A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2023. július 13.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – 311. és azt követő cikkek – A műalkotások területén alkalmazandó különös szabályozások – Az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás – Használtcikk-kereskedők – Műalkotásoknak az alkotó vagy jogutódai általi értékesítése – Közösségen belüli ügyletek – Az előzetesen felszámított adó levonásához való jog”

A C-180/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2022. március 9-én érkezett, 2021. október 20-i határozatával terjesztett elő

a **Finanzamt Hamm**

és

Harry Mensing

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, P. G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin és I. Ziemele (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– Harry Mensing képviseletében O.-G. Lippross Rechtsanwalt,

– a német kormány képviseletében J. Möller és A. Hoesch, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Pethke és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

a főtanácsnok indítványának a 2023. március 23-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) 311. és azt követő cikkeinek értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt Hamm (hammi adóhivatal, Németország) és Harry Mensing műkereskedő között az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásnak az érdekelt által korábban Közösségen belüli ügyletek keretében beszerzett műalkotások értékesítésére történő alkalmazása esetében a hozzáadottérték-adó (héa) adóalapjának kiszámítása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

A 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 [HÉA-rendszer] 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 193. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 194–199. cikkben és a 202. cikkben meghatározott esetek kivételével a HÉA-t az adóztatandó termékértékesítést vagy szolgáltatást végző adóalany köteles megfizetni.”

5 A héairányelv „Különös szabályozások” címet viselő XII. címe tartalmazza a „Használt cikkekre, műalkotásokra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különös szabályozás” címet viselő 4. fejezetet. E fejezet 1. szakasza tartalmazza ezen irányelv 311. cikkét, amely többek között meghatározza a „műalkotás” és a „használtcikk-kereskedő” fogalmát. Az említett fejezet 2. szakaszában, amely a használtcikk-kereskedőkre vonatkozó különös szabályozást állapítja meg, a „Különbözet szerinti [helyesen: Árrés adóztatására vonatkozó] szabályozás” címet viselő 1. alszakasz magában foglalja a 312–325. cikket.

6 A héairányelv 312. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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.”

7 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[z 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 Az említett irányelv 315. cikke a következőképpen szól:

„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.”

9 Ugyanezen irányelv 316. cikke a következőket írja elő:

„(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 használtcikk-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."

10 A héairányelv 317. cikke a következőképpen rendelkezik:

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

A használtcikk-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."

A német jog

11 A 2005. február 21-i Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; BGBl. I, 386. o.) alapügyre alkalmazandó változata (a továbbiakban: UStG) szerinti 25a. §-ának szövege a következő:

„(1) Az ingó materiális termékeknek az 1. § (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 használtcikk-kereskedő. Használtcikk-kereskedő az, aki ingó materiális termékekkel üzletszerűen kereskedik, vagy ilyen termékeket a saját nevében nyilvánosan elárverez.

2. A termékeket a használtcikk-kereskedőnek a Közösség területén értékesítették. Ezen árubeszerzés tekintetében:
   a) forgalmi adót nem fizettek vagy a 19. § (1) bekezdése alapján nem vetettek ki,

   vagy

   az árrés adóztatására került sor.

3. A termékek anyaga nem (a Vámtarifa 71 02 és 71 03 vámtarifaszáma szerinti) drágakő vagy (a Vámtarifa 71 06, 71 08, 71 10 és 71 12 vámtarifaszáma szerinti) nemesfém.

(2) A használtcikk-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:

1. az általa importált (a 2. melléklet 53. pontja szerinti) műalkotásokra, (a 2. melléklet 49. pontjának f) alpontja és 54. pontja szerinti) gyűjteménydarabokra, illetve (a Vámtarifa 9706 00 00 vámtarifaszáma szerinti) régiségekre vagy

2. műalkotásokra, ha az értékesítés részére adóköteles volt, és nem használtcikk-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; 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) műalkotás 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.

[…]

(7) Az alkalmazandó különös szabályok:

1. Az árrés adóztatása nem alkalmazható
   a) az olyan termék értékesítéseire, amelyet a használtcikk-kereskedő a Közösségen belül szerzett be, ha a terméknek a használtcikk-kereskedő részére történő értékesítésére a Közösségen belüli értékesítésekre vonatkozó adómentességet a Közösség egyéb területén alkalmazták,
   b) az 1b. § (2) és (3) bekezdése értelmében vett új jármű Közösségen belüli értékesítésére.

2. A Közösségen belüli beszerzés nem tartozik a forgalmi adó hatálya alá, ha a termékeknek a beszerző részére történő, az 1a. § (1) bekezdése értelmében vett értékesítésére az árrés adóztatását a Közösség egyéb területén alkalmazták.

3. A 3c. § és a Közösségen belüli értékesítésekre vonatkozó adómentesség (a 4. § 1. pontjának b) alpontja, 6a. §) nem alkalmazható az árrés adóztatása esetén.

[…]”

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 művészektől szerzett be műalkotásokat. Ezek az értékesítések a művészek illetősége szerinti tagállamban adómentes, Közösségen belüli értékesítésekként 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 az UStG 25a. §-a (7) bekezdése 1. pontjának a) alpontja előírja, hogy az árrés adóztatása nem alkalmazható az olyan termék értékesítésére, amelyet a használtcikk-kereskedő a Közösségen belül szerzett be, ha a terméknek a használtcikk-kereskedő részére történő értékesítésére a Közösségen belüli értékesítésekre vonatkozó adómentességet a Közösség egyéb területén alkalmazták, a hammi adóhivatal elutasította kérelmét, ebből következően pedig további héatartozást állapított meg H. Mensinggel szemben.

14 Miután elutasították az e további héaösszegre vonatkozó adómegállapítási határozattal szemben benyújtott panaszát, H. Mensing keresetet nyújtott be a Finanzgericht Münsterhez (münsteri pénzügyi bíróság, Németország), arra hivatkozva, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás nem egyeztethető össze az uniós joggal, és kérte a héairányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontjának közvetlen alkalmazását.

15 Mivel e bíróságnak e tekintetben kétségei merültek fel, előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé.

16 2018. november 29-i Mensing ítéletében (C-264/17, EU:C:2018:968) a Bíróság kimondta egyrészt, hogy a héairányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy a 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 azok nem tartoznak az ezen irányelv 314. cikkében felsorolt személyek kategóriáiba, másrészt pedig hogy a használtcikk-kereskedő nem választhatja az árrés adóztatására vonatkozó 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 az említett irányelv 322. cikkének b) pontja, még akkor sem, ha ez utóbbi rendelkezést nem ültették át a nemzeti jogba.

17 Ezen ítéletet követően a Finanzgericht Münster (münsteri pénzügyi bíróság) 2019. november 7-i ítéletével helyt adott H. Mensing kérelmének. E bíróság lényegében úgy ítélte meg, hogy az adóalapot az uniós jog alapján kell meghatározni, és hogy a héairányelvnek az ezen irányelv 312., 315. és 316. cikkével összefüggésben értelmezett 317. cikke első bekezdése rendelkezéseire tekintettel a forgalmi adót a „beszerzési ár” részeként le kell vonni az árrésből.

18 A hammi adóhivatal felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a jelen ügyben kérdést előterjesztő Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország). Lényegében azzal érvel, hogy a Közösségen belüli beszerzés után fizetendő forgalmi adó nem csökkenti az adóalapot. E tekintetben a hammi adóhivatal Szpunar főtanácsnok Mensing ügyre vonatkozó indítványára (C-264/17, EU:C:2018:722) hivatkozik, amelyben megállapításra került,

hogy a harmadik országokból származó behozatalok esetében a héairányelv 317. cikkének második bekezdése előírja, hogy az eladási árból le kell vonni az import során meghatározott és a héa importra eső összegével növelt adóalapot, és következésképpen úgy ítélte meg, hogy a Közösségen belüli beszerzéseket illetően a hasonló megoldás hiánya joghézagnak minősül.

19 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a nemzeti jogban a forgalmi adónak az árrés adóztatására vonatkozó szabályozással összefüggésben az adóalap megállapítása során való figyelembevételére az UStG 25a. §-a (3) bekezdése harmadik mondatának az uniós joggal összhangban álló értelmezése alapján van lehetőség. E bíróságnak ugyanakkor kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy amennyiben az adóalany az árrés adóztatására vonatkozó, a héairányelv 311. és azt követő cikkeiben előírt szabályozás alkalmazására hivatkozik, a végső fokon eljáró nemzeti bíróság értelmezheti-e úgy az UStG 25a. §-a (3) bekezdésének harmadik mondatát, hogy a Közösségen belüli termékbeszerzésre eső adó nem képezi az adóalap részét.

20 E körülmények között a Bundesgerichtshof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A második kérdésről

21 Második kérdésével, amelyet elsőként célszerű megvizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 312. és 315. cikkét, valamint 317. cikkének első bekezdését, hogy a használtcikk-kereskedő által olyan műalkotás Közösségen belüli beszerzése után megfizetett héa, amelynek a későbbiekben történő értékesítése ezen irányelv 316. cikkének (1) bekezdése alapján az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozik, ezen értékesítés adóalapjának részét képezi.

22 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata 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 (2018. november 29-i Mensing ítélet, C-264/17, EU:C:2018:968, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 Ami a szóban forgó rendelkezések szövegét illeti, mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy a héairányelv 317. cikkének első bekezdéséből az következik, hogy amennyiben a használtcikk-kereskedő ezen irányelv 316. cikkének megfelelően az e rendelkezésben említett termékértékesítésekre az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás alkalmazását választja, az adóalapot az említett irányelv 315. cikkének megfelelően kell meghatározni.

24 E 315. cikk első bekezdése értelmében az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozó termékértékesítések adóalapja a használtcikk-kereskedő által elért, az e cikk második bekezdésének megfelelően kiszámított árrés, csökkentve az árrésre eső héa összegével.

25 E tekintetben, először is, a héairányelv 315. cikkének második bekezdéséből az következik, hogy a használtcikk-kereskedő árrése a terméknek a használtcikk-kereskedő által kért „eladási ára” és a „beszerzési ár” közötti különbözet.

26 Közelebbről, a héairányelv 312. cikkének 1. pontja az „eladási ár” fogalmát úgy határozza meg, mint „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”. Magát a „beszerzési ár” fogalmát ezen irányelv 312. cikkének 2. pontja úgy határozza meg, mint „minden olyan, az 1. pontban meghatározott ellenérték, amelyet a használtcikk-kereskedő fizet vagy fizetnie kell a terméket értékesítő részére”.

27 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 31–33. pontjában hangsúlyozta, magából a héairányelv 312. cikkének szövegéből kitűnik, hogy az e rendelkezésben említett „eladási ár” és „beszerzési ár” fogalma egyrészt azokra a költségelemekre vonatkozik, amelyeket a használtcikk-kereskedő az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozó termékértékesítés keretében ellenértékként kapott, másrészt pedig azokra, amelyeket azon termékek beszerzésekor fizetett az eladónak, amelyek később ezen értékesítés tárgyát képezik.

28 Ebből a „beszerzési ár” fogalmát illetően közelebbről az következik, hogy az nem foglalja magában azokat a költségelemeket, amelyeket a használtcikk-kereskedő nem az eladónak, hanem harmadik személyeknek fizetett, így e beszerzési ár nem foglalja magában azon termék Közösségen belüli beszerzése után az államkincstár részére megfizetett héát, amely később a szóban forgó értékesítési ügylet tárgyát képezi.

29 Másodszor, ami magát az árrésre eső héa összegét illeti, amelyet a héairányelv 315. cikke első bekezdésének megfelelően – és amint arra a jelen ítélet 24. pontja emlékeztet – le kell vonni a használtcikk-kereskedő által elért árrésből, a német kormányhoz hasonlóan – és amint azt a főtanácsnok az indítványának 37. pontjában hangsúlyozta – meg kell állapítani, hogy e héa az az adó, amelyet a használtcikk-kereskedőnek az általa teljesített műalkotás-értékesítés után kell megfizetnie. Ezzel szemben az említett héa nem foglalhatja magában a használtcikk-kereskedő által a műalkotás Közösségen belüli beszerzése címén megfizetett adót, amely e műalkotás beszerzési árához kapcsolódik.

30 A héairányelv 312. és 315. cikkének, valamint 317. cikke első bekezdésének szövegére tekintettel meg kell tehát állapítani, hogy a használtcikk-kereskedő által olyan műalkotás Közösségen belüli beszerzése után fizetett héa, amely az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozó későbbi termékértékesítés tárgyául szolgál, nem képezi részét e termék ezen irányelv 312. cikke 2. pontja értelmében vett beszerzési árának, így semmi nem indokolja ezen adó összegének az említett későbbi termékértékesítés adóalapjából történő kizárását.

31 Ugyanakkor mind H. Mensing, mind az Európai Bizottság lényegében úgy véli, hogy a héairányelv 312. és 315. cikkének, valamint 317. cikke első bekezdésének szigorúan szó szerinti értelmezése sérti az e rendelkezések által követett célokat, valamint azt a szövegkörnyezetet, amelybe e rendelkezések illeszkednek. Közelebbről, a Bizottság megjegyzi, hogy a héairányelv 312. cikkének olyan értelmezése, amely szerint azon műalkotás beszerzési ára, amelyet a használtcikk-kereskedő egy másik tagállamban letelepedett értékesítőtől e tárgy Közösségen belüli beszerzése keretében szerzett be, magában foglalja az e beszerzés után megfizetett héát, lehetővé teszi a kettős adóztatás, valamint a verseny torzulásának elkerülését, függetlenül attól, hogy az említett tárgyat ugyanabban a tagállamban, egy másik tagállamban vagy valamely harmadik országban szerezték be.

32 E tekintetben, először is, a héairányelv által követett célkitűzéseket illetően ezen irányelv (4) preambulumbekezdéséből egyrészt kétségtelenül az következik, hogy az olyan héarendszer létrehozására irányul, amely nem torzítja a verseny feltételeit, és nem akadályozza az áruk és a szolgáltatások szabad mozgását. Ezenkívül az említett irányelv (7) preambulumbekezdése szerint 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. Egyébiránt, amint arra a Bíróság a 2018. november 29-i Mensing ítéletében (C-264/17, EU:C:2018:968, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) emlékeztetett, az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az adósemlegesség elve szerves részét képezi a héa azon közös rendszerének, amelyet a héairányelv hozott létre, és ezen elvvel különösen ellentétes az, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a héa kivetése során.

33 Másrészt, ami közelebbről az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás által követett célkitűzéseket illeti, meg kell állapítani, 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).

34 Mindemellett emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint valamely uniós jogi rendelkezésnek a szövegkörnyezetére és céljára tekintettel történő értelmezése nem járhat olyan eredménnyel, amely teljesen megfosztja hatékony érvényesülésétől e rendelkezés világos és pontos szövegét. Így amennyiben az uniós jog valamely rendelkezésének értelme magából a rendelkezés szövegéből egyértelműen kitűnik, a Bíróság nem térhet el ettől az értelmezéstől (lásd ebben az értelemben: 2006. október 26-i Európai Közösség ítélet, C-199/05, EU:C:2006:678, 42. pont; 2022. szeptember 20-i VD és SR ítélet, C-339/20 és C-397/20, EU:C:2022:703, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 E tekintetben, jóllehet az adósemlegesség elve szerves részét képezi a héa azon közös rendszerének, amelyet a héairányelv hozott létre, ezen elv – amely az egyenlőség elvének egyik különös kifejeződése a másodlagos közösségi jog szintjén és az adózás különös területén – nem

teszi lehetővé ezen irányelv valamely rendelkezése hatályának oly módon történő kiterjesztését, amely ellentétes lenne annak egyértelmű szövegével (lásd ebben az értelemben: 2012. november 15-i Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), amely szöveg – amint azt a főtanácsnok az indítványának 61. pontjában hangsúlyozta – csak az uniós jogalkotó beavatkozása nyomán módosítható.

36 Másodszor, nem vitatott, amint arra lényegében a Bizottság is rámutatott, hogy a héairányelv 312. és 315. cikkének, valamint 317. cikke első bekezdésének a jelen ítélet 30. pontjában hivatkozott szó szerinti értelmezése a valamely tagállamban történő termékértékesítések tekintetében eltérő adóterheléshez vezet attól függően, hogy a műalkotás ilyen Közösségen belüli termékbeszerzés tárgyát képezte, azt a használtcikk-kereskedő ugyanazon tagállam területén szerezte be, vagy annak behozatalára valamely harmadik országból került sor.

37 Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy ez a helyzet közvetlenül az alkalmazandó rendelkezések szövegéből következik.

38 Miközben ugyanis, amint az a jelen ítélet 30. pontjában megállapításra került, a használtcikk-kereskedő által az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozó értékesítési ügylet tárgyát képező műalkotás Közösségen belüli beszerzése után megfizetett héa nem képezi részét e termék héairányelv 312. cikke 2. pontja értelmében vett beszerzési árának, az e használtcikk-kereskedő által a valamely tagállamban beszerzett műalkotás után megfizetett és az ugyanezen tagállamban e szabályozás hatálya alá tartozó, később megvalósult értékesítési ügylet tárgyát képező héát általában e használtcikk-kereskedő közvetlenül a termék értékesítőjének fizeti meg, aki főszabály szerint ezen irányelv 193. cikkének megfelelően köteles azt megfizetni az az államkincstár részére, így az az említett irányelv 312. cikkének 2. pontja értelmében vett „beszerzési ár” fogalmába tartozik.

39 Ezenkívül az olyan műalkotások értékesítése esetén, amelyeket a használtcikk-kereskedő maga importált, ugyanezen irányelv 317. cikkének második bekezdése kifejezetten előírja, hogy az árrés kiszámításakor beszerzési árnak az import során kivetett vagy megfizetett héa összegével növelt adóalapot kell tekinteni.

40 Márpedig a jelen ítélet 34. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a Bizottság nem térhet el e rendelkezések egyértelmű és pontos szövegétől.

41 E körülmények között és az uniós jog jelenlegi állása szerint a héairányelv 312. és 315. cikkét, valamint 317. cikkének első bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a használtcikk-kereskedő által olyan műalkotás Közösségen belüli beszerzése után megfizetett héa, amelynek a későbbiekben történő értékesítése ezen irányelv 316. cikkének (1) bekezdése alapján az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozik, ezen értékesítés adóalapjának részét képezi.

A z első kérdésről

42 A második kérdésre adott válaszra tekintettel az első kérdést nem kell megválaszolni.

A költségekről

43 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

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

a következőképpen kell értelmezni:

a használtcikk-kereskedő által olyan műalkotás Közösségen belüli beszerzése után megfizetett hozzáadottérték-adó, amelynek a későbbiekben történő értékesítése ezen irányelv 316. cikkének (1) bekezdése alapján az árrés adóztatására vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozik, ezen értékesítés adóalapjának részét képezi.

Aláírások