

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0185

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2019. június 12. (*1)

„Elzetes döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (hóa) – 2006/112/EK irányelv – A 401. cikk – Az adósemlegesség elve – Magas arányú vagy más nemesfém tartalmú tárgyak valamely vállalkozás általi megszerzése magánszemélyektől viszonteladás céljából – Vagyonátruházási adó”

A C-185/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság, Spanyolország) a Bírósághoz 2018. március 9-én érkezett, 2018. február 7-i határozatával terjesztett elő

az Oro Efectivo SL

és

a Diputación Foral de Bizkaia

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: C. Toader, tanácselnök, L. Bay Larsen (előadó) és M. Safjan bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

–

az Oro Efectivo SL képviseletében K. Caminos García és A. Landeta Calvo abogados, valamint A. Rodríguez Muñoz,

–

a Diputación Foral de Bizkaia képviseletében M. F. Ortiz de Apodaca García procurador és M. Barrena Ezcurra abogada,

–

a spanyol kormány képviseletében S. Jiménez García, meghatalmazotti minőségben,

–

az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és J. Jokubauskaitis, meghatalmazotti

minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1

Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv), valamint az adósemlegesség elvének értelmezésére vonatkozik.

2

E kérelmet az Oro Efectivo SL és a Diputación Foral de Bizkaia (bizkaiai tartományi közigazgatási és adóügyi bíróság, Spanyolország) között a vagyonátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhel? adó levonásának megtagadása tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

A hatodik irányelv

3

Az 1991. december 16?i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 33. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések, különösen a jövedéki termékek birtoklására, szállítására és ellen?rzésére vonatkozó általános, hatályban lév? közösségi rendelkezések sérelme nélkül, ezen irányelv nem akadályozza a tagállamokat biztosítási szerz?désekre vonatkozó adók, a fogadásokra és szerencsejátékokra vonatkozó adók, a jövedéki adók, a bélyegilletékek és még általánosabban az olyan adók, illetékek vagy terhek fenntartásában vagy bevezetésében, amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni, feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy terhek a tagállamok közötti kereskedelemben nem vezetnek alaki követelményekhez a határátlépéssel összefüggésben.”

A héairányelv

4

A héairányelv 2007. január 1?jét?l hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. A héairányelv (4) és (7) preambulumbekzdése a kimondja:

„(4)

A belső piac létrehozására irányuló cél megvalósításának előfeltétele a forgalmi adókra vonatkozó olyan jogszabályok alkalmazása a tagállamokban, amelyek nem torzítják a verseny feltételeit, és nem akadályozzák az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását. Ezért szükséges, hogy a hozzáadottértékadórendszer (héarendszer) segítségével összehangolják a forgalmi adókra vonatkozó jogszabályokat, és ezáltal, amennyire csak lehetséges, kiküszöböljék azokat a tényezőket, amelyek a verseny feltételeit akár nemzeti, akár közösségi szinten torzíthatják.

[...]

(7)

A közös héarendszernek a verseny semlegességét kell eredményeznie még akkor is, ha az adómértékek és adómentességek teljes összehangolása elmarad, vagyis mindegyik tagállam területén, akármilyen hosszú is a termelési és értékesítési lánc, a hasonló termékekre és szolgáltatásokra ugyanakkora adóterhet kell kivetni.”

5

Ezen irányelv 401. cikke a következőképpen fogalmaz:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az ebben az irányelvben foglalt rendelkezések nem akadályozzák azt, hogy a tagállamok biztosítási szerződésekre, valamint szerencsejátékokra és fogadásokra vonatkozó adókat, jövedéki adókat, illetékeket és általánosabban olyan adókat, illetékeket vagy közterheket tartsanak fenn vagy vezessenek be, amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni, feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy közterhek beszedése a tagállamok közötti kereskedelemben nem támaszt a határátlépéssel összefüggő követelményeket.”

A spanyol jog

6

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból az tűnik ki, hogy a releváns nemzeti rendelkezések azok a rendelkezések, amelyek (a 2010. adóévre vonatkozóan) az 1989. március 21-ii Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Bizkaia történelmi területének a vagyónátruházási adóról és az okiratba foglalt jogi cselekmények adójáról szóló 3/1989 megyei törvény) 7. és 8. cikkében, valamint (a 2011. és 2012. adóévre vonatkozóan) a 2011. március 24-ii Norma foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Bizkaia történelmi területének a vagyónátruházási adóról és az okiratba foglalt jogi cselekmények adójáról szóló 1/2011 megyei törvény) 9. és 10. cikkében foglalt rendelkezések. E rendelkezések megegyeznek az 1993. szeptember 24-ii Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [a vagyónátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhelő adóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt változatának jóváhagyásáról szóló, 1/1993 felhatalmazáson alapuló királyi törvényerejű rendelet; BOE 1993. október 20-ii 251. sz.) 7. és 8. cikkében foglalt rendelkezésekkel. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat e rendelkezések releváns kivonatait a következőképpen foglalja össze:

„[...]”

–
vagyonátruházásnak minősül a természetes vagy jogi személyek vagyonába tartozó mindennemű dolog és jog »élők közötti« ügyletekkel történő visszterhes átruházása;

–
nem tartoznak a visszterhes vagyonátruházás fogalmába az előbbieken említett ügyletek, »ha azokat valamely vállalkozó vagy az adott tevékenységet hivatásszerűen végző személy a vállalkozói tevékenysége vagy hivatása gyakorlása során köti meg, továbbá ha a héa hatálya alá tartozó termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülnek«;

–
adóalanyként az adó fizetésére bármely dolog és jog átruházása során »a szerző fél« köteles, függetlenül attól, hogy a felek ezzel ellentétben miben állapodtak meg.”

7

Az 1992. november 28-ai Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (a hozzáadottértékadóóról szóló 37/1992 törvény; BOE 1992. december 29-ai 312. sz.) 4. cikke értelmében a héa alá tartozó ügyletek nem tartoznak a vagyonátruházási adó és az okiratba foglalt jogügyletek adójának hatálya alá a visszterhes vagyonátruházások jogcímén.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8

Tevékenységének keretében az Oro Efectivo, amelynek társasági célja nyersanyagok, drágakövek és nemesfémek vásárlása, eladása, behozatala és kivitele, magas arany-, illetve más nemesfém tartalmú tárgyakat vásárol magánszemélyektől azok átalakítása, majd a kereskedelmi forgalomba oly módon történő visszahelyezése érdekében, hogy azokat nemesfémből készült tömböket vagy különböző tárgyakat készít más vállalkozásoknak értékesíti tovább.

9

Az Hacienda Foral de Bizkaia (bizkaiai regionális államkincstár, Spanyolország) úgy ítélte meg, hogy az aranyból és egyéb nemesfémből készült tárgyaknak az alapügy felperese által a 2010–2012. közötti időszakban magánszemélyektől történő vásárlása a vagyonátruházási adó és az okiratba foglalt jogi cselekmények adójának hatálya alá tartozott.

10

Az Oro Efectivo ezen adóhatóság határozatát a Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (bizkaiai tartományi közigazgatási és adóügyi bíróság, Spanyolország) előtt vitatta, azt állítva, hogy több nemzeti bíróság is olyan határozatokat hozott, amelyekből az következik, hogy a vásárlási ügyletek nem tartoznak a vagyonátruházási adó és az okiratba foglalt jogi cselekmények adójának hatálya alá. A felperes egyébiránt arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó beszerzéseket kereskedelmi tevékenysége keretében végezte. Ezenfelül azt állítja, hogy ezen adó beszédése az adósemlegesség elvének megsértésével kettős adóztatáshoz vezetne, mivel a héa egyszer már terhelte a beszerzéseket.

11

2015. június 18-ii ítéletében a Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (bizkaiai tartományi közigazgatási és adóügyi bíróság) elutasította e keresetet.

12

Az Oro Efectivo fellebbezést nyújtott be e bíróság ítéletével szemben a Tribunal Superior de Justicia del País Vascohoz (Baszkföld legfelsőbb bírósága, Spanyolország). E fellebbezést a 2016. szeptember 13-ii ítélettel elutasították.

13

Az Oro Efectivo felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a Tribunal Supremohoz (legfelsőbb bíróság, Spanyolország).

14

E bíróság eladja, hogy az elte folyó jogvita elsorban az adósemlegességnek a Bíróság által értelmezett elve terjedelmétl függ.

15

E bíróság pontosabban arra keresi a választ, hogy összeegyeztethet-e a héairányelvvel, illetve az adósemlegesség elvével az olyan szabályozás, amely megköveteli, hogy valamely vállalkozás a héától eltér, közvetett adót fizessen vagyónátruházási adó vagy okiratba foglalt jogi cselekmények adója jogcímén azon okból, hogy e vállalkozás természetes személyektl olyan ingóságokat szerez be, mint az arany, az ezüst vagy az ékszerek, amennyiben ezen ingóságokat az említett vállalkozás gazdasági tevékenységéhez használja fel, amely vállalkozás – ezenfelül – héaköteles ügyleteket is végez ezen ingóságoknak a kereskedelmi forgalomba történ visszavezetése során anélkül, hogy lehetése lenne arra, hogy ezen ügyletek keretében levonja az ugyanezen ingóságok eredeti megszerzése során az ezen adó jogcímén megfizetett összeget.

16

E körülmények között a Tribunal Supremo (legfelsőbb bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következ kérdészt terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a [héairányelvvel], az ezen irányelvből következ adósemlegesség elvével, valamint a [Bíróságnak] az irányelv értelmezésére vonatkozó ítélkezési gyakorlatával az olyan nemzeti szabályozás, amely alapján valamely tagállam ingó vagyontárgy (konkrétan arany, ezüst vagy ékszer) magánszemélytl történ beszerzéséért a vállalkozótól vagy az adott tevékenységet hivatásszeren végz személytl a [héától] különböz közvetett adó megfizetését kérheti, ha:

–

a beszerzett termék – annak feldolgozása vagy késbbi átruházása által – e vállalkozó saját gazdasági tevékenységét szolgálja;

–

héaköteles ügyletek megkötésére kerül sor a beszerzett terméknek az üzleti forgalomba történ visszahelyezésével; és

–
az ugyanezen államban alkalmazandó szabályozás nem teszi lehetővé a vállalkozó vagy az adott tevékenységet hivatásszerűen végző személy számára, hogy az ilyen ügyletek során az említett beszerzések közül az első beszerzés után ezen adó címén megfizetett összeget levonja?”

A Bíróság előtti eljárás

17

Előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróság eljárási szabályzata 105. cikkének (1) bekezdése szerinti gyorsított eljárás alkalmazását kérte.

18

Ezt a kérelmet a Bíróság elnöke 2018. április 30-iiOro Efectivo végzésével (C-185/18, nem tették közzé, EU:C:2018:298) elutasította.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

19

Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a héairányelvvel, illetve az adósemlegesség elvével az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a vagyonátruházásokat sújtó, a héától eltérő, közvetett adó hatálya alá vonja a magas arányú vagy más nemesfém tartalommal rendelkező tárgyak valamely vállalkozás általi beszerzését, amennyiben e vagyontárgyak az említett vállalkozás gazdasági tevékenységét szolgálják, amely vállalkozás e vagyontárgyak feldolgozása és a kereskedelmi forgalomba való visszavezetése céljából azokat nemesfémből készült tömböket vagy különböző tárgyakat készít? más vállalkozásoknak értékesíti tovább.

20

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 401. cikke értelmében az ebben az irányelvben foglalt rendelkezések nem akadályozzák azt, hogy a tagállamok biztosítási szerződésekre, valamint szerencsejátékokra és fogadásokra vonatkozó adókat, jövedéki adókat, illetékeket és általánosabban olyan adókat, illetékeket vagy közterheket tartsanak fenn vagy vezessenek be, amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni, feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy közterhek beszedése a tagállamok közötti kereskedelemben nem támaszt a határátlépéssel összefüggő követelményeket. Az uniós jog így megengedi tehát a versengő adószabályozást is, ilyen adók akkor is kivethetők, ha beszedésük egyetlen és ugyanazon ügylet vonatkozásában a héával történő halmozódáshoz vezethet (lásd ebben az értelemben: 2014. március 20-iiCaixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona ítélet, C-139/12, EU:C:2014:174, 28. pont; 2018. augusztus 7-iiViking Motors és társai ítélet, C-475/17, EU:C:2018:636, 26. pont).

21

E rendelkezés szó szerinti értelmezése a „nem forgalmiadó-jellegűek” kifejezésben foglalt negatív feltételt figyelembe véve lehetővé teszi annak megállapítását, hogy adók, illetékek és közterhek valamely tagállam általi fenntartása vagy bevezetése csak akkor engedélyezett, ha azok nem hasonlíthatók valamely forgalmi adóhoz (2018. augusztus 7-iiViking Motors és társai ítélet, C-475/17, EU:C:2018:636, 27. pont).

22

Bár a „forgalmi adó” fogalmát a héairányelvnek sem a 401. cikke, sem más rendelkezése nem határozza meg, rá kell mutatni, hogy e cikk lényegében megegyezik a hatodik irányelv 33. cikkével (2018. augusztus 7. i Viking Motors és társai ítélet, C-475/17, EU:C:2018:636, 28. pont).

23

Márpedig a 2008. november 27. i Renta végzés (C-151/08, nem tették közzé, EU:C:2008:662), illetve a 2014. március 20. i Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona ítélet (C-139/12, EU:C:2014:174) alapjául szolgáló ügyek keretében a Bíróság egy olyan nemzeti szabályozásnak a hatodik irányelv 33. cikke (1) bekezdésével való összeegyeztethetőségéről hozott döntést, amely a visszerhes vagyonaátruházást sújtó, az alapügyben szereplő adóval hasonló tulajdonságokat mutató adóra vonatkozott. A Bíróság, a héának az ítélezési gyakorlatában megállapított alapvető jellemzőire emlékeztetve, amelyből négy van, nevezetesen a héa olyan ügyletekre történő általános alkalmazása, amelyek tárgyát termékek vagy szolgáltatások képezik; a héa összegének az adóalany által az értékesített termékek, illetve nyújtott szolgáltatások ellenében kapott árral arányos megállapítása; ezen adónak a termelés és a forgalmazás minden egyes szakaszában történő felszámítása, ideértve a kiskereskedelmet is, függetlenül az elztes ügyletek számától; a termelési és forgalmazási folyamat korábbi szakaszaiban megfizetett összegeknek az adóalany által fizetendő héából oly módon történő levonása, hogy az adott szakaszban ezen adó kizárólag az akkor hozzáadott értéket érintse, és a szóban forgó adó végül a fogyasztót terhelje, megállapította, hogy az ilyen adó annyira eltér a héától, hogy az nem minősíthető a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdése értelmében vett forgalmi adó jellegű adónak (2008. november 27. i Renta végzés, C-151/08, nem tették közzé, EU:C:2008:662, 32. és 45. pont; 2014. március 20. i Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona ítélet, C-139/12, EU:C:2014:174, 29. pont).

24

E tekintetben a Bíróság többek között azt állapította meg, hogy az ilyen adó nem általánosságban sújt minden olyan ügyletet, amelynek tárgyát termékek vagy szolgáltatások alkotják, azt nem egy olyan termelési vagy elosztási folyamat keretében szedik be, amelynek értelmében annak minden egyes szakaszában levonhatók az adóból az említett folyamat elztes szakaszaiban megfizetett adók (lásd ebben az értelemben: 2008. november 27. i Renta végzés, C-151/08, nem tették közzé, EU:C:2008:662, 41. és 43. pont).

25

E tekintetben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból semmi sem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy e kérdést a jelen elztes döntéshozatalra utalás keretében másként kell elemezni. Ennek megfelelően a Bíróság által a jelen ítélet 23. és 24. pontjában említett határozatokban a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdésével kapcsolatban tett megállapításokat úgy kell tekinteni, hogy azok a jelen ügy keretében átültethetők a héairányelv 401. cikkére.

26

Ebből következik, hogy valamely, az alapügyben szereplőhöz hasonló adó nem tekinthető a héairányelv 401. cikke értelmében vett forgalmi adó jellemzőivel bíró adónak.

27

A kérdést elztesztő bíróság ezenfelül úgy ítéli meg, hogy az alapügyben szereplő adó és a

közös héarendszer egyidejű alkalmazása sértheti az adósemlegesség elvét a héa vonatkozásában.

28

A héairányelv (4) és (7) preambulumbekzdésében említett ezen elvet illetően meg kell állapítani, hogy annak érdekében, hogy el lehessen kerülni az annak elérésére irányuló célkitűzéssel össze nem egyeztethető eredményeket, hogy ugyanazon ügyletre egyenlő adózási feltételeket kelljen alkalmazni azon tagállamtól függetlenül, ahol az adóztatás történik, egy, az alapügyben szereplőhöz hasonló adó jellemzőinek a héa jellemzőivel való összehasonlítását e célkitűzés fényében kell elvégezni. Ennek keretében különös figyelmet kell fordítani annak követelményére, hogy a közös héarendszer semlegessége mindig biztosítva maradjon (lásd ebben az értelemben: 2018. augusztus 7-ii Viking Motors és társai ítélet, C-475/17, EU:C:2018:636, 41. pont).

29

Márpedig, amint azt az Európai Bizottság is joggal hangsúlyozta, az az adósemlegesség elve a héa területén csak a héairányelv által létrehozott harmonizált rendszer keretében kötelező e semlegességre. Mivel a jelen ügyben az ezen irányelv keretében nem harmonizált adóról van szó, a nem sérülhet a közös héarendszer semlegessége (lásd ebben az értelemben: 2013. október 24-ii Metropol Spielstätten ítélet, C-440/12, EU:C:2013:687, 57. pont).

30

A fenti megfontolásokra figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelvet, illetve az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a vagyonátruházásokat sújtó, a hozzáadottértékadótól eltérő, közvetett adó hatálya alá vonja a magas arányú vagy más nemesfém tartalommal rendelkező tárgyak valamely vállalkozás általi beszerzését, amennyiben e vagyontárgyak az említett vállalkozás gazdasági tevékenységét szolgálják, amely vállalkozás e vagyontárgyak feldolgozása és a kereskedelmi forgalomba való visszavezetése céljából azokat nemesfémbeil készült tömböket vagy különböző tárgyakat készít más vállalkozásoknak értékesíti tovább.

A költségekről

31

Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelvet, illetve az adósemlegesség elvét úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a vagyonátruházásokat sújtó, a hozzáadottértékadótól eltérő, közvetett adó hatálya alá vonja a magas arányú vagy más nemesfém tartalommal rendelkező tárgyak valamely vállalkozás általi beszerzését, amennyiben e vagyontárgyak az említett vállalkozás gazdasági tevékenységét szolgálják, amely vállalkozás e

vagyontárgyak feldolgozása és a kereskedelmi forgalomba való visszavezetése céljából azokat nemesfémből készült tömböket vagy különböző tárgyakat készít? más vállalkozásoknak értékesíti tovább.

Aláírások

(*1) Az eljárás nyelve: spanyol.