A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2025. augusztus 1.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Használt cikkekre, műalkotásokra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különös szabályozás – Használtcikk-kereskedők – Különbözet szerinti szabályozás – A 316. cikk (1) bekezdésének b) pontja – A különbözet szerinti szabályozás alkalmazására vonatkozó választási lehetőség – A »műalkotás alkotótól történő beszerzésének« fogalma – Az alkotó által jogi személyen keresztül történő értékesítés”

A C-433/24. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d’État (államtanács, Franciaország) a Bírósághoz 2024. június 18-án érkezett, 2024. június 18-i határozatával terjesztett elő

a **Galerie Karsten Greve**

és

a **Ministère de l’Économie**, **des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: I. Jarukaitis tanácselnök, N. Jääskinen, A. Arabadjiev (előadó), M. Condinanzi és R. Frendo bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2025. március 20-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Galerie Karsten Greve képviseletében L. Poulet-Odent avocat,

– a francia kormány képviseletében B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré és B. Fodda, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: francia.

– a spanyol kormány képviseletében A. Torró Molés, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Herold, W. Roels és J. Samnadda, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2025. június 12-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.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 316. cikke (1) bekezdése b) pontja alapeljárásra alkalmazandó változatának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Galerie Karsten Greve (a továbbiakban: GKG) társaság és a ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (gazdasági, pénzügyi, valamint ipari és digitális szuverenitási minisztérium) között hozzáadottérték-adó (héa) utólagos megfizetése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv (4), (7) és (51) preambulumbekezdése 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 [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 HÉA-rendszernek 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 14. cikke az (1) bekezdésében így rendelkezik:

„»Termékértékesítés« a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.”

5 Az említett irányelv 103. cikke szerint:

„(1) A tagállamok úgy határozhatnak, hogy a 98. és 99. cikk értelmében alkalmazott kedvezményes adómértéket vagy kedvezményes adómértékek egyikét alkalmazzák a 311. cikk (1) bekezdésének 2., 3. és 4. pontjában meghatározott műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek importja esetén is.

(2) Az (1) bekezdésben meghatározott lehetőség igénybevétele esetén a tagállamok a kedvezményes adómértéket alkalmazhatják a következő értékesítések esetén:

a) műalkotások értékesítése az alkotó vagy annak jogutódja által;

b) műalkotások értékesítése alkalmanként végzett tevékenységként olyan adóalany által, aki nem használtcikk-kereskedő, amennyiben a műalkotásokat maga az adóalany importálja, vagy azt az alkotó vagy annak jogutódja értékesítette részére, vagy amennyiben az értékesítőt az ügylet után a HÉA teljes összegű levonására jogosult.”

6 Ugyanezen 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 képviseletében jár el”.

7 A héairányelv 314. cikke kimondja:

„A különbözet szerinti szabályozás használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használtcikk-kereskedő általi értékesítésére vonatkozik, amennyiben a termékeket a használtcikk-kereskedőnek [az Európai] 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 HÉA-t e különös szabályozás értelmében alkalmazták.”

8 Ezen irányelv 316. cikkének (1) bekezdése előírja:

„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 használtcikk-kereskedőtől beszerzett műalkotások, amennyiben a 103. cikk értelmében a másik adóalany által történő értékesítésre kedvezményes adómérték vonatkozott.

9 Az említett irányelv IX. melléklete tartalmazza a „Műalkotások” című A. részt, amelynek szövege a következő:

„1. Képek, részekből összeállított képek (kollázsok) és egyéb dekoratív táblák, a művész által teljes mértékben kézi munkával készített festmények és rajzok, kivéve az építészeti, gépészeti, és más ipari, kereskedelmi, térképészeti és hasonló célú terveket és rajzokat, a kézi díszítésű kézműipari cikkeket, színházi díszleteket, stúdiódíszleteket és hasonló célra festett szöveteket (KN-kód 9701);

2. eredeti metszetek, nyomatok és litográfiák, azaz olyan nyomatok, amelyeket a művész által teljes mértékben kézi munkával készített, egy vagy több lemezről fekete-fehér vagy színes kivitelben korlátozott számban állítottak elő, tekintet nélkül a művész által alkalmazott készítési módra vagy felhasznált anyagra, a mechanikai vagy fotomechanikai eljárással készültek kivételével (KN-kód 9702 00 00);

3. eredeti szobrászművészeti alkotások bármilyen anyagból, kizárólag kézi alkotás; a legfeljebb nyolc példányban elkészített öntvénymásolatok, amelyek gyártását a művész vagy annak jogutódjának felügyelete mellett végezték (KN-kód 9703 00 00); kivételes, a tagállamok által meghatározott esetekben a nyolc másolatra vonatkozó határ átléphető az 1989. január 1. előtt készített öntvénymásolatok esetében;

4. gobelinek (KN-kód 5805 00 00) és falikárpitok (KN-kód 6304 00 00), amelyeket eredeti terv alapján a művész kézzel készített, feltéve hogy ezeknek nem létezik nyolcnál több példánya;

5. teljes mértékben a művész által készített, és szignált egyedi kerámiák;

6. teljes mértékben kézzel készített, réz alapú tűzzománcok, amelyekből legfeljebb nyolc számozott példány létezik, és amelyeket a művész vagy a stúdió szignált, kivéve az ékszereket és az ötvösmunkákat;

7. a művész által készített fényképek, amelyeket saját maga sokszorosított, vagy a felügyelete mellett sokszorosítottak, és amelyekből legfeljebb 30 szignált és számozott példány létezik, minden méretet és hordozólemezt ideértve.”

A francia jog

10 A code général des impôts (általános adókódex, a továbbiakban: CGI) 278-0 bis cikkének az alapeljárásra alkalmazandó változata többek között a következőképpen rendelkezik:

„5,5%-os kedvezményes [héa]mértéket kell alkalmazni az alábbiak vonatkozásában:

[…]

I. – 1° Műalkotások, gyűjteménydarabok vagy régiségek behozatala, valamint az adóalany vagy nem adóalany jogi személy által az Európai Unió egy másik tagállamának területére behozott műalkotások, gyűjteménydarabok vagy régiségek Közösségen belüli beszerzése;

2° Más tagállamban a viszonteladókon kívüli adóalanyok által értékesített műalkotások Közösségen belüli beszerzése.”

11 A CGI 278 septies cikkének az alapeljárásra alkalmazandó változata értelmében:

„A [héa] mértéke 10% a következők vonatkozásában:

[…]

2° Műalkotások alkotó vagy annak jogutódjai általi értékesítése”.

12 A CGI 297 A cikke (1) bekezdésének szövege a következő:

„1° Az olyan használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használtcikk-kereskedő általi értékesítésének adóalapja, amelyeket a használtcikk-kereskedő a hozzáadottérték-adó fizetésére nem kötelezett személytől vagy az ezen termékértékesítés után hozzáadottérték-adó számlázására nem jogosult személytől szerzett be, az eladási ár és a beszerzési ár közötti különbözet.

A használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek fogalommeghatározását rendelet állapítja meg”.

13 A CGI 297 B cikkének első bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A használtcikk-kereskedők kérhetik a 297 A cikk rendelkezéseinek a használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek importálást, Közösségen belüli termékbeszerzést vagy a 278 septies vagy 278-0 bis cikk I. bekezdése alapján kedvezményes [héa]mérték alá tartozó termékértékesítést követő értékesítésére történő alkalmazását.”

14 A CGI III. melléklete 98 A cikke II. bekezdésének az alapeljárásra alkalmazandó változata a következőket írja elő:

„Műalkotásnak minősülnek a következő művek:

1° Képek, részekből összeállított képek (kollázsok) és egyéb dekoratív táblák, a művész által teljes mértékben kézi munkával készített festmények és rajzok, kivéve az építészeti, gépészeti, és más ipari, kereskedelmi, térképészeti és hasonló célú terveket és rajzokat, a kézi díszítésű kézműipari cikkeket, színházi díszleteket, stúdiódíszleteket és hasonló célra festett szöveteket”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15 A GKG művészeti galériát működtet, és olyan műalkotásokat értékesített, amelyeket a 2014. év folyamán az Egyesült Királyság joga szerint alapított Studio Rubin Gideon társaság (a továbbiakban: SRG társaság) értékesített számára. A GKG-t számviteli ellenőrzés alá vonták, amelynek eredményeként az adóhatóság megkérdőjelezte a különbözet szerinti szabályozásnak a GKG által végzett értékesítésekre való alkalmazását, következésképpen e társaságot a 2014. január 1. és december 31. közötti időszak vonatkozásában utólagosan héafizetésre kötelezte.

16 2020. november 25-i ítéletével a tribunal administratif de Paris (párizsi közigazgatási bíróság, Franciaország) elutasította a GKG ezen adómegállapító határozatok és a vonatkozó szankciók alóli mentesítés iránti kérelmét. 2022. június 1-jei ítéletével a cour administrative d’appel de Paris (párizsi közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) elutasította a GKG által ezen ítélet ellen benyújtott fellebbezést.

17 A GKG által benyújtott felülvizsgálati kérelem tárgyában eljáró Conseil d’État (államtanács, Franciaország), amely a kérdést előterjesztő bíróság, rámutat, hogy az ügy irataiból egyértelműen kiderül, hogy az SRG társaság a vitatott adózási időszakban rendszeresen értékesített műalkotásokat. Következésképpen a GKG semmi esetre sem volt jogosult arra, hogy a CGI 297 B cikke és 278-0 bis cikke I. pontjának 2° alpontja alapján a különbözet szerinti szabályozás alá vonja az e társaságtól történő Közösségen belüli beszerzéseket követő saját termékértékesítéseit.

18 Mindemellett a CGI 278 septies cikke 2° pontjának a vitatott adózási időszakra alkalmazandó, e kódex 297 B cikkének rendelkezéseivel összefüggésben értelmezett szövegéből az következik, hogy a különbözet szerinti különös szabályozás választásának joga alkalmazandó a műalkotásoknak az alkotójuk vagy annak jogutódjai általi értékesítését követő értékesítéseire, valamint az ilyen műveknek az alkotójuktól vagy annak jogutódjaitól történő Közösségen belüli beszerzését követő értékesítéseire.

19 A jelen esetben a GKG a különbözet szerinti szabályozást alkalmazta Gideon Rubin festő képeinek az ügyfelei részére történő értékesítésére, amelyeket Közösségen belüli beszerzések révén ő maga szerzett be az SRG társaságtól, amely két tagjának egyike volt G. Rubin.

20 Annak megállapításához, hogy a GKG nem volt jogosult a különbözet szerinti szabályozást e képértékesítésekre alkalmazni, a cour administrative d’appel de Paris (párizsi közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó képeket nem az alkotójuk értékesítette e társaság részére, többek között azért, mert egy kép alkotója csak az a művész lehet, aki azt saját kezűleg festette, így az SRG társaság jogi személy minőségében nem tekinthető e

képek alkotójának. A GKG a felülvizsgálati kérelmének alátámasztása érdekében arra hivatkozik, hogy a cour administrative d'appel de Paris (párizsi közigazgatási fellebbviteli bíróság, Franciaország) e tekintetben tévesen alkalmazta a jogot.

21 A Conseil d'État (államtanács, Franciaország) szerint a GKG által felhozott jogalapra adandó válasz attól függ, hogy a héairányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának rendelkezéseit ezen irányelv 311. cikke (1) bekezdése 2. pontjának és IX. melléklete A. részének rendelkezéseivel összefüggésben úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az, hogy egy jogi személyt, például egy társaságot e rendelkezések értelmében és alkalmazásában egy kép „alkotójának" tekintsenek.

22 Az ezen első kérdésre adandó nemleges válasz esetén az e jogalapra adandó válasz attól is függ, hogy milyen szempontokat kell figyelembe venni annak elismerésekor, hogy egy jogi személy, például egy társaság, ugyanezen rendelkezések értelmében és alkalmazásában egy kép „alkotójának" tekinthető. Ilyen szempont lehet többek között e társaságnak valamely különös jogi szabályozás alá tartozása, az, hogy a természetes személy, aki a képet festette, rendelkezik a társaság részesedéseinek összességével vagy egy részével, illetve hogy e személy a társaságon belül ügyviteli feladatokat lát el.

23 E körülmények között Conseil d'État (államtanács, Franciaország) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héa]irányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának rendelkezéseit, az irányelv 311. cikke (1) bekezdésének 2. pontjával és IX. melléklete A. részének rendelkezéseivel összefüggésben, hogy azokkal ellentétes az, hogy egy jogi személyt, például egy társaságot e rendelkezések értelmében és alkalmazásában egy kép »alkotójának« tekintsenek?

2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén milyen szempontokat kell figyelembe venni annak elismerésekor, hogy egy jogi személy, például egy társaság, ugyanezen rendelkezések értelmében és alkalmazásában egy kép »alkotójának« tekinthető (így társaság esetében a társaságnak valamely meghatározott jogi szabályozás alá tartozása, az, hogy a természetes személy, aki a képet festette, rendelkezik a társaság részesedéseinek összességével vagy egy részével, az, hogy e személy a társaságon belül ügyviteli feladatokat lát el …)?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

24 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróságok és a Bíróság között az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködési eljárás keretében a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróságnak az előtte folyamatban lévő ügy eldöntéséhez hasznos választ adjon. Erre tekintettel a Bíróságnak adott esetben át kell fogalmaznia az elé terjesztett kérdéseket (2025. április 30-i Inspektorat kam Visshia sadeben savet ítélet, C-313/23, C-316/23 és C-332/23, EU:C:2025:303, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

25 Ezen irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében a tagállamok biztosítják a használtcikk-kereskedők számára a jogot, hogy a különbözet szerinti szabályozás alkalmazását válasszák az alkotótól vagy annak jogutódjától beszerzett műalkotások értékesítésére.

26 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság többek között arra keresi a választ, hogy valamely jogi személyt e 316. cikk (1) bekezdésének b) pontjában előírt, különbözet szerinti szabályozás alkalmazása szempontjából valamely műalkotás alkotójának lehet-e tekinteni, és ha igen, milyen feltételek mellett.

27 Mindazonáltal nem vitatott, hogy az alapügyben szóban forgó képek alkotója Gideon Rubin festő, aki azokat az SRG társaságon keresztül forgalmazta, amely két tagjának ő az egyike.

28 Egyébiránt a héairányelv 314. cikke a) pontjának megfelelően a különbözet szerinti szabályozást kell alkalmazni a használt cikkek, műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek használtcikk-kereskedő általi értékesítésére, amennyiben e termékeket a használtcikk-kereskedő részére nem adóalany az Unión belül értékesítette. Így ezen irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja a maga részéről azt az esetet szabályozza, amikor a használtcikk-kereskedők olyan műalkotások értékesítését végzik, amelyeket számukra az alkotó vagy annak jogutódjai mint héaalanyok értékesítettek.

29 E körülmények között annak érdekében, hogy a nemzeti bíróság számára hasznos választ lehessen adni, nem azt a kérdést kell elemezni, hogy az SRG társasághoz hasonló jogi személy a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében vett „alkotó” fogalma alá tartozhat-e, hanem azt, hogy e rendelkezés hatálya alá tartozik-e a műalkotásoknak valamely héaalany jogi személyen keresztül eljáró alkotója vagy annak jogutódjai általi értékesítése.

30 Következésképpen meg kell állapítani, hogy előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseivel, amelyeket célszerű együttesen vizsgálni, az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy e rendelkezés hatálya alá tartozik az olyan műalkotások használtcikk-kereskedők általi értékesítése, amelyeket részükre az alkotó vagy annak jogutódjai jogi személyen keresztül értékesítettek, és ha igen, milyen feltételek mellett.

31 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez figyelembe kell venni annak szövegét és célját, valamint e rendelkezés szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is, amelynek az részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2014. október 1-jei E. ítélet, C-436/13, EU:C:2014:2246, 37. pont).

32 Elsősorban meg kell állapítani, hogy a héairányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának szövege nem határozza meg pontosan azokat a részletes szabályokat, amelyek alapján az alkotó vagy annak jogutódjai műalkotásokat értékesítenek a használtcikk-kereskedők részére. Ugyanakkor, amint arra a főtanácsnok az indítványának 23. pontjában lényegében rámutatott, a műalkotások értékesítése az alkotó vagy annak jogutódjai kereskedelmi tevékenységének részét képezi, amelynek lényege a héairányelv 14. cikke (1) bekezdésének megfelelően a birtokba vehető dolog – általában ellenérték fejében történő – átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel.

33 Következésképpen a héairányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának szövege nem zárja ki kifejezetten, hogy az alkotó vagy annak jogutódjai jogi személyen keresztül teljesíthessenek ilyen értékesítést, sem pedig azt, hogy jogi személy ilyen értékesítést végezhessen.

34 Másodsorban, ami azt a szövegkörnyezetet illeti, amelybe e rendelkezés illeszkedik, kétségtelen, hogy a használtcikk-kereskedő által a műalkotások értékesítése során elért különbözet szerinti szabályozás az ezen irányelv általános rendszerétől eltérő különös héaszabályozásnak minősül,

így ezen irányelvnek az e szabályozás alkalmazásának eseteit meghatározó 314. és 316. cikkét szigorúan kell értelmezni. 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 szabályozás által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania az adósemlegesség követelményeit (2018. november 29-i Mensing ítélet, C-264/17, EU:C:2018:968, 22. és 23. pont).

35 Harmadsorban, a héairányelv által követett célkitűzéseket illetően ezen irányelv (4) és (7) preambulumbekezdéséből az következik, hogy az olyan héarendszer létrehozására irányul, amely nem torzítja a verseny feltételeit, és nem akadályozza az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását. Az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adósemlegesség elve e rendszer szerves részét képezi, és ezen elvvel különösen ellentétes az, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa kivetése során (2018. november 29-i Mensing ítélet, C-264/17, EU:C:2018:968, 32. pont).

36 Ami közelebbről a héairányelv 314. és 316. cikkében előírt, különbözet szerinti szabályozás által követett célkitűzéseket illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv (51) preambulumbekezdése értelmében e szabályozás a kettős adóztatás és az adóalanyok közti verseny torzulásának elkerülésére irányul a használtcikkek, műalkotások, régiségek és gyűjteménydarabok területén (2018. november 29-i Mensing ítélet, C-264/17, EU:C:2018:968, 35. pont).

37 Ezenkívül egyrészt, amint arra a főtanácsnok az indítványának 25. és 26. pontjában rámutatott, a héairányelv 103. és 316. cikkének elfogadásával az uniós jogalkotó konkrét célja az volt, hogy előmozdítsa az új műalkotásoknak az Unió piacára való bevezetését, függetlenül attól, hogy azokat az Unióba importálják, vagy az Unió területén újonnan hozzák létre, kedvező adójogi bánásmódot írva elő az ilyen művek behozatala, a létrehozásukat követő első értékesítésük és e művek használtcikk-kereskedők általi első értékesítése tekintetében.

38 Másrészt, amint arra a francia kormány helyesen hivatkozott, a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja azáltal, hogy a használtcikk-kereskedők azon jogát, hogy a különbözet szerinti szabályozást válasszák, kizárólag az alkotótól vagy annak jogutódjaitól beszerzett műalkotásokra korlátozza, arra is irányul, hogy korlátozza mind a használtcikk-kereskedők, mind a tagállamok adóhatóságai számára a bizonyítással és ellenőrzéssel kapcsolatos adminisztratív terheket, köztük különösen azokat, amelyek az előbbiek esetében annak bizonyításához kapcsolódnak, hogy a műalkotás vételára magában foglalja-e az előzetesen felszámított héát, az utóbbiak esetében pedig, hogy ellenőrizzék e ténybeli helyzetet.

39 E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy 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 több különböző, nem adóalany személy közötti kereskedelem tárgyát is képezhette. A héairányelv éppen az ilyen termékeket adott esetben már terhelő héa meghatározásával kapcsolatos nehézségekre tekintettel írja elő a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának választásához, illetve az ahhoz való jogot, hogy a fizetendő héát az ilyen árrés kiszámításának elemeként e termékek eladási ára alapján lehessen meghatározni (lásd ebben az értelemben: 2018. november 29-i Mensing ítélet, C-264/17, EU:C:2018:968, 36. pont).

40 E megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy a héairányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának olyan értelmezése, amely minden esetben kizárja e rendelkezés hatálya alól az olyan műalkotások használtcikk-kereskedők általi értékesítését, amelyeket az alkotóik vagy azok jogutódjai jogi személyeken keresztül értékesítettek számukra, sértheti az adósemlegesség biztosítására, a verseny torzulásának elkerülésére és az új műalkotásoknak az Unió piacára való bevezetésének előmozdítására irányuló célkitűzéseket.

41 Amint ugyanis arra a jelen ítélet 35. pontja emlékeztet, az adósemlegesség elvével különösen ellentétes az, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa kivetése során. Márpedig, amint arra a főtanácsnok az indítványának 27., 29. és 33. pontjában rámutatott, amikor műalkotásokat használtcikk-kereskedők részére értékesítenek, e művek alkotói vagy azok jogutódjai a héa kivetése szempontjából azonos ügyleteket végeznek, függetlenül attól, hogy ezen értékesítéseket természetes személyként vagy jogi személyen keresztül végzik-e.

42 Ezenkívül, amikor a héairányelv 103. cikke (2) bekezdésének a) és b) pontja lehetőséget biztosít a tagállamoknak arra, hogy bizonyos értékesítésekre kedvezményes héamértéket alkalmazzanak, lényegében ugyanazokat a kifejezéseket használja, mint ezen irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja, így az ilyen eltérő bánásmód attól függően, hogy az alkotók vagy azok jogutódjai milyen jogi formában járnak el, szintén a héa eltérő mértékű beszedését eredményezheti azonos ügyletek esetében.

43 Ráadásul a jelen ítélet 40. cikkében kifejtett értelmezésből eredő eltérő bánásmód azzal a kockázattal járna, hogy veszélyeztetné egyrészt az új műalkotásoknak az Unió piacára való bevezetésének előmozdítására irányuló célkitűzést, másrészt pedig torzítaná az azonos tevékenységet – azaz lényegében a műalkotások beszerzését és viszonteladását – végző használtcikk-kereskedők közötti versenyt, mivel eltérő bánásmódban részesülnének a különbözet szerinti szabályozás héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerinti alkalmazásának lehetőségét illetően aszerint, hogy e műveket olyan alkotó vagy annak jogutódjai értékesítették számukra, akik jogi személyen keresztül jártak-e el, vagy sem.

44 Következésképpen különösen a héairányelv és 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja által követett célokra tekintettel meg kell állapítani, hogy e rendelkezés olyan műalkotások használtcikk-kereskedő általi értékesítésére is vonatkozik, amelyeket utóbbi részére jogi személy értékesített, feltéve azonban, hogy ilyen esetben e műalkotásoknak e jogi személy által e használtcikk-kereskedő részére történő értékesítése az alkotónak vagy annak jogutódjainak tudható be.

45 E tekintetben egyrészt, ha valamely műalkotásnak a használtcikk-kereskedő részére történő értékesítését, amint – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat fenntartásával – a jelen ügyben is tűnik, olyan jogi személy végzi, amelyet az alkotó vagy annak jogutódjai az alkotó által előállított műalkotások forgalmazása céljából alapítottak, vélelmezhető, hogy az értékesítés az alkotónak vagy annak jogutódjainak tudható be, mivel ilyen esetben ezen értékesítésre olyan megállapodások keretében kerül sor, amelyeket az alkotó vagy annak jogutódjai általában e forgalmazás céljából kötöttek.

46 Másrészt, mivel a héairányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának sajátos célja az új műalkotásoknak az Unió piacára való bevezetésének előmozdítása, amint az a jelen ítélet 37. pontjában megállapításra került, a jelen ítélet előző pontjában kifejtett értelmezést az e pontban említett értékesítésekre kell korlátozni, amelyek ténylegesen valamely műalkotásnak az

Unió piacára való első bevezetését képezik, így nem állhatnak fenn arra utaló valószínűsítő körülmények, hogy e műalkotás korábbi héaköteles értékesítésére került sor, amely ilyen első bevezetésnek minősül.

47 Következésképpen abban az esetben, ha az alkotó vagy annak jogutódjai az ilyen művet jogi személyen keresztül értékesítik valamely használtcikk-kereskedő részére, ahhoz, hogy e rendelkezést alkalmazni lehessen e műnek a használtcikk-kereskedő általi későbbi értékesítése során, az szükséges, hogy e jogi személy jogosult legyen arra, hogy az említett művel tulajdonosként rendelkezzen annak keletkezésétől kezdve, vagy korábbi héaköteles értékesítés hiányában az Unió piacára való ezen első bevezetéskor.

48 Ebből következik, hogy amennyiben a jelen ítélet 44. és 46. pontjában kifejtett két feltétel teljesül, a szóban forgó értékesítés a héairányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartozik, ami lehetővé teszi a használtcikk-kereskedő számára, hogy a különbözet szerinti szabályozást válassza.

49 Egyébiránt meg kell jegyezni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által felvázolthoz hasonló kritériumok alkalmazása – nevezetesen a jogi személy különös jogi szabályozás alá vonása, a műalkotást létrehozó természetes személy által e jogi személy társasági tőkéjében a részesedések összességével vagy egy részével való rendelkezés, e természetes személy által az említett jogi személyen belül ügyviteli feladatok ellátása és/vagy az értékesítésből származó bevétel jelentős részének az említett művet létrehozó természetes személyre történő átruházása – veszélyeztetheti a 316. cikk (1) bekezdése b) pontjának célját, amely abban áll, hogy el kell kerülni a túlzott bizonyítási és ellenőrzési terheket, mivel az ilyen alkalmazás a jogi személyen belüli tulajdonjoggal vagy szavazati joggal, valamint a nyereség e jogi személy tagjai közötti megosztásával kapcsolatos – adott esetben igen összetett – viszonyrendszer vizsgálatát vonná maga után, például abban az esetben, ha több művész ilyen jogi személy keretében jár el műalkotásaik forgalmazása érdekében, és különösen akkor, ha ilyen műveket közösen hoznak létre.

50 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezés hatálya alá tartozik az olyan műalkotásoknak a használtcikk-kereskedők által történő értékesítése, amelyeket az alkotó vagy annak jogutódjai jogi személyen keresztül értékesítettek számukra, feltéve először is, hogy a jogi személy általi értékesítés az alkotónak vagy annak jogutódjainak tudható be, amely eset áll fenn akkor, ha az alkotó vagy annak jogutódjai e jogi személyt az alkotó által előállított műalkotások forgalmazása céljából alapították, másodszor pedig, ha e műalkotásoknak a használtcikk-kereskedő részére történő értékesítése az említett műalkotásoknak az Unió piacára való első bevezetésének minősül.

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:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy e rendelkezés hatálya alá tartozik az olyan műalkotásoknak a használtcikk-kereskedők által történő értékesítése, amelyeket az alkotó vagy annak jogutódjai jogi személyen keresztül értékesítettek számukra, feltéve először is, hogy a jogi személy általi értékesítés az alkotónak vagy annak jogutódjainak tudható be, amely eset áll fenn akkor, ha az alkotó vagy annak jogutódjai e jogi személyt az alkotó által előállított műalkotások forgalmazása céljából alapították, másodszor pedig, ha e műalkotásoknak a használtcikk-kereskedő részére történő értékesítése az említett műalkotásoknak az Európai Unió piacára való első bevezetésének minősül.

Aláírások