



Határozatok Tára

MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2023. március 23.¹

C-180/22. sz. ügy

Finanzamt Hamm
kontra
Harry Mensing

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adók – Hozzáadottérték-adó – 2006/112/EK irányelv – 311. és azt követő cikkek – A műalkotások területén alkalmazandó különös szabályozások – Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás – Adóalany hasznáلتcikk-kereskedők – Műalkotásoknak az alkotó vagy jogutódai általi értékesítése – Közösségen belüli ügyletek – Adóalap – Közösségen belüli beszerzés után fizetett adó”

Bevezetés

1. A 2018. november 29-i Mensing ítéletében (C-264/17, EU:C:2018:968, a továbbiakban: Mensing ítélet) a Bíróság többek között megállapította, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv² 316. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy adóalany hasznáلتcikk-kereskedő választhatja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását olyan műalkotások értékesítésére, amelyeket számára előzetesen egy adómentes, Közösségen belüli ügylet keretében értékesített az alkotó vagy annak jogutódai.³ Ezen ítélet megkérdőjelezi az ezt a lehetőséget kizáró német szabályozásnak a 2006/112 irányelvvel való összeegyeztethetőségét.

2. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben ismertetett indítványomban a német kormánynak az említett nemzeti rendelkezések védelmében felhozott egyik érvére válaszolva kifejtettem, hogy a szóban forgó irányelv rendelkezései tekintetében valóban joghézag áll fenn, amely az adómentes, Közösségen belüli ügylet keretében adóalany hasznáلتcikk-kereskedő részére értékesített műalkotások részleges kettős adóztatását eredményezi.⁴ Ennek során arra az álláspontra

¹ Eredeti nyelv: lengyel.

² HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

³ Ezen ítélet rendelkező részének 1. pontja.

⁴ Lásd: a Mensing ügyre vonatkozó indítványom (C-264/17, EU:C:2018:722, 53. pont).

helyezkedtem, hogy e joghézag nem szüntethető meg a hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: héa vagy adó) vonatkozó szabályok bírósági értelmezésével, és hogy ehhez az uniós jogalkotó beavatkozására van szükség.⁵

3. Jelenleg a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a nemzeti bíróság által a Mensing ítélet következtében meghozott határozattal szembeni felülvizsgálati eljárásban ezt a megállapítást kívánja megvizsgálni, és kérdéseket fogalmaz meg azzal kapcsolatban, hogy a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek vagy a megfelelő nemzeti jogszabályoknak az értelmezése révén lehetséges-e a fent említett joghézag megszüntetése.

Jogi háttér

Az uniós jog

4. A 2006/112 irányelv 73. cikke értelmében:

„A [...] termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

5. Ezen irányelv 78. cikke első bekezdésének a) pontja értelmében:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők:

- a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a HÉA-t;
- b) azon járulékos költségek – így különösen a jutalék, a csomagolási, fuvarozási és biztosítási költségek –, amelyeket az értékesítő a beszerzőre terhel.

[...]”.

6. Ezen irányelv 83. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A Közösségen belüli termékbeszerzés tekintetében az adóalapot ugyanazon tényezők alapján kell megállapítani, mint amelyeket a 2. fejezetnek megfelelően ugyanazon termékeknek a tagállam területén történő értékesítésére vonatkozó adóalap meghatározása során alkalmaznak. [...]”.

⁵ Lásd: a Mensing ügyre vonatkozó indítványom (C-264/17, EU:C:2018:722, 54. pont).

7. A 2006/112 irányelv XII. címének 4. fejezete tartalmazza a használt cikkekre, műalkotásokra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különös szabályozást. E fejezete 2. szakaszának 1. alszakasza szabályozza a használtcikk-kereskedőkre vonatkozó különbözet szerinti szabályozást. E rendelkezések különösen a következőket írják elő:

„312. cikk:

Ezen alszakasz alkalmazásában:

1. »eladási ár«: minden ami ellenértéket képez, amelyet a használtcikk-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 használtcikk-kereskedő a megrendelőnek felszámít, a 79. cikkben említett összegek kivételével;
2. »beszerzési ár«: minden olyan, az 1. pontban meghatározott ellenérték, amelyet a használtcikk-kereskedő fizet vagy fizetnie kell a terméket értékesítő részére.

313. cikk

(1) 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.

[...]

315. cikk

A 314. cikkben említett termékértékesítés 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.

316. cikk

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

[...]

b) az alkotótól vagy annak jogutódjaitól beszerzett műalkotások;

[...]

317. cikk

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

[...]

319. cikk

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

320. cikk

(1) [...]

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

[...]

322. cikk

Amennyiben a termékek különbözet szerinti [helyesen: az árrésre vonatkozó] szabályozás alapján végzett értékesítés célját szolgálják, a hasznáلتcikk-kereskedő az általa fizetendő adóból nem vonhatja le a következő összegeket:

[...]

b) az alkotótól vagy annak jogutódjától beszerzett vagy beszerzendő műalkotások után fizetett vagy fizetendő héa;

[...]”.

A német jog

8. Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás rendelkezéseit a 2005. február 21-én hatályba lépett Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG)⁶ 25a. §-a ültette át a német jogba. E paragrafus (3) bekezdése a következőket tartalmazza:

„A forgalmat azon összeg alapján kell megállapítani, amennyivel az eladási ár meghaladja a termék beszerzési árát; a 3. § (1b) bekezdése szerinti értékesítések esetében és a 10. § (5) bekezdése szerinti esetekben az eladási ár helyett a 10. § (4) bekezdésének 1. pontja szerinti értéket kell figyelembe venni. Ha a (2. melléklet 53. pontja szerinti) műtárgy beszerzési ára nem állapítható meg, vagy ha a beszerzési ár jelentéktelen, a forgalmat az eladási ár 30 százalékának megfelelő összeg alapján kell megállapítani. A forgalmi adó nem képezi az adóalap részét. A (2) bekezdés első mondatának 1. pontja szerinti esetben beszerzési árnak a 11. § (1) bekezdése szerinti értéknek az importot terhelő forgalmi adóval növelt összegét kell tekinteni. A (2) bekezdés első mondatának 2. pontja szerinti esetben a beszerzési ár magában foglalja a termék értékesítője által felszámított forgalmi adót.”

⁶ BGBl. I., 386. o.

9. Az UStG 25a. §-a (7) bekezdése 1. pontjának a) alpontja kizárja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az adóalany használtcikk-kereskedők által adómentes, Közösségen belüli ügylet útján beszerzett termékekre. A Mensing ítélet meghozatalát követően ez a rendelkezés, amennyiben az alkotó vagy jogutódai által az adóalany használtcikk-kereskedők részére értékesített műalkotásokra vonatkozik, nyilvánvalóan ellentétesnek tűnik a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjával.

A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10. Harry Mensing a 2006/112 irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 5. pontja és az UStG 25a. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerinti használtcikk-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 hea fizetése alól, és H. Mensing Közösségen belüli beszerzés címén fizetett utánuk adót. H. Mensing ennek során nem élt ezen adó levonásának jogával.

11. 2014 elején H. Mensing a Finanzamt Hamm (hammi adóhivatal, Németország) részére nyilatkozatot nyújtott be a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásáról az alkotóiaktól 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 megemelte az alkalmazandó hea összegét.

12. Az eredménytelen fellebbezést követően H. Mensing a hammi adóhivatal határozata ellen a Finanzgericht Münsterhez (münsteri pénzügyi bíróság, Németország) nyújtott be keresetet. A Bíróság e bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdései nyomán hozta meg a Mensing ítéletet.

13. Ebben az ítéletben a Bíróság kimondta, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazható az adóalany használtcikk-kereskedők által az alkotótól vagy jogutódjaitól Közösségen belüli ügylet útján beszerzett műalkotásokra, és hogy ilyen esetben ezek az adóalanyok nem jogosultak az e műalkotások Közösségen belüli beszerzése után fizetett hea levonására.⁷

14. Az ítélet következtében a Finanzgericht Münster (münsteri pénzügyi bíróság) 2019. november 7-i határozatával helyt adott H. Mensing keresetének. Ennek során e bíróság úgy ítélte meg, hogy a műalkotás beszerzési árát az árrés megállapítása céljából meg kell növelni az adóalany használtcikk-kereskedő által a Közösségen belüli beszerzés címén fizetett héával, és egyben az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásban csökkenteni kell az adóalapot.

15. Az adóhatóság nem értett egyet ezzel az értelmezéssel, és rámutatott arra, hogy sem a 2006/112 irányelv rendelkezései, sem a nemzeti jogszabályok nem szolgáltatnak jogalapot arra, hogy a beszerzési árát a Közösségen belüli beszerzés címén fizetett héával növeljék. E hatóság ezért a jelen ügyben a Finanzgericht Münster (münsteri pénzügyi bíróság) említett ítéletét a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott felülvizsgálati kérelemmel támadta meg. Ez utóbbi

⁷ Mensing ítélet, rendelkező rész.

lehetőséget lát a nemzeti szabályozásnak a megtámadott ítélettel összhangban lévő értelmezésére, azonban kétségeket fogalmazott meg azzal kapcsolatban, hogy egy ilyen értelmezés elfogadható-e a 2006/112 irányelv alapján.

16. E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1) Az alapügyben szóban forgóhoz hasonló olyan körülmények között, amikor az adóalany a Mensing ítélet alapján arra hivatkozik, hogy az olyan műalkotások értékesítése is az árrés adóztatására vonatkozó, a [2006/112 irányelv] 311. és azt követő cikkeiben előírt szabályozás hatálya alá tartozik, amelyeket számára előzetesen egy adómentes, Közösségen belüli ügylet keretében értékesített az alkotó (vagy annak jogutódai), az említett ítélet 49. pontja alapján kizárólag az uniós jog alapján kell-e meghatározni az adóalapot azzal a következménnyel, hogy a végső fokon eljáró nemzeti bíróság nem értelmezheti úgy a nemzeti jogi rendelkezést (a jelen esetben az [UStG] 25a. §-a (3) bekezdésének harmadik mondatát), hogy a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő adó nem képezi az adóalap részét?
- 2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 311. és azt követő cikkeit, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás olyan műalkotások értékesítésére történő alkalmazása esetén, amelyeket előzetesen a Közösségen belül értékesített az alkotó (vagy annak jogutódai), a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő adó csökkenti az árrést, vagy e tekintetben a jogalkotó által követett célkitűzéssel ellentétes joghézag áll fenn az uniós jogban, amelyet az ítélkezési gyakorlat bírói jogértelmezés útján nem, hanem csak az uniós jogalkotó szüntethet meg?”

17. Ezen előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2022. március 9-én érkezett a Bírósághoz. Írásbeli észrevételeket nyújtott be H. Mensing, a német kormány, valamint az Európai Bizottság. A Bíróság úgy határozott, hogy nem tart tárgyalást.

Értékelés

18. A kérdést előterjesztő bíróság két kérdést terjesztett előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé. E kérdések arra vonatkoznak, hogy értelmezhető-e úgy a nemzeti jogszabályok (első kérdés) vagy a 2006/112 irányelv rendelkezései (második kérdés), hogy abban az esetben, ha az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást adóalany használtcikk-kereskedő által Közösségen belüli értékesítés útján beszerzett műalkotások értékesítésére alkalmazzák, az adóalany használtcikk-kereskedő által a Közösségen belüli beszerzés után fizetett adó nem számítana bele az adóalapba.

19. Az első kérdés azon a feltételezésen alapul, hogy a nemzeti jogszabályoknak a kérdést előterjesztő bíróság által javasolt értelmezése a 2006/112 irányelv alapján elfogadható. E feltételezés helyessége azonban a második kérdésre adott választól függ. Ennélfogva azt javaslom, hogy először a második kérdést vizsgáljuk meg.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

20. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a 2006/112 irányelv 312. és 315. cikkét, valamint 317. cikkének első bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő által olyan műalkotás Közösségen belüli beszerzése után fizetett héát, amelynek az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő általi későbbi értékesítése az árrés adóztatására vonatkozó, ezen irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontján alapuló szabályozás hatálya alá tartozik, nem kell beszámítani az említett későbbi értékesítés adóalapjába. E kérdés megfelelő elemzése előtt érdemes röviden bemutatni a problémát.

A kettős adóztatás problémája az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő által Közösségen belüli termékértékesítés útján beszerzett műtárgyak értékesítésére történő alkalmazása esetén

21. A héa többfázisú forgalmi adó, azaz az értékesítés minden egyes szakaszában kivetik, és a héa terhét minden egyes alkalommal továbbhárítják a termék és szolgáltatások árában, és végül azt a fogyasztók fizetik. A klasszikus többfázisú adóktól eltérően azonban a héa nem halmozódik az értékesítés különböző szakaszaiban. A héa abszolút összege minden alkalommal az értékesítés következő szakaszában hozzáadott értékkel arányosan növekszik, és végül csak a termék vagy szolgáltatás végső árát terheli. Ez az eredmény hozzájárul a levonási mechanizmus biztosításához; az értékesítés minden egyes szakaszában az adóterhet csökkenti az értékesítés előző szakaszában megfizetett adó.

22. Az olyan termékek azonban, mint a használt cikkek, műalkotások, régiségek és gyűjteménydarabok nem vesznek részt ugyanolyan módon a kereskedelembe, mint azok a termékek, amelyeket „új termékként” először értékesítenek a fogyasztók részére. Az ilyen termékek gyakran már olyan fogyasztók birtokában vannak, akik a beszerzésükkor kifizették a héát,⁸ és akik e termékek későbbi értékesítése során nem minősülnek héaalanyoknak, így ezen értékesítés megadóztatására nem kerül sor. Az ilyen termékek adóalany hasznáلتcikk-kereskedő általi későbbi értékesítése esetén az általános szabályok szerinti, azaz a teljes értékesítési ár arányában történő adóztatás olyan termékek újbóli megadóztatását eredményezné, amelyek után egyszer már megfizették az adót.

23. Ezért az uniós jogalkotó bevezette az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást, amely kizárólag az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő általi termékértékesítés szakaszában elért „hozzáadott érték”, azaz az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő által elért, a termék általa történő beszerzésének ára és az eladási ár közötti különbséggént értendő árrés megadóztatását teszi lehetővé. A héát tehát nem a termék teljes eladási árának, hanem csak az ár árrésnek minősülő részének az arányában kell meghatározni.

24. Ebből logikusan következik, hogy az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő nem jogosult levonni az olyan termékek beszerzése után fizetett adót, amelyek értékesítését később az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alapján adóztatják meg. Amennyiben az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő részére történő termékértékesítés nem adóköteles, a levonás kérdése irreleváns, mivel nincs olyan adó, amelyet le lehetne vonni. Az uniós jogalkotó azonban lehetővé tette az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását azokra a termékekre is, amelyeknek az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő részére történő értékesítése adóköteles. Ilyen eset fordulhat elő például,

⁸ Ez mindenesetre igaz azokra a termékekre, amelyeket a héa-jogszabályok hatálya alatt értékesítettek.

ha egy adóalany használtcikk-kereskedő műalkotásokat szerez be egy adóalanynak minősülő alkotótól. Ebben a helyzetben – levonási mechanizmus hiányában – a kettős adóztatást az akadályozza meg, hogy az árrést a termék adóalany használtcikk-kereskedő általi beszerzésének ára és a termék eladási ára közötti különbözetként határozzák meg, és a beszerzési ár magában foglal mindent, amit az eladó az adóalany használtcikk-kereskedőtől kapott, beleértve a fizetendő héát is. Ez az adó tehát nem számít bele az árrésbe, és ezért nem képezi az adóalap részét, és nem kerül ismételt megadóztatásra.

25. A helyzet azonban bonyolultabb az olyan ügyletek esetében, amelyek esetében az adóköteles esemény nem a termékértékesítés, hanem az adóalany által végzett termékbeszerzés. Az egyik ilyen eset az Unió vámterületén kívülről származó áruk behozatala. A másodikba a Közösségen belüli (azaz a különböző tagállamok közötti) ügyletek tartoznak.

26. A Közösségen belüli ügyletek esetében maga a termékértékesítés adómentes, míg a termékbeszerzés adóköteles.⁹ Ennek célja egyértelműen az, hogy a fogyasztás helye szerinti adóztatás elvével összhangban az adóztatási joghatóság az értékesítés helye szerinti tagállamról a beszerzés helye szerinti tagállamra szálljon át. Ez az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás tekintetében azt eredményezi, hogy a Közösségen belüli beszerzések jogcímén fizetett adó, mivel nem képezi az adóalany használtcikk-kereskedő által az eladónak fizetett beszerzési ár részét, automatikusan az árrés, és így az adóalany használtcikk-kereskedő által a következő értékesítési szakaszban végzett termékértékesítés adóalapjának részét képezi. Ez az adó felhalmozódása révén egyfajta részleges kettős adóztatást eredményez; ezt követően az adóalany használtcikk-kereskedő által a Közösségen belüli beszerzés jogcímén esedékes adóként megfizetett összeg az árrés részeként adózik.

27. Márpedig, noha az Unió vámterületén kívülről történő behozatal hasonló esetére az európai uniós jogalkotó a 2006/112 irányelv 317. cikkének második bekezdésében olyan megfelelő rendelkezést vezetett be, amely előírja, hogy az import jogcímén esedékes adót bele kell építeni a termék beszerzési árába, addig a Közösségen belüli termékértékesítésre nem vonatkozik ilyen szabályozás. A kérdést előterjesztő bíróság éppen e hiány problémáját kívánja megoldani azzal, hogy a jelen ügyben előzetes döntéshozatal iránti kérelmet nyújt be.

A 2006/112 irányelv rendelkezéseinek értelmezése

28. Emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112/EK irányelv 315. cikke szerint az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásban az adóalap az árrés, csökkentve az árrésre eső héával. Másrészt az árrés alatt az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozó termékértékesítés keretében értékesített termék eladási árának és a termék adóalany használtcikk-kereskedő általi beszerzése árának a különbözetét kell érteni.

29. Az eladási árat és a beszerzési árat viszont ezen irányelv 312. cikke határozza meg. E meghatározás szerint az „eladási ár” alatt mindazt érteni kell, ami ellenértéket képez, amelyet a használtcikk-kereskedő a beszerzőtől vagy harmadik féltől kap vagy kapnia kell, ideértve különösen az adókat, illetékeket és egyéb kiegészítő költségeket, amelyeket a használtcikk-kereskedő a megrendelőnek felszámít. A beszerzési ár viszont minden olyan ellenérték, amelyet a használtcikk-kereskedő fizetett vagy fizetnie kell a terméket értékesítő részére.

⁹ Ez alól a szabály alól vannak kivételek. Ezek egyike az adóalany használtcikk-kereskedők által értékesített termékek Közösségen belüli beszerzésére vonatkozik (a 2006/112 irányelv 4. cikkének a) pontja). A jelen ügyben azonban nem ez a helyzet.

30. Mind H. Mensing, mind a Bizottság a jelen ügyben tett észrevételeiben azt állítja, hogy a műalkotásnak az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő által végzett, adóköteles Közösségen belüli beszerzése esetén az általa e beszerzés után fizetett héát hozzá kell számítani a beszerzési árhoz. Véleményük szerint ez az adó az „adók, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések” eladási ár meghatározásában szereplő azon fogalmába tartozik, amelyre viszont a beszerzési ár meghatározása hivatkozik.

31. Ez az álláspont azonban a 2006/112 irányelv 312. cikkében szereplő fogalom meghatározások részleges olvasatán alapul. Teljesen figyelmen kívül hagyja azt a körülményt, hogy mind az eladási ár, mind a beszerzési ár meghatározása csak azokat a költségelemeket foglalja magában, amelyeket az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozó termékértékesítés keretében ellenértékként kapott, illetve amelyeket a későbbiekben ezen értékesítés tárgyát képező termékek beszerzésekor fizetett az eladónak.

32. A két fogalom meghatározásnak ez a megfogalmazása nem véletlen, és nem lehet azokat figyelmen kívül hagyni, ahogyan azt H. Mensing és a Bizottság javasolta. Az uniós jogalkotó mindkét fogalom meghatározás megfogalmazásakor egyértelműen csak a pénzügyi szolgáltatások egyes ügyletek keretében megvalósuló cseréjét vette figyelembe, nem pedig a termék beszerzéséhez vagy értékesítéséhez esetlegesen kapcsolódó összes költséget és hasznot. Így a beszerzési árnak a 2006/112 irányelv 312. cikkében szereplő meghatározása csak azokra a kiegészítő költségekre vonatkozik, amelyeket az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő az eladóval szemben visel, ahogyan az eladási ár meghatározása is csak azokra a költségekre terjed ki, amelyek az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő számára a termék árában megtérülnek.

33. Ezzel szemben az olyan esetleges kiegészítő költségek, amelyeket az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő a termék beszerzésével kapcsolatban viselhet, mint például a csomagolási, fuvarozási vagy biztosítási költségek, amelyeket azonban harmadik személyek részére kell megfizetnie, nem képezik a beszerzési ár részét, és azokat a 2006/112 irányelv 315. cikkének második bekezdése értelmében az árrésbe kell beleszámítani.

34. Bármennyire is észszerűtlennek tűnik, ugyanezeknek a szabályoknak – tekintettel az irányelv 312. cikkének egyértelmű és feltétlen megfogalmazására – azon ügylet után fizetendő héára is vonatkozniuk kell, amelynek keretében az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő beszerzi a terméket. Ha a termékértékesítés az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő számára adóköteles, és a termékértékesítésre egy tagállam területén kerül sor, a 2006/112 irányelv általános szabályai szerint a héát az eladónak kell megfizetnie, aki azt a termék árában az adóalany hasznáلتcikk-kereskedőre hárítja át. Ez az adó tehát a beszerzési ár részét képezi, és ezért nem számít bele az árrésbe. Másrészt, ha a Közösségen belüli termékértékesítéshez hasonlóan az adóalany hasznáلتcikk-kereskedőnek kell a héát az államkincstár részére megfizetnie, ez az adó nem képezi a beszerzési ár részét, és így növeli az árrést.¹⁰ Ha az uniós jogalkotó célja az volt, hogy a 2006/112 irányelv 312. cikke (2) bekezdésének megfelelően a beszerzési ár részét képezze az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő által közvetlenül az államkincstár részére fizetett adó, akkor az említett irányelv 320. cikke (1) bekezdésének második albekezdéséhez hasonló megfogalmazást alkalmazott volna, amely rendelkezés szerint, ha az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő az általános

¹⁰ A Bizottság észrevételeiben hozzáteszi, hogy hasonló probléma merül fel, amikor a belföldi értékesítésre úgynevezett „fordított adózás” vonatkozik, azaz amikor a héát a vevőnek kell megfizetnie. Érdemes azonban megjegyezni, hogy a fordított adózást a tagállamok csak a különösen a 2006/112 irányelv 199., 199a. és 199b. cikkében felsorolt ügyletek bizonyos kategóriáira vezethetik be (és nem – amint azt a Bizottság megjegyzi – az ezen irányelv teljesen más kérdéssel foglalkozó 205. cikkében foglalt ügyletkategóriára), amelyek közül csak néhány kapcsolódhat az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozó helyzetekhez. Mindenesetre ez nem tartozik a jelen ügy hatálya alá.

szabályok szerint adózik az ügyletei után, akkor a „beszerzett műalkotás után fizetendő vagy kifizetett” héa összegét anélkül vonhatja le az előzetesen felszámított adóból, hogy közölné, hogy az adót kinek kell megfizetnie vagy ki fizette meg.

35. A 2006/112 irányelv 312. cikkének (1) bekezdésében meghatározott eladási ár részét képezi az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásban felszámított héa, amelyet az adóalany hasznáلتikk-kereskedő a termék vevőjétől a termék árában szed be, és amelyet az adóalany hasznáلتikk-kereskedőnek az államkincstár részére kell megfizetnie. Ezzel szemben ezt az adót ezen irányelv 315. cikkének első bekezdése szerint vonják le az adóalapból. Ez a rendelkezés azonban kifejezetten kimondja, hogy az adóalapot csökkenteni kell az „árrésre eső” héa összegével.

36. H. Mensing észrevételeiben foglalt állítással ellentétben az adóalapnak az árrés adóztatására vonatkozó fenti szabályozásban történő meghatározására vonatkozó szabályok megegyeznek a 2006/112 irányelv 73. és 78. cikkében meghatározott általános szabályok szerint adózó ügyletek esetében alkalmazandó szabályokkal. E rendelkezések szerint a termékértékesítés¹¹ adóalapját az, és csakis az képezi, amit az eladó ezen értékesítés ellenértékeként kap, beleértve az adókat és hasonló terheket, valamint a további költségeket, kivéve magát a héát, amely az adott ügylet adóalapjához kapcsolódik.

37. Jelen ügyben tehát nincs szó olyan mérlegelési mozgásterről, amely lehetővé tenné – ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság a végzésében feltételezi –, hogy az adóalapot az adóalany hasznáلتikk-kereskedő által a beszerzési ügylet után közvetlenül az államkincstár részére fizetett héával is csökkentse. Ha a 315. cikk első bekezdése az „árrésre eső” héa összegére hivatkozik, akkor ez nyilvánvalóan nem foglalja magában a termékeknek az adóalany hasznáلتikk-kereskedő általi beszerzése után fizetett adót, amely e termék beszerzési árára „esik”, és ezért *nem képezi* az árrés részét.

38. E következtetésen a Mensing ítélet 46. pontja sem változtat. Ebben a pontban a Bíróság csupán azt állapította meg, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásban – az általános rendszer szerinti adóztatástól eltérően – az adóalany hasznáلتikk-kereskedőnek az általa később teljesített termékértékesítés tárgyának beszerzésével kapcsolatos költsége nem képezi az ügylet adóalapjának részét, így semmi nem indokolja, hogy az adóalany az e termék beszerzése után fizetett héát levonhassa a saját ügyletét terhelő adóból. Ebből azonban nem következik, hogy a Bíróság szerint a 2006/112 irányelv 315. cikkének egyértelmű megfogalmazásával ellentétben az adóalany hasznáلتikk-kereskedő által az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozó későbbi termékértékesítés tárgyának Közösségen belüli beszerzése után fizetett héát ki kellene zárni ezen ügylet adóalapjából. A Bíróság e témával kapcsolatban egyáltalán nem foglalt állást, mivel a Mensing ítélet alapjául szolgáló ügyben nem ez képezte az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések tárgyát.

39. Ezért úgy vélem, hogy a 2006/112 irányelv vonatkozó rendelkezéseinek szövegéből egyértelműen következik, hogy az adóalany hasznáلتikk-kereskedő által olyan műalkotás Közösségen belüli beszerzése után fizetett héa, amely az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozó későbbi termékértékesítés tárgyát képezi, nem képezi e termék említett rendelkezések értelmében vett beszerzési árának részét, és hogy semmi nem indokolja ezen adó összegének az említett későbbi termékértékesítés adóalapjából történő kizárását.

¹¹ A szolgáltatásnyújtáshoz hasonlóan, azonban én a jelen ügy tárgyát képező termékértékesítésre szorítkozom.

40. Ezzel szemben – ellentétben azzal, amit a Bizottság sugall – a Mensing ítélet alapjául szolgáló ügyben ismertetett indítványomban nem tartottam kívánatosnak ezt a helyzetet.

41. Véleményem szerint az uniós jogalkotó azért, hogy nem zárta ki az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozó termékértékesítés adóalapjából az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő által közvetlenül az államkincstár részére ezen ügylet tárgyának megszerzése után fizetett adót, hibát követett el. Az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő által az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozó későbbi termékértékesítés céljából beszerzett termékek ugyanis a tevékenysége költségeinek egyetlen olyan elemét jelentik, amely – amennyiben az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő részére történő termékértékesítés adóköteles – nem jogosítja fel a megfizetett adó levonására.¹² E termékek beszerzése után fizetett adó összegének az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás szerinti adóalapba való beszámítása tehát – amint azt már említettem – e termékek részleges kettős adóztatását eredményezi,¹³ ami ellentétes az adósemlegesség elvével és a héa halmozódása tilalmával.

42. Továbbra is fennáll az a probléma, hogy hogyan lehet ezt az ellentmondást feloldani.

A megállapított ellentmondás bírósági értelmezés útján történő feloldásának lehetőségéről

43. A Bizottság álláspontja szerint a 2006/112 irányelv 312. cikkének teleologikus és rendszertani értelmezése azt eredményezné, hogy az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő által az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá eső későbbi termékértékesítés tárgyát képező műalkotás Közösségen belüli beszerzése után fizetett héa az említett cikk (2) bekezdése értelmében a beszerzési ár részét képezi.

44. Amint azonban jelen indítvány előző részében megállapítottam, a beszerzési ár 312. cikk (2) bekezdésében foglalt meghatározása kifejezetten és szándékosan azokra az összegekre korlátozódik, amelyeket az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő fizetett vagy fizetnie kell a terméket értékesítő részére. Bármilyen értelmezés, amely figyelembe veszi azokat az összegeket, amelyeket az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő az eladótól eltérő személynek fizetett, beleértve e hasznáلتcikk-kereskedő által az államkincstár részére közvetlenül befizetett adókat is, közvetlenül ellentétes lenne a szóban forgó rendelkezés egyértelmű szövegével.

45. A Bizottság azzal, hogy a Bíróságnak olyan értelmezést javasol, amely meggyőződésem szerint *contra legem* értelmezés lenne, lényegében azt kívánja elérni, hogy a Bíróság nyújtson segítséget az uniós jogalkotónak azon ellentmondás feloldásában, amely a 2006/112 irányelv 315. cikkében foglalt, ezen irányelv 312. cikkével összefüggésben értelmezett rendelkezések és a héának az értékesítés minden egyes szakaszában egyszer történő kiszabásának elve között fennáll abban az esetben, amikor az adóalany hasznáلتcikk-kereskedőnek adót kell fizetnie amiatt, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá eső későbbi termékértékesítés tárgyát képező műalkotásokat szerez be.

46. Ez az elvárás felveti azt a kérdés, hogy melyek a Bíróság jogalkotói tevékenységének határai.

¹² A 2006/112 irányelv 322. és 323. cikke az adóalany hasznáلتcikk-kereskedőt kizárólag attól a jogától fosztja meg, hogy levonja az általa végzett, árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá eső későbbi termékértékesítések tárgyát képező termékek beszerzése után általa megfizetett héát. Másrésztől viszont fenntartja a jogot arra, hogy levonja a tevékenysége céljából felhasznált minden egyéb termék és szolgáltatás után fizetett adót, még abban az esetben is, ha ez a tevékenység az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás szerint adózik.

¹³ Lásd a jelen indítvány 26. pontját.

47. Természetesen igaz, hogy az EUMSZ 267. cikk által a Bíróságra ruházott hatáskör igen széleskörű jogkört biztosít az uniós jogi aktusok értelmezésére. Az is igaz, hogy a Bíróság számos alkalommal élt ezzel a hatáskörrel az említett jogi aktusok hiányosságainak vagy ellentmondásainak orvoslása érdekében, aminek során az e rendelkezések által követett célokra és a jogalkotási aktuson belüli szövegkörnyezetükre hivatkozott.¹⁴

48. Ez volt a helyzet a jelenleg a 2006/112 irányelv által szabályozott közös hea-rendszer tekintetében is. Indokolt esetben a Bíróság még az irányelv rendelkezéseinek szó szerinti megfogalmazásán is túllépett, és döntését jogi alapelvekre vagy a hea működésének általános logikájára alapozta. Így például a Bíróság a hea területén bevezette a joggal való visszaélés fogalmát az uniós jogba,¹⁵ és megtagadta az előzetesen felszámított adó levonásának jogát attól az adóalanytól, aki szándékosan vagy gondatlanságból adócsalásban vett részt.¹⁶

49. A Bíróságnak a hatályos jogszabályok normatív tartalmába való beavatkozása indokolt, ha e jogszabályok kétértelműek, hiányosak vagy egymásnak ellentmondanak, vagy ha szó szerinti értelmezésük nemcsak e jogszabályok céljával, hanem a jogrend egészének alapelveivel is ellentétes eredményre vezetne, ahogyan ez az előző pontban említett ítéletek alapjául szolgáló ügyekben történt. Kétlem ugyanakkor, hogy a teleologikus vagy rendszertani értelmezésnek alá kell-e támasztania a rendelkezések egyértelmű megfogalmazásától való eltérést abban az esetben, amikor a rendelkezések szó szerinti alkalmazása, bármennyire is összeegyeztethetetlen annak a szabályozásnak a logikájával, amelynek részét képezik, nem ássa alá teljesen e szabályozás tényleges érvényesülését, és nem sérti a jogrendszer alapelveit.

50. A Bizottság viszont – a Mensing ítéletre hivatkozva – ezt a megközelítést javasolja. Ebben az ítéletben azonban a Bíróság nem tért el a 2006/112 irányelv vonatkozó rendelkezéseinek szó szerinti értelmezésétől. Ellenkezőleg, az ebben az ítéletben hozott döntés elsősorban az irányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontja szövegének szó szerinti értelmezésén alapul,¹⁷ és a Bíróság kizárólag az e rendelkezés szó szerinti szövegéből levont következtetések alátámasztása érdekében hivatkozik a rendszertani és teleologikus értelmezés elemeire.¹⁸

51. Ami az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásban az adóalany használtcikk-kereskedő által azon műalkotás beszerzése után fizetett heaösszeg adóalapba való beszámítását illeti, amelynek értékesítése később e szabályozás hatálya alá kerül, az – amint azt már e megfontolások elején jeleztem –¹⁹ részleges kettős adóztatáshoz vezet, ami sérti az adósemlegesség hasonló ügyletek eltérő kezelésének tilalmaként értelmezett elvét és a hea halmozódásának tilalmát.

52. Ezenfelül meg kell jegyezni, hogy azokban az esetekben, amikor valamely műalkotásnak az adóalany használtcikk-kereskedő általi Közösségen belüli beszerzése és e műalkotásnak az adóalany használtcikk-kereskedő általi későbbi értékesítése egyaránt az általános héamérték szerint adózik, a műalkotás értékesítésének adóterhe az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazásakor magasabb, mint az általános szabályok szerinti adóztatáskor, ami gazdasági szempontból megfosztja értelmétől a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt lehetőséget. Szem előtt kell azonban tartani, hogy abban az esetben, ha műalkotásnak

¹⁴ A Bíróság ítélkezési gyakorlatában megszilárdult elv, hogy az uniós jog rendelkezéseinek értelmezése során e két elemet figyelembe kell venni (lásd különösen a Mensing ítélet 24. pontját).

¹⁵ 2006. február 21-i Halifax és társai ítélet (C-255/02, EU:C:2006:121).

¹⁶ 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet (C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446).

¹⁷ Mensing ítélet, 25. és 26. pont.

¹⁸ Mensing ítélet, 27–37. pont.

¹⁹ Lásd a jelen indítvány 21–27. pontját.

adóalany használtcikk-kereskedő részére történő értékesítése és e műalkotásnak az adóalany használtcikk-kereskedő által történő későbbi értékesítése is ugyanazon (általános) adómértékkel adózik, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás szerinti adózás választása semmilyen különös gazdasági előnnyel nem jár, mivel még abban az esetben is, ha a beszerzési ár tartalmazza a héát, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás szerinti adóteher megegyezik az általános szabályok szerinti adózás terhével.²⁰

53. A 2006/112 irányelv 316. cikkében foglalt szabályozás valódi értelme akkor válik nyilvánvalóvá, amikor az olyan ügylet, amelynek keretében az adóalany használtcikk-kereskedő műalkotást szerez be, kedvezményes adómértékkel adózik. A 2006/112 irányelv 103. cikke ugyanis lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a műalkotások behozatalára és bizonyos esetekben azok értékesítésére, beleértve az alkotók vagy jogutódok általi értékesítést is. Ilyen esetben a műalkotásnak az adóalany használtcikk-kereskedő általi értékesítését csak az árrés összegének tekintetében terheli általános adómérték, míg a fennmaradó rész továbbra is a kedvezményes adómérték szerint adózik. Ez lehetővé teszi a teljes adóteher csökkentését az általános szabályok szerinti adóztatáshoz képest, mivel az utóbbi helyzetben az adóalany használtcikk-kereskedőnek az eladási ár után az általános adómérték szerinti héát kellene fizetnie, azonban csak az értékesítési lánc korábbi szakaszában kedvezményes adómérték alapján kifizetett adó levonására lenne jogosult.²¹

54. Nem értek azonban egyet a H. Mensing észrevételeiben foglalt azon állítással, miszerint az adóalany használtcikk-kereskedő által a Közösségen belüli beszerzés után fizetett adónak az árrésbe való beszámítása és az ebből eredő részleges kettős adóztatás nem teszi lehetővé a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjában foglalt szabályozás azon céljának elérését, hogy a műalkotásoknak az alkotók által adóalany használtcikk-kereskedők közvetítésével történő értékesítését oly módon kell előmozdítani, hogy az utóbbiak által értékesített műalkotások esetében teljes mértékben figyelembe kell venni, hogy a műalkotások az értékesítési lánc korábbi szakaszában kedvezményes adómértékkel adóznak.

55. Először is, az említett irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja nem teszi függővé az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás azon műalkotásokra történő alkalmazhatóságát, amelyeket az adóalany használtcikk-kereskedő az alkotótól vagy annak jogutódjától szerzett be, attól, hogy e műalkotásoknak az adóalany használtcikk-kereskedő részére történő értékesítése kedvezményes adómérték szerint adózott. Ilyen feltétel csak a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének c) pontjában található, amely azonban azokra a műalkotásokra vonatkozik, amelyeket az adóalany használtcikk-kereskedő más adóalanytól (aki nem használtcikk-kereskedő) szerez be.²² Ezzel szemben ezen irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja attól függetlenül alkalmazandó, hogy a műalkotásnak az adóalany használtcikk-kereskedő részére történő értékesítése milyen adómértékkel adózott.

56. Másodszor, az adóterheknek a Közösségen belüli beszerzés után fizetett adónak az árrésbe történő beszámításából eredő növekedése viszonylag csekély mértékű, ha az adóalany használtcikk-kereskedő általi termékbeszerzés kedvezményes adómérték szerint adózik, és nem

²⁰ Ezt a Bizottság észrevételeiben szereplő példák is szemléltetik.

²¹ Ezt jól szemlélteti a H. Mensing észrevételeiben szereplő példa.

²² Történetesen *de lege ferenda* tisztázni kellene, hogy a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének c) pontja alkalmazható-e az adóalany használtcikk-kereskedő által Közösségen belüli értékesítés útján beszerzett műalkotásokra. E rendelkezés ugyanis a kedvezményes adómértékkel megadóztatott értékesítésekre vonatkozik, míg a Közösségen belüli ügyletek esetében legfeljebb a Közösségen belüli beszerzés adóztatható kedvezményes adómértékkel, mivel maga az értékesítés adómentes.

semlegesíti a kedvezményes adómérték alkalmazásának hatását.²³ A teljes adóteher ugyanis alacsonyabb marad, mint az általános szabályok szerinti adózás esetében. A szóban forgó szabályozás H. Mensing által említett célja tehát teljesül, bár némileg kisebb mértékben. Ez az érvelés tehát nem támasztja alá, hogy a 2006/112 irányelv 312. cikkét a szó szerinti szövegéből eredő értelmezéstől eltérően kellene értelmezni.

57. Ezt követően, ami az adósemlegesség elvét illeti, a Bíróságnak már volt alkalma megjegyezni, hogy ez az elv, mint a másodlagos jog szintjén létrehozott közös héarendszer alapelve, nem olyan elsődleges jogi szabály, amelynek betartása meghatározhatja az e rendszert létrehozó irányelv rendelkezéseinek érvényességét. Ezen elv nem támasztja alá e rendelkezések olyan értelmezését sem, amelyet nem alapol meg a rendelkezések szövege.²⁴ Ennek megfelelően, habár a 2006/112 irányelv 312. és 315. cikkének, 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának, valamint 317. cikke első bekezdésének az adóalany használtcikk-kereskedő által Közösségen belüli termékértékesítés útján beszerzett műalkotásokra történő együttes alkalmazása az adósemlegesség elvének megsértéséhez vezethet azáltal, hogy e műalkotásokat az adóalany használtcikk-kereskedő által belföldön beszerzett műalkotásoktól eltérően kezeli, ez a jogsértés nem igazolja e rendelkezéseknek az egyértelmű szövegükkel ellentétes értelmezését.

58. Ennek során szem előtt kell tartani, hogy a műalkotások sajátos jellegű termékeknek minősülnek. Természetüknél fogva egyediek, egymással közvetlenül nem felcserélhetők, és a viszonylag csekély árkülönbségek általában nem befolyásolják a műalkotások vásárlóinak döntését. A megnövekedett adóterhekből eredő versenytorzulások tehát ebben az esetben korlátozottak, és sokkal korlátozottabb mértékűek, mint a tömeggyártással készült szabványosított termékek esetében.

59. Hasonló következtetéseket kell levonni a héa halmozódása 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében foglalt tilalmának megsértése tekintetében is. Ez a közös héa-rendszer belső szabálya. E tilalom megsértése e rendszer bizonyos működési zavarát eredményezi, azonban nem igazolja sem a héairányelv azon rendelkezéseinek megsemmisítését, amelyek adott esetben e működési zavart okozzák, sem pedig e rendelkezéseknek az egyértelmű szövegükkel ellentétes értelmezését.

60. A fentiekből arra a következtetésre jutottam, hogy a Bíróság nem értelmezheti a 2006/112 irányelv 312. cikkét, illetve ezen irányelvnek az árrés adóztatására vonatkozó szabályozással kapcsolatos egyéb rendelkezéseit az egyértelmű szövegükkel ellentétesen annak érdekében, hogy orvosolja az adósemlegesség elvének és a héa halmozódása tilalmának való megfelelés hiányát, amelyet e rendelkezések szövege eredményez abban az esetben, amikor azokat az alkotók vagy jogutódai által az adóalany használtcikk-kereskedők részére Közösségen belüli termékértékesítés útján értékesített műalkotásokra alkalmazzák.

61. Másrészt a német kormány állításával szemben nem gondolom, hogy a jelenlegi jogi helyzet megfelelő lenne, és hogy önmagában az, hogy a 2006/112 irányelv 316. cikkében foglalt rendelkezések az adóalany használtcikk-kereskedő számára fakultatív jellegűek, megoldja a részleges kettős adóztatás problémáját, amelyet ez a jogi helyzet eredményez. Véleményem szerint jelen ügyben az uniós jogalkotó arra irányuló beavatkozására van szükség, hogy korrigálja

²³ Például, ha a műalkotásnak az adóalany használtcikk-kereskedő általi beszerzése 5%-os kedvezményes adómérték, az adóalany használtcikk-kereskedő által végzett termékértékesítés pedig a 20%-os általános adómérték szerint adózik, akkor maga a műalkotás adóterhe (az adóalany használtcikk-kereskedő árrését nem számítva) 5%-ról 6%-ra nő.

²⁴ Lásd hasonlóképpen: 2012. november 15-i Zimmermann ítélet (C-174/11, EU:C:2012:716, 50. pont).

az adóalap kiszámítását az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásban abban az esetben, amikor e szabályozást az adóalany használtcikk-kereskedő által Közösségen belüli termékértékesítés útján beszerzett műalkotásokra alkalmazzák.

62. Nem úgy tűnik, hogy egy ilyen jogalkotási beavatkozás jelentős nehézségekbe ütközne. A 2006/112 irányelvet az EK 93. cikk (jelenleg az EUMSZ 113. cikk) alapján, az Európai Parlamenttel folytatott konzultációt követően, különleges jogalkotási eljárás keretében fogadták el, és ennek megfelelően módosították. Ugyanakkor ez az egyik leggyakrabban módosított uniós jogi aktus; ezen irányelv módosítása bevett gyakorlat. Elég, ha arra utalunk, hogy a Mensing ítélet meghozatalának napja,²⁵ vagyis azon időpont óta, amikor a Bíróság megerősítette az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az adóalany használtcikk-kereskedő által Közösségen belüli értékesítés útján beszerzett műalkotásokra, és amikor világossá vált, hogy fennáll a részleges kettős adóztatás problémája, a 2006/112/EK irányelvet már tízszer módosították.²⁶ Nem hiányzott tehát a lehetőség a szóban forgó rendelkezések kijavítására.

63. A jogszabálmódosítás a kettős adóztatásnak a Bizottság észrevételeiben jelzett problémáját is megoldhatná az adóalany használtcikk-kereskedő részére történő olyan termék értékesítésének fordított adózása esetében, amelynek az adóalany használtcikk-kereskedő általi továbbértékesítése az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozik.²⁷ Ezt a problémát a Bíróság jelen ügyben hozott ítélete nem fogja megoldani, mivel ezen ítéletnek egyébként az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések tárgyának megfelelően az adóalany használtcikk-kereskedő által a műalkotások Közösségen belüli beszerzése után fizetett adó kérdésére kell korlátozódnia.

A kérdésre adott válasz

64. Amint az a fenti megfontolásokból kitűnik, nem látom sem lehetségesnek, sem szükségesnek a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek olyan értelmezését, amely az alapügyben szereplőhöz hasonló helyzetben lehetővé teszi a részleges kettős adóztatás elkerülését. E rendelkezéseket az uniós jogalkotónak kell megfelelő módon módosítania.

65. Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre azt a választ javaslom, hogy a 2006/112 irányelv 312. és 315. cikkét, valamint 317. cikkének első bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adóalany használtcikk-kereskedő által olyan műalkotás Közösségen belüli beszerzése után fizetett héát, amelynek az adóalany használtcikk-kereskedő általi későbbi értékesítése az árrés adóztatására vonatkozó, ezen irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontján alapuló szabályozás hatálya alá tartozik, bele kell számítani az említett későbbi értékesítés adóalapjába.

²⁵ 2018. november 29.

²⁶ 2018. december 4-i (EU) 2018/1910 tanácsi irányelv (HL 2018. L 311., 3. o.), 2018. december 20-i (EU) 2018/2057 tanácsi irányelv (HL 2018. L 329., 3. o.), 2019. február 18-i (EU) 2019/475 tanácsi irányelv (HL 2019. L 83., 42. o.), 2019. november 21-i (EU) 2019/1995 tanácsi irányelv (HL 2019. L 310., 1. o.), 2019. december 16-i (EU) 2019/2235 tanácsi irányelv (HL 2019. L 3336., 10. o.), 2020. november 20-i (EU) 2020/1756 tanácsi irányelv (HL 2020. L 396., 1. o.), 2020. december 7-i (EU) 2020/2020 tanácsi irányelv (HL 2020. L 419., 1. o.), 2021. július 13-i (EU) 2021/1159 tanácsi irányelv (HL 2021. L 250., 1. o.), 2022. április 5-i (EU) 2022/542 tanácsi irányelv (HL 2022. L 107., 1. o.), 2022. június 3-i (EU) 2022/890 tanácsi rendelet (HL 2022. L 155., 1. o.).

²⁷ Lásd a jelen indítvány 34. pontjához tartozó 10. lábjegyzetet.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

66. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy amennyiben az adóalany használtcikk-kereskedő a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján annak ellenére kéri az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az általa Közösségen belüli termékértékesítés útján beszerzett műalkotásokra, hogy a nemzeti jog – e rendelkezéssel ellentétes módon – nem teszi lehetővé e szabályozás alkalmazását, a nemzeti bíróságok jogosultak-e az említett irányelvvel összhangban oly módon értelmezni az UStG 25a. §-a (3) bekezdésének harmadik mondatához hasonló nemzeti szabályokat, hogy az adóalany használtcikk-kereskedő által az említett műalkotás Közösségen belüli beszerzése után fizetett hea nem számít bele az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás szerinti adóalapba.

67. Egyértelmű, hogy a nemzeti jogszabályok értelmezése a nemzeti szervek feladata, és nem tartozik a Bíróság hatáskörébe. Amint azonban az az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre általam javasolt válaszból kitűnik, a 2006/112 irányelv rendelkezései nem értelmezhetők úgy, hogy az adóalany használtcikk-kereskedő által a műalkotás Közösségen belüli beszerzése után fizetett adó nem számít bele az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás szerinti adóalapba. Ezen irányelvben tehát nem található olyan rendelkezés, amely alapján a nemzeti jogot ily módon lehetne értelmezni. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés tehát véleményem szerint okafogyott vált, és nem szükséges megválaszolni. E tekintetben az alábbi néhány megjegyzésre szorítkozom, amennyiben a Bíróság úgy ítéli meg, hogy foglalkoznia kell az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdéssel.

68. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésében kifejezett kételyeit a Bíróságnak a Mensing ítélet 49. pontjában tett azon megállapításával magyarázza, miszerint az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben az adóalany használtcikk-kereskedő a 2006/112 irányelv alapján közvetlenül hivatkozhat az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazhatóságára. A Bíróság e megállapításával összefüggésben a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei merültek fel azzal kapcsolatban, hogy alkalmazhatja-e nemzeti jogának az adóalany használtcikk-kereskedő által teljesített ügyletek adóztatásának egyéb vonatkozásait szabályozó rendelkezéseit, vagy kizárólag az említett irányelv rendelkezéseit kell-e alapul vennie.

69. Véleményem szerint azonban a Mensing ítélet 49. pontját némileg másként kell értelmezni. Ebben a pontban a Bíróság rámutatott arra, hogy abban az esetben, ha az adóalany használtcikk-kereskedő a nemzeti jog azon rendelkezéseinek figyelmen kívül hagyásával él a 2006/112 irányelv szerinti jogosultsággal, amelyek nem egyeztethetők össze ezzel az irányelvvel, akkor ezt a jogosultságot magában foglaló szabályozás egészével összhangban kell megtennie. Ebben a konkrét esetben ez azt jelentette, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazásához való jog gyakorlása a 2006/112 irányelv 322. cikkének b) pontja értelmében az értékesítési lánc korábbi szakaszában megfizetett hea levonásához való jog hiányával párosul. Ez azonban véleményem szerint nem jelenti azt, hogy az adott jogviszonyt szabályozó nemzeti jog valamennyi rendelkezése ki van zárva, ha nem ütközik az uniós joggal.

70. A Mensing ítélet alapjául szolgáló ügyben a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseket az UStG 25a. §-a (7) bekezdése 1. pontjának a) pontjában foglalt rendelkezés miatt tette fel, amely rendelkezés kizárja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az adóalany használtcikk-kereskedő részére adómentes, Közösségen belüli termékértékesítés keretében értékesített termékekre. A Mensing ítélet

fényében a nemzeti bíróságnak az uniós joggal összeegyeztethetetlennek kell nyilvánítania ezt a rendelkezést az alkotók vagy jogutódaik által az adóalany használcikk-kereskedő részére értékesített műalkotások tekintetében, és az ügy elbírálásakor mellőznie kell annak alkalmazását.²⁸ Ugyanakkor semmi sem indokolja, hogy ez a bíróság, és a jelen ügyben a felülvizsgálati eljárásban a kérdést előterjesztő bíróság ne alkalmazza a nemzeti jognak H. Mensing jogi helyzetét szabályozó egyéb rendelkezéseit, amennyiben e rendelkezések alkalmazása összeegyeztethető az uniós joggal, ideértve a 2006/112 irányelv rendelkezéseinek a Bíróság által a Mensing ítéletben megállapított értelmezését is.

71. Ez az UStG 25a. §-ának (3) bekezdésére is vonatkozik. Másfelől nem tűnik számomra úgy, hogy a 2006/112 irányelvvel összhangban lehetséges lenne e rendelkezésből levezetni azt az eredményt, amelyet a kérdést előterjesztő bíróság elérni kíván. E rendelkezés harmadik mondata a 2006/112 irányelv 315. cikkének második bekezdésének végét ülteti át, amely szerint az árrésre eső héa nem számít bele az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás szerinti adóalapba. Ezzel szemben az adóalany használcikk-kereskedő részére végzett termékértékesítés után fizetett héára a 25a. § (3) bekezdésének utolsó mondata vonatkozik. E rendelkezésben azonban kifejezetten az „értékesítő” oldalán felmerülő héáról, azaz a termék értékesítője által fizetett és az adóalany használcikk-kereskedőre a termék árában áthárított héáról esik szó. Ez összhangban van a beszerzési ár 2006/112 irányelv 312. cikkének 2. pontjában foglalt meghatározásával. Tekintettel az említett irányelv vonatkozó rendelkezéseinek egyértelmű megfogalmazására, nehéz ezeket a nemzeti rendelkezéseket eltérően értelmezni.

72. Ettől függetlenül, még ha a jelen ügghöz hasonlóan az irányelv rendelkezéseiben joghézag áll is fenn, és szó szerinti jelentésük olyan eredményekhez vezet, amelyek részben ellentétesek a szabályozás egészének logikájával és céljaival, a tagállamok hatóságai nem orvosolhatják ezt a helyzetet azzal, hogy a nemzeti jog rendelkezéseit az irányelv rendelkezései tartalmával ellentétesen értelmezik. Az olyan nemzeti szintű intézkedés, amelynek eredménye a nemzeti rendelkezések pontos szövegétől és a nemzeti közigazgatási szervek és bíróságok általi értelmezésének módjától függne, akadályozná minden egyes irányelv alapvető céljának elérését, azaz a tagállamok jogszabályainak harmonizálását. Másrészt az uniós jog rendelkezései esetleges következtelenségeinek kiküszöbölése elsősorban az uniós jogalkotó, az uniós jogszabályok megengedett értelmezésének keretében pedig a Bíróság feladata.

73. Amint azonban e rész elején jeleztem, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre általam javasolt válasza tekintettel az első kérdést nem szükséges megválaszolni.

Végkövetkeztetések

74. A fentiek összességére figyelemmel azt javaslom, hogy Bíróság a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 312., 315. és 317. cikkét

²⁸ Lásd a közelmúltból: 2022. január 18-i Thelen Technopark Berlin ítélet (C-261/20, EU:C:2022:33, 30. pont).

a következőképpen kell értelmezni:

az adóalany használcikk-kereskedő által azon műalkotás Közösségen belüli beszerzése után fizetett hozzáadottérték-adót, amelynek az adóalany használcikk-kereskedő általi későbbi értékesítése az árrés adóztatására vonatkozó – az említett irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti – szabályozás hatálya alá tartozik, bele kell számítani e későbbi értékesítés adóalapjába.