

D. R?J. COLOMER

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. június 22.1(1)

C?240/05. sz. ügy

Administration de l'enregistrement et des domaines

kontra

Eurodental Sàrl

(a Cour d'appel [Luxemburg] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – Belföldi ügyletek – Adómentességek – M?fogsorok – Adólevonási jog – Közösségen belüli termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás – Adómentességek – Tisztán belföldi ügyletként is adómentes Közösségen belüli ügyletek – Az adósemlegesség elve”

I – Bevezetés

1. A hozzáadottérték?adóról (a továbbiakban: HÉA) szóló hatodik irányelv(2) a megfizetett adó levonására nem jogosító belföldi adómentességeket, valamint azon adómentességeket szabályozza, amelyek az adólevonásra jogosító egyes Közösségen belüli ügyleteket részesítik el?nyben.
2. A Cour d'Appel de Luxembourg (luxemburgi fellebbviteli bíróság) arra vár választ, hogy ha a tagállamban folytatott gazdasági tevékenység adómentes és az el?zetesen felszámított adó levonására nem jogosít, ugyanilyen mentesség vontkozik?e rá, ha határokon átnyúló tevékenységgé alakul.
3. Ezen el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés felhívja a figyelmet a hatodik irányelv 13. cikkében felsorolt egyes belföldi tevékenységekre alkalmazandó adómentességek, valamint az államok közötti, 1993. január 1?je el?tti szolgáltatásnyújtásokat és termékértékesítéseket érint?, a 15. cikkben foglalt és a 28c. cikkben(3) említett, az utóbbi csoportba tartozó és ezen id?pont utáni ügyletekre vonatkozó adómentességek közötti összefüggésekre.
4. Különösen azt kívánja tisztázni, hogy m?fogsorok Luxemburgban történ? és a fent említett adókedvezményben részesül? készítése keletkeztet?e jogot az el?zetesen megfizetett adó levonására, ha az ügyfelek Németországban rendelkeznek illet?séggel.

II – A hatodik irányelv

A – *A belföldi adómentességek*

5. A hatodik irányelv alapján adóköteles a belföldön, ellenszolgáltatás fejében, önállóan teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás(4), a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermelőipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is (a 2. cikk (1) bekezdése és a 4. cikk (1) és (2) bekezdése).

6. A X. cím szabályozza az adómentességeket és a 13. cikk vonatkozik a belföldi adómentességekre, továbbá e cikknek a bizonyos közhasznú tevékenységek mentességét szabályozó A. része említi „azon szolgáltatások[at], amelyeket a fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesítenek, valamint a fogorvosok és fogtechnikusok műfogszorral kapcsolatos szolgáltatás[át]” ((1) bekezdés e) pontja).

7. A 17. cikk (1) bekezdéséből a *contrario* következik, hogy ezen adókedvezmények a megfizetett adó levonásának akadályát képezik, kivéve ha a termékeket és szolgáltatásokat az adóalany adóköteles tevékenységéhez használja fel.

8. A 28. cikk (3) bekezdésének a) pontja szerint a tagállamok a (4) bekezdésben meghatározott időszak alatt az E. mellékletben – amelynek 2. pontja hivatkozik a 13. cikk A. része (1) bekezdésének e) pontjára – felsorolt és a 13. cikk alapján mentesített ügyleteket továbbra is megadóztatják. Az 1991-es Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló német törvény)(5) 4. cikke 14. pontjának negyedik mondata szerint az orvosi és a fogorvosi hivatás keretében végzett tevékenységek adómentessége nem terjed ki a műfogszorok és fogszabályozási eszközök értékesítésére, illetve javítására, ha azokat a vállalkozó a saját vállalkozásában készítette, illetve javította.

B – A Közösségen belüli ügyletek adómentessége

1. 1993. január 1-jét megelőzően

9. A hatodik irányelv eredeti változatában az ügyletek e csoportját a Közösségen kívüli ügyletekkel azonosan kezelték, és a 15. cikk vonatkozott rájuk, amelynek első három bekezdése adómentességet írt elő a valamely tagállam területén kívülre kivitt vagy szállított termék értékesítése esetében és az e termékekhez kapcsolódó szolgáltatásnyújtásra.(6)

10. A 17. cikk (3) bekezdésének b) pontja ezen esetekben engedélyezte a megfizetett adó levonását.

2. 1993. január 1-jét követően

11. A 91/680 irányelv új, „átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan” megnevezésű XVIa. címmel egészítette ki a hatodik irányelvet annak érdekében, hogy miután 1993. január 1-jétől a tagállamok közötti összes ügylet tekintetében megszűnnek a fiskális ellenőrzések a belső határokon, megkönnyítse a tagállamok közötti kereskedelem adóztatására vonatkozó végleges szabályozásra történő áttérést a HÉA közös rendszerében.(7)

12. Ezen átmeneti rendszerben a HÉA alá tartozik a „Közösségen belüli termékbeszerzés” ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részéről, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részéről, amennyiben az eladó olyan adóalany, aki mint ilyen jár el (28a. cikk (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése).

13. Adómentesek azok a termékértékesítések, amelyeket „az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy adott fel vagy szállított [...] olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára [...], aki mint ilyen jár el olyan tagállamban,

amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal (28c. cikk A. részének a) pontja). Adómentesek azok a termékértékesítések is, amelyeknek az adóalanyok részéről való szolgáltatása minden körülmények között adómentes lenne belföldön (28c. cikk B. részének a) pontja).

14. Végül a 28f. cikk (1) bekezdésével módosított 17. cikk (3) bekezdése elírja, hogy az adóalany jogosult a megfizetett HÉA levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel: i. gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, másik országban folytatott ügyletek, amelyek tekintetében elzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna (a) pont) ii. a 15. cikk és a 28c. cikk A. és C. része szerinti adómentes ügyletek (b) pont).

III – Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

15. Az Eurodental Sàrl luxemburgi társaság fogsorokat készít és javít Németországban lakó ügyfelei részére.

16. Az Administration de l'enregistrement et des domaines [a továbbiakban: luxemburgi adóhatóság] 1997. március 26-i határozatával elutasította, hogy a társaság levonja a szomszédos országba teljesített termékértékesítésekhez és szolgáltatásnyújtásokhoz használt eszközöket terhelő elzetesen felszámított HÉA-t. Úgy ítélte meg, hogy a HÉA-ról szóló, 1969. augusztus 5-i törvényt módosító és kiegészítő 1979. február 12-i törvény(8) 44. cikke (amely a m?fogsorok tekintetében mentességet biztosít) elsőbbséget élvez a 43. cikkel szemben (amely a Közösségen belüli termékértékesítésekről rendelkezik), aminek folytán nem alkalmazható az e törvény 49. cikke (2) bekezdésének a 43. cikkben említett tevékenységekhez használt eszközök tekintetében az elzetesen felszámított HÉA levonását engedélyező a) pontja.

17. A Tribunal d'arrondissement (kerületi bíróság) 2002. december 16-i ítéletében megállapította, hogy jogellenesen történt a HÉA-levonás megtagadása, pontosítva, hogy a fent hivatkozott 43. cikk és a 44. cikk eltérő tevékenységekre vonatkozik: az első azokra, amelyek nem belföldre irányulnak, a második pedig azokra, amelyeket belföldön teljesítenek. Jellegükben a következőkben a 49. cikk az elsőre alkalmazandó, így egyetlen rendelkezés sem enged arra következtetni, hogy a 44. cikk elsőbbséget élvez a 43. cikkel szemben. A Tribunal d'arrondissement szerint a Közösségen belüli termékértékesítésre irányuló ügylet esetében mindig van lehetőség az adó levonására.(9)

18. A luxemburgi adóhatóság fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben arra hivatkozva, hogy az első bíróság értelmezése a HÉA-semlegesség elvét figyelmen kívül hagyva kedvező bánásmódban részesíti a m?fogsorok németországi címzettek számára történő értékesítését a luxemburgi illetőségű személyek számára való értékesítéshez viszonyítva.

19. A Cour d'appel úgy ítélte meg, hogy a vitatott törvényszövegek nem adnak választ a kérdésre, és úgy határozott, hogy elzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az a termékértékesítés, amely a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja értelmében adómentes abban az esetben, ha valamely tagállamon belül teljesítik, és így ilyenkor ugyanezen irányelv 17. cikke alapján nem keletkeztet jogot az elzetesen felszámított adó levonására, az irányelv 15. cikke (1), illetve (2) bekezdése 1993. január 1-je előtt hatályos szövegének hatálya alá tartozik-e, és következésképpen az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének az elzetesen felszámított adó levonására jogot biztosító b) pontja hatálya alá is, amennyiben azt

a Közösség valamely tagállamában letelepedett gazdasági szereplő tejesítette egy másik tagállamban letelepedett gazdasági szereplő részére, és amennyiben fennállnak az irányelv 15. cikke (1) és (2) bekezdése 1993. január 1-je előtti hatályos szövegének, illetve az 1993. január 1-jétől hatályos 28b. cikke A része a) pontjának alkalmazását szabályozó feltételek?

2) Az a szolgáltatásnyújtás, amely a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-én 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja értelmében adómentes abban az esetben, ha valamely tagállamon belül teljesítik, és így ilyenkor ugyanezen irányelv 17. cikke alapján nem keletkeztet jogot az előzetesen felszámított adó levonására, az irányelv 15. cikke (3) bekezdése 1993. január 1-je előtti hatályos szövegének (1993 előtti nem volt adómentességet biztosító rendelkezés) hatálya alá tartozik-e, és következésképpen az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének az előzetesen felszámított adó levonására jogot biztosító b) pontja hatálya alá is, amennyiben azt a Közösség valamely tagállamában letelepedett gazdasági szereplő tejesítette egy másik tagállamban letelepedett gazdasági szereplő részére, és amennyiben fennállnak az irányelv 15. cikke (3) bekezdése 1993. január 1-je előtti hatályos szövegének alkalmazását szabályozó feltételek?”

IV – A Bíróság előtti eljárás

20. Az Eurodental, az alapügyben alperes luxemburgi adóhatóság, a német kormány és a Bizottság a Bíróság alapokmányának 23. cikkében meghatározott határidőn belül írásbeli észrevételeket terjesztett elő.

21. Mivel egyik érdekelt fél sem kérte a szóbeli szakasz megnyitását, a Bíróság a 2005. december 13-án általános értekezleten úgy határozott, hogy az eljárási szabályzat 104. cikke 4. §-ának értelmében megkezdje a tanácskozást, mivel úgy ítélte meg, hogy nem szükséges, hogy a főtanácsnok indítványt terjesszen elő.

22. A tanácskozás során a harmadik tanács – amely elé az ügyet utalták – 2006. április 6-án úgy határozott, hogy az ügyet visszautalja az általános értekezlet elé, amely április 25-én megerősítette az ügy e tanács elé utalását, ugyanakkor szükségesnek ítélte, hogy a főtanácsnok indítványt terjesszen elő, és tárgyalást tartsanak, valamint kérte a feleket, hogy írásban nyútsák be véleményüket a Németországi Szövetségi Köztársaságnak a hatodik irányelv 28. cikk (3) bekezdésének a) pontja értelmében hozott azon döntéséről, hogy ideiglenesen továbbra is megadóztatja a területén illetésséggel rendelkező vállalkozók műfogsorok és fogszabályozási eszközök értékesítésére, illetve javítására irányuló ügyleteit.

23. A 2006. május 31-én nyilvános ülésen megjelentek az Eurodental és a Bizottság képviselői, akik továbbra is fenntartották álláspontjukat.

V – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elemzése

24. Az egyetlen kérdésként összefoglalandó előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések kapcsán lehetőség nyílik a hatodik irányelvben foglalt kétféle mentesség – egyrészt a 13. cikk A. részének (1) bekezdésében felsorolt bizonyos közhasznú tevékenységekre alkalmazandó mentesség, másrészt pedig a Közösségen belüli ügyletekre vonatkozó mentesség – kapcsolatának értékelésére. Az első kérdés az 1993. január 1-je előtti és utáni termékértékesítéseket érinti, míg a második kérdés az ezen időpont előtti szolgáltatásnyújtásra vonatkozik.

25. A konfliktus abból ered, hogy az alapügyben felmerült kereskedelmi tevékenység e mentességi csoportok mindegyikébe beleillik akár jellegét (fogtechnikusok tevékenysége), akár

formáját (Közösségen belüli) tekintve, mindazonáltal eltér? következményekkel jár, mivel az els? csoport esetében a második csoporttal ellentétben nincs lehet?ség e megfizetett HÉA levonására.

26. E probléma megoldása kett?s vizsgálatot követel: egyrészt a rendszer lényegét képez? adósemlegesség szemszögéb?l vizsgált adómentességre, másrészt pedig a Közösségen belüli m?veletek különös és átmeneti helyzetére kiterjed? vizsgálatot.

A – A belföldi mentességek adósemlegessége

27. A HÉA célja az, hogy a személyek gazdasági képességét közvetett módon tükröz? fogyasztói cselekményeket terhelje, és ez a cél úgy valósul meg, hogy adókötelessé teszi a vállalkozások vagy vállalkozók ügyleteit, amely terhet ?k áthárítanak a végs? fogyasztóra. Ennek eredményeképpen a HÉA az adóalanyokra nézve „semleges”: kizárólag az utolsó láncszemként szerepl? személyt terheli, azt, aki a terméket megkapja, vagy a szolgáltatást igénybe veszi.

28. E strukturális követelmény ahhoz vezet, hogy a közbens? láncszemként eljáró személy a hatodik irányelv 17. cikkének (1) és (2) bekezdésében el?írt feltételek mellett levonja a megfizetett adót. Amint megfizette az adót, és adóköteles tevékenységéhez használja fel a termékeket vagy szolgáltatásokat, levonhatja a HÉA?t. Mindazonáltal, ha a termékeket vagy a szolgáltatásokat nem adóköteles tevékenységéhez használja fel, adóköteles esemény nem merül fel, és nem keletkezik adólevonási jog, mivel nincs adófizetési kötelezettség.(10)

29. A BLP Group ügyben hozott ítéletben(11) a Bíróság megállapította, hogy – a kifejezetten meghatározott esetek kivételével – az az adóalany, aki adómentes ügylet végrehajtásához olyan szolgáltatást használ fel, amely tekintetében HÉA?t fizetett, nem vonhatja le a megfizetett adót még abban az esetben sem, ha az adómentes ügylet végs? célja valamely adóköteles ügylet végrehajtása volt.

B – A Közösségen belüli áruforgalomra vonatkozó átmeneti rendszer

30. A fenti 11. pontban jeleztem, hogy a hatodik irányelvet módosította a 91/680/EGK irányelv, amelynek célja, hogy miután a bels? határokon megsz?ntek a fiskális ellen?rzések, a HÉA közös rendszerében megkönnyítse az áttérést a Közösségen belüli kereskedelem adóztatására vonatkozó végleges szabályozásra, amely a származási országban terheli a kereskedelmet. Tekintettel azonban arra, hogy 1992. december 31?én (a módosítást megelőző napon) még nem teljesült valamennyi szükséges feltétel, bizonyos – még be nem fejeződött – időszakig fenntartották a rendeltetés helye szerinti országban való adóztatást. Ezen okok miatt a 28c. cikk A. részének a) pontja bevezette a Közösségen belüli termékértékesítés adómentességét, és a rendeltetés helye szerinti tagállamban adóztatja az ilyen beszerzéseket.

31. Ez azt jelenti, hogy az átmeneti időszak alatt és a végs? szabályozásig átmenetileg adóköteles az adóalany vagy nem adóalany jogi személy Közösségen belüli termékbeszerzése. A Közösségen belüli termékbeszerzés helyének pedig azon tagállamot kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történ? feladás vagy szállítás befejeződéskor találhatók (a hatodik irányelv 28c. cikke (1) bekezdésének a) pontja és a 28b. cikke A. részének (1) bekezdése).

32. E rendelkezések azzal indokolhatók, hogy amennyiben az adót a rendeltetés helye szerinti országban vetik ki, csak akkor biztosítható az adósemlegesség, ha az adóval terhelt átháríthatja, vagy levonhatja azt, mivel nem felel meg a végs? fogyasztó követelményének, hanem olyan adóalanynak min?sül, aki a termékeket ténylegesen adóköteles tevékenységéhez használja fel.

33. A tagállamok közti kereskedelem a tisztán belföldi kereskedelemmel esik azonos elbírálás

alá, és ezen eljárás során a határátlépés szakaszát – adójogi szempontból – nem veszik figyelembe, így a származási országban való termékértékesítés adómentes (28c. cikk A. részének a) pontja), mivel a beszerzés utáni adót a termék érkezési helye szerinti tagállamban az adó levonására jogosult személy köteles megfizetni (28a. cikk A. részének a) pontja), ami lehet?vé teszi, hogy az adó a végs? fogyasztót terhelje.

34. A hatodik irányelvet módosító 680/1991 irányelvben foglalt 28f. cikk (1) bekezdése szerinti 17. cikk (3) bekezdésének b) pontja, amely értelmében az adóalany jogosult levonni a HÉÁ?t, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a 28c. cikk A. része szerinti adómentes tevékenységeihez használja fel(12), azért indokolt, mert annak a személynek, aki két tagállam között hajt végre ügyletet, „sértetlenül” kell ebb?l kikerülnie, mintha nem is létezett volna, vagy nem is hajtotta volna végre az ügyletet.

C – *Nem létez? szabályösszeütközés*

35. A fenti, az ügylet Közösségen belüli jellegére alapított érvelésnek nincs értelme, amikor a hatodik irányelv 13. cikke szerinti mentesség az ügylet jellegéhez kapcsolódik.

36. Ha valamely tisztán belföldi termékértékesítés esetében is HÉÁ?mentes, határokon átnyúló termékértékesítés esetében az adóalany levonná a HÉÁ?t, ez versenyel?nyt jelente a külföldr?l tevékenységet végz?k javára, felborítva a kívánt egyensúlyt(13), amelynek nemcsak az a célja, hogy a közbens? láncszemként eljárók visszakapják az adót annak érdekében, hogy az kizárólag a végs? felhasználót terhelje, hanem egyenl? bánásmódra is törekszik(14) az egyes vállalkozásoknak a láncban elfoglalt helyére tekintet nélkül, és függetlenül attól, hogy a Közösségen belül honnan végzik tevékenységüket(15).

37. Más szavakkal élve: a korábban megfizetett HÉA levonása kizárólag a Közösségen belüli jellegüknél – és nem egyéb feltétel teljesülésénél – fogva adómentes tevékenységek esetében lehetséges, így érthet?, hogy nem jogosítanak levonásra a 28c. cikk B. részének a) pontja szerinti mentességek, azaz az olyan termékek határokon átnyúló beszerzése, amelyek adóalanyok általi értékesítése adómentes lenne valamely tagállamban, kivéve azt az esetet, amint azt a 17. cikk (3) bekezdésének a) pontja el?írja, amikor adólevonási jog keletkezik akkor is, ha ezen ügyleteket belföldön végezték volna.

38. A 13. cikk B. részében foglalt egyes mentességek esetében a HÉA levonására vonatkozó jogot konkrétan elismer? 17. cikk (3) bekezdése c) pontjának rendelkezései szintén irányt mutatnak, ha az ügylet átlépi a Közösség határait. E c) pont felesleges lenne, ha – az Eurodental és a német kormány állításának megfelelően – e mentességek nemzetközi viszonylatba kerülve közvetlenül a 17. cikk (3) bekezdése b) pontjának hatálya alá tartoznának.

39. A Bizottság a jelen el?zetes döntéshozatali eljárásban benyújtott írásbeli észrevételeiben világosan elmagyarázza, hogy ha az Eurodental jogosult lenne a korábban megfizetett adó levonására, a nemzeti piacon tevékenyked? és e lehet?séggel nem rendelkező versenytársaihoz képest el?nyösebb helyzetbe kerülne, ami adóelkerülésre ösztönözn?e, és arra buzdítaná a vállalkozásokat, hogy a tényleges m?ködés helyük szerinti tagállamtól eltér? tagállamba menjenek.

40. Helyes a német kormány azon állítása, hogy amikor a 28. cikk (3) bekezdésének a) pontja alapján a területén adókötelessé nyilvánította a m?fogsorokkal kapcsolatos ügyleteket, a Közösségen belüli ügyletek költségesebbé váltak a fogyasztók számára, mivel megadóztatják ?ket Németországban, és a Luxemburgban fizetett HÉA nem vonható le.(16) E közvetett adó teljes harmonizációjának hiánya által okozott hatás a német hatóságok azon jogos döntéséb?l ered, hogy átmenetileg kizártak egyes tevékenységeket a közös rendszerb?l, és viselniük kell ennek

következményeit.(17) Nem t?nik elfogadhatónak az, hogy az adósemlegesség elvének és a rendszer koherenciájának általános megsértését szankcionáljuk olyan szabadon választott nemzeti sajátosságra hivatkozva, amely a másik tagállam adóhatóságára, a jelen esetben a luxemburgi adóhatóságra terheli az ezen egyoldalú döntésb?l ered? pénzügyi terhet(18).

41. Tekintettel a hatodik irányelv 15. cikke (3) bekezdésének és a 17. cikke (3) bekezdése b) pontjának eredeti szövegére mind az 1993. január 1?je el?tti, mind az az utáni termékértékesítésekre vonatkozó megfontolások vonatkoznak az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdés által érintett és az ezen id?pont el?tti szolgáltatásnyújtásokra is.

42. Végül az adómentes Közösségen belüli ügylet nem keletkeztet jogot a megfizetett adó levonására, ha az ügylet – belföldre korlátozódva – a tartalmára tekintettel szintén adómentes.(19)

VI – Véggövetkeztetések

43. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság az alábbiak szerint válaszoljon a Cour d’appel du Grand-Duché de Luxembourg (a Luxemburgi Nagyhercegség fellebbviteli bírósága) által el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekre:

„A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontjában foglalt termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás abban az esetben is adómentes e rendelkezés alapján, ha a 15. cikk (1), (2), illetve (3) bekezdésében (az eredeti és a 91/680/EGK irányelvvel módosított megfogalmazásában) és a 28c. cikke A. része a) pontjában szabályozott Közösségen belüli ügyletr?l van szó, anélkül hogy ennél fogva jogot keletkeztetne a 17. cikk szerinti adólevonásra.

1 – Eredeti nyelv: spanyol.

2 – 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.).

3 – E rendelkezéssel a fiskális határok megszüntetésére tekintettel a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítésér?l és a 77/388/EGK irányelv módosításáról szóló, 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL L 376., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) egészítette ki a hatodik irányelvet.

4 – A „szolgáltatásnyújtás” olyan átfogó fogalom, amelybe beletartozik minden olyan tevékenység, amely nem min?sül termékértékesítésnek (a hatodik irányelv 6. cikke).

5 – BGBl. 1991, 351. o.

6 – A C?382/02. sz. Cimber Air ügyre vonatkozó 2004. szeptember 16?i indítványomban (EBHT 2004., I?8379. o.) megállapítottam, hogy „a termékek nemzetközi forgalmára a rendeltetés vagy a fogyasztás helye szerinti adózás elve irányadó. A közvetett adók származás szerinti államból való »kivitelének« elkerülése érdekében – ami kett?s adóztatáshoz vezetne – olyan szabályozást kell alkalmazni, amely mentesíti a külföldi ügyleteket” (17. pont).

7 – A 91/680 irányelv harmadik, nyolcadik és kilencedik preambulumbekkezdése utal e célra.

8 – Memorial A?11. szám, 1979. február 19., 186. o.

9 – Az Eurodental kérelmét azért utasította el a luxemburgi bíróság, mert úgy ítélte meg, hogy kérelmét nem tudta megfeleltetni bizonyítékokkal alátámasztani.

10 – A HÉA levonására vonatkozó mechanizmus elemzéséhez P. Alguacil Marínak és G. Orón Moratalnak a *Noticias/C.E.E.*, 1990. augusztusi/szeptemberi 67. és 68. száma 101. oldalán megjelent „La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva”-ról szóló cikkére, S. Colmenar Valdésnek a *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1982., 157. száma 327. oldalán megjelent „El derecho a la deducción en el IVA”-ról szóló cikkére kell utalni, amelyben megállapítják: „mivel az elzárólagosan megfizetett adó levonása funkcionálisan kapcsolódik az utólag fizetendő adóhoz, ha nem áll fenn adófizetési kötelezettség, nem vonható le az elzárólagosan megfizetett adó sem, miután nincs olyan ok, amely a levonási jogot igazolja.”

11 – A C-4/94. sz. ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-983. o.).

12 – Mintha az alapügyben engedélyeznék, hogy a fogtechnikus levonja a fogsor készítéséhez felhasznált anyag után megfizetett adót, amennyiben azt adómentes tevékenységhez használja fel.

13 – Mintha a jelen esetben a határokon belül tevékenységet folytatóval ellentétben a Luxemburgon kívülre terméket értékesítő vállalkozó levonhatná a fellépéséig felmerült HÉA-t.

14 – Terra, B. és Kajus, J.: *A Guide to the European VAT Directives*, 1. kötet, *Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006, 418–422. o. elmagyarázza, hogy a HÉA-egyszerűség összetett fogalom, amelynek jogi vetülete a megkülönböztetésmentes jogi bánásmódot szolgálja, gazdasági vetülete a termelési eszközök közötti választás optimalizálását célozza, végül a versenyjellege arra irányul, hogy ne alakuljon ki piaci torzulás.

15 – A C-302/93. sz. Debouche-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 1996., I-4495. o.) és különösen annak 19. pontja elutasította az adómentes ügyleteket végző gazdasági szereplő tekintetében, hogy a HÉA-visszaigénylés érdekében a Közösségen belüli helyzetére hivatkozzon, amennyiben országában erre nem volt jogosult.

16 – Az olyan esetben, mint amilyen az alapügyben felmerült, a németországi illetőségű beteg által a fogorvosnak fizetett számla az alábbiakat tartalmazná: a) a fogsor készítéséhez felhasznált anyag a kapcsolódó HÉA-val (maradvány HÉA); b) a fogtechnikus munkadíja; és c) a német fogorvos munkadíja. A gazdasági hatás tehát nagyobb lenne a végső fogyasztó számára, ha nem alkalmaznák a maradvány HÉA levonását, így a német kormány szerint az lenne a megoldás, ha ezt megengednék.

17 – A C-160/00. sz., Bizottság kontra Finnország ügyben 2002. március 7-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-2433. o.) 32. pontjában a Bíróság arra emlékeztet, hogy a 28. cikk (3) bekezdésében foglalt kivételek nem tartoznak a közös HÉA-rendszer alá.

18 – Kizárólag két másik ország – Belgium és Magyarország – hozott ilyen döntést.

19 – Ez a hatodik irányelv 29. cikkének alkalmazásában létrehozott hozzáadottértékadóval foglalkozó tanácsadó bizottság által a 2000. március 20-21-én 60. ülésen javasolt megoldás (TAXUD/1876/00 – 1. értékelés, HÉA-val foglalkozó bizottság, a 60. ülés iránymutatásai, 2000. március 20. és 21.).