



## Határozatok Tára

MACIEJ SZPUNAR  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2018. szeptember 13.<sup>1</sup>

**C-264/17. sz. ügy**

**Harry Mensing  
kontra  
Finanzamt Hamm**

(a Finanzgericht Münster [münsteri pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adók – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – 314. és 316. cikk – Különös eljárások – Használtcikk-kereskedő – Különbözet szerinti szabályozás – Műalkotások értékesítése az alkotó vagy annak jogutódja által – Közösségen belüli ügyletek – A héa levonásának joga”

### Bevezetés

1. Abban az esetben, ha a hozzáadottértékadó-köteles (a továbbiakban: héaköteles) ügylet tárgyát olyan áruk képezik, amelyek ára levonás lehetősége nélkül már tartalmazza az előzetesen felszámított héát, ami ismételten forgalomba hozott áruk, például műalkotások esetében gyakran előfordul, az általános adózási mechanizmus nem biztosítja az ezen adó alapvető elveinek, így az adóalanyok részére biztosított semlegesség elvének érvényesülését. Ebből következően az uniós jogalkotó különös adózási szabályozást vezetett be, amely lehetővé teszi, hogy csak az adóalany különbözetét, azaz a forgalmazás adott szakaszában elért hozzáadott értéket terhelje az adó. Jóllehet az uniós jog megfelelő rendelkezései külön-külön értelmezve teljesen egyértelműnek tűnnek, azonban együttes alkalmazásuk nem minden esetben eredményezi a kitűzött cél elérését. Elegendő indokul szolgál-e azonban ez arra, hogy e rendelkezések egyes esetekben egyáltalán ne kerüljenek alkalmazásra? E kérdésre kell a jelen ügyben a Bíróságnak választ adnia.

<sup>1</sup> Eredeti nyelv: lengyel.

## A jogi háttér

### Az uniós jog

2. A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv<sup>2</sup> 2. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A HÉA [helyesen: héa] hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:

- a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;
- b) termék ellenérték fejében történő Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:
  - i. adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy, aki nem jogosult a 282–292. cikkben meghatározott, a kisvállalkozások számára nyújtott mentességre, és akire nem terjednek ki a 33. és a 36. cikkben meghatározott feltételek;

[...]

[...]

d) a termékimport.”

3. Ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdése a termékértékesítést úgy határozza meg, hogy az a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

4. A Közösségen belüli termékbeszerzés fogalmát az említett irányelv 20. cikkének első bekezdése tartalmazza, amely szerint

„»Közösségen belüli termékbeszerzésnek« kell tekinteni a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vevő vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vevő számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével.”

5. A 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a termékértékesítést, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére, és ha a termékértékesítés megrendelője a termékek feladásának vagy elfuvarozásának indulási helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy.”

<sup>2</sup> HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a 2013. december 17-i 2013/61/EU tanácsi irányelv (HL 2013. L 353., 5. o.) módosítása szerint.

6. Ezen irányelv 168. cikke előírja:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után belföldön fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő HÉA-t [helyesen: héát];

[...]

e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett héát.”

7. Ezen irányelv 169. cikkének b) pontja szerint:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett héa levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

[...]

b) a 138. [...] [cikk] értelmében adómentes ügyletek;”

8. A 2006/112 irányelv XII. címének 4. fejezete tartalmazza a használt cikkekre, műalkotásokra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különös szabályozást. Ezen irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. és 5. pontja értelmében:

„E fejezet alkalmazásában, és az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül:

[...]

2. »műalkotások«: a IX. melléklet A. részében felsorolt tárgyak;

[...]

5. »használtcikk-kereskedő«: olyan adóalany, aki gazdasági tevékenysége során viszonteladás céljából használt cikkeket, műalkotásokat, gyűjteménydarabokat vagy régiségeket szerez be, használ fel vállalkozása számára, illetve importál, függetlenül attól, hogy az adóalany a maga nevében vagy kereskedelmi jutalékot biztosító szerződés alapján más személy képviselésében jár el;

[...]”

9. A 2006/112 irányelv e fejezete 2. szakaszának 1. alszakasza tartalmazza a használcikk-kereskedőkre vonatkozó különbözet szerinti szabályozást. Ezen irányelv 312–317. és 319. cikke értelmében:

„312. cikk:

Ezen alszakasz alkalmazásában:

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

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

313. cikk

(1) Használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használcikk-kereskedő által történő értékesítése esetén a tagállamok az ebben az alszakaszban foglalt rendelkezéseknek megfelelően, különös szabályozás szerint adóztatják a használcikk-kereskedő nyereségét.

[...]

314. cikk

A különbözet szerinti [helyesen: az árrésre vonatkozó] szabályozás használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használcikk-kereskedő általi értékesítésére vonatkozik, amennyiben a termékeket a használcikk-kereskedőnek a Közösség területén az alábbi személyek valamelyike értékesítette:

- a) nem adóalany személy;
- b) másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történő értékesítése a 136. cikk értelmében adómentes;
- c) másik adóalany, amennyiben a terméknek e másik adóalany által történő értékesítése a 282–292. cikkben meghatározott, kisvállalkozásokra vonatkozó adómentesség hatálya alá tartozik, és tárgyi eszközöket érint; vagy
- d) másik használcikk-kereskedő, amennyiben a terméknek e másik használcikk-kereskedő által történő értékesítésére a héát e különös szabályozás értelmében alkalmazták.

315. cikk

A 314. cikkben említett termékértékesítés adóalapja a használcikk-kereskedő által elért árrés, csökkentve az árrésre eső héa összegével.

A használcikk-kereskedő árrése a terméknek a használcikk-kereskedő által kért eladási ára és a beszerzési ár közötti különbözet.

### 316. cikk

(1) A tagállamok a következő termékek értékesítése esetén biztosítják a hasznáلتcikk-kereskedők számára a különös szabályozás alkalmazásának jogát:

- a) a hasznáلتcikk-kereskedő által importált műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek;
- b) az alkotótól vagy annak jogutódjaitól beszerzett műalkotások;
- c) más adóalanytól, de nem hasznáلتcikk-kereskedőtől beszerzett műalkotások, amennyiben a 103. cikk értelmében a másik adóalany által történő értékesítésre kedvezményes adómérték vonatkozott.

[...]

### 317. cikk

Ha egy hasznáلتcikk-kereskedő él a 316. cikkben meghatározott választási lehetőséggel, akkor az adóalap összegét a 315. cikknek megfelelően kell meghatározni.

A hasznáلتcikk-kereskedő által importált műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek értékesítése esetén a különbözet számításakor beszerzési árnak a 85–89. cikknek megfelelően az import során meghatározott, és az import során kivetett vagy megfizetett héa összegével növelt adóalapot kell tekinteni.

[...]

### 319. cikk

A hasznáلتcikk-kereskedő a különbözet szerinti szabályozás alá tartozó minden értékesítésre vonatkozóan alkalmazhatja az általános héaszabályozást”.

10. A hasznáلتcikk-kereskedők héalevonási jogára vonatkozó szabályokat a 2006/112 irányelv 320. és 322. cikke határozza meg. Eszerint:

„320. cikk

(1) Ha a hasznáلتcikk-kereskedő a saját maga által importált műalkotás, gyűjteménydarab vagy régiség értékesítésére az általános héaszabályozást alkalmazza, akkor a termék importja után kifizetendő vagy kifizetett héa összegét levonhatja az általa fizetendő adó összegéből.

Ha a hasznáلتcikk-kereskedő az alkotótól, annak jogutódjától vagy hasznáلتcikk-kereskedőtől eltérő adóalanytól beszerzett műalkotás értékesítésére az általános héaszabályozást alkalmazza, akkor a beszerzett műalkotás után fizetendő vagy kifizetett héa összegét levonhatja az általa fizetendő adó összegéből.

[...]

322. cikk

Amennyiben a termékek különbözet szerinti szabályozás alapján végzett értékesítés célját szolgálják, a használtcikk-kereskedő az általa fizetendő adóból nem vonhatja le a következő összegeket:

- a) a saját maga által importált műalkotások, gyűjteménydarabok vagy régiségek után fizetett vagy fizetendő héa;
- b) az alkotótól vagy annak jogutódjától beszerzett vagy beszerzendő műalkotások után fizetett vagy fizetendő héa;
- c) az adóalanytól, de nem használtcikk-kereskedőtől beszerzett vagy beszerzendő műalkotások után fizetett vagy fizetendő héa.”

11. Végül az említett irányelv 342. cikke szerint:

„A tagállamok a héalevonás jogával kapcsolatban intézkedéseket hozhatnak annak érdekében, hogy a 2. szakaszban említett valamelyik szabályozásban érdekelt használtcikk-kereskedők ne élvezzenek indokolatlan előnyöket és ne szenvedjenek el indokolatlan hátrányokat.”

**A német jog**

12. A használtcikk-kereskedőkre vonatkozó különbözet szerinti szabályozást az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) 25a. §-a ültette át a német jogba. A rendelkezés a következő előírásokat tartalmazza:

„(1) Az ingó materiális termékeknek az 1. § (1) bekezdésének 1. pontja értelmében történő értékesítéseire a következő előírások rendelkezései szerinti adózás (árrés adóztatása) vonatkozik, ha teljesülnek az alábbi feltételek:

1. A vállalkozó használtcikk-kereskedő. Használtcikk-kereskedő az, aki ingó materiális termékekkel üzletszerűen kereskedik vagy ilyen termékeket a saját nevében nyilvánosan elárverez.
2. A termékeket a használtcikk-kereskedőnek a Közösség területén értékesítették. Ezen árubeszerzés tekintetében:
  - a) forgalmi adót nem fizettek vagy a 19. § (1) bekezdése alapján nem vetettek ki vagy
  - b) az árrés adóztatására került sor.

[...]

(2) A használtcikk-kereskedő legkésőbb a naptári év első előzetes bevallása benyújtásakor úgy nyilatkozhat az adóhivatal felé, hogy az árrés adóztatását e naptári év kezdetétől a következő termékekre is alkalmazza:

[...]

2. műalkotásokra, ha az értékesítés részére adóköteles volt és nem használtcikk-kereskedő végezte.

[...]

(3) A forgalmat azon összeg alapján kell megállapítani, amennyivel az eladási ár meghaladja a termék beszerzési árát; [...] a (2) bekezdés első mondatának 2. pontjában említett esetekben a beszerzési ár magában foglalja a termék értékesítője által felszámított forgalmi adót.

[...]

(5) [...] A 15. § (1) bekezdésétől eltérően a használcikk-kereskedő a (2) bekezdés eseteiben nem jogosult az importot terhelő forgalmi adó, a számlán külön kimutatott adó és a 13b. § (5) bekezdése alapján fizetendő adó előzetesen felszámított adóként történő levonására.

[...]

(7) Különös szabályok:

1. Az árrés adóztatása nem alkalmazható

- a) az olyan termék értékesítéseire, amelyet a használcikk-kereskedő a Közösségen belül szerzett be, ha a terméknek a használcikk-kereskedő részére történő értékesítésére a Közösségen belüli értékesítésekre vonatkozó adómentességet a Közösség egyéb területén alkalmazták,

[...]”.

### Tényállás és eljárás

13. Harry Mensing a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 5. pontja és az UStG 25a. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerinti használcikk-kereskedő. H. Mensing Németország területén több városban folytat műalkotás-kereskedelemre irányuló tevékenységet. A 2014. adóévben H. Mensing többek között más tagállamokból származó alkotóktól szerzett be műalkotásokat. E beszerzések a származás helye szerinti tagállamokban mentesültek a héa fizetése alól, és H. Mensing Közösségen belüli beszerzés címén fizetett utánuk adót. H. Mensing ennek során nem élt ezen adó levonásának jogával.

14. 2014 elején H. Mensing a Finanzamt Hamm (hammi adóhivatal) részére nyilatkozatot nyújtott be a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásáról az alkotóiktól beszerzett műalkotások tekintetében. Az adóhivatal az UStG 25a. §-a (7) bekezdése 1. pontjának a) alpontjára hivatkozva nem engedélyezte részére e szabályozás más tagállamokból származó alkotóktól beszerzett műalkotások tekintetében történő alkalmazását, és ez alapján 19 763,31 euróval megemelte az alkalmazandó héa összegét.

15. Az eredménytelen fellebbezést követően H. Mensing az adóhivatal határozata ellen a Finanzgericht Münsterhez (münsteri pénzügyi bíróság) nyújtott be keresetet. E bíróság – mivel kétségei támadtak az UStG 25a. §-a (7) bekezdése 1. pontja a) alpontjának uniós joggal való összeegyeztethetőségét, valamint a 2006/112 irányelv 314. és 316. cikkének egymáshoz való viszonyát illetően – úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1. Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontját, hogy az adóalany használcikk-kereskedők az árrés adóztatását az olyan műalkotások értékesítésére is alkalmazhatják, amelyeket az alkotótól vagy annak jogutódjától a Közösségen belül szereztek be, akik esetében nincsen szó a [2006/112] irányelv 314. cikke értelmében vett személyekről?

2. Amennyiben az első kérdésre igenlő válasz születik: Megköveteli-e a [2006/112] irányelv 322. cikkének b) pontja a műalkotások Közösségen belüli beszerzéséből származó előzetesen felszámított adó levonása jogának megtagadását a használcikk-kereskedőtől akkor is, ha nem létezik olyan nemzeti előírás, amely ilyen értelmű szabályozást tartalmaz?”



16. Ezen előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2017. május 17-én érkezett a Bírósághoz. Írásbeli észrevételeket H. Mensing, a német kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be. Ugyanezen érintettek képviseltették magukat a 2018. június 14-i tárgyaláson.

## Elemzés

### *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről*

17. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy a hasznáلتcikk-kereskedő a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján jogosult-e az árrés adóztatásának alkalmazására olyan műalkotások értékesítése tekintetében, amelyeket más tagállamokból származó olyan alkotóktól vagy azok jogutódjaitól szereztek be, akik nem tartoznak az ezen irányelv 314. cikkében említett személyek csoportjába. E kérdés lényegében két jogi kérdést foglal magában. Az első jogi kérdés a 2006/112 irányelv 314. és 316. cikke közötti kapcsolatra vonatkozik. A második jogi kérdés arra vonatkozik, hogy a különbszet szerinti szabályozás alkalmazható-e a hasznáلتcikk-kereskedő által más tagállamokból származó adóalanyoktól beszerzett műalkotások értékesítésére.

### *A 2006/112 irányelv 314. és 316. cikke közötti kapcsolat*

18. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésének indokolásában úgy érvel, hogy álláspontja szerint a 2006/112 irányelv 314. cikke kimerítő jelleggel határozza meg a különbszet szerinti szabályozás alkalmazásának körét. Más szóval e bíróság szerint a különbszet szerinti szabályozás kizárólag olyan személyektől beszerzett termékek tekintetében alkalmazható, akik eleget tesznek az ezen irányelv 314. cikkében, vagy mind a 314., mind a 316. cikkben meghatározott feltételeknek. A 2006/112 irányelv 314. és 316. cikke közötti kapcsolat ilyen értelmezése indoklná az árrés adóztatásának UStG 25a. §-a (7) bekezdése 1. pontjának a) alpontjában foglalt kizárását azon termékek esetében, amelyeket a hasznáلتcikk-kereskedő más tagállamból származó személytől szerzett be, és e személy nem élt a felszámított héának a 2006/112 irányelv 169. cikkének b) pontjával összhangban értelmezett 138. cikke (1) bekezdésében meghatározott levonásának jogával a Közösségen belüli termékértékesítés tekintetében. Az irányelv 314. cikkében említett személyek ugyanis nem élnek a levonás jogával járó adómentességgel.

19. Nem gondolom azonban, hogy a 2006/112 irányelv 314. és 316. cikke közötti kapcsolat ilyen értelmezése indokolt lenne.

20. Mindenekelőtt azért, mert ezen értelmezés semmi esetre sem következik e rendelkezések szövegéből. Az említett irányelv 314. cikkének első mondata szerint a különbszet szerinti szabályozás az e cikkben említett esetekre „vonatkozik”. Ez, ha az említett körülmények fennállnak,<sup>3</sup> e szabályozás automatikus alkalmazását jelenti. Az irányelv 316. cikkének (1) bekezdése azonban a hasznáلتcikk-kereskedők számára „a különös szabályozás alkalmazásának jogát” az e rendelkezésben foglalt esetekben biztosítja, amelyek eltérnek a 314. cikkben szabályozott esetektől. E rendelkezés szövegében semmi nem utal arra, hogy a különbszet szerinti szabályozás a 2006/112 irányelv 316. cikkének (1) bekezdése alapján történő alkalmazásának joga a 314. cikkben meghatározott feltételek teljesítésétől függne. Épp ellenkezőleg, e rendelkezés szövegéből álláspontom szerint az következik, hogy a jogalkotó az irányelv 316. cikkének (1) bekezdésében foglalt jogosultságot az irányelv 314. cikkében meghatározott különbszet szerinti szabályozás elsődleges alkalmazási köréhez képest kiegészítő jellegűnek minősítette. A 316. cikk bővíti tehát e szabályozás lehetséges alkalmazási körét, e tekintetben meghagyva az adóalanyoknak a döntés jogát.

<sup>3</sup> Fenntartva a lehetőséget az adózó számára a 2006/112 irányelv 319. cikke szerinti általános héaszabályozás alkalmazására.



21. E döntés indoklását adja meg a Bizottság jelen ügyben tett észrevételeiben. A Bizottság kifejti, hogy a különbözet szerinti szabályozás bevezetésének alapvető célja azon termékek kettős adóztatásának elkerülése volt, amelyek esetében a használtcikk-kereskedő általi beszerzés ára már magában foglalta az értékesítő által levonás joga nélkül előzetesen felszámított héát.

22. A 314. cikkben említett személyek – mivel nem jogosultak a felszámított adó levonására – viselik a héa gazdasági terhét, ezért annak értékét természetesen beleszámítják a termék eladási árába. Amennyiben az ilyen termék a használtcikk-kereskedő általi értékesítés során az általános szabályok szerint adózna, az azt jelentené, hogy az adóalap a teljes eladási ár lenne, és ezen adóalap részét képezné a kereskedelmi forgalom előző szakaszaiban előzetesen felszámított adók összege is, ami kettős adóztatást eredményezne („adó adóztatása”). A különbözet szerinti szabályozás alkalmazása – amely esetében az adóalap csak az árrés, azaz a használtcikk-kereskedő által kötött ügyletek során létrejött hozzáadott érték – lehetővé teszi e kettős adóztatás elkerülését.

23. Azonban nem mindig lehetséges vagy célszerű annak pontos megállapítása, hogy a használtcikk-kereskedő által értékesített mely termékek tekintetében vonták le az előzetesen felszámított héát, és mely termékek tekintetben nem. Lehetséges, hogy az előzetesen felszámított héát csak részben vonták le, vagy a termékek teljesen mértékben adómentesek is lehettek, ami tovább bonyolítja a helyzetet. Ebből adódóan a jogalkotó előírta a különbözet szerinti szabályozás automatikus alkalmazását azokban az esetekben, amelyekben a héa a kereskedelmi forgalom korábbi szakaszaiban nem volt levonható, vagy amiatt, hogy az eladó nem adóalany, vagy abból az okból, hogy az eladó az előzetesen felszámított héa levonásának joga nélkül adómentességben részesült. Ez a 2006/112 irányelv 314. cikkében foglalt jelenlegi szabályozás. Más esetekben azonban ugyanakkor a jogalkotó, vélhetőleg adminisztratív racionalizálás okán, választhatóvá tette a használtcikk-kereskedők számára a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának lehetőségét (jelenleg a 2006/112 irányelv 316. cikke). A 2006/112 irányelv 316. cikke így az irányelv 314. cikkétől független, és annak viszonylatában kiegészítő jellegű.

24. Az említett irányelv 316. cikkének olyan értelmezése, amely szerint e cikk alkalmazása az irányelv 314. cikkében foglalt feltételek teljesítésétől függne, nem lenne koherens a különbözet szerinti szabályozásra vonatkozó rendelkezések rendszerével és logikájával sem.

25. Elképzelhető ugyanis a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt személyek körének leszűkítése azokra, akik egyúttal a 314. cikk hatálya alá is tartoznak. Ezek tehát elsősorban a nem adóalany (a 314. cikk a) pontja) alkotók és azok jogutódjai lennének, valamint – bár inkább csak kivételes jelleggel – azok az adóalany alkotók és jogutódjaik, akik viszont a 314. cikk b) és c) pontjában foglalt körülmények<sup>4</sup> között értékesítenek.

26. A 314. és 316. cikkben foglalt feltételeknek való együttes megfelelés azonban nem lehetséges a 316. cikk (1) bekezdésének a) és c) pontja tekintetében.

27. A 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének a) pontja a használtcikk-kereskedők által közvetlenül importált termékekre vonatkozik. A 314. cikk első mondata mindeközben az ilyen adóalany részére a „Közösség területén [...] [értékesített]” termékeket említi. A 314. cikk tehát eleve kizárja alkalmazási köréből az importált termékeket. Ez azzal magyarázható, hogy a közösségi héarendszer területi hatályán kívülről származó termékek esetében nem lehet az előzetesen felszámított és az ilyen termék árába foglalt adóról beszélni. A héarendszer szempontjából az importált termék ára minden esetben „adó nélküli” ár.

<sup>4</sup> A 314. cikk d) pontjának alkalmazása természetesen ki lenne zárva, mivel nem lehet egyszerre alkotóként vagy annak jogutódjaként, illetve használtcikk-kereskedőként eljárni.

28. Ugyanakkor a 316. cikk (1) bekezdésének c) pontja annyiban vonatkozik a használtcikk-kereskedő által beszerzett műalkotásokra, „amennyiben a [...] a másik adóalany által történő értékesítésre kedvezményes (héa) adómérték vonatkozott”.<sup>5</sup> Mivel e rendelkezésben a kedvezményes adómérték nem a termékre, hanem az értékesítésre vonatkozik, ez álláspontom szerint kizárja e rendelkezés alkalmazását az egyáltalán nem adóköteles (a 314. cikk a) pontja) vagy adómentes (a 314. cikk b) és c) pontja) értékesítés tekintetében.

29. Amint az a fentiekből következik, nem lehetséges a 2006/112 irányelv 314. cikkének és 316. cikke (1) bekezdése a) és c) pontjának együttes alkalmazása. Ebben a helyzetben az az értelmezés, amely szerint az említett irányelv 314. cikke csak az ezen irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjával együtt lenne alkalmazható, számomra nem tűnik logikusnak.

30. Az említett irányelv 316. cikke (1) bekezdése alkalmazásának az ezen irányelv 314. cikkében foglalt feltételek teljesítésétől való függővé tétele teleologikus szempontból sem indokolt. Az ezen irányelv 314. cikkében foglalt feltételek teljesítése automatikusan maga után vonja a különbözet szerinti szabályozás alkalmazását. Mi értelme lenne tehát a használtcikk-kereskedők szempontjából e szabályozás alkalmazásának azokban az esetekben, amelyekre a 314. cikk már eleve kiterjed? Adott esetben ez egyfajta opt-out típusú jogosultságnak is tekinthető lenne, habár a különbözet szerinti szabályozás alóli opt-out lehetőségét a 2006/112 irányelv 319. cikke már tartalmazza, így a 316. cikkben foglaltakat egyértelműen opt-in típusú jogosultságnak szánták.

31. Végezetül a 2006/112 irányelv 316. cikke alkalmazásának a 314. cikkben foglalt feltételek teljesítésétől való függővé tétele értelmetlenné tenné az irányelv 322. cikkét. E rendelkezés alapján nem illeti meg a használtcikk-kereskedőt az azon termékek után felszámított adó levonásának joga, amelyeket különbözet szerinti szabályozás keretében, a 316. cikk (1) bekezdésében meghatározott három esetben értékesít. Így a 322. cikk a) pontja az importra (a 316. cikk (1) bekezdésének a) pontja), a 322. cikk b) pontja az alkotótól vagy annak jogutódjától beszerzett műalkotásokra (a 316. cikk (1) bekezdésének b) pontja), a 322. cikk c) pontja pedig más adóalanyoktól kedvezményes adómértékkel beszerzett műalkotásokra (a 316. cikk (1) bekezdésének c) pontja) vonatkozik.

32. A 2006/112 irányelv 314. cikke ugyanakkor kizárja a felszámított adó létezését, mivel vagy héa hatálya alá nem tartozó, vagy az alól mentesített értékesítésre vonatkozik.<sup>6</sup> Ezért ha az említett irányelv 316. cikke (1) bekezdésének alkalmazása az ezen irányelv 314. cikkében foglalt feltételek teljesítésétől függne, annak 322. cikke tárgytalanná válna. Még ha csak a 316. cikk (1) bekezdése b) pontjának alkalmazását mesterségesen e feltételek teljesítésétől tennénk függővé, az is értelmetlenné tenné legalábbis a 322. cikk b) pontját.

33. A fenti okokból úgy vélem, hogy a 2006/112 irányelv 316. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy annak alkalmazása nem függ az ugyanezen irányelv 314. cikkében foglalt feltételek teljesítésétől.

<sup>5</sup> Kiemelés tőlem.

<sup>6</sup> A 314. cikk d) pontjában foglalt eset kivételével, azonban e rendelkezés nem hozható összefüggésbe egyetlen, a 316. cikk (1) bekezdésében említett esettel sem.

*A használtcikk-kereskedő által a különbözet szerinti szabályozásnak más tagállamokból származó személyektől beszerzett termékek tekintetében történő alkalmazásának lehetősége a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján*

34. A német kormány jelen ügyben tett észrevételeiben indokolja meg a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának kizárását a használtcikk-kereskedő által más tagállamokból származó azon személyektől beszerzett műalkotások tekintetében, akik az UStG 25a. §-a (7) bekezdésének 1. pontjában meghatározott Közösségen belüli termékértékesítés címén részesültek adómentességben. A német kormány állításának alátámasztására három érvet hoz fel.

*– A különbözet szerinti szabályozás céljára vonatkozó érv*

35. A német kormány álláspontja szerint a használtcikk-kereskedő által más tagállamokból származó személyektől Közösségen belüli termékértékesítés utáni adómentességgel beszerzett műalkotások esetében az általános héaszabályozásnak e műalkotásoknak a használtcikk-kereskedő általi továbbértékesítésére történő alkalmazása nem eredményezne kettős adóztatást, mivel a műalkotás használtcikk-kereskedő általi beszerzésének ára nem tartalmazna semmilyen adót, és a Közösségen belüli beszerzés után fizetendő adót le lehetne vonni. A különbözet szerinti szabályozás ilyen esetekben való alkalmazása nem felelne meg e szabályozás céljának, amely a 2006/112 irányelv (51) preambulumbekzdése szerint a kettős adóztatás és az adóalanyok közti verseny torzulásának elkerülése.

36. Ezt az érvelést azonban nem tudom azonban elfogadni, mégpedig azokhoz némileg hasonló okokból, amelyeket a kérdést előterjesztő bíróságnak a 2006/112 irányelv 314. és 316. cikke közötti kapcsolat kapcsán felmerülő kétségeivel kapcsolatban említettem (lásd a jelen indítvány 20–32. pontját).

37. Az általános héaszabályozásnak az említett irányelv 316. cikkének (1) bekezdésében meghatározott esetekben történő alkalmazása, azaz az ügylet egész összegének az előzetesen felszámított adó levonásához való joggal együtt való megadóztatása, valóban nem eredményezne kettős adóztatást. Ez azonban nem csak a más tagállamokból származó személyektől beszerzett termékekre vonatkozik, hanem a 2006/112 irányelv 316. cikkének (1) bekezdésében foglalt valamennyi esetre.

38. A Közösségen belüli termékértékesítés a héa szempontjából szokványos, megadóztatott termékértékesítésnek minősül. Az egyetlen különbség abban áll, hogy az ezen irányelv 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt adómentesség és az irányelv 2. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján történő, a Közösségen belüli termékbeszerzés egyszerre történő megadóztatása miatt az adóztatás joga az eladás szerinti államtól a beszerzés szerinti államhoz kerül át. A Közösségen belüli termékértékesítés adó alóli mentesítése tehát lényegében nem az említett irányelv 136. cikkében foglalt adómentesség, hanem az adóztatás más tagállamba történő áthelyezése. Az ilyen típusú adómentességet gyakran 0%-os adókulccsal való adóztatásnak nevezik.

39. Az adóalanyok szempontjából ezen adómentesség nem sokat számít. Az eladó „adó nélkül” értékesíti a terméket, és nem köteles az adót az adóhatóságnak megfizetni, ugyanakkor továbbra is jogosult levonni az előzetesen felszámított adót a saját Közösségen belüli termékértékesítéséhez felhasznált terméke és szolgáltatásai után (a 2006/112 irányelv 169. cikkének b) pontja). A beszerző pedig a beszerzett termék árában foglalt adót nem az eladónak fizeti meg – ahogy az az ugyanazon tagállam területén megvalósuló termékértékesítés esetén történne –, hanem az adóhatóságnak. Az ezen adó felszámított adóként történő levonásának joga ugyanakkor tényleg megilleti, azzal a feltétellel, hogy a beszerző a beszerzett terméket saját adóztatott tevékenysége érdekében használja fel.

40. Hasonló adózási mechanizmus vonatkozik a termékimportra is. Az importőr megfizeti a termék árát, amely nem foglalt magában semmilyen (a 2006/112 irányelv szerinti) héát, mivel e termék a közös héarendszer területi hatályán kívülről származik. Ezenfelül az importőr import címén héát fizet az adóhatóságnak, és egyidejűleg a felszámított hea levonásának jogát is érvényesíti.

41. Ennélfogva nem áll fenn a kettős adóztatás problémája, függetlenül attól, hogy importált, ugyanazon tagállam területén vásárolt, vagy más tagállamból beszerzett műalkotásról (azaz Közösségen belüli beszerzésről) van-e szó. Ha tehát elismernénk, hogy az általános héaszabályozás alkalmazása esetében fennálló kettős adóztatás a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának feltétele, ez tárgytalanná tenné a 2006/112 irányelv teljes 316. cikkét, és emellett még a 322. cikkét is, amelynek lényege az, hogy van előzetesen felszámított adó, amelyet le lehet vonni, és amire nem kerülhet sor olyan termékek esetében, amelyek értékesítése (e szó szoros értelmében) adómentes vagy nem adóköteles.<sup>7</sup>

42. A 2006/112 irányelv 316. cikkének célja nem a kettős adóztatás elkerülése, hanem, ahogy arra a Bizottság észrevételeiben rámutat, a használtcikk-kereskedő túlzott adminisztratív terheinek enyhítése, amelyek annak minden egyes esetben történő vizsgálatának és bizonyításának kötelezettségéhez kapcsolódnának, hogy az adott műalkotás ára magában foglalja-e, és ha igen, milyen összegben, a kereskedelmi forgalom korábbi szakaszai során előzetesen felszámított héát. Ezen adminisztratív terhek közé tartozik a használtcikk-kereskedő kettőskönyvelés-vezetési kötelezettsége, amely abban az esetben is fennáll, ha különbözet szerinti szabályozás és általános szabályozás szerint adózó termékeket egyaránt értékesít. E kötelezettség közvetlenül a 2006/112 irányelv 324. cikkéből következik.

43. Ebből az okból nem győz meg a német kormány azon érve, amely szerint a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának feltételeit szigorúan kell értelmezni, mivel azok kivételt képeznek az általános szabályozás alól. A kivételek szigorú értelmezésének elve nem eredményezheti azok értelmüktől való teljes megfosztását, és ezáltal tárgytalanná tételüket.

44. A felperes az alapeljárásban azt állítja, hogy a 2006/112 irányelv 316. cikkének célja elsősorban az irányelv 103. cikkében meghatározott egyes termékek kedvezményes adóztatásának fenntartása. E rendelkezés lehetővé teszi a műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek importjának, és a műalkotások tekintetében alkotóktól vagy azok jogutódjaitól való beszerzés kedvezményes adómértékkel történő adóztatását. Az említett irányelv 94. cikkének (1) bekezdése alapján ezt a kedvezményes adómértéket kell alkalmazni a műalkotások alkotóktól vagy azok jogutódjaitól való Közösségen belüli beszerzésére is.

45. Nem tartom kizártnak, hogy e cél figyelembevételével vezették be a 2006/112 irányelv 316. cikkét, azonban figyelembe kell venni, hogy a tagállamok számára ezen irányelv 103. cikkének alkalmazása opcionális, míg az irányelv 316. cikkének alkalmazása kötelező. Mindenesetre a 2006/112 irányelv 314. cikkétől eltérően a 316. cikknek nem a kettős adóztatás elkerülése a célja.

46. Ezenkívül érdemes megjegyezni, hogy bár a 2006/112 irányelv 316. cikkének (1) bekezdésének b) pontja nem szünteti meg a kettős adóztatás kockázatát, mivel ilyen kockázat nem áll fenn, ugyanakkor e rendelkezésnek az ország területén végzett termékértékesítés tekintetében történő alkalmazása és egyúttal alkalmazásának a Közösségen belüli beszerzés tekintetében történő

<sup>7</sup> Nem érték egyet a német kormány álláspontjával, amely szerint a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának szövege e pont alkalmazását attól függetlenül lehetővé teszi, hogy a műalkotások használtcikk-kereskedő általi értékesítése adómentes vagy adóköteles. Az adómentes és nem adóköteles értékesítés eseteit az említett irányelv 314. cikke szabályozza, ezen irányelv 316. cikke ugyanakkor az adóköteles értékesítésre vonatkozik, amely értékesítés során az adókötelezettség vagy az eladó (országban belüli értékesítés), vagy a beszerző (Közösségen belüli beszerzés és import) oldalán merülhet fel.



megtagadása az adóalanyok közötti verseny torzulásához vezetne. Egyes használcikk-kereskedőket annak ellenére fosztanak meg ugyanis a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának lehetőségétől, hogy azok más tekintetben hasonló helyzetben lennének, mint az ugyanazon tagállam területén műalkotást beszerző használcikk-kereskedők.

47. A fenti szempontok alapján úgy vélem, hogy a kettős adóztatás kockázatának hiányára alapozott érv nem alapozza meg az említett irányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontja alkalmazásának megtagadását a használcikk-kereskedő által más tagállamokból származó személyektől beszerzett műalkotások tekintetében.

*– Az arra vonatkozó érv, hogy a Közösségen belüli beszerzés esetén a héát nem lehet a beszerzés árához hozzáadni*

48. A német kormány arra is felhívja a figyelmet, hogy szemben a használcikk-kereskedők által importált termékekre vonatkozó rendelkezésekkel, amelyeknek megfelelően a 317. cikk második bekezdése szerint a beszerzési árhoz hozzá kell adni az import során meghatározott héa összegét, a 2006/112 irányelvben hiányzik a Közösségen belüli beszerzés során meghatározott héára vonatkozó hasonló rendelkezés. A német kormány szerint ezt a tény is alátámasztja, hogy az uniós jogalkotónak ezen irányelv 316. cikkének megszüvegezése során nem az volt a szándéka, hogy e rendelkezést a használcikk-kereskedők által más tagállamokból származó személyektől beszerzett műalkotásokra is kiterjessze.

49. A 2006/112 irányelv 317. cikke második bekezdéséhez hasonló, Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó rendelkezés hiánya csakugyan problémát okoz. A használcikk-kereskedők által más tagállamokból származó személyektől beszerzett műalkotások tekintetében ugyanis az ezen irányelv 317. cikke második bekezdésével összhangban értelmezett 315. cikkéből eredő általános szabályokat kell alkalmazni. E rendelkezésekkel összhangban a különbözet szerinti szabályozásban az adó alapját jelentő árrést a termék használcikk-kereskedő általi eladásának ára és e termék használcikk-kereskedő által a beszerzőtől történő beszerzésének ára közötti különbözet képezi. A beszerzési árat az említett irányelv 312. cikkének 2. pontja minden olyan ellenértékként határozza meg, amelyet a használcikk-kereskedő a terméket értékesítő részére fizet vagy fizetnie kell.

50. E rendelkezések tehát a használcikk-kereskedő által mind az ugyanazon tagállam területén, mind a Közösségen belüli beszerzés útján beszerzett műalkotásokra vonatkoznak. E két esetben azonban e rendelkezések alkalmazása eltérő következményekkel jár.

51. Egy adott tagállam területén történő beszerzés esetén ugyanis azokban az esetekben, amikor ez az értékesítés nem mentesül az adó alól, tehát többek között a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt esetekben, az ellenértékbe, amelyet az eladó a használcikk-kereskedőtől kap, beleszámít az eladó által előzetesen felszámított héa. A használcikk-kereskedő által értékesített termék ára ezek után megegyezik az árréssel növelt (héát tartalmazó) beszerzési árral. Az árrés tehát annak ellenére nem fedezi a használcikk-kereskedő által kifizetett héa költségét, hogy ez az adó hatással van az általa eladott áru teljes árára.

52. Ettől eltér a Közösségen belüli beszerzés esete, mivel a használcikk-kereskedő héa nélküli árat fizet az eladónak, ugyanis a Közösségen belüli termékértékesítés a 2006/112 irányelv 138. cikkének (1) bekezdése alapján adómentes. A használcikk-kereskedő azonban a Közösségen belüli beszerzés címén ezen irányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontjának i) alpontja alapján köteles adót fizetni, míg az irányelv 322. cikkének b) pontja alapján nem illeti meg ezen adó levonásának joga. A használcikk-kereskedőnek ezért a termék árába annak értékesítése során bele kell számolnia ezen adó költségét. Az adó költsége azonban nem számít bele a beszerzésnek az említett irányelv 312. cikkének 2. pontja értelmében vett árába. Az adó költsége ezért megnöveli a használcikk-kereskedő irányelv 315. cikkének második bekezdése szerint számított árrésének összegét.

53. A használcikk-kereskedő által a Közösségen belüli beszerzés után kifizetett héaköltség ennél fogva beleszámít a használcikk-kereskedő értékesítési ügyletének adóalapjába. Ez kettős adóztatást („adó adóztatása”) eredményez, amelyet a 2006/112 irányelv (51) preambulumbekzdése szerint épp a különbözet szerinti szabályozásnak kellett volna kiküszöbölnie. A használcikk-kereskedő által importált termékek esetében az ilyen kettős adóztatást az említett irányelv 317. cikkének második bekezdése megakadályozza, amely rendelkezés alapján az árrés kiszámítása érdekében az import adóalapját (azaz a beszerzési árat) az import során meghatározott héával együtt le kell vonni az eladási árból. A Közösségen belüli beszerzés esetében hasonló megoldás hiánya joghézagot jelent, amely a használcikk-kereskedők által más tagállamokból származó személyektől beszerzett műalkotások esetében nem teszi lehetővé a különbözet szerinti szabályozás célkitűzéseinek teljesülését.

54. E joghézag álláspontom szerint nem szüntethető meg értelmezés útján, mivel a beszerzési árnak a 2006/112 irányelv 312. cikkének 2. pontjában foglalt meghatározása nagyon egyértelműen a használcikk-kereskedő által a „terméket értékesítő részére” kifizetett összegről rendelkezik. Következésképp nehéz a beszerzési árba a használcikk-kereskedő által az adóhatóságnak kifizetett adót beleszámítani. Ugyanakkor ezen irányelv 322. cikkének b) pontja kizárja a használcikk-kereskedő által azon „műalkotások után” fizetett héa levonásának jogát, amelyeket a használcikk-kereskedő az alkotóktól vagy azok jogutódjaitól szerzett be, pedig ez a jog kétséget kizáróan kiterjed az ilyen műalkotások Közösségen belüli beszerzése után fizetett adóra. Az említett joghézagot tehát a jogalkotónak kell megszüntetnie.

55. Nem hiszem ugyanakkor, hogy e joghézag fennállása, amint azt a német kormány állítja, arra utalna, hogy a jogalkotó kifejezetten kizárná a különbözet szerinti szabályozás alkalmazását azon műalkotások esetében, amelyeket a használcikk-kereskedő más tagállamokból származó személyektől Közösségen belüli termékértékesítés utáni adómentességgel szerzett be.

56. Nem utal erre sem a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja, sem a 322. cikkének b) pontja. Hadd emlékeztessenek arra, hogy az első rendelkezésben „az alkotótól vagy annak jogutódjaitól beszerzett” műalkotásokról van szó. Következésképpen a műalkotások bármely további feltétel nélküli értékesítéséről van szó. Amikor pedig a 2006/112 irányelv az értékesítés fogalmát használja, az egyúttal magában foglalja mind az ugyanazon tagállam területén végrehajtott értékesítést, mind a Közösségen belüli termékértékesítést. Ezt bizonyítja már a termékértékesítés ezen irányelv 14. cikkének (1) bekezdésében<sup>8</sup> foglalt meghatározásának a Közösségen belüli termékbeszerzés irányelv 20. cikkének első bekezdésében<sup>9</sup> foglalt meghatározásával való összevetése is. Azokban az esetekben, amikor a termékértékesítés ezen típusai közül csak az egyikről van szó, a jogalkotó azt egyértelműen megállapítja, mint például a 2. cikk (1) bekezdésének a) pontja esetében, amely szerint „egy tagállamon belül [...] ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés” tartozik a héa hatálya alá, vagy a 138. cikk (1) bekezdése esetében, amely szerint mentesül az adó alól „a termékértékesítés, ha a termékeket az eladó vagy a beszerző, vagy megbízásukból más személy adta fel vagy fuvarozta el az érintett tagállam területén kívülre, de a Közösség területére”. A 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának szó szerinti értelmezése tehát nem alapozza meg a használcikk-kereskedő által más tagállamokból származó személyektől beszerzett műalkotások kizárását e rendelkezés alkalmazási köréből.

57. Hasonlóképp a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontját kiegészítő 322. cikk b) pont olyan tágan van megfogalmazva, hogy kiterjedjen mind a valamely tagállamon belüli beszerzés, mind a Közösségen belüli beszerzés után kifizetett adó levonásának tilalmára (lásd a fenti 54. pontot).

<sup>8</sup> „[...] a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

<sup>9</sup> „[...] a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését [...] ingóság felett [...]”.

58. Nehezen lehetne emellett megfelelő indokot is találni a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának kizárására a használtkikk-kereskedők által más tagállamokból származó személyektől beszerzett műalkotások tekintetében. Ha ugyanis az ilyen lehetőség fennáll a valamely tagállamon belül beszerzett műalkotások esetében (még hozzá két esetben: a 316. cikk (1) bekezdésének b) és c) pontja), és az importált műalkotások esetében is (316. cikk (1) bekezdésének a) pontja), akkor a jogalkotó miért éppen a Közösségen belüli forgalmazást különböztetné meg hátrányosan, hiszen a közös héarendszer bevezetése alapvető céljainak egyike épp az áruk és szolgáltatások szabad áramlásának megkönnyítése?<sup>10</sup>

59. Az említett joghézag ezért álláspontom szerint nem a jogalkotó szándékának, hanem inkább a mulasztásának eredménye. Indokolja-e azonban ez a mulasztás a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának megtagadását a használtkikk-kereskedők által más tagállamokból származó személyektől beszerzett műalkotások tekintetében? Véleményem szerint nem.

60. Az említett joghézag fennállása ténylegesen kedvezőtlenebb helyzetbe hozza azt használtkikk-kereskedőt, aki a műalkotásokat más tagállamokból származó személyektől szerzi be, ahhoz a használtkikk-kereskedőhöz képest, aki ugyanazon tagállamban, vagy az Unión kívülről szerez be műalkotásokat. E joghézag ugyanis a fentiekben említett kettős adóztatást eredményezi, és növeli az általános adóterhet, mesterségesen túlértékelve annak alapját, az árrést.

61. Emlékeztetni kell azonban arra, hogy a különbözet szerinti szabályozás alkalmazása a 2006/112 irányelv 316. cikkében meghatározott esetekben az adóalany számára opcionális (de nem a tagállam számára, amely köteles ezt az adóalany részére biztosítani). Ha ugyanis az adóalany el akarja kerülni az árrésének kettős megadóztatását a Közösségen belüli beszerzés után felszámított héaköltséget magában foglaló része tekintetében, választhatja az általános szabályok szerinti adóztatást a felszámított adó levonásának teljes joggal együtt.

62. Amint azt a fentiekben már kifejtettem, a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának alapvető célja a 2006/112 irányelv 316. cikkében meghatározott esetekben nem a kettős adóztatás elkerülése, mivel ezt az általános szabályok szerinti adózás biztosítja, hanem a használtkikk-kereskedő által értékesített egyes termékek különböző szabályok szerinti adózásához kapcsolódó túlzott adminisztratív terhek csökkentése. Ha tehát ebből az okból az adóalany a különbözet szerinti szabályozás szerinti adóztatást választja, a *volenti non fit iniuria* klasszikus alapelvének megfelelően nem érezheti úgy, hogy hátrány érte, és nem kell őt az e szabályozás alkalmazására vonatkozóan őt megillető jog megtagadásával „védeni”.

63. A 2006/112 irányelv 342. cikke értelmében a tagállamok tényleg hozhatnak intézkedéseket annak érdekében, hogy a használtkikk-kereskedők ne szenvedjenek el többek között a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásából eredő indokolatlan hátrányokat. Ezek az intézkedések azonban a felszámított adó levonásához való jogra vonatkozhatnak, és nem a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásához való jogra.

– A 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjára alapozott érv

64. A tárgyaláson a német kormány egy további érvet hozott fel a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának kizárása mellett a használtkikk-kereskedő által más tagállamokból származó személyektől beszerzett műalkotások tekintetében. A német kormány úgy érvel, hogy az adóztatási joghatóságnak a Közösségen belüli termékértékesítés esetében az értékesítés szerinti tagállamról a beszerzés szerinti tagállamra történő átszállása miatt az adókötelezettséget nem a Közösségen belüli

<sup>10</sup> Lásd a 2006/112 irányelv (4) preambulumbekendését.



termékértékesítés, hanem Közösségen belüli beszerzés keletkezteti. A 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja azonban nem említ ilyen adóköteles eseményt, ami e kormány szerint azt jelenti, hogy e rendelkezés nem terjed ki a más tagállamokból származó személyektől beszerzett műalkotásokra.

65. Meg kell azonban jegyezni, hogy a 2006/112 irányelv 314. és 316. cikke nem a termékek használtcikk-kereskedő általi beszerzésének, hanem az ezen adóalany általi értékesítésének szakaszában történő megadóztatását szabályozza. Az irányelv 314. cikkének a)–d) pontjában és 316. cikke (1) bekezdésének a)–c) pontjában szabályozott esetek mindössze arra a módra utalnak, ahogyan a használtcikk-kereskedő azon termékek birtokába juthat, amelyek után az adó megfizetésére értékesítésük során a különbözet szerinti szabályozás alapján lesz jogosult. E termékek használtcikk-kereskedő általi beszerzésére sor kerülhet adóköteles esemény révén, ez azonban nem szükségszerű. Az említett irányelv 314. cikkének a)–c) pontja azokra az esetekre vonatkozik, amelyekben egyáltalán nem keletkezik héakötelezettség, mivel ezek vagy nem adóköteles, vagy adómentes ügyletek. Hasonlóképpen, a termékek használtcikk-kereskedő általi beszerzésének 316. cikk (1) bekezdésének a)–c) pontjában említett módjai kapcsolódhatnak adókötelezettség keletkezéséhez, ez azonban nem szükségszerű.

66. Ezenfelül, bár a Közösségen belüli termékértékesítés mint olyan – mivel adómentességet élvez – valóban nem minősül adóköteles eseménynek, ugyanezen termék Közösségen belüli beszerzésének időpontjában szükségszerűen kapcsolódik adókötelezettség keletkezéséhez. Nincs ugyanis Közösségen belüli termékértékesítés Közösségen belüli beszerzés nélkül. A Közösségen belüli termékértékesítés nem adómentes abban az esetben, amikor a Közösségen belüli beszerzés adómentességben részesül (lásd a 2006/112 irányelv 139. cikke (1) bekezdésének második albekezdését). Úgy tűnik tehát, hogy a német kormány érvelése az említett irányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának túlzottan formális értelmezésén alapul.

#### *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó válasz*

67. A fentiek alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy azt a választ adja az első kérdésre, hogy a 2006/112/EK tanácsi irányelv 316. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adóalany használtcikk-kereskedők az árrés adóztatását e rendelkezés alapján az olyan műalkotások értékesítésére is alkalmazhatják, amelyeket az irányelv 314. cikkében említett személyi kategóriák egyikébe sem tartozó alkotótól vagy annak jogutódjától más tagállamokból szereztek be, még hozzá abban az esetben is, ha e személyek az irányelv 138. cikkének (1) bekezdése alapján, a Közösségen belüli termékértékesítés jogcímén mentességben részesültek.

#### *Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről*

68. Ha a Bíróság követi az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó válaszra vonatkozó javaslatomat, a második kérdést is meg kell vizsgálni. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéssel annak megállapítására törekszik, hogy a 2006/112 irányelv 322. cikkének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az kizárja a használtcikk-kereskedő azon műalkotások Közösségen belüli beszerzéséből származó előzetesen felszámított adó levonásának jogát, amelyek értékesítése tekintetében az adóalany az irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján a különbözet szerinti szabályozást alkalmazza, akkor is, ha a tagállam nemzeti joga az ilyen adólevonási jogot nem zárja ki.

69. E kérdés azzal a ténnyel függ össze, hogy a német jog – az UStG 25a. §-a (7) bekezdése 1. pontjának a) alpontjában kizárva a különbözet szerinti szabályozás alkalmazását a használtcikk-kereskedők által más tagállamokból származó személyektől beszerzett, a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adómentességben részesülő termékek tekintetében – nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely megtagadná a használtcikk-kereskedőtől a különbözet szerinti szabályozás ilyen termékek tekintetében történő alkalmazása esetén a Közösségen belüli beszerzés utáni adólevonásához való jogot.

70. Amennyiben tehát a kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésre adott válasz alapján megállapítja az UStG 25a. §-a (7) bekezdése 1. pontja a) alpontjának összeegyeztethetlenségét a 2006/112 irányelvvel, köteles lesz mellőzni e rendelkezés alkalmazását, és köteles lesz az alapügyben biztosítani a felperes részére a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának jogát. Megilleti-e azonban a felperest egyúttal a jogvita tárgyát képező termékek Közösségen belüli beszerzése jogcímén kifizetett adó levonásának joga is? A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ugyanis maguk az irányelvek nem keletkeztethetnek magánszemélyekre vonatkozó kötelezettségeket, amely alapján a tagállam azokra önmagukban magánszemélyekkel szemben nem is hivatkozhat,<sup>11</sup> a német jogban pedig hiányzik a 2006/112 irányelv 322. cikke b) pontjának átültetése a Közösségen belüli beszerzés utáni adó levonása tekintetében. Osztom a jelen ügyben észrevételt benyújtó valamennyi érintett fél, köztük az alapügy felperese véleményét, amely szerint e kérdésre nemleges választ kell adni.

71. Az előzetesen felszámított adó levonásához való jog nem tekinthető az adóalany automatikus jogosultságának. Az előzetesen felszámított adó levonásához való jog a héarendszer egyik eleme, amely valamennyi ügylet esetében az előzetesen felszámított adó egyidejű levonásával együtt történő megadóztatás mechanizmusán alapul. Az általános adóteher így a forgalmazás adott szakaszában minden esetben csak a termék vagy szolgáltatás hozzáadott értékének megfelelő értékkel növekszik, és ezen adóteher egésze a forgalmazás utolsó szakaszára, azaz a fogyasztóknak történő értékesítés szakaszára tevődik át. A levonás joga kizárólag e mechanizmus helyes működését szolgálja, és, amint azt a Bíróság már számtalanszor megállapította, azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az azon termék beszerzése vagy szolgáltatás igénybevétele érdekében felmerült költség, amely lehetővé teszi a levonás jogát, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelmét képezi.<sup>12</sup> Az az adóalany, akinek saját ügyletei tekintetében a tagállam belső joga adómentességet ad, nem jogosult az előzetesen felszámított adó levonására, még ha e mentesség ellentétes is a 2006/112 irányelvvel.<sup>13</sup>

72. A jelen ügyben is hasonló megoldás alkalmazandó. Amennyiben az adó alapját nem a termék teljes ára, hanem csak az eladó árrése, azaz az eladási ár és a beszerzési ár különbözete jelenti – ahogy az a különbözet szerinti szabályozás esetében fennáll –, a beszerzés árában kifizetett hea (felszámított adó) nem képezi az eladást terhelő adó (fizetendő adó) részét. Következésképpen nincs alapja a fizetendő adó levonásának. Egy ettől eltérő megoldás a 2006/112 irányelvvel ellentétes módon *de facto* a használtcikk-kereskedő részére történő termékértékesítés adómentességét eredményezné, mivel a használtcikk-kereskedő lényegében a felszámított adó teljes összegének visszatérítésére kapna jogot anélkül, hogy annak összegét esedékes adó jogcímén meg kellene fizetnie.

73. Ha tehát a nemzeti jog a 2006/112 irányelv rendelkezéseivel ellentétben megtagadja az adóalanytól a különös szabályozás alkalmazásának lehetőségét, ezen adóalany e szabályozás alkalmazása érdekében közvetlenül hivatkozhat az irányelv rendelkezéseire, elveszíti azonban az előzetesen felszámított adó levonásához való, őt a nemzeti jog alapján megillető jogot, ha az ilyen szabályozás alkalmazása e jog elvesztésével jár.

11 Lásd különösen: 2014. december 18-i Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti és társai ítélet (C-131/13, C-163/13 és C-164/13, EU:C:2014:2455, 55. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

12 Lásd különösen: 2013. november 28-i MDDP-ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 41. pont).

13 2013. november 28-i MDDP-ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 56. pont első francia bekezdése).

74. Ezen nem változtat a jelen indítvány 46–60. pontjában ismertetett körülmény, hogy a hasznáلتcikk-kereskedő által más tagállamokból származó személyektől beszerzett műalkotások esetén a 2006/112 irányelv szabályozásában fennálló joghézag következtében az árrés azon része tekintetében, amely magában foglalja a Közösségen belüli beszerzés utáni fizetett adó költségét, kettős adóztatásra kerül sor. A joghézagot a beszerzési ár kiszámítási módjának módosításával, nem pedig az adólevonáshoz való jognak a hasznáلتcikk-kereskedő részére a közös héarendszer logikájával ellentétes módon történő biztosításával kell megszüntetni.

75. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre azt a választ javaslom, hogy a 2006/112 irányelv 322. cikkének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az még abban az esetben is kizárja a hasznáلتcikk-kereskedő jogát a műalkotások Közösségen belüli beszerzése címén előzetesen felszámított adó levonására – amelyek értékesítése tekintetében ezen adóalany az irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján a különbözet szerinti szabályozást alkalmazza –, ha a tagállam nemzeti joga az ilyen adólevonási jogot nem zárja ki.

### **Véggkövetkeztetések**

76. A fentiek összességére figyelemmel azt javaslom, hogy Bíróság a Finanzgericht Münster (münsteri pénzügyi bíróság, Németország) által előterjesztett kérdéseket a következőképpen válaszolja meg:

- 1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 316. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adóalany hasznáلتcikk-kereskedők az árrés adóztatását e rendelkezés alapján az olyan műalkotások értékesítésére is alkalmazhatják, amelyeket az irányelv 314. cikkében említett személyi kategóriák egyikébe sem tartozó alkotótól vagy annak jogutódjától más tagállamokból szereztek be, méghozzá abban az esetben is, ha e személyek az irányelv 138. cikkének (1) bekezdése alapján, a Közösségen belüli termékértékesítés jogcímén mentességben részesültek.
- 2) A 2006/112 irányelv 322. cikkének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az még abban az esetben is kizárja a hasznáلتcikk-kereskedő jogát a műalkotások Közösségen belüli beszerzése címén előzetesen felszámított adó levonására – amelyek értékesítése tekintetében ezen adóalany az irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján a különbözet szerinti szabályozást alkalmazza –, ha a tagállam nemzeti joga az ilyen adólevonási jogot nem zárja ki.