



## Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2018. november 29.\*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héta) – 2006/112/EK irányelv – 314. cikk – 316. cikk – 322. cikk – A műalkotások területén alkalmazandó különös szabályozások – Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás – Adóalany használtcikk-kereskedők – Műalkotásoknak az alkotó vagy jogutódai általi értékesítése – Közösségen belüli ügyletek – Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazásának választásához való jog gyakorlásának valamely adóalannal szembeni megtagadása a hatóságok által – Alkalmazási feltételek – Az előzetesen felszámított adó levonásához való jog – Műalkotások, régiségek és gyűjteménydarabok”

A C-264/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Münster (münsteri pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2017. május 17-én érkezett, 2017. május 11-i határozatával terjesztett elő a

**Harry Mensing**

és

a **Finanzamt Hamm**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz, a hetedik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, K. Jürimäe, C. Lycourgos, Juhász E. és C. Vajda (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. június 14-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- H. Mensing képviseletében O.-G. Lippross Rechtsanwalt és H. Portheine könyvviteli szakértő,
- a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart, M. Wasmeier és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

\* Az eljárás nyelve: német.

a főtanácsnok indítványának a 2018. szeptember 13-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,  
meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának, valamint 322. cikke b) pontjának értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Harry Mensing műkereskedő és a Finanzamt Hamm (hammi adóhivatal, Németország) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy ez utóbbi megtagadta az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását az alapügy felperese által más tagállamokban vásárolt műalkotások beszerzése tekintetében.

### Jogi háttér

#### *Az uniós jog*

- 3 A héairányelv (4), (7) és (51) preambulumbekkezdése a következőképpen rendelkezik:

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

[...]

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

[...]

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

- 4 Ezen irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„A közös héarendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

A héát minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.

A közös héarendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

5 Az említett irányelv 311. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„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;

[...]”

6 Ezen irányelv 314. cikke előírja:

„A különbözet szerinti [helyesen: az árrésre vonatkozó] szabályozás használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használtcikk-kereskedő általi értékesítésére vonatkozik, amennyiben a termékeket a használtcikk-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 használtcikk-kereskedő, amennyiben a terméknek e másik használtcikk-kereskedő által történő értékesítésére a héát e különös szabályozás értelmében alkalmazták.”

7 A héairányelv 315. cikke értelmében:

„A 314. cikkben említett termékértékesítés adóalapja a használtcikk-kereskedő által elért árrés, csökkentve az árrésre eső hía összegével.

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

8 Ezen irányelv 316. cikke előírja:

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

a) a használtcikk-kereskedő által importált műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek;

b) az alkotótól vagy annak jogutódjaitól beszerzett műalkotások;

c) más adóalanytól, de nem használcikk-kereskedőtől beszerzett műalkotások, amennyiben a 103. cikk értelmében a másik adóalany által történő értékesítésre kedvezményes adómérték vonatkozott.

(2) A tagállamok meghatározzák az (1) bekezdésben említett választási lehetőség gyakorlásának részletes szabályait; a választás nem vonatkozhat rövidebb időszakra, mint két naptári év.”

9 Az említett irányelv 317. cikke ekképp rendelkezik:

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

A használcikk-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.”

10 Ugyanezen irányelv 322. cikke kimondja:

„Amennyiben a termékek különbözet szerinti [helyesen: az árrésre vonatkozó] szabályozás alapján végzett értékesítés célját szolgálják, a használcikk-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 használcikk-kereskedőtől beszerzett vagy beszerzendő műalkotások után fizetett vagy fizetendő héa.”

#### ***A német jog:***

11 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; a továbbiakban: UStG) 25a. cikke előírja:

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

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

[...]

(2) A használcikk-kereskedő legkésőbb a naptári évben az 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 használcikk-kereskedő végezte.

A nyilatkozat legalább két naptári évre köti a vállalkozót.

(3) A forgalmat azon összeg alapján kell megállapítani, amennyivel az eladási ár meghaladja a termék beszerzési árát [...]

[...]

(7) Az alkalmazandó 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,

[...]”

#### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 12 H. Mensing Németországban letelepedett műkereskedő, aki több német településen működtet galériákat. 2014-ben más tagállamokban letelepedett művészektol szerzett be műalkotásokat. Ezek az értékesítések a művészek illetősége szerinti tagállamban adómentes, Közösségen belüli értékesítéseként kerültek bevallásra. H. Mensing ezek tekintetében Közösségen belüli értékesítés címén fizette meg a héát.
- 13 H. Mensing a hammi adóhivataltól az említett beszerzések tekintetében az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását kérte. Mivel a hammi adóhivatal elutasította kérelmét, vele szemben 19 763,31 euró további héatartozást állapított meg.
- 14 H. Mensing nem gyakorolta az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogát, annak ellenére sem, hogy a kérdést előterjesztő bíróság szerint ez a lehetőség eljárásjogi szempontból még nyitva áll előtte.
- 15 Az adómegállapító határozattal szembeni panaszának elutasítását követően H. Mensing keresetet nyújtott be a Finanzgericht Münsterhez (münsteri pénzügyi bíróság, Németország). Arra hivatkozik, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás nem egyeztethető össze az uniós joggal, és a héairányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának közvetlen alkalmazását kéri.
- 16 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak az UStG 25a. cikke (7) bekezdése 1. pontja a) alpontjának a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjával való összeegyeztethetősége tekintetében. E bíróság előadja, hogy a német jog szerint az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást nem lehet olyan termék értékesítésére alkalmazni, amelyet a használcikk-kereskedő az Unión belül szerzett be, míg e terméknek a használcikk-kereskedő számára történő értékesítése adómentes volt a Közösségen belüli értékesítések tekintetében az Unió más tagállamaiban. Mindazonáltal az említett szabályozás hatályából való ilyen kizárás nem következik a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjából, és az a verseny torzulásához vezethet.

- 17 A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy véleménye szerint az árrés adóztatása rendszerének a héairányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontja szerinti alkalmazás választásához való jog csak az ezen irányelv 314. cikkében felsorolt személyek egyik kategóriája által végzett termékértékesítésre vonatkozik. Márpedig az adómentes, Közösségen belüli értékesítések nem tartoznak ez utóbbi rendelkezés hatálya alá. Következésképpen az említett jog nem alkalmazható az olyan műalkotások értékesítésére, amelyeket az adóalany használcikk-kereskedő adómentes, Közösségen belüli vétel során szerzett meg.
- 18 Amennyiben egy személy, aki olyan helyzetben van, mint H. Mensing, mindazonáltal igénybe veheti az árrés adóztatása szabályozásának a héairányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontja szerinti alkalmazását, a kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy ez a személy érvényesítheti-e egyidőben e szabályozást és az előzetesen megfizetett adó levonásához való jogot. E bíróság úgy ítéli meg, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazása, valamint ezzel egyidőben az előzetesen megfizetett adó levonásához való jog gyakorlása ellentétes a héairányelv által létrehozott rendszerrel.
- 19 Ilyen körülmények között a Finanzgericht Münster (münsteri pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:
- „1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 316. cikke (1) bekezdésének 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 [héairányelv] 314. cikke értelmében vett személyekről?
- 2) Amennyiben az első kérdésre igenlő válasz születik: Megköveteli-e a héairányelv 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?”

## **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

### ***Az első kérdésről***

- 20 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontját, hogy egy adóalany használcikk-kereskedő választhatja-e az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását olyan műalkotások értékesítésére, amelyeket számára előzetesen egy adómentes, Közösségen belüli ügylet keretében értékesített az alkotó vagy annak jogutódai, amennyiben ez utóbbiak nem tartoznak az ezen irányelv 314. cikkében felsorolt személyek kategóriáiba.
- 21 Előzetesen meg kell állapítani, a kérdést előterjesztő bíróság általi vizsgálat fenntartása mellett, hogy az alapeljárás a héairányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontja szerinti műalkotásoknak egy olyan adóalany használcikk-kereskedő számára történő értékesítésére vonatkozik, mint amely ezen irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 5. pontjában kerül meghatározásra.
- 22 Arra is emlékeztetni kell, hogy a használcikk-kereskedő által a műalkotások értékesítése során alkalmazott, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás a héairányelv általános szabályozásától eltérő különös héaszabályozás. Következésképpen az e különös rendszer alkalmazásának eseteit meghatározó 314. és 316. cikkét megszorítóan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2017. május 18-i Litdana ítélet, C-624/15, EU:C:2017:389, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 23 A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az említett szabályozás meghatározásához használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat. E kifejezések értelmezésének ugyanis összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania az adósemlegesség követelményeit. (lásd analógia útján: 2013. március 21-i PFC Clinic ítélet, C-91/12, EU:C:2013:198, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 24 Ezenfelül az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (2017. szeptember 21-i Aviva ítélet, C-605/15, EU:C:2017:718, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 25 Először is, a héairányelv 316. cikkét illetően, e rendelkezés előírja, hogy a tagállamok az e cikkben korlátozottan felsorolt termékek értékesítése esetén biztosítják a használtcikk-kereskedők számára az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazásának jogát. Márpedig az említett cikk megfogalmazásából nem tűnik ki, hogy e választási jog az ezen irányelv 314. cikkének a)–d) pontjában előírt feltételek tiszteletben tartásához kötött, vagy hogy a tagállamok, amelyeknek meg kell határozniuk e jog gyakorlásának szabályait, mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek azon feltételeket illetően, amelyeknek alárendelhetik az adóalany használtcikk kereskedőnek az említett szabályozás alkalmazásához való jogának gyakorlását.
- 26 Magával a héairányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának megfogalmazásával lenne tehát ellentétes az, hogy valamely tagállam az adóalany használtcikk-kereskedő azon jogát, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást alkalmazza egy műalkotás Közösségen belüli, e rendelkezés értelmében vett értékesítését követő értékesítését annak a feltételnek rendeli alá, hogy a műalkotást az említett irányelv 314. cikkének a)–d) pontjában felsorolt egyik személy értékesítse.
- 27 Másodsorban, ezt az értelmezést megerősíti annak a szövegkörnyezetnek az elemzése, amelybe a héairányelv 316. cikkének (1) bekezdése illeszkedik.
- 28 Először is, ebből az elemzésből az következik, hogy a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének alkalmazási köre autonóm és kiegészítő jellegű ezen irányelv 314. cikkének alkalmazási köréhez viszonyítva. Ugyanis a 314. cikk az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazásának kötelezettségét írja elő bizonyos, adóalany használtcikk-kereskedők által végzett értékesítések tekintetében, míg a 316. cikk (1) bekezdése pusztán az említett szabályozás bizonyos feltételek melletti alkalmazására vonatkozó jog gyakorlásának lehetőségét írja elő. Márpedig e választási jognak nem lenne értelme, ha gyakorlása ugyanazon, az említett 314. cikkben az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás kötelező alkalmazása tekintetében előírt feltételeknek lenne alárendelve. Ily módon, bár az említett irányelv 314. cikkének alkalmazási köre az Unión belüli termékértékesítésekre korlátozódik, e korlátozás nem alkalmazható ugyanezen irányelv 316. cikkének (1) bekezdésére.
- 29 Másodsorban a héairányelv 322. cikke b) pontjának és 316. cikke (1) bekezdésének együttes elemzése megerősíti e cikknek az említett irányelv 314. cikkéhez viszonyított autonómiáját és kiegészítő jellegét. E 322. cikk b) pontja ugyanis lényegében kizárja az adóalany használtcikk-kereskedő azon jogát, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjának megfelelően értékesített műalkotás tekintetében fizetendő vagy megfizetett héát.
- 30 Márpedig az ilyen kizárás, amely a levonáshoz való jog fennállását feltételezi, következésképpen egy előzetesen adóztatott ügyletet, nem alkalmazható a héairányelv 314. cikkében szereplő esetekben, amelyek azt feltételezik, hogy a műalkotásnak az adóalany használtcikk-kereskedő számára történő értékesítése nem volt héaköteles, vagy azt mentesítették a héa alól.

- 31 Harmadsorban meg kell állapítani, hogy annak a szöveggörnyezetnek az elemzése, amelybe a héairányelv 316. cikke illeszkedik, lehetővé teszi a német kormány azon érvének elutasítását is, miszerint az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás azon okból nem alkalmazható más tagállamokban letelepedett gazdasági szereplőktől beszerzett műalkotások értékesítésére, hogy az adóköteles esemény, különösen a Közösségen belüli beszerzés, nem kerül említésre ezen irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjában. Amint ugyanis arra a főtanácsnok is rámutatott indítványának 65. pontjában, az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás a termékeket nem az adóalany használtcikk-kereskedő általi megszerzésük, hanem értékesítésük szakaszában szabályozza, amit az a tény is megerősít, hogy az adó alapját ezen irányelv 315. és 317. cikke értelmében az adóalany használtcikk-kereskedő által kért eladási árhoz viszonyítva kell kiszámítani.
- 32 Harmadsorban egyfelől a héairányelv által követett célkitűzéseket illetően ezen irányelv (4) és (7) preambulumbekzdéséből az következik, hogy az olyan héarendszer létrehozására irányul, amely nem torzítja a verseny feltételeit, és nem akadályozza az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását. Ezenfelül az állandó ítélezési gyakorlatból az következik, hogy az adósemlegesség elve elválaszthatatlan a héának az irányelv által létrehozott közös rendszerével, és ezen elvvel különösen ellentétes az, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa kivetése során (lásd ebben az értelemben: 2014. március 13-i ATP PensionService ítélet, C-464/12, EU:C:2014:139, 42. és 44. pont, valamint az ott hivatkozott ítélezési gyakorlat).
- 33 Márpedig a német kormány által felvázolt azon értelmezés, miszerint a héairányelv 316. cikke nem alkalmazható olyan értékesítésekre, amelyeket Közösségen belüli ügylet előzött meg, sértheti a héarendszer alapjául szolgáló elveket. Ez az értelmezés ugyanis – többek között – az e tagállamon belül előzetesen értékesített műalkotások értékesítésére alkalmazandó és egy adómentes, Közösségen belüli előzetes értékesítés tárgyát alkotó műalkotásra alkalmazandó adójogi szabályozás közötti hátrányos megkülönböztetéshez vezethet. Amint azt a német kormány is elismerte a tárgyalás során, az olyan tilalom, mint az UStG 25a. cikke (7) bekezdése 1. pontjának a) alpontjában szereplő, az adóalany használtcikk-kereskedő számára értékesített műalkotások nemzeti vagy Közösségen belüli eredete szerinti hátrányos megkülönböztetéshez vezet, mivel az említett nemzeti rendelkezés értelmében az adóalany használtcikk-kereskedő nem választhatja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását egy olyan műalkotás értékesítése tekintetében, amely előzetesen Közösségen belüli értékesítés tárgyát alkotta, hanem, ezzel szemben, egy olyan műalkotás értékesítését illetően alkalmazhatja az említett szabályozást, amelyet előzetesen német területen értékesítettek.
- 34 Az említett nemzeti rendelkezésből eredő hátrányos megkülönböztetés, annak kockázatán túl, hogy sértheti az említett műalkotások szabad mozgását, illetve torzíthatja az adóalany használtcikk-kereskedők közötti versenyt az Unióban, azzal a kockázattal jár, hogy sértheti az adósemlegesség elvét, mivel az ugyanazon ügyleteket, különösen a műalkotások vételét és viszonteladását végző adóalany használtcikk-kereskedők tekintetében eltérő bánásmód kerül alkalmazásra az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak az említett alkotásokra történő alkalmazása tekintetében, aszerint hogy azokat előzetesen a tagállam területén értékesítették, vagy azok előzetesen Közösségen belüli értékesítés tárgyát alkották.
- 35 Egyfelől, közelebbről az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás által követett célkitűzéseket illetően meg kell állapítani, hogy a héairányelv (51) preambulumbekzdése értelmében e szabályozás a kettős adóztatás és az adóalanyok közti verseny torzulásának elkerülésére irányul a használtcikk, műalkotások, régiségek és gyűjteménydarabok területén.
- 36 E tekintetben meg kell állapítani, hogy e területen nehéznek bizonyulhat annak meghatározása, hogy egy adott terméket korábban héa terhelte, mivel a műalkotások, régiségek és gyűjteménydarabok jellegére tekintettel a termék régi is lehet, vagy korábban több különböző, nem adóalany személy közötti kereskedelem tárgyát is alkothatta. Éppen az adott esetben az ilyen javakat korábban terhelő héa meghatározásának e nehézségeire figyelemmel írja elő a héairányelv az árrés adóztatására



vonatkozó szabályozás alkalmazásához, illetve az ahhoz való jogot, hogy a fizetendő héát – amint az a jelen ítélet 31. pontjában is kiemelésre került – lényegében e termékek eladási ára alapján lehessen meghatározni.

- 37 Márpedig e nehézségek nem merülhetnek fel, ha egy, a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti műalkotást az ezen irányelv 314. cikkének a)–d) pontjában felsorolt személyek egyike értékesíti, tekintve, hogy az ilyen értékesítés nem héaköteles, vagy azt mentesítették, amint az a jelen ítélet 30. pontjából is következik. Ilyen esetben a jelen ítélet 35. pontjában említett célkitűzés nem igazolta volna, hogy bekerüljön a héairányelvbe az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás az ezen irányelv 316. cikkében szereplő termékértékesítések tekintetében.
- 38 Következésképpen a héairányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának megfogalmazásából, sőt a szöveggörnyezetből, valamint e rendelkezés és azon szabályozás célkitűzéseiből, amelynek részét alkotja, az következik, hogy valamely tagállam nem követelheti meg, hogy egy adóalany használtcikk-kereskedő megfeleljen a héairányelv 314. cikkének a)–d) pontjában előírt feltételeknek, annak érdekében, hogy az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását választhassa.
- 39 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy adóalany használtcikk-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, amennyiben ez utóbbiak nem tartoznak az ezen irányelv 314. cikkében felsorolt személyek kategóriába.

#### *A második kérdéstről*

- 40 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy egy adóalany használtcikk-kereskedő választhatja-e az árrés adóztatására vonatkozó, a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt szabályozás alkalmazását olyan műalkotások értékesítésére, amelyeket számára előzetesen adómentes, Közösségen belüli értékesítés keretében értékesítettek, azzal egyidejűleg, hogy követeli az előzetesen felszámított héa visszatérítéséhez való jogot olyan helyzetekben, amelyekben e jogot kizárja ezen irányelv 322. cikkének b) pontja, még akkor is, ha ez utóbbi rendelkezést nem ültették át a nemzeti jogba.

#### *Az elfogadhatóságról*

- 41 Előzetesen a német kormány azon érvét kell megvizsgálni, amely szerint a második kérdés elfogadhatatlan. E kormány szerint ez a kérdés egy hipotetikus problémára vonatkozik, és nem meghatározó az alapeljárás kimenetele szempontjából, mivel a szóban forgó értékesítéseket illetően H. Mensing nem gyakorolta az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot.
- 42 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság és a nemzeti bíróságok között az EUMSZ 267. cikkel létrehozott együttműködés keretében kizárólag a jogvitában eljáró, a meghozandó bírósági határozatért felelősséget viselő nemzeti bíróságra tartozik, hogy az ügy sajátosságaira tekintettel megítélje az előzetes döntéshozatalnak az ítélethozatalhoz való szükségességét, valamint a Bíróság elé terjesztett kérdéseinek a relevanciáját. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdés az uniós jog értelmezésére vonatkozik, a Bíróság – főszabály szerint – köteles határozatot hozni. A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre irányuló döntést, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság

rendelkezésre azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (2016. március 17-i *Aspiro* ítélet, C-40/15, EU:C:2016:172, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 43 Márpedig, bár az nem vitatott, hogy H. Mensing még nem gyakorolta az előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot, mindazonáltal az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, amint az a jelen ítélet 14. pontjában összefoglalásra került, az tűnik ki, hogy a nemzeti eljárásjog szempontjából még lehetséges számára e jog érvényesítése az alapeljárás keretében.
- 44 E körülményekre figyelemmel a második kérdés nem minősíthető úgy, hogy nyilvánvalóan nem áll semmiféle összefüggésben a jogvita tényállásával vagy tárgyával, tehát elfogadhatónak kell nyilvánítani.

#### *Az ügy érdeméről*

- 45 A héarendszer központi alapelve, hogy az előzetesen beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő héa levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelmét képezik (2013. november 28-i *MDDP* ítélet, C-319/12, EU:C:2013:778, 41. pont).
- 46 Amint az a főtanácsnok is megállapította indítványának 71. és 72. pontjában, az a tény, hogy egy adóalany hasznáلتcikk-kereskedő számára lehetséges az előzetesen felszámított héa levonása a héairányelv 322. cikkének b) pontjában szereplő helyzetben, miközben az árrés adóztatására vonatkozó, ezen irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti szabályozásának alkalmazását választja, sérti ezt az elvet. Ugyanis, ha az árrés adóztatásának eltérő szabályozása kerül alkalmazásra, az adóalap a héairányelv 315. és 317. cikkének értelmében az adóalany hasznáلتcikk-kereskedő által alkalmazott árrés, magára az árrésre vonatkozó héa összegével csökkentve. E körülmények között a vételi árban foglalt héa nem jelenik meg az eladást terhelő adóban, tehát semmiféle levonáshoz nem biztosít jogot.
- 47 Következésképpen a héairányelv 322. cikkének b) pontja úgy rendelkezik, hogy egy adóalany hasznáلتcikk-kereskedő nem vonhatja le az általa fizetendő adó összegéből az alkotótól vagy annak jogutódjától beszerzett vagy beszerzendő műalkotások után fizetett vagy fizetendő héát, amennyiben a termékek az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alapján végzett értékesítés célját szolgálják.
- 48 Más szóval az ilyen értékesítés tekintetében nem lehet egyidejűleg az árrés adóztatására vonatkozó, a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt szabályozás alkalmazását választani és az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot követelni.
- 49 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy H. Mensing közvetlenül hivatkozik a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt választási jogra, amelyet a szóban forgó nemzeti szabályozás nem ír elő a műalkotások Közösségen belüli értékesítése tekintetében. Ebből az következik, hogy H. Mensing csak az ezen irányelvben előírt feltételek mellett alkalmazhatja az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást, nevezetesen akkor, ha ugyanezen értékesítések tekintetében nem gyakorolja az előzetesen felszámított héa levonásához való jogot.
- 50 E körülményekre figyelemmel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy egy adóalany hasznáلتcikk-kereskedő nem választhatja az árrés adóztatására vonatkozó, a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt szabályozás alkalmazását olyan műalkotások értékesítésére, amelyeket számára előzetesen adómentes, Közösségen belüli értékesítés keretében értékesítettek, azzal egyidejűleg, hogy követeli az előzetesen felszámított héa visszatérítéséhez való jogot olyan helyzetekben, amelyekben e jogot kizárja ezen irányelv 322. cikkének b) pontja, még akkor sem, ha ez utóbbi rendelkezést nem ültették át a nemzeti jogba.

## A költségekről

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

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

- 1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy egy adóalany használcikk-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, amennyiben ez utóbbiak nem tartoznak az ezen irányelv 314. cikkében felsorolt személyek kategóriáiba.**
- 2) **Egy adóalany használcikk-kereskedő nem választhatja az árrés adóztatására vonatkozó, a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontjában előírt szabályozás alkalmazását olyan műalkotások értékesítésére, amelyeket számára előzetesen adómentes, Közösségen belüli értékesítés keretében értékesítettek, azzal egyidejűleg, hogy követeli az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó visszatérítéséhez való jogot olyan helyzetekben, amelyekben e jogot kizárja ezen irányelv 322. cikkének b) pontja, még akkor sem, ha ez utóbbi rendelkezést nem ültették át a nemzeti jogba.**

Aláírások