

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,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

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-i 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 függnék?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 héa közösségi rendszere a nemzeti jogszabályoknak az EUMSZ 113. cikk és az EUMSZ 115. cikk alapján történő fokozatos harmonizációjából ered. Amint azt a Bíróság több alkalommal megállapította, ez az egymást követő irányelvek és különösen a hatodik irányelv szerint megvalósított harmonizáció még csak részleges (ORO Amsterdam Beheer és Concerto ítélet, C-165/88, EU:C:1989:608, 21. pont; Eurodental ítélet, 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 előtti nemzeti szabályozásuk egyes olyan rendelkezéseit, amelyek e felhatalmazás hiányában azzal összeegyeztethetetlenek lennének (lásd ebben az értelemben: Idéal tourisme ítélet C-36/99, EU:C:2000:405, 38. pont; Eurodental ítélet, EU:C:2006:763, 51. pont).

62 Amint az a C-144/13. sz. ügyben szereplő második kérdésre, a C-154/13. sz. ügyben szereplő első kérdésre és a C-160/13. sz. ügyben szereplő kérdésre adott válaszból kitűnik, annak megállapításához, hogy a máfogsor Közösségen belüli beszerzése adómentes-e, azt kell vizsgálni, hogy ugyanezen termék értékesítése vagy importja adómentes-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 engedő átmeneti szabályozást, és ennél fogva az ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontjában előírt adómentességet alkalmazza, az említett irányelv 140. cikkének a) és b) pontjában előírt adómentességek szintén alkalmazandók. Függetlenül attól ez a helyzet, hogy a származási hely szerinti tagállam alkalmazza a héairányelv 370. cikkében előírt eltérést engedő átmeneti szabályozást.

64 Következésképpen azt kell válaszolni a C-154/13. sz. ügyben előterjesztett második kérdésre, hogy a héairányelv 140. cikkének a) és b) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés szerinti héamentesség alkalmazandó az olyan tagállamból származó máfogsorok Közösségen belüli beszerzése esetében is, amely bevezette a héairányelv 370. cikkében előírt eltérést engedő 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 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:

1) **A 2007. december 20-ai 2007/75/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy még ha a nemzeti jogban előírt hozzáadottértékadómentesség összeegyeztethetetlen is a 2007/75 irányelvvel módosított 2006/112 irányelvvel, az említett 168. cikk alapján az adóalany nem jogosult adómentességet igénybe venni, és egyúttal adólevonási jogot is gyakorolni.**

2) **A 2007/75 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 140. cikkének a) és b) pontját, valamint 143. cikke (1) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy az azokban előírt hozzáadottértékadómentesség alkalmazandó a fogorvosok vagy fogtechnikusok által értékesített máfogsorok 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 elírt 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 elírt eltérést engedő átmeneti szabályozást.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.