megfogalmazásából számomra úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság már elvégezte e tényállás értékelését, és megállapította, hogy az ügylet célja a nemesfém vagy drágakő kinyerése és nyersanyagként történő újrahasznosítása volt. Amennyiben tényleg ez a helyzet, egyetértek azzal, hogy a nemesfémre vagy drágakőre vonatkozó kivételt alkalmazni kell.

76. A tényállás megkérdőjelezése nélkül, általános iránymutatás céljából röviden tárgyalok néhány olyan tényezőt, amely a tényállás értékelése szempontjából jelentőséggel bírhat. Megjegyzendő, hogy a kínált iránymutatás az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó válasz első részét képezi. Az iránymutatás nem kapcsolódik a második kérdéshez, amellyel a bíróságnak – az első kérdésre adott válaszomra tekintettel – nem kell foglalkoznia.

77. Elöljáróban rögzíteni kell, hogy az ügylet értékelésének *tárgyilagosnak* kell lennie. Az értékelés célja annak megállapítása, hogy valamely független szemlélő az ügylet objektív körülményeinek vizsgálata alapján mit érzékelne az ügylet céljaként. A jelen eljárás során tárgyalt különféle tényezőket általánosítva úgy vélem, hogy e tényezők három különböző kosárba rakhatók.

78. Először is léteznek olyan tényezők, amelyek relevánsak és figyelembe veendők: ide tartoznak az árucikkek továbbértékesítés céljából történő bemutatása, ezen árucikkek értékelésének módszerei és más értékesítési feltételek, köztük az együtt értékesített árucikkek mennyisége, valamint az, hogy a vevő egy adott üzleti tevékenységet, jelesül nemesfém vagy drágakő feldolgozását végzi.

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.

79. Másodszor az objektív tényezőkön kívül a szubjektív szándék széles körben tárgyalt eleme is jelen van. E tekintetben teljes mértékben egyetértek a lett kormánnyal és a Bizottsággal abban, hogy az egyik vagy a másik fél szándéka nem lehet ügydöntő. E szándék önállóan nem határozhatja meg az ügylet célját és az alkalmazandó héaszabályozást.[37] Ez a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozásának megfelelően igaz arra is, hogy a fellebbező az ügylet időpontjában a vevők árucikkek felhasználásának módjára vonatkozó szándékáról milyen ismeretekkel rendelkezett.

80. Ez nem jelenti azt, hogy a felek szándéka egyáltalán nem bír jelentőséggel. Természetesen van relevanciája, de nem minősül döntő tényezőnek. Pusztán egyike azoknak az (objektív) jeleknek, amelyek segítenek az ügylet egészét értékelő külső szemlélővel megértetni az ügylet valódi természetét és célját. Ez annak a Bíróság általi szélesebb körű elismeréséhez kapcsolódik, hogy „a valós gazdasági és kereskedelmi tartalom figyelembevétele a közös héarendszer alkalmazásának alapvető követelménye”.[38]

81. Harmadszor léteznek olyan tényezők, amelyek egyszerűen nem bírnak jelentőséggel a szóban forgó konkrét értékeléstípus szempontjából. Ez a helyzet a vevő jogállását illetően, amint azt a lett kormány és a Bizottság is előadta.

82. Végül egyértelmű, hogy az összes releváns objektív tényezőt összességében kell megvizsgálni és értékelni. Azok nem vizsgálhatók egymástól függetlenül. Ezért például az, hogy a súly alapján értékesített, azonban eredeti rendeltetésüket megőrző, nemesfémet vagy drágakövet tartalmazó árucikkek[39] bizonyos esetben továbbra is használt cikkeknek tekinthetők, egyértelművé 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 figyelembevétele az ármegállapításnak valószínűleg egyedi aranygyűrű esetében is részét képezi. Ebből 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 Augstākā tiesa (legfelsőbb bíróság, Lettország) által előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

– A közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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 kereskedő által megszerzett olyan használt árucikkek, amelyek a jelen ügyben szereplő használt árucikkekhez hasonlóan nemesfémet vagy drágakövet tartalmaznak, és amelyeket elsősorban a bennük található nemesfémek vagy drágakövek kinyerése céljából értékesítenek tovább, amennyiben az ügylet objektív körülményeiből az következik, hogy az árucikkeket a rendeltetésükre tekintet nélkül értékesítik tovább.

– Azt, hogy erről van-e szó, az ügylet objektív körülményeinek összességében történő vizsgálata alapján kell megállapítani. Ennek során figyelembe kell venni a következőket: az árucikkek továbbértékesítés céljából történő bemutatása, az ilyen árucikkek értékelésének módszerei, az együtt értékesített árucikkek mennyisége, illetve az, hogy a vevő egy adott üzleti tevékenységet folytat, például nemesfém vagy drágakő feldolgozását végzi.

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.