

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2015. február 26. (*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottértékadó – Adólevonás – Adómentességek – Műfogsorértékesítés”

A C-144/13., C-154/13. és C-160/13. sz. egyesített ügyekben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2013. március 21-én, 27-én és 28-án érkezett, 2013. március 1-jei és 8-i határozataival terjesztett elő az előtte

a **VDP Dental Laboratory NV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën** (C-144/13),

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

az **X BV** (C-154/13),

a **Nobel Biocare Nederland BV** (C-160/13)

között folyamatban lévő eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, S. Rodin, A. Borg Barthet (előadó), M. Berger és F. Biltgen bírák,

előtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2014. május 19-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a VDP Dental Laboratory NV képviseletében R. Oorthuizen belastingadviseur,
- a Nobel Biocare Nederland BV képviseletében G. C. Bulk adviseur,
- a holland kormány képviseletében M. Bulterman, M. Noort és J. Langer, meghatalmazotti minőségben,
- az Észt Köztársaság képviseletében N. Grünberg, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviselőjében A. Cordewener és E. Manhaeve, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2014. szeptember 4?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek a 2005. december 12?i 2005/92/EK tanácsi irányelvvel (HL L 345., 19. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (1) és (2) bekezdésének és a 2007. december 20?i 2007/75/EK tanácsi irányelvvel (HL L 346., 13. o.) módosított a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdésének e) pontjával és 370. cikkével összefüggésben értelmezett 140. cikke a) és b) pontjának és 143. cikke a) pontjának értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket három, a VDP Dental Laboratory NV (a továbbiakban: VDP) és a Staatssecretaris van Financiën (a továbbiakban: Staatssecretaris) között, és a Staatssecretaris és egyrészt az X BV (a továbbiakban: X), másrészt pedig a Nobel Biocare Nederland BV (a továbbiakban: Nobel) között, a 2006. és 2008. adóévre vonatkozó hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) beszedése tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 Az alapeljárások a 2006. és a 2008. adóévre vonatkozó héa beszedését érintik. Ennélfogva az alkalmazandó irányelv a hatodik irányelv, valamint a héairányelv. Az adott ügyben érintett id?szak függvényében a hatodik irányelv vagy a héairányelv megfogalmazása szerinti vonatkozó rendelkezéseket kell figyelembe venni.

A hatodik irányelv

4 A hatodik irányelvnek a bizonyos közhasznú belföldi tevékenységek mentességére vonatkozó 13. cikkének A. része el?írja:

„(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

e) azon szolgáltatások, amelyeket a fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesítenek, valamint a fogorvosok és fogtechnikusok m?fogsorral kapcsolatos szolgáltatása;

[...]”

5 Ezen irányelvnek „Az adólevonási jog eredete [helyesen: keletkezése] és alkalmazási köre”

cím? 17. cikkének a 28f. cikkben?l következ? változata (a továbbiakban: a hatodik irányelv 17. cikke) az (1) és (2) bekezdésében el?írja:

„(1) Az adó levonására vonatkozó jog azon id?pontban keletkezik, amikor a levonható adó felszámíthatóvá válik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetend? adóból levonni a következ? összegeket:

a) az olyan belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetend?, illetve megfizetett [héta], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

b) a behozott termékekre fizetend? vagy megfizetett [héta];

c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja, a 6. cikk (3) bekezdése és a 28a. cikk (6) bekezdése szerint fizetend? [héta].

d) a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint fizetend? [héta].”

A héairányelv

6 A héairányelv 131. cikke kimondja:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszer? alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

7 Ezen irányelv 132. cikkének (1) bekezdése, korábban a hatodik irányelv 13. cikkének A. része el?írja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

[...]

d) emberi szerv, vér és anyatej értékesítése;

e) azon szolgáltatások, amelyeket a fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesítenek, valamint a fogorvosok és fogtechnikusok m?fogsorral kapcsolatos szolgáltatásai;

[...]”

8 Az említett irányelv 138. cikkének (1) bekezdése kimondja:

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

9 Ugyanezen irányelv 140. cikke értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következ? ügyleteket:

- a) olyan termékek Közösségen belüli beszerzése, amelyek adóalany által történő értékesítése az érintett tagállam területén minden körülmények között adómentes;
- b) olyan termékek Közösségen belüli beszerzése, amelyek importja a 143. cikk (1) bekezdésének a), b) és c), valamint e)–l) pontjában foglalt rendelkezések értelmében minden körülmények között adómentes;

[...]

10 A héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének a) pontja elírja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

- a) olyan termékek végleges importja, amelyeknek az érintett tagállam területén az adóalanyok által történő értékesítése minden körülmények között adómentes.”

11 A héairányelv 167. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.”

12 Ezen irányelv 168. cikke, a korábbi hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése elírja:

„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) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát;
- b) a 18. cikk a) pontja és 27. cikk értelmében termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülő tevékenység után fizetendő héát;
- c) a 2. cikk (1) bekezdése b) pontjának i. alpontjával összhangban a Közösségen belüli termékbeszerzés után fizetendő héát;
- d) a 21. és 22. cikkel összhangban Közösségen belüli beszerzésnek minősülő tevékenység után fizetendő héát;
- e) az ebbe a tagállamba importált termékek után fizetendő vagy megfizetett héát.”

13 A héairányelv „[a]z 1978. január 1-jén a Közösséget alkotó államok számára engedélyezett eltérések[et]” is elír, különösen a 370. cikke alapján, amely szerint:

„Azok a tagállamok, amelyek 1978. január 1-jén adóztatták a X. melléklet A. részében felsorolt ügyleteket, továbbra is adóztathatják azokat.”

14 Ezen irányelv X. melléklete, „A tagállamok által továbbra is megadóztatható ügyletek” című A. részében, az 1) pontjában elírja:

- „1) Azok a szolgáltatások, amelyeket a fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesítenek, valamint a fogorvosok és fogtechnikusok műfogszorral kapcsolatos szolgáltatása;

15 Az EK 90. cikk (jelenleg EUMSZ 110. cikk) az alábbiak szerint rendelkezett:

„A tagállamok sem közvetlenül, sem közvetve nem vetnek ki más tagállamok termékeire a hasonló jellegű hazai termékekre közvetlenül vagy közvetve kivetett adónál magasabb belső adót.

A tagállamok továbbá nem vetnek ki más tagállamok termékeire olyan természetű belső adót, amely más termékek közvetett védelmét szolgálhatja.”

A holland jog

16 A hozzáadottértékadóról szóló 1968. június 28-ai törvény (Wet op de omzetbelasting, Staatsblad 1968., 329. sz.; a továbbiakban: héatörvény) 2003. január 1-jétől 2007. január 1-jéig hatályos változata 11. cikke (1) bekezdése g) pontjának 1. alpontja elírja:

„Rendeletben megállapítandó feltételek mellett mentesülnek az adó alól:

olyan szakemberek által nyújtott szolgáltatások, akik szakmáját az egyéni egészségügyi ellátáshoz kapcsolódó hivatásokról szóló törvény [Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg] szabályozza; a pszichológusok, fogtechnikusok szolgáltatásai; a m fogisorértékesítés; beteg vagy sérültszállítás mentőautóval.”

17 E kódex 2008-ban hatályos változata 11. cikke (1) bekezdése g) pontjának 1. alpontja az alábbiak szerint rendelkezik:

„Rendeletben megállapítandó feltételek mellett mentesülnek az adó alól:

az egyéni egészségügyi ellátáshoz kapcsolódó hivatásokról szóló törvény által vagy alapján szabályozott orvosi és paramedicinális hivatások gyakorlása keretében nyújtott orvosi ellátás, valamint pszichológusok által nyújtott ellátás; a fogtechnikusok e minőségben nyújtott szolgáltatásai; fogorvosok és fogtechnikusok által történő fogisorértékesítés; beteg vagy sérültszállítás mentőautóval.”

18 Az említett kódex 2006-ban hatályos 15. cikkének (2) bekezdése az alábbi szabályokat mondja ki:

„Amennyiben a termékeket és a szolgáltatásokat a 11. és 28k. cikk szerinti vállalkozó szolgáltatásaihoz kapcsolódó szükségletek kielégítésére használják fel, adólevonás csak akkor alkalmazható, ha a 11. cikk i), j) és k) pontja szerinti szolgáltatásról van szó, feltéve hogy e szolgáltatások igénybevevője a Közösségen kívül rendelkezik lakóhellyel vagy székhellyel, vagy feltéve, hogy e szolgáltatások közvetlenül a Közösségen kívülre történő exportra szánt árukra vonatkoznak.”

19 A héatörvény 17e. cikke kimondja:

„A miniszteri szabályozás útján az abban megállapítandó feltételek és korlátozások mellett mentesítendő az adó alól az olyan termékek Közösségen belüli beszerzése,

- a) amelyek Hollandiában történő értékesítése minden körülmények között adómentes;
- b) amelyekre adómentesség alkalmazandó minden körülmények között az import időpontjában;
- c) amelyekre teljes körű visszatérítési jogosultság áll fenn.”

20 A héatörvény 21. cikkének c) pontja elírja:

„A miniszteri szabályozás útján az abban megállapítandó feltételek és korlátozások mellett mentesítendő az adó alól:

a) olyan termékek importja, amelyek Hollandiában történő értékesítése minden körülmények között adómentes.”

21 A héatörvény végrehajtási rendelete 16a. cikke (1) bekezdésének a) pontja elírja:

„A 17e. cikk szerinti Közösségen belüli beszerzés:

a) emberi szervek, emberi vér és anyatej Közösségen belüli beszerzése.”

Az alapeljárások és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

A C-144/13. sz. ügy

22 A C-144/13. sz. ügyben az alapeljárás a Hollandiában letelepedett VDP-t érinti, aki közvetítő a műfogsorokkal folytatott kereskedelemben. A műfogsorait a Hollandiában vagy e tagállamon kívül letelepedett fogorvosok elzetes megrendelésére, fogtechnikai minőséggel rendelkező, Hollandián kívül, mind az Európai Unióban, mind azon kívül letelepedett laboratóriumokkal készítteti. Az érintett laborok leszállítják a műfogsorokat a VDP-nek, amely eljuttatja azokat a megrendelő fogorvosokhoz. A VDP által, az Unió vámterületének részét nem képező államokból kapott műfogsorok a hollandiai megérkezéskor szabad forgalomba bocsátás céljából történő bejelentés tárgyát képezik.

23 A VDP a 2006 első negyedévére vonatkozó héabevallásában az ezen időszakban Hollandiában letelepedett fogorvosok által értékesített műfogsorok vonatkozásában abból indult, hogy ezek az értékesítések héamentesek a héatörvény 2008. január 1-jéig hatályos változata 11. cikke (1) bekezdése g) pontjának 1. alpontja értelmében. Továbbá levonta a Hollandiában történő, hivatkozott műfogsor-értékesítéssel összefüggésben e negyedévben felszámított héát a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a VDP Dental Laboratory ítélet (C-401/05, EU:C:2006:792) alapjául szolgáló ügyben a Bíróság által adott értelmezése alapján. Az Inspecteur elutasította e levonást a héatörvény 15. cikkének (2) bekezdése alapján, és elutasította a VDP által benyújtott panaszt.

24 A Hollandiában letelepedett fogorvosok által 2008 harmadik negyedévében értékesített műfogsorok vonatkozásában a VDP nem tüntetett fel héát az adóbevallásában azon tényre alapítva, hogy 2008. január 1-jétől a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti „fogtechnikusi” jogállással rendelkezik, és így álláspontja szerint a héatörvény 11. cikke (1) bekezdése g) pontjának 1. alpontja szerinti adómentességben részesül. E kódex 15. cikkének (2) bekezdése szerint a VDP nem vonta le a terhére e negyedév során az érintett értékesítések vonatkozásában felszámított adót.

25 Egyébiránt a VDP az említett negyedév vonatkozásában bevallotta és megfizette a Hollandián kívül letelepedett laboratóriumokból származó m?fogsor behozatala és Közösségen belüli beszerzése címén esedékes adót. Mindazonáltal ezt követ?en úgy vélte, hogy nem köteles ezen adó megfizetésére a héatörvénynek a héairányelv 143. cikke a) pontjával összefüggésben értelmezett 21. cikkének c) pontja szerint a bejelentett m?fogsorok behozatala vonatkozásában, a héatörvénynek a héairányelv 140. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett 17e. cikkének a) pontja szerint pedig az ilyen m?fogsorok Közösségen belüli beszerzése vonatkozásában. A VDP által e tárgykörben benyújtott panaszt szintén elutasította az Inspecteur.

26 Ami 2006 els? negyedévét illeti, a Rechtbank te Haarlem elutasította a VDP fellebbezését, és úgy ítélte meg, hogy az adómentességnek a héatörvény 11. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerinti alkalmazása a héatörvény 15. cikkének (2) bekezdése szerint az el?zetesen felszámított adó levonásának kizárásával jár. A VDP felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be e bíróság ítéletével szemben.

27 Ami 2008 harmadik negyedévét illeti, a Rechtbank te Haarlem megalapozottnak ítélte e VDP által benyújtott fellebbezést, és megállapította, hogy a héatörvénynek a héairányelv 143. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett 21. cikkének c) pontja, másrészt pedig a héatörvénynek a héairányelv 140. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett 17e. cikkének a) pontja szerint nem héaköteles a m?fogsor behozatala és Közösségen belüli beszerzése, mivel az alaphelyzetet mindig külföldi fogtechnikus által végzett értékesítés adja, és az ilyen értékesítés adómentes Hollandiában. A Staatssecretaris felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be e határozattal szemben.

28 A Hoge Raad der Nederlanden szerint mind a VDP, mind pedig a Staatssecretaris által indított kereset uniós jogi kérdéseket vet fel.

29 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy amennyiben valamely nemzeti rendelkezés az irányelvvel ellentétesen mentességet ír el? (és ezért kizárt az adólevonási jog), akkor az adóalanynak a hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdésére hivatkozással adólevonási joga van?

2) Úgy kell-e értelmezni a 2006. évi héairányelv 143. cikkének a) pontját és 140. cikkének a) és b) pontját, hogy az e rendelkezésekben foglalt héamentességek nem alkalmazandók a m?fogsor behozatalára és Közösségen belüli beszerzésére? Amennyiben nem: a mentességek ebben az esetben attól függnek-e, hogy a m?fogsort külföldr?l fogorvos vagy fogtechnikus által és/vagy fogorvos vagy fogtechnikus részére értékesítik?”

A C?154/13. sz. ügy

30 A C?154/13. sz. ügy a Hollandiában letelepedett X?t érinti, amely fogorvosi rendel?t m?ködtet, amelynek tevékenységei a héatörvény 11. cikke (1) bekezdése g) pontjának 1. alpontja szerint adólevonáshoz való jog nélkül héamentesek. A 2008. január 1?je és szeptember 30. közötti id?szakban X egy Németországban letelepedett fogtechnikusnál m?fogsort vásárolt, amelyet Németországból szállítottak és értékesítettek X számára, héa felszámítása nélkül. X ezen beszerzések vonatkozásában nem tüntetett fel Közösségen belüli beszerzés címén héát a bevallásában. Az Inspecteur álláspontja szerint mindazonáltal ilyen beszerzésekr?l van szó, ezért az adó utólagos megállapításáról szóló határozatot bocsátott ki.

31 A Rechtbank te 's-Gravenhage megalapozottnak ítélte X keresetét. E bíróság szerint a héatörvény 17e. cikkét és a héairányelv 140. cikkét úgy kell értelmezni, hogy m?fogsor Hollandián kívül letelepedett fogorvos vagy fogtechnikus által történ? értékesítése esetében a Hollandiában lév? ügyfél által történ?, vonatkozó Közösségen belüli beszerzés héamentes, mivel az ilyen értékesítés adómentes, ha Hollandiában történik. A Staatssecretaris felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be e határozattal szemben, és utalt különösen arra, hogy Németországban adóköteles a m?fogsor?értékesítés.

32 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 2006. évi héairányelv 140. cikkének a) és b) pontját, hogy az e rendelkezés szerinti héamentesség nem vonatkozik a m?fogsorok Közösségen belüli beszerzésére? Amennyiben nem: a mentességek ebben az esetben attól függnek-e, hogy a m?fogsort külföldr?l fogorvos vagy fogtechnikus által és/vagy fogorvos vagy fogtechnikus részére értékesítik?

2) Amennyiben a 2006. évi héairányelv 140. cikkének a) és b) pontja szerinti héamentesség (az els? kérdésben említett feltételek mellett vagy e feltételek nélkül) vonatkozik a m?fogsorok Közösségen belüli beszerzésére, úgy az olyan tagállamokban fennálló mentesség, mint amilyen a Holland Királyság is, amely eleget tett a 2006. évi héairányelv 132. cikke szerinti mentesítésnek, az olyan m?fogsor Közösségen belüli beszerzésére is vonatkozik-e, amely a 2006. évi héairányelv 370. cikke alapján eltérést enged? átmeneti rendszert bevezet? tagállamból származik?”

A C?160/13. sz. ügy

33 A C?160/13. sz. ügy a Hollandiában letelepedetett és a héatörvény 11. cikke (1) bekezdése g) pontjának 1. alpontja szerinti fogtechnikusi jogállással rendelkező Nobelt érinti, aki közvetíti a m?fogsorokkal folytatott kereskedelembe. M?fogsorokat értékesít és szállít rendelésre hollandiai fogtechnikai laborok részére. A m?fogsort Svédországban készíti el a Nobel anyavállalata, az A AB (a továbbiakban: A), amely szintén fogtechnikus. „A” a m?fogsort a Nobelrel kötött megállapodás szerinti ellenérték megfizetése ellenében értékesíti, és a Nobel ezt követ?en leszállítja azt az említett laborok részére.

34 A 2008 decemberében szállított m?fogsorokat illet?en „A” nem számított fel héát. Ezen értékesítések vonatkozásában a Nobel a Közösségen belüli beszerzést terhel? héát fizetett az adóbevallás keretében. Ezt követ?en panaszt nyújtott be e tárgykörben. A Rechtbank te Haarlem helyt adott a panasznak, és megállapította, hogy a héatörvény 17e. cikkét és a héairányelv 140. cikkét úgy kell értelmezni, hogy m?fogsornak Hollandián kívül letelepedett fogorvos vagy fogtechnikus által történ? értékesítése esetében a hollandiai ügyfél megfelel? Közösségen belüli beszerzése héamentes lenne, mivel az ilyen értékesítés akkor is adómentes, ha Hollandiában történik. A Staatssecretaris felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be e bíróság ítéletével szemben.

35 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a 2006. évi héairányelv 140. cikkének a) és b) pontját, hogy az e rendelkezés szerinti héamentesség nem vonatkozik a m?fogsorok Közösségen belüli beszerzésére? Amennyiben nem, úgy az a feltétel kapcsolódik-e a mentesség alkalmazásához, hogy a m?fogsort külföldr?l fogorvos vagy fogtechnikus értékesítse és/vagy fogorvos vagy fogtechnikus részére értékesítsék?”

36 A Bíróság elnöke a 2013. június 4-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélethozatal céljából egyesítette a C?144/13., a C?154/13. és a C?154/13. sz. ügyeket.

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

A C?144/13. sz. ügyben el?terjesztett els? kérdésr?l

37 A C?144/13. sz. ügyben el?terjesztett els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 168. cikkét, amely átveszi a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének tartalmát, úgy kell-e értelmezni, hogy még ha a nemzeti jogban el?írt adómentesség összeegyeztethetetlen is a héairányelvvel, ezen irányelv 168. cikke alapján az adóalany nem jogosult adómentességet igénybe venni, és egyúttal adólevonási jogot is gyakorolni.

38 A Bíróságnak már volt alkalma akként megítélni, hogy még ha a nemzeti jogban el?írt adómentesség összeegyeztethetetlen is a héairányelvvel, ezen irányelv 168. cikke alapján az adóalany nem jogosult adómentességet igénybe venni, és egyúttal adólevonási jogot is gyakorolni (MDDP-ügyben hozott ítélet, C?319/12, EU:C:2013:778, 45. pont).

39 Amint azt a f?tanácsnok az indítványa 37. pontjában ugyanis megállapította, ilyen helyzetben az adóalany tehát csak azt választhatja, hogy vagy igénybe veszi a nemzeti adómentességet, ami az adólevonási jog kizárását eredményezi, vagy a tevékenységét az uniós jogra hivatkozással héakötelessé teszi, és így megszerzi az adólevonási jogot.

40 Következésképpen azt kell válaszolni a C?144/13. sz. ügyben szerepl? els? kérdésre, hogy a héairányelv 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy még ha a nemzeti jogban el?írt adómentesség összeegyeztethetetlen is a héairányelvvel, az említett 168. cikk alapján az adóalany nem jogosult adómentességet igénybe venni, és egyúttal adólevonási jogot is gyakorolni.

A C?144/13. sz. ügyben el?terjesztett második kérdésr?l, a C?154/13. sz. ügyben el?terjesztett els? kérdésr?l és a 160/13. sz. ügyben el?terjesztett kérdésr?l

41 A C?144/13. sz. ügyben el?terjesztett második kérdésével, a C?154/13. sz. ügyben el?terjesztett els? kérdésével és a C?160/13. sz. ügyben el?terjesztett kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság arra vár választ, hogy a héairányelv 140. cikkének a) és b) pontjában, valamint a 143. cikkének a) pontjában el?írt héamentesség alkalmazandó-e a m?fogsor Közösségen belüli beszerzésére és behozatalára, és hogy adott esetben ezen adómentesség alkalmazásának feltétele-e, hogy a m?fogsort más tagállamból vagy harmadik államból fogorvos vagy fogtechnikus értékesítse és/vagy fogorvos vagy fogtechnikus részére értékesítsék, vagy e két feltétel együttes fennállta.

42 Meg kell állapítani, hogy a héairányelv 132., 140. és 143. cikke az „Adómentesség” cím? IX. címben el?írt adómentességi rendszer keretébe tartozik. E rendelkezések adómentességi mechanizmust írnak el? meghatározott termékekkel történ? ügyletekre, meghatározott feltételek fennállása esetére.

43 Márpedig a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdésében el?írt adómentességek célja, hogy megkönnyítse az egyes olyan szolgáltatásokhoz történ? hozzáférést, mint egyes termékek értékesítése, a héakötelessé tételükb?l ered? többletköltségek elkerülésével (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Németország ítélet, C?287/00, EU:C:2002:388, 47. pont; MDDP?ítélet, EU:C:2013:778, 26. pont).

44 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az említett adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak min?sülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (lásd különösen: CPP?ítélet C?349/96, EU:C:1999:93, 15. pont; Skandia?ítélet, C?240/99, EU:C:2001:140, 23. pont).

45 Emlékeztetni kell arra egyébiránt, hogy a héairányelv 132. cikkének célja egyes közhasznú tevékenységek mentesítése a héa alól. E rendelkezés azonban nem valamennyi, hanem kizárólag azon közhasznú tevékenységeket mentesíti a héa alól, amelyeket az irányelv itt felsorol, és részletesen meghatároz (Institute of the Motor Industry ítélet, C?149/97, EU:C:1998:536, 18. pont).

46 A fogorvosok és a fogtechnikusok által történ? m?fogsor?értékesítés adómentességének célja annak biztosítása, hogy az egészséghez kapcsolódó termékek ne váljanak hozzáférhetetlenné e termékek azon okból ered? magas ára miatt, hogy értékesítésük héaköteles (lásd a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját illet?en, amely jelenleg a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) pontja: Bizottság kontra Franciaország ítélet C?76/99, EU:C:2001:12, 23. pont).

47 Ami a héairányelv 140. cikkének a) pontját illeti, az kötelezi a tagállamokat az olyan termékek Közösségen belüli beszerzésének adómentesítésére, amelyek adóalany által történ? értékesítése az érintett tagállam területén minden körülmények között adómentes.

48 El?zetesen meg kell jegyezni, amint azt a f?tanácsnok az indítványa 45. pontjában hangsúlyozta, hogy a „területén” megfogalmazás az import helye szerinti tagállamra vonatkozik. Ez az olyan rendelkezésekkel való összehasonlításból következik, mint a héairányelv 88. cikke, 207. cikke vagy 214. cikke (1) bekezdésének a) pontja, amelyek azonos megfogalmazást tartalmaznak.

49 Így végül annak megállapítása érdekében, hogy a Közösségen belüli termékértékesítés héamentes?e, azt kell vizsgálni, hogy ugyanezen termékek értékesítése adómentes?e a rendeltetési hely szerinti tagállamban.

50 Az alapügyekben a m?fogsor Közösségen belüli beszerzése a héairányelv 140. cikke a) pontjának hatálya alá tartozhat, és így adómentesség alkalmazható rá, ha adómentes a rendeltetési hely szerinti tagállamban. Márpedig ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerint, amely kötelezi a tagállamokat a m?fogsornak a fogorvosok és fogtechnikusok által történ? értékesítésének adómentesítésére, e termék valamely tagállamban történ? értékesítése szükségképpen adómentes, mivel a tagállam nem vezette be a héairányelv 370. cikkében el?írt átmeneti szabályozást.

51 Így a m?fogsornak a fogorvosok és fogtechnikusok által történ? Közösségen belüli

beszerzése a héairányelv 140. cikke a) pontjának hatálya alá tartozik.

52 Meg kell továbbá állapítani, hogy a termékek héairányelv 143. cikke (1) bekezdésének a) pontjában elírt végleges importja egyértelműen ezen irányelv 140. cikkének a) pontján alapul azon eltéréssel, hogy az adómentességgel érintett ügylet a termékek végleges importja.

53 Ugyanis annak megállapítása érdekében, hogy a termék importja héamentes-e, azt kell vizsgálni, hogy ugyanezen termékek értékesítése adómentes-e a rendeltetési hely szerinti tagállamban. Kitűnik ugyanis a szóban forgó rendelkezések megfogalmazásából, hogy az uniós jogalkotó azonos mechanizmust írt el a héairányelv 140. cikkének a) pontjában és a 143. cikke (1) bekezdésének a) pontjában.

54 Ebből következik, hogy azonos módon kell értelmezni e rendelkezéseket.

55 Mivel a mfogsorok vonatkozásában az az irányadó, hogy a termékértékesítés adómentes-e a rendeltetési hely szerinti tagállamban, ugyanazon feltételekkel kell hivatkozni a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontjában elírt adómentességre, mint az ezen irányelv 140. cikkének a) pontja vonatkozásában. Így a mfogsornak a fogorvosok és fogtechnikusok által történő végleges importja az említett irányelv 143. cikke (1) bekezdése a) pontjának hatálya alá tartozik.

56 A héairányelv 140. cikkének b) pontját illetően annak megállapításához, hogy valamely Közösségen belüli termékbeszerzés adómentes-e valamely tagállamban, elegendő azt megvizsgálni, hogy ugyanezen termékek végleges importja az említett tagállam területén adómentes-e ezen irányelv 143. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint.

57 Az adómentességhez szükséges feltételekre vonatkozó kérdést illetően meg kell állapítani, hogy magából a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése e) pontjának szövegéből kitűnik, hogy ezen adómentesség azon feltételhez kapcsolódik, hogy a mfogsort fogorvosok vagy fogtechnikusok értékesítsék.

58 Következésképpen azt kell válaszolni a C-144/13. sz. ügyben elterjesztett második kérdésre, a C-154/13. sz. ügyben elterjesztett első kérdésre és a C-160/13. sz. ügyben elterjesztett kérdésre, hogy a héairányelv 140. cikkének a) és b) pontját, valamint 143. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az azokban elírt héamentesség alkalmazandó a fogorvosok vagy fogtechnikusok által értékesített mfogsorok Közösségen belüli beszerzésére és végleges importjára, ha az értékesítés vagy a behozatal szerinti tagállam nem hajtotta végre az ezen irányelv 370. cikkében elírt átmeneti szabályozást.

A C-154/13. sz. ügyben elterjesztett második kérdésre

59 A C-154/13. sz. ügyben elterjesztett első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 140. cikkének a) és b) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti héamentesség alkalmazandó abban az esetben is, amikor a mfogsor Közösségen belüli beszerzése olyan tagállamból történik, amely bevezette a héairányelv 370. cikkében elírt eltérést engedő átmeneti szabályozást.

60 Emlékeztetni kell arra, hogy a h  a közösségi rendszere a nemzeti jogszabályoknak az EUMSZ 113. cikk és az EUMSZ 115. cikk alapján történő fokozatos harmoniz  ci  j  b  l ered. Amint azt a Bíróság több alkalommal megállapította, ez az egymást követő irányelvek és különösen a hatodik irányelv szerint megvalósított harmonizáció m  g csak részleges (ORO Amsterdam Beheer   s Concerto   t  let, C  165/88, EU:C:1989:608, 21. pont; Eurodental  t  let, C  240/05, EU:C:2006:763, 50. pont).

61 Ugyanis a héairányelv a 370. cikke szerint felhatalmazta a tagállamokat arra, hogy továbbra is hatályban tartsák az ezen irányelv el  t  ti nemzeti szabályozásuk egyes olyan rendelkezéseit, amelyek e felhatalmazás hiányában azzal összeegyeztethetetlenek lennének (lásd ebben az értelemben: Id  al tourisme ítélet C  36/99, EU:C:2000:405, 38. pont; Eurodental  t  let, EU:C:2006:763, 51. pont).

62 Amint az a C  144/13. sz.   gyben szereplő második kérdésre, a C  154/13. sz.   gyben szereplő első kérdésre és a C  160/13. sz.   gyben szereplő kérdésre adott válaszból kitűnik, annak megállapításához, hogy a műfogsor Közösségen belüli beszerzése ad  mentes  e, azt kell vizsgálni, hogy ugyanezen termék értékesítése vagy importja ad  mentes  e a rendeltetési hely szerinti tagállamban. Ebből következik, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban alkalmazandó szabályozás az irányadó.

63 Amikor ezen állam nem vezette be a héairányelv 370. cikkében előírt eltérést enged   átmeneti szabályozást, és ennélfogva az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontjában előírt adómentességet alkalmazza, az említett irányelv 140. cikkének a)   s b) pontjában előírt adómentességek szintén alkalmazandók. Függetlenül attól ez a helyzet, hogy a származási hely szerinti tagállam alkalmazza a héairányelv 370. cikkében előírt eltérést enged   átmeneti szabályozást.

64 Következésképpen azt kell válaszolni a C  154/13. sz.   gyben előterjesztett második kérdésre, hogy a héairányelv 140. cikkének a)   s b) pontját   gy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti héamentesség alkalmazandó az olyan tagállamból származó műfogsorok Közösségen belüli beszerzése esetében is, amely bevezette a héairányelv 370. cikkében előírt eltérést enged   átmeneti szabályozást.

A költségekről

65 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képező, 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:

1) **A 2007. december 20  i 2007/75/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozz  adott  rt  kad  rendszerr  l szóló, 2006. november 28  i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy m  g ha a nemzeti jogban előírt hozz  adott  rt  kad  mentess  g összeegyeztethetetlen is a 2007/75 irányelvvel módosított 2006/112 irányelvvel, az említett 168. cikk alapján az adóalany nem jogosult adómentességet   g  nybe venni, és egyúttal adólevonási jogot is gyakorolni.**

2) **A 2007/75 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 140. cikkének a)   s b) pontját, valamint 143. cikke (1) bekezdésének a) pontját   gy kell értelmezni, hogy az azokban előírt hozz  adott  rt  kad  mentess  g alkalmazandó a fogorvosok vagy fogtechnikusok által   rt  kes  t  tt műfogsorok Közösségen belüli beszerzésére és végleges importjára, ha az értékesítés vagy a behozatal szerinti tagállam nem hajtotta végre a 2007/75 irányelvvel**

módosított 2006/112 irányelv 370. cikkében előírt átmeneti szabályozást.

3) A 2007/75 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 140. cikkének a) és b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti hozzáadottértékadómentesség alkalmazandó az olyan tagállamból származó műfogsorok Közösségen belüli beszerzése esetében is, amely bevezette az ezen irányelv 370. cikkében előírt eltérést engedő átmeneti szabályozást.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.