

62017CC0264
MACIEJ SZPUNAR

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2018. szeptember 13. (1)

C?264/17. sz. ügy

Harry Mensing

kontra

Finanzamt Hamm

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

„El?zetes döntéshozatal – Adók – Hozzáadottérték?adó – 2006/112/EK irányelv – 314. és 316. cikk – Különös eljárások – Használtcikk?keresked? – Különbözet szerinti szabályozás – M?alkotások értékesítése az alkotó vagy annak jogutódja által – Közösségen belüli ügyletek – A h?a levonásának joga”

Bevezetés

1.

Abban az esetben, ha a hozzáadottértékadó?köteles (a továbbiakban: héaköteles) ügylet tárgyát olyan áruk képezik, amelyek ára levonás lehet?sége nélkül már tartalmazza az el?zetesen felszámított héát, ami ismételten forgalomba hozott áruk, például m?alkotások esetében gyakran el?fordul, az általános adózási mechanizmus nem biztosítja az ezen adó alapvet? elveinek, így az adóalanyok részére biztosított semlegesség elvének érvényesülését. Ebb?l következ?en az uniós jogalkotó különös adózási szabályozást vezetett be, amely lehet?vé teszi, hogy csak az adóalany különbözetét, azaz a forgalmazás adott szakaszában elért hozzáadott értéket terhelje az adó. Jóllehet az uniós jog megfelel? rendelkezései külön?külön értelmezve teljesen egyértelm?nek t?nnek, azonban együttes alkalmazásuk nem minden esetben eredményezi a kit?zött cél elérését. Elegend? indokul szolgál?e azonban ez arra, hogy e rendelkezések egyes esetekben egyáltalán ne kerüljenek alkalmazásra? E kérdésre kell a jelen ügyben a Bíróságnak választ adnia.

A jogi háttér

Az uniós jog

2.

A közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (2) 2. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A H?A [helyesen: h?a] hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

a)

egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;

b)

termék ellenérték fejében történő? Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:

i.

adóalanyként eljáró személy vagy nem adóalany jogi személy által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy, aki nem jogosult a 282–292. cikkben meghatározott, a kisvállalkozások számára nyújtott mentességre, és akire nem terjednek ki a 33. és a 36. cikkben meghatározott feltételek;

[...]

[...]

d)

a termékimport.”

3.

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

4.

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

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

5.

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

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

6.

Ezen irányelv 168. cikke előírja:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének

folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a)

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

[...]

c)

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

[...]

e)

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

7.

Ezen irányelv 169. cikkének b) pontja szerint:

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

[...]

b)

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

8.

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

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

[...]

2.

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

[...]

5.

»használtcikkkereskedő«: 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;

[...]"

9.

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

„312. cikk:

Ezen alszakasz alkalmazásában:

1. »eladási ár«: minden, ami ellenértéket képez, amelyet a használtcikkkereskedő 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 használtcikkkereskedő a megrendelőnek felszámít, a 79. cikkben említett összegek kivételével;

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

313. cikk

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

[...]

314. cikk

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

315. cikk

A 314. cikkben említett termékértékesítés adóalapja a használtcikkkereskedő által elért árres, csökkentve az árresre eső hía összegével.

A használtcikkkereskedő árrese a terméknek a használtcikkkereskedő által kért eladási ára és a beszerzési ár közötti különbözet.

316. cikk

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

a)

a használtcikkkereskedő által importált műalkotások, gyűjteménydarabok és régiségek;

b)

az alkotótól vagy annak jogutódjaitól beszerzett műalkotások;

c)

más adóalanytól, de nem használtcikkkereskedőtől beszerzett műalkotások, amennyiben a 103. cikk értelmében a másik adóalany által történő értékesítésre kedvezményes adómérték vonatkozott.

[...]

317. cikk

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

A használtcikkkereskedő 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 hía összegével növelt adóalapot kell tekinteni.

[...]

319. cikk

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

10.

A használtcikkkereskedő kéalevonási jogára vonatkozó szabályokat a 2006/112 irányelv 320. és 322. cikke határozza meg. Eszerint:

„320. cikk

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

Ha a használtcikkkereskedő az alkotótól, annak jogutódjától vagy használtcikkkereskedőtől eltérő adóalanytól beszerezett műalkotás értékesítésére az általános héaszabályozást alkalmazza, akkor a beszerezett műalkotás után fizetendő vagy kifizetett hía összegét levonhatja az általa fizetendő adó összegéből.

[...]

322. cikk

Amennyiben a termékek különbözet szerinti szabályozás alapján végzett értékesítés célját szolgálják, a használtcikkkereskedő az általa fizetendő adóból nem vonhatja le a következö összegeket:

a)

a saját maga által importált műalkotások, gyűjteménydarabok vagy régiségek után fizetett vagy fizetendő hía;

b)

az alkotótól vagy annak jogutódjától beszerezett vagy beszerzendő műalkotások után fizetett vagy fizetendő hía;

c)

az adóalanytól, de nem használtcikkkereskedőtől beszerezett vagy beszerzendő műalkotások után fizetett vagy fizetendő hía.”

11.

Végül az említett irányelv 342. cikke szerint:

„A tagállamok a kéalevonás jogával kapcsolatban intézkedéseket hozhatnak annak érdekében, hogy a 2. szakaszban említett valamelyik szabályozásban érdekelt használtcikkkereskedő ne élvezzenek indokolatlan elnyöket és ne szenvedjenek el indokolatlan hátrányokat.”

A német jog

12.

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

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

1.

A vállalkozó használtcikkkereskedő. Használtcikkkereskedő az, aki ingó materiális termékekkel üzletszerűen kereskedik vagy ilyen termékeket a saját nevében nyilvánosan elárverez.

2.

A termékeket a használtcikkkereskedőnek a Közösség területén értékesítették. Ezen árubeszerzés tekintetében:

a)

forgalmi adót nem fizettek vagy a 19. § (1) bekezdése alapján nem vetettek ki vagy

b)

az árrés adóztatására került sor.

[...]

(2) A használtcikkkereskedő legkésőbb a naptári év első éves 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 használtcikkkereskedő végezte.

[...]

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

[...]

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

[...]

(7) Különös szabályok:

1.

Az árrés adóztatása nem alkalmazható

a)

az olyan termék értékesítéseire, amelyet a használtkik?keresked? a Közösségen belül szerzett be, ha a terméknek a használtkik?keresked? részére történ? értékesítésére a Közösségen belüli értékesítésekre vonatkozó adómentességet a Közösség egyéb területén alkalmazták,

[...]”.

Tényállás és eljárás

13.

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

14.

2014 elején H. Mensing a Finanzamt Hamm (hammi adóhivatal) részére nyilatkozatot nyújtott be a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásáról az alkotóiktól beszerzett m?alkotások tekintetében. Az adóhivatal az UStG 25a. §?a (7) bekezdése 1. pontjának a) alpontjára hivatkozva nem engedélyezte részére e szabályozás más tagállamokból származó alkotóktól beszerzett m?alkotások tekintetében történ? alkalmazását, és ez alapján 19763,31 euróval megemelte az alkalmazandó héa összegét.

15.

Az eredménytelen fellebbezést követ?en H. Mensing az adóhivatal határozata ellen a Finanzgericht Münsterhez (münsteri pénzügyi bíróság) nyújtott be keresetet. E bíróság – mivel kétségei támadtak az UStG 25a. §?a (7) bekezdése 1. pontja a) alpontjának uniós joggal való összeegyeztethet?ségét, valamint a 2006/112 irányelv 314. és 316. cikkének egymáshoz való viszonyát illet?en – úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1.

Úgy kell?e értelmezni a [2006/112] irányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontját, hogy az adóalany használtkik?keresked?k az árrés adóztatását az olyan m?alkotások értékesítésére is alkalmazhatják, amelyeket az alkotótól vagy annak jogutódjától a Közösségen belül szereztek be, akik esetében nincsen szó a [2006/112] irányelv 314. cikke értelmében vett személyekr?l?

2.

Amennyiben az els? kérdésre igenl? válasz születik: Megköveteli?e a [2006/112] irányelv 322. cikkének b) pontja a m?alkotások Közösségen belüli beszerzéséb?l származó el?zetesen

felszámított adó levonása jogának megtagadását a használtcikkkereskedő akkor is, ha nem létezik olyan nemzeti előírás, amely ilyen értelmű szabályozást tartalmaz?"

16.

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

Elemzés

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

17.

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

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

18.

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

19.

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

20.

Mindenekelőtt azért, mert ezen értelmezés semmi esetre sem következik e rendelkezések szövegéből. Az említett irányelv 314. cikkének első mondata szerint a különbszet szerinti szabályozás az e cikkben említett esetekre „vonatkozik”. Ez, ha az említett körülmények fennállnak, (3) e szabályozás automatikus alkalmazását jelenti. Az irányelv 316. cikkének (1)

bekezdése azonban a használtkik?keresked?k számára „a különös szabályozás alkalmazásának jogát” az e rendelkezésben foglalt esetekben biztosítja, amelyek eltérnek a 314. cikkben szabályozott esetektől. E rendelkezés szövegében semmi nem utal arra, hogy a különbözet szerinti szabályozás a 2006/112 irányelv 316. cikkének (1) bekezdése alapján történ? alkalmazásának joga a 314. cikkben meghatározott feltételek teljesítésétől függne. Épp ellenkez?leg, e rendelkezés szövegéből álláspontom szerint az következik, hogy a jogalkotó az irányelv 316. cikkének (1) bekezdésében foglalt jogosultságot az irányelv 314. cikkében meghatározott különbözet szerinti szabályozás els?dleges alkalmazási köréhez képest kiegészít? jelleg?nek min?sítette. A 316. cikk b?víti tehát e szabályozás lehetséges alkalmazási körét, e tekintetben meghagyva az adóalanyoknak a döntés jogát.

21.

E döntés indoklását adja meg a Bizottság jelen ügyben tett észrevételeiben. A Bizottság kifejti, hogy a különbözet szerinti szabályozás bevezetésének alapvet? célja azon termékek kett?s adóztatásának elkerülése volt, amelyek esetében a használtkik?keresked? általi beszerzés ára már magában foglalta az értékesít? által levonás joga nélkül el?zetesen felszámított héát.

22.

A 314. cikkben említett személyek – mivel nem jogosultak a felszámított adó levonására – viselik a h?a gazdasági terhét, ezért annak értékét természetesen beleszámítják a termék eladási árába. Amennyiben az ilyen termék a használtkik?keresked? általi értékesítés során az általános szabályok szerint adózna, az azt jelentené, hogy az adóalap a teljes eladási ár lenne, és ezen adóalap részét képezn? a kereskedelmi forgalom el?z? szakaszaiban el?zetesen felszámított adók összege is, ami kett?s adóztatást eredményezne („adó adóztatása”). A különbözet szerinti szabályozás alkalmazása – amely esetében az adóalap csak az árrés, azaz a használtkik?keresked? által kötött ügyletek során létrejött hozzáadott érték – lehet?vé teszi e kett?s adóztatás elkerülését.

23.

Azonban nem mindig lehetséges vagy célszer? annak pontos megállapítása, hogy a használtkik?keresked? által értékesített mely termékek tekintetében vonták le az el?zetesen felszámított héát, és mely termékek tekintetben nem. Lehetséges, hogy az el?zetesen felszámított héát csak részben vonták le, vagy a termékek teljesen mértékben adómentesek is lehettek, ami tovább bonyolítja a helyzetet. Ebből adódóan a jogalkotó el?írta a különbözet szerinti szabályozás automatikus alkalmazását azokban az esetekben, amelyekben a h?a a kereskedelmi forgalom korábbi szakaszaiban nem volt levonható, vagy amiatt, hogy az eladó nem adóalany, vagy abból az okból, hogy az eladó az el?zetesen felszámított h?a levonásának joga nélkül adómentességben részesült. Ez a 2006/112 irányelv 314. cikkében foglalt jelenlegi szabályozás. Más esetekben azonban ugyanakkor a jogalkotó, vélhet?leg adminisztratív racionalizálás okán, választhatóvá tette a használtkik?keresked?k számára a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának lehet?ségét (jelenleg a 2006/112 irányelv 316. cikke). A 2006/112 irányelv 316. cikke így az irányelv 314. cikkétől független, és annak viszonylatában kiegészít? jelleg?.

24.

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

25.

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

26.

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

27.

A 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének a) pontja a használtcikk?keresked?k által közvetlenül importált termékekre vonatkozik. A 314. cikk els? mondata mindeközben az ilyen adóalany részére a „Közösség területén [...] [értékesített]” termékeket említ. A 314. cikk tehát eleve kizárja alkalmazási köréb?l az importált termékeket. Ez azzal magyarázható, hogy a közösségi héarendszer területi hatályán kívülr?l származó termékek esetében nem lehet az el?zetesen felszámított és az ilyen termék árába foglalt adóról beszélni. A héarendszer szempontjából az importált termék ára minden esetben „adó nélküli” ár.

28.

Ugyanakkor a 316. cikk (1) bekezdésének c) pontja annyiban vonatkozik a használtcikk?keresked? által beszerzett m?alkotásokra, „amennyiben a [...] a másik adóalany által történ? értékesítésre kedvezményes (héta) adómérték vonatkozott”. (5) Mivel e rendelkezésben a kedvezményes adómérték nem a termékre, hanem az értékesítésre vonatkozik, ez álláspontom szerint kizárja e rendelkezés alkalmazását az egyáltalán nem adóköteles (a 314. cikk a) pontja) vagy adómentes (a 314. cikk b) és c) pontja) értékesítés tekintetében.

29.

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

30.

Az említett irányelv 316. cikke (1) bekezdése alkalmazásának az ezen irányelv 314. cikkében foglalt feltételek teljesítését?l való függ?vé tétele teleologikus szempontból sem indokolt. Az ezen irányelv 314. cikkében foglalt feltételek teljesítése automatikusan maga után vonja a különbözet szerinti szabályozás alkalmazását. Mi értelme lenne tehát a használtcikk?keresked?k szempontjából e szabályozás alkalmazásának azokban az esetekben, amelyekre a 314. cikk már eleve kiterjed? Adott esetben ez egyfajta opt?out típusú jogosultságnak is tekinthet? lenne, habár a különbözet szerinti szabályozás alóli opt?out lehet?ségét a 2006/112 irányelv 319. cikke már tartalmazza, így a 316. cikkben foglaltakat egyértelm?en opt?in típusú jogosultságnak szánták.

31.

Végezetül a 2006/112 irányelv 316. cikke alkalmazásának a 314. cikkben foglalt feltételek

teljesítését?l való függ?vé tétele értelmetlenné tenné az irányelv 322. cikkét. E rendelkezés alapján nem illeti meg a használtcikk?keresked?t az azon termékek után felszámított adó levonásának joga, amelyeket különbözet szerinti szabályozás keretében, a 316. cikk (1) bekezdésében meghatározott három esetben értékesít. Így a 322. cikk a) pontja az importra (a 316. cikk (1) bekezdésének a) pontja), a 322. cikk b) pontja az alkotótól vagy annak jogutódjától beszerzett m?alkotásokra (a 316. cikk (1) bekezdésének b) pontja), a 322. cikk c) pontja pedig más adóalanyoktól kedvezményes adómértékkel beszerzett m?alkotásokra (a 316. cikk (1) bekezdésének c) pontja) vonatkozik.

32.

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

33.

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

A használtcikk?keresked? által a különbözet szerinti szabályozásnak más tagállamokból származó személyekt?l beszerzett termékek tekintetében történ? alkalmazásának lehet?sége a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján

34.

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

– A különbözet szerinti szabályozás céljára vonatkozó érv

35.

A német kormány álláspontja szerint a használtcikk?keresked? által más tagállamokból származó személyekt?l Közösségen belüli termékértékesítés utáni adómentességgel beszerzett m?alkotások esetében az általános héaszabályozásnak e m?alkotásoknak a használtcikk?keresked? általi továbbértékesítésére történ? alkalmazása nem eredményezne kett?s adóztatást, mivel a m?alkotás használtcikk?keresked? általi beszerzésének ára nem tartalmazna semmilyen adót, és a Közösségen belüli beszerzés után fizetend? adót le lehetne vonni. A különbözet szerinti szabályozás ilyen esetekben való alkalmazása nem felelne meg e szabályozás céljának, amely a 2006/112 irányelv (51) preambulumbekkezdése szerint a kett?s adóztatás és az adóalanyok közti verseny torzulásának elkerülése.

36.

Ezt az érvelést azonban nem tudom azonban elfogadni, mégpedig azokhoz némileg hasonló okokból, amelyeket a kérdést el?terjeszt? bíróságnak a 2006/112 irányelv 314. és 316. cikke

közötti kapcsolat kapcsán felmerül? kétségeivel kapcsolatban említettem (lásd a jelen indítvány 20–32. pontját).

37.

Az általános héaszabályozásnak az említett irányelv 316. cikkének (1) bekezdésében meghatározott esetekben történ? alkalmazása, azaz az ügylet egész összegének az el?zetesen felszámított adó levonásához való joggal együtt való megadóztatása, valóban nem eredményezne kett?s adóztatást. Ez azonban nem csak a más tagállamokból származó személyekt?l beszerzett termékekre vonatkozik, hanem a 2006/112 irányelv 316. cikkének (1) bekezdésében foglalt valamennyi esetre.

38.

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

39.

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

40.

Hasonló adózási mechanizmus vonatkozik a termékimportra is. Az import?r megfizeti a termék árát, amely nem foglalt magában semmilyen (a 2006/112 irányelv szerinti) héát, mivel e termék a közös héarendszer területi hatályán kívülr?l származik. Ezenfelül az import?r import címén héát fizet az adóhatóságnak, és egyidej?leg a felszámított héa levonásának jogát is érvényesíti.

41.

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

42.

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

43.

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

44.

A felperes az alapeljárásban azt állítja, hogy a 2006/112 irányelv 316. cikkének célja els?sorban az irányelv 103. cikkében meghatározott egyes termékek kedvezményes adóztatásának fenntartása. E rendelkezés lehetvé teszi a m?alkotások, gy?jteménydarabok és régiségek importjának, és a m?alkotások tekintetében alkotóktól vagy azok jogutódjaitól való beszerzés kedvezményes adómértékkel történ? adóztatását. Az említett irányelv 94. cikkének (1) bekezdése alapján ezt a kedvezményes adómértéket kell alkalmazni a m?alkotások alkotóktól vagy azok jogutódjaitól való Közösségen belüli beszerzésére is.

45.

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

46.

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

használcikk?keresked?ket annak ellenére fosztanak meg ugyanis a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának lehet?ségét?l, hogy azok más tekintetben hasonló helyzetben lennének, mint az ugyanazon tagállam területén m?alkotást beszerz? használcikk?keresked?k.

47.

A fenti szempontok alapján úgy vélem, hogy a kett?s adóztatás kockázatának hiányára alapozott érv nem alapozza meg az említett irányelv 316. cikke (1) bekezdése b) pontja alkalmazásának megtagadását a használcikk?keresked? által más tagállamokból származó személyekt?l beszerzett m?alkotások tekintetében.

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

48.

A német kormány arra is felhívja a figyelmet, hogy szemben a használcikk?keresked?k által importált termékekre vonatkozó rendelkezésekkel, amelyeknek megfelel?en a 317. cikk második bekezdése szerint a beszerzési árhoz hozzá kell adni az import során meghatározott héa összegét, a 2006/112 irányelvben hiányzik a Közösségben belüli beszerzés során meghatározott héára vonatkozó hasonló rendelkezés. A német kormány szerint ezt az a tény is alátámasztja, hogy az uniós jogalkotónak ezen irányelv 316. cikkének megszövegezése során nem az volt a szándéka, hogy e rendelkezést a használcikk?keresked?k által más tagállamokból származó személyekt?l beszerzett m?alkotásokra is kiterjessze.

49.

A 2006/112 irányelv 317. cikke második bekezdéséhez hasonló, Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó rendelkezés hiánya csakugyan problémát okoz. A használcikk?keresked?k által más tagállamokból származó személyekt?l beszerzett m?alkotások tekintetében ugyanis az ezen irányelv 317. cikke második bekezdésével összhangban értelmezett 315. cikkéb?l ered? általános szabályokat kell alkalmazni. E rendelkezésekkel összhangban a különbözet szerinti szabályozásban az adó alapját jelent? árrést a termék használcikk?keresked? általi eladásának ára és e termék használcikk?keresked? által a beszerz?t?l történ? beszerzésének ára közötti különbözet képezi. A beszerzési árat az említett irányelv 312. cikkének 2. pontja minden olyan ellenértékként határozza meg, amelyet a használcikk?keresked? a terméket értékesít? részére fizet vagy fizetnie kell.

50.

E rendelkezések tehát a használcikk?keresked? által mind az ugyanazon tagállam területén, mind a Közösségen belüli beszerzés útján beszerzett m?alkotásokra vonatkoznak. E két esetben azonban e rendelkezések alkalmazása eltér? következményekkel jár.

51.

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

áru teljes árára.

52.

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

53.

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

54.

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

55.

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

56.

Nem utal erre sem a 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja, sem a 322. cikkének b) pontja. Hadd emlékeztessenek arra, hogy az első rendelkezésben „az alkotótól vagy annak jogutódjaitól beszerzett” alkotásokról van szó. Következésképpen a alkotások

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

57.

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

58.

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

59.

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

60.

Az említett joghézag fennállása ténylegesen kedvezőtlenebb helyzetbe hozza azt használtcikkkereskedőt, aki a műalkotásokat más tagállamokból származó személyektől szerzi be, ahhoz a használtcikkkereskedőhöz képest, aki ugyanazon tagállamban, vagy az Unión kívülől szerez be műalkotásokat. E joghézag ugyanis a fentiekben említett kettős adóztatást eredményezi, és növeli az általános adóterhet, mesterségesen túlértékelve annak alapját, az árrest.

61.

Emlékeztetni kell azonban arra, hogy a különbözet szerinti szabályozás alkalmazása a 2006/112

irányelv 316. cikkében meghatározott esetekben az adóalany számára opcionális (de nem a tagállam számára, amely köteles ezt az adóalany részére biztosítani). Ha ugyanis az adóalany el akarja kerülni az árrésének kettős megadóztatását a Közösségen belüli beszerzés után felszámított héaköltséget magában foglaló része tekintetében, választhatja az általános szabályok szerinti adóztatást a felszámított adó levonásának teljes jogával együtt.

62.

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

63.

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

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

64.

A tárgyaláson a német kormány egy további érvet hozott fel a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásának kizárása mellett a használtcikkkereskedő által más tagállamokból származó személyektől beszerzett műalkotások tekintetében. A német kormány úgy érvel, hogy az adóztatási joghatóságnak a Közösségen belüli termékértékesítés esetében az értékesítés szerinti tagállamról a beszerzés szerinti tagállamra történő átszállása miatt az adókötelezettséget nem a Közösségen belüli termékértékesítés, hanem Közösségen belüli beszerzés keletkezteti. A 2006/112 irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja azonban nem említ ilyen adóköteles eseményt, ami e kormány szerint azt jelenti, hogy e rendelkezés nem terjed ki a más tagállamokból származó személyektől beszerzett műalkotásokra.

65.

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

66.

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

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre adandó válasz

67.

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

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdésre?

68.

Ha a Bíróság követi az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? kérdésre adandó válasza vonatkozó javaslatomat, a második kérdést is meg kell vizsgálni. A kérdést el?terjeszt? bíróság az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdéssel annak megállapítására törekszik, hogy a 2006/112 irányelv 322. cikkének b) pontját úgy kell?e értelmezni, hogy az kizárja a használtcikk?keresked? azon m?alkotások Közösségen belüli beszerzéséb?l származó el?zetesen felszámított adó levonásának jogát, amelyek értékesítése tekintetében az adóalany az irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján a különbözet szerinti szabályozást alkalmazza, akkor is, ha a tagállam nemzeti joga az ilyen adólevonási jogot nem zárja ki.

69.

E kérdés azzal a ténnyel függ össze, hogy a német jog – az UStG 25a. §?a (7) bekezdése 1.

pontjának a) alpontjában kizárva a különbözet szerinti szabályozás alkalmazását a használtcikk?keresked?k által más tagállamokból származó személyekt?l beszerzett, a Közösségen belüli termékértékesítésre vonatkozó adómentességben részesül? termékek tekintetében – nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely megtagadná a használtcikk?keresked?t?l a különbözet szerinti szabályozás ilyen termékek tekintetében történ? alkalmazása esetén a Közösségen belüli beszerzés utáni adólevonásához való jogot.

70.

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

71.

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

72.

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

73.

Ha tehát a nemzeti jog a 2006/112 irányelv rendelkezéseivel ellentétben megtagadja az

adóalanytól a különös szabályozás alkalmazásának lehetőséget, ezen adóalany e szabályozás alkalmazása érdekében közvetlenül hivatkozhat az irányelv rendelkezéseire, elveszíti azonban az elzáróan felszámított adó levonásához való, t a nemzeti jog alapján megillett jogot, ha az ilyen szabályozás alkalmazása e jog elvesztésével jár.

74.

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

75.

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

Végkövetkeztetések

76.

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

1)

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 316. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adóalany használtcikkkereskedő az árres adóztatását e rendelkezés alapján az olyan malkotások értékesítésére is alkalmazhatják, amelyeket az irányelv 314. cikkében említett személyi kategóriák egyikébe sem tartozó alkotótól vagy annak jogutódjától más tagállamokból szereztek be, méghozzá abban az esetben is, ha e személyek az irányelv 138. cikkének (1) bekezdése alapján, a Közösségen belüli termékértékesítés jogcímén mentességben részesültek.

2)

A 2006/112 irányelv 322. cikkének b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az még abban az esetben is kizárja a használtcikkkereskedő jogát a malkotások Közösségen belüli beszerzése címén elzáróan felszámított adó levonására – amelyek értékesítése tekintetében ezen adóalany az irányelv 316. cikke (1) bekezdésének b) pontja alapján a különbözet szerinti szabályozást alkalmazza –, ha a tagállam nemzeti joga az ilyen adólevonási jogot nem zárja ki.

(1) Eredeti nyelv: lengyel.

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

(3) Fenntartva a lehetőséget az adózó számára a 2006/112 irányelv 319. cikke szerinti általános héaszabályozás alkalmazására.

(4) A 314. cikk d) pontjának alkalmazása természetesen ki lenne zárva, mivel nem lehet egyszerre alkotóként vagy annak jogutódjaként, illetve használtcikkkereskedőként eljárni.

(5) Kiemelés tőlem.

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

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

(8) „[...] a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”.

(9) „[...] a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését [...] ingóság felett [...]”.

(10) Lásd a 2006/112 irányelv (4) preambulumbekzdését.

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

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

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