

Downloaded via the EU tax law app / web

JULIANE KOKOTT

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2014. szeptember 4.(1)

C?144/13., C?154/13. és C?160/13. sz. egyesített ügyek

VDP Dental Laboratory NV

kontra

Staatssecretaris van Financiën,

Staatssecretaris van Financiën

kontra

X BV

és

Staatssecretaris van Financiën

kontra

Nobel Biocare Nederland BV

(A Hoge Raad der Nederlanden [Holland Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójog – Hozzáadottérték-adó – Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó adómentesség – A 2006/112/EK irányelv 140. cikkének a) és b) pontja – Termékimportra vonatkozó adómentesség – A 2006/112/EK irányelv 143. cikkének a) pontja – Az adómentesség alkalmazhatósága a 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerint adómentes m?fogsor?értékesítés esetén – Az el?zetesen felszámított adó levonása – A 77/388/EGK hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja az irányelv 28f. cikkének 1. pontja szerinti változatban – Közvetlen hatály – Adólevonási jog a nemzeti jogban az adó alól az uniós joggal ellentétesen mentesített ügyletek esetén”

I – Bevezetés

1. A Bíróságnak ismételt(2) a m?fogsor?terhel? héával kell foglalkoznia. Ez annyiban különleges, hogy a m?fogsor?értékesítés bizonyos esetekben adómentes, azonban még mindig vannak olyan tagállamok, amelyek egy átmeneti rendelkezés alapján minden m?fogsor?értékesítést megadóztatnak.

2. E sajátosságoknak az el?zetesen felszámított adó levonására gyakorolt hatásaival és a különböz? tagállamokban letelepedett m?fogsor?szolgáltatók versenyfeltételeivel a Bíróság az Eurodental?ítéletben(3) már foglalkozott. Ismét ezek?l a versenyfeltételekr?l van szó a jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelemben is, ez alkalommal azonban a Közösségen belüli beszerzésre és a harmadik országból származó importra vonatkozó adómentesség szempontjából. Ennek a m?fogsorokra való alkalmazhatósága ugyanis még tisztázatlan.

3. Ezenkívül a Bíróságnak a VDP Dental Laboratory ügyben hozott els? ítéletét(4) követ?en újból foglalkoznia kell majd az unós joggal ellentétesen biztosított adómentességnek az adólevonási jogra kifejtett következményeivel. E tekintetben azonban a nemrég hozott MDDP?ítélet(5) minden bizonnyal nem hagyott nyitva kérdéseket.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

4. Az alapeljárások a 2006. és a 2008. évre vonatkozó héa beszédését érintik. Ennélfogva a jelen ügyben figyelembe kell venni a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(6) 2006. évben hatályos változatát (a továbbiakban: hatodik irányelv) és a 2007. január 1?jén hatályba lépett, a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv(7) 2008. évben hatályos változatát (a továbbiakban: héairányelv) is. A következ?kben ezért a szabályokat a héairányelv vagy a hatodik irányelv szerinti változatban idézzük annak függvényében, hogy mely adómegállapítási id?szakra vonatkozóan szükséges az értelmezésük.

Adóköteles események

5. A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint a héa hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

- „a) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy vagy szervezet (a továbbiakban: adóalanyként eljáró személy) által ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés;
- b) termék ellenérték fejében történ? Közösségen belüli beszerzése a tagállamon belül:
 - i. adóalanyként eljáró személy [...] által, amennyiben az eladó adóalanyként eljáró személy, [...]; [...]
- c) [...]
- d) a termékimport.?

6. A „termékértékesítés” a héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint „a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel?”

7. A héairányelv 20. cikkének (1) bekezdése „Közösségen belüli termékbeszerzés[ként]” határozza meg „a tulajdonosként történő rendelkezési jog megszerzését olyan ingóság felett, amelyet az eladó, a vevő vagy bármelyik megbízásából harmadik személy a vevő számára egy olyan tagállamba ad fel vagy fuvaroz el, amely nem egyezik meg a termék feladásának vagy elfuvarozásának kiindulási helyével.”

8. A héairányelv 30. cikkének (1) bekezdése szerint „»termékimportnak« kell tekinteni azon termék behozatalát a Közösségbe, amely a Szerződés 24. cikkének értelmében nincs szabad forgalomban.”

A m?fogsorra vonatkozó adómentesség

9. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

„azon szolgáltatások, amelyeket a fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesítenek, valamint a fogorvosok és fogtechnikusok m?fogsorral kapcsolatos szolgáltatásai?”

10. Ezen adómentesség alóli kivételt tartalmaz azonban „A végleges szabályozás bevezetéséig érvényben lévő különös rendelkezések” cím alatt a héairányelv XIII. címének 1. fejezete az 1. szakaszában („Az 1978. január 1-én a Közösséget alkotó államok számára engedélyezett eltérések?). Ott a 370. cikk a következőképpen rendelkezik:

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

11. A X. melléklet A. része az 1. pontban a következőket említi: „azok a szolgáltatások, amelyeket a fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesítenek, valamint a fogorvosok és fogtechnikusok m?fogsorral kapcsolatos szolgáltatása?”

A Közösségen belüli beszerzésre és a termékimportra vonatkozó adómentesség

12. Ezenkívül a héairányelv 140. cikke szerint a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket:

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;

[...]”

13. Harmadik országból származó import esetén a tagállamok a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerint mentesítik az adó alól a következő ügyletet:

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

A Közösségen belüli értékesítésre és az exportra vonatkozó adómentesség

14. Az Unión belüli határokon átnyúló értékesítés tekintetében, amely Közösségen belüli beszerzésnek felel meg, a héairányelv 138. cikkének (1) bekezdése a következő adómentességet szabályozza:

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

15. Hasonlóképpen a héairányelv 146. cikke az exportra vonatkozóan a következőket írja el:

„(1) A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

a) az eladó által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése;

b) nem az érintett tagállam területén letelepedett megrendelő által vagy nevében a Közösségen kívülre feladott vagy fuvarozott termékek értékesítése [...]

[...]

Adólevonási jog

16. Az adóalanynak az általa beszerzett termékekkel vagy igénybe vett szolgáltatásokkal (a továbbiakban: beszerzési ügyletek) kapcsolatos adólevonási jogát a 2006. évi adómegállapítási időszakra vonatkozóan a hatodik irányelv 17. cikke (1) és (2) bekezdésének az irányelv 28f. cikkének 1. pontja szerinti szövege a következőképpen szabályozza:

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

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett hozzáadottértékadó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy fog teljesíteni;

b) a behozott termékekre belföldön fizetendő vagy megfizetett hozzáadottértékadó;

c) [...]

d) a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint fizetendő hozzáadottértékadó.

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottértékadó levonását vagy visszatérítését, amennyiben az adóalany a termékeket és szolgáltatásokat a következő célokra használja fel:

[...]

b) [...] a 15. cikk [...] vagy a 28c. cikk A. és C. része szerinti adómentes ügyletek;

[...]"

17. A hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdésének a) pontja a Közösségen belüli beszerzést mint adóköteles eseményt a héairányelv 2. cikke (1) bekezdése b) pontja i. alpontjának megfelelően szabályozza.(8) A hatodik irányelv 15. cikke szabályozta a jelenleg a héairányelv 146. cikkében(9) elírt, az exportra vonatkozó adómentességet. A hatodik irányelv 28c. cikkének A. részében szerepelt a Közösségen belüli értékesítésre vonatkozó adómentesség, amely jelenleg a héairányelv 138. cikkében(10) található.

18. Az adólevonási jogra vonatkozó, a hatodik irányelv 17. cikkének (1)–(3) bekezdésében az irányelv 28f. cikke (1) bekezdésének szövege szerint szereplő rendelkezéseknek megfelelő szabályok a héairányelv 167. és 168. cikkében találhatók.

B – A nemzeti jog

19. A holland jog alapvetően az uniós jog említett rendelkezéseinek megfelelő elírásokat tartalmaz.

20. Mindazonáltal a mfogsorra vonatkozó, a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti adómentesség a 2006. évben – az uniós joggal ellentétesen(11) – még olyan módon volt átültetve a forgalmi adóról szóló holland törvény (az 1968. évi Wet op de omzetbelasting) 11. cikke (1) bekezdése g) pontjának 1. alpontjába, hogy a mfogsorértékesítőknek nem kellett sem fogorvosnak, sem fogtechnikusnak lennie.

III – Az alapeljárások

21. Valamennyi alapeljárás olyan holland adóalanyokat érint, amelyek külföldön mfogsort készíttetnek, hogy azt közvetítőként továbbértékesítsék vagy tevékenységük keretében fogorvosként maguk felhasználják. Valamennyi eljárásban vitatott, hogy a mfogsor külföldről történő beszerzése mentes-e a héa alól.

A – A C-144/13. sz. ügy (VDP Dental Laboratory)

22. A C-144/13. sz. ügy a holland VDP Dental Laboratory NV (a továbbiakban: VDP) társaságot érinti. A VDP fogorvosok megrendelése alapján külföldi fogtechnikai laborokkal mfogsort készíttetett az Unión belül és azon kívül is. Az alapjogvita tárgya a VDP által a 2006. évi első negyedévben és a 2008. évi harmadik negyedévben fizetendő holland héa.

23. A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk szerint a VDP a 2006. évben még nem minősült fogtechnikusnak a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontjában szereplő adómentesség értelmében. A forgalmi adóról szóló holland törvény 11. cikke (1) bekezdése g) pontjának 1. alpontjára hivatkozással a VDP a mfogsorértékesítéseit adómentesként kezelte. Egyúttal ezen adómentesség ellenére – immár az uniós jogra hivatkozással – adólevonási jogot érvényesített a beszerzési ügyletei tekintetében. A holland adóhatóság azonban megtagadta a VDP-től az adólevonást.

24. A 2008. évtől a VDP a kérdést előterjesztő bíróság előadása szerint a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontjában szereplő adómentesség értelmében fogtechnikusnak minősül. A VDP a mfogsorértékesítéseit adómentesként kezelte, és nem is vett igénybe adólevonást. A külföldről beszerzett mfogsor után azonban Közösségen belüli beszerzéseként, illetve harmadik országból származó importként sem akar adót fizetni. A VDP álláspontja szerint

ugyanis e tekintetben a héairányelv 140. cikkének a) pontja, illetve 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség illeti meg.

B – A C?154/13. sz. ügy (X)

25. A C?154/03. sz. ügyben az alapjogvita tárgya az X által a 2008. év els? három negyedévére fizetend? holland héa. Ebben az id?szakban X fogorvosi praxist m?ködtetett. Ott olyan ügyleteket végzett, amelyek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése e) pontjának megfelelően mentesek voltak a héa alól, így e tekintetben X-et nem illette meg adólevonási jog.

26. A tevékenységéhez X egy Németországban letelepedett fogtechnikustól szerzett be m?fogsort. X úgy véli, hogy e Közösségen belüli beszerzés után a héairányelv 140. cikke szerinti adómentesség alapján nem kell héát fizetnie. A holland adóhatóság azonban ezt az adómentességet többek között azért nem tartja alkalmazhatónak, mivel Németországban – Hollandiától eltérően – a m?fogsor?értékesítés a X. melléklet A. részének 1. pontjával összefüggésben értelmezett 370. cikk szerint nem mentes a héa alól.

C – A C?160/13. sz. ügy (Nobel Biocare Nederland)

27. A harmadik ügy kiindulópontja a holland Nobel Biocare Nederland BV társaság (a továbbiakban: Nobel) által 2008 decemberére fizetend? héával kapcsolatos jogvita. A Nobel ebben az id?szakban hollandiai fogtechnikai laborok számára értékesített m?fogsort. Ezt a m?fogsort a Nobel az anyavállalatával készítette Svédországban.

28. A holland adóhatóság a Nobel által Svédországból beszerzett m?fogsort Közösségen belüli beszerzésként héakötelessé tette. A Nobel mindazonáltal úgy véli, hogy e tekintetben a héairányelv 140. cikkének a) pontja szerinti adómentesség alkalmazandó.

IV – A Bíróság el?tti eljárás

29. Az alapügyekben eljáró Hoge Raad der Nederlanden 2013. március 21?én, 27?én és 28?án az EUMSZ 267. cikk alapján összesen öt kérdést tartalmazó három el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé. Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések két különböz? területet érintenek.

30. A kérdést el?terjeszt? bíróság el?ször a C?144/13. sz. VDP Dental Laboratory ügyben a 2006. évi adómegállapítási id?szakra vonatkozó adólevonási joggal kapcsolatos kérdést terjeszt el?:

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?

31. Másodszor mindhárom ügyben felmerül a Közösségen belüli beszerzés adómentességére vonatkozó következ? kérdés:

Úgy kell-e értelmezni a 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 mentességhez, hogy a m?fogsort külföldr?l fogorvos vagy fogtechnikus értékesítse, és/vagy fogorvos vagy fogtechnikus részére értékesítsék?

32. Ezt az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdést a C?144/13. sz. VDP Dental Laboratory ügyben kiterjesztették a héairányelv 143. cikke a) pontjának értelmezésére, amely a

harmadik országból származó import adómentességére vonatkozik.

33. Ezenkívül a C-154/13. sz. X-ügyben ezt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést a következőképpen egészítik ki:

Amennyiben a héairányelv 140. cikkének a) és b) pontja szerinti héamentesség (az első kérdésben említett feltételek mellett vagy e feltételek nélkül) vonatkozik a mfogsorok Közösségen belüli beszerzésére, úgy az olyan tagállamokban fennálló mentesség, mint amilyen Hollandia is, amely eleget tett a héairányelv 132. cikke szerinti mentesítésnek, az olyan mfogsor Közösségen belüli beszerzésére is vonatkozik-e, amely a héairányelv 370. cikke alapján eltérést enged? átmeneti rendszert bevezető tagállamból származik?

34. Miután az ügyeket az eljárás lefolytatása és az ítélethozatal céljából egyesítették, a VDP, a Nobel, az Észk Köztársaság, a Holland Királyság, valamint az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. A 2014. május 19-i tárgyaláson a Nobel, a Holland Királyság és a Bizottság vett részt.

V – A jogkérdésről

A – Az adólevonási jogról

35. Ahogy a C-144/13. sz. ügyben előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemből következik, a kérdést előterjesztő bíróság az adólevonási jogra vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelmével lényegében azt szeretné megtudni, hogy az adóalany a hatodik irányelv 17. cikkének az irányelv 28f. cikkének 1. pontja szerinti szövegére hivatkozással akkor is érvényesítheti-e az adólevonási jogot, ha az ügyletei után nem fizetett adót, mivel a nemzeti jog – az uniós jog rendelkezéseivel ellentétesen – adómentességet írt elő.

36. Ez a kérdés a héairányelv értelmezése tekintetében már tárgyát képezte a C-319/12. sz. MDDP-ügynek, amelyről csak a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem benyújtását követően döntöttek.

37. Az MDDP-ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a héairányelv 168. cikke alapján az adóalany nem jogosult a nemzeti jogban előírt, a héairányelvvel azonban összeegyeztethetetlen adómentességet igénybe venni, és egyúttal adólevonási jogot is gyakorolni.⁽¹²⁾ 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.

38. Mivel a jelen eljárásban részt vevő felek nem adtak elő olyan érveket, amelyek nem kerültek kifejtésre már az MDDP-ügy keretében,⁽¹³⁾ nincs indok az MDDP-ítélet megállapításának megkérdőjelezésére.

39. Ezt az sem zárja ki, hogy a Bizottság a tárgyaláson előadta, hogy a jelen ügy tényállása különbözik az MDDP-ügy tényállásától, mivel a VDP-nek az adólevonási jogát utólag kell érvényesítenie. Jóllehet egyet kell érteni a Bizottsággal abban, hogy a VDP azzal a problémával szembesül, hogy hogyan kapja meg utólag a vevőtől a héával növelt árat, mivel a VDP-nek az adólevonás érvényesítéséhez adót kell fizetnie az először adómentesként kezelt ügyletei után. Már az MDDP-ügy keretében rámutattam azonban arra, hogy az adóalany bizonyos körülmények között az érintett tagállammal szemben kártérítést követelhet, amennyiben az utólag beszedett héát nem tudja a vevőre áthárítani.⁽¹⁴⁾

40. Következésképpen az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ

kell adni, hogy a hatodik irányelv 17. cikkének az irányelv 28f. cikkének 1. pontja szerinti szövegéből nem következik adólevonási jog az olyan adóalany számára, amely az ügyletei után azért nem fizetett adót, mivel a nemzeti jog – az uniós jog rendelkezéseivel ellentétesen – adómentességet írt el?.

B – A héairányelv 140. cikkének a) és b) pontja, valamint a 143. cikkének a) pontja szerinti adómentességről

41. A Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó, a héairányelv 140. cikkének a) és b) pontja szerinti adómentesség, valamint a harmadik országból származó termékimportra vonatkozó, az irányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség tekintetében a kérdést elterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy vonatkoznak-e ezen adómentességek a máfogsorokra, és ha igen, milyen feltételekkel. Ugyanis mindkét rendelkezés attól teszi függővé az adómentességet, hogy akkor is létezne-e adómentesség, ha belföldi termékértékesítésről lenne szó.

42. A belföldi máfogsorértékesítést a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja mentesíti. Mindazonáltal ez az adómentesség csak azzal a feltétellel érvényes, hogy az értékesítést fogorvos vagy fogtechnikus végzi. A héairányelv 140. cikkének a) és b) pontja, valamint a 143. cikkének a) pontja a Közösségen belüli beszerzés, illetve a harmadik országból származó termékimport adómentességéhez megköveteli, hogy az értékesítés belföldön „minden körülmények között” adómentes legyen. A Holland Királyság ezért – az eljárásban részt vevő többi féllel ellentétben – azt az álláspontot képviseli, hogy a héairányelv 140. cikkének a) és b) pontja, valamint a 143. cikkének a) pontja máfogsorokra nem alkalmazandó.

43. Véleményem szerint ezt a kérdést differenciáltan kell megválaszolni. Ahogy ki fogom fejteni, a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség ugyan nem alkalmazandó a harmadik országból származó máfogsorimportra (erről az 1. részben). Ugyanez vonatkozik a héairányelv 140. cikkének b) pontjára (erről a 2. részben). Másképp kell azonban megítélni a 140. cikk a) pontja szerinti adómentességet, amely a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontjában foglalt feltételekkel a máfogsorok Közösségen belüli beszerzésére is vonatkozik (erről a 3. részben). Ezen az sem változtat, ha a termék származási helye szerinti tagállam a X. melléklet A. részének 1. pontjával összefüggésben értelmezett 370. cikkben szereplő átmeneti rendelkezés alapján nem alkalmazza a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti adómentességet (erről a 4. részben).

1. A termékimportra vonatkozó, a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség

44. A héairányelv 143. cikkének a) pontja szerint a tagállamok mentesítik a hía alól az olyan termékek végleges importját, „amelyeknek az érintett tagállam területén az adóalanyok által történő értékesítése minden körülmények között” adómentes.

45. 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. Ahogy ezért a VDP helytállóan kiemelte, a termékértékesítésnek a rendeltetési hely szerinti tagállamban, tehát abban a tagállamban kell adómentesnek lennie, amelybe a terméket importálják.

46. A héairányelv 143. cikkének a) pontja a „minden körülmények között” megfogalmazással arra utal, hogy a behozott termék értékesítésének mindig, tehát további feltételektől függetlenül adómentesnek kell lennie. Ezzel szemben, amennyiben a termékértékesítésre vonatkozó adómentesség további feltételeket tartalmaz, ahogy a jelen esetben a héairányelv 132. cikke (1)

bekezdésének e) pontja az értékesít? sajátosságai tekintetében, akkor eszerint egy bizonyos termék értékesítése éppen nem lenne „minden körülmények között” adómentes.

47. A héairányelv 143. cikke a) pontjának keletkezéstörténete meger?síti a szöveg értelmezését. A héairányelv 143. cikke a) pontjának a hatodik irányelvben a 14. cikk (1) bekezdésének a) pontja felelt meg. Eszerint adómentes volt azon termékek behozatala, „amelyeknek az adóalanyok által belföldön történ? értékesítése mindenképpen adómentes? . A hatodik irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja a bizottsági javaslat(15) 15. cikkének 1. pontján alapul. A hatodik irányelvnek a Tanács által kés?bb elfogadott 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjától eltér?en a bizottsági javaslat 15. cikkének 1. pontja még kifejezetten utalt egyes belföldi adómentességekre. Ez az utalás – egy kivétellel(16) – kizárólag olyan adómentességeket foglalt magában, amelyek kizárólag az értékesítés tárgyától függtek és további feltételekt?l függetlenül érvényesülniük kellett. A fogorvosok és fogtechnikusok általi m?fogsor?értékesítésre vonatkozó adómentességre(17) nem történt utalás.

48. Az, hogy a hatodik irányelv 14. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerinti adómentességet végül másképp fogalmazták meg, ilyen körülmények alapján leginkább azzal magyarázható, hogy a bizottsági javaslat 15. cikkének 1. pontja által hivatkozott egyetlen olyan adómentességet, amely az értékesítés pusztán kívül további feltételekt?l függött, nem vették át az irányelvbe. Kézenfekv? volt tehát, hogy az immár kizárólag a minden további feltételt?l függetlenül érvényesül? adómentességekre való utalást a „mindenképpen” szövegrésszel foglalják össze.

49. A rendszertani értelmezés is erre az eredményre vezet. A 143. cikk ugyanis a k) pontban az „arany központi bankok által történ? importjára? vonatkozó adómentességet tartalmazza. Az „arany”nak a központi bankok számára történ? értékesítése? a héairányelv 152. cikke szerint adómentes. Olyan adómentességr?l van tehát szó, amely az arany értékesítését nem minden esetben, hanem csak akkor mentesíti az adó alól, ha azt egy bizonyos vev?, nevezetesen egy központi bank részére értékesítik. Ha azonban a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentességet úgy értelmeznénk, hogy az a termékértékesítésre vonatkozó összes adómentesség esetében alkalmazandó lenne, ha a feltételei teljesülnek, akkor a központi bankok általi aranyimportnak már a héairányelv 152. cikkével összefüggésben értelmezett e rendelkezés szerint adómentesnek kellene lennie. A héairányelv 143. cikkének k) pontja, amely éppen ezt írja el?, így felesleges lenne.

50. Végül a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség céljából sem következnek olyan érvek, amelyek a hatályának kiterjeszt? értelmezése mellett szólnak.

51. Miután a Bizottság még a hatodik irányelvre vonatkozó javaslatban megállapította, hogy ez az adómentesség nem igényel „különös magyarázatot”,(18) a jelen eljárásban kifejtette, hogy annak célja a határokon átnyúló és a belföldi ügyletekre vonatkozó egyenl? bánásmód. Ez els?re világosan hangzik. Ha azonban az értékesítési láncban történ? adólevonás következményeit is vizsgáljuk, végeredményét tekintve nem lehet szó egyenl? bánásmódról.

52. Az értékesítési láncban történ? adólevonás figyelembevételével a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség kiterjeszt? alkalmazása azt eredményezi, hogy termékbeszerzés esetén nem keletkezik héakötelezettség, függetlenül attól, hogy a beszerzés belföldr?l vagy harmadik országból történik?e. Ezt azáltal érik el, hogy a belföldi értékesítésre vonatkozó adómentességet kiterjesztik a harmadik országból származó importra.

53. Az értékesít? adólevonásának figyelembevételével más kép alakul ki. A belföldi termékértékesítésre vonatkozó adómentesség ugyanis azzal a következménnyel jár, hogy az értékesít?nek a héairányelv 168. cikke(19) szerint adólevonási joga sincs azokra az értékesítésekre vonatkozóan, amelyeket a termék el?állításához beszerezett. Következésképpen

az ezekre az elzates szolgáltatásokra vonatkozó le nem vonható héa véglegesen a termék adómentes értékesítését terheli azáltal, hogy növeli a termék elállításának költségeit.

54. A harmadik országból származó termékimport esetében ez azonban rendszerint másképp történik. Ebben az esetben a harmadik államban letelepedett értékesítő alapvetően jogosult az adólevonásra. Megfelel ugyanis a nemzetközi adógyakorlatnak, hogy az exportált termékeket minden héa alól mentesítik. Az Unióból történő export esetén ezt az importnak a héairányelv 146. cikke szerinti adómentessége és az irányelv 169. cikkének b) pontja(20) szerinti adólevonás egyidejű biztosítása által éri el.

55. Következésképpen, ha határokon átnyúló ügyletek esetében rendszerint az értékesítő részéről adólevonási jog keletkezik, belföldi ügyletek esetében ezzel szemben nem, akkor a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség rendszerint versenyelőnyt is eredményez a harmadik országból származó termékek számára. A Holland Királyság ezért jogosan mutatott rá arra, hogy a jelen ügyben harmadik országbeli szolgáltatók – a belföldi szolgáltatókkal ellentétben – teljes mértékben héamentesen értékesíthetnének máfogsort, ha a héairányelv 143. cikkének a) pontja a máfogsor harmadik országból származó importjára is alkalmazandó lenne.

56. A verseny efféle torzulását csak azáltal lehetne megakadályozni, hogy a harmadik országban sem biztosítanak adólevonási jogot az exportértékesítésre vonatkozóan. Mivel azonban rendszerint nem ez lesz a helyzet, csak a termékimport adóztatásával ellensúlyozható – ha nem is teljes mértékben – ez a harmadik országbeli szolgáltatók számára fennálló versenyelőny. Az import adóztatásával ugyanis a harmadik országból származó terméket is héakötelessé teszik. Ez az adóteher végleges is, amennyiben a vevő e tekintetben nem jogosult a héairányelv 168. cikkének e) pontja(21) szerinti adólevonásra. Ez az eset különösen akkor áll fenn, ha a vevő fogyasztónak minősül, vagy a terméket belföldön adómentesen továbbértékesíti. A három alapeljárásban ez utóbbi a helyzet. Az adóalanyokat nem illeti meg adólevonási jog a máfogsorbeszerzésre vonatkozóan, mivel azok a máfogsorokat a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerint adómentesen továbbértékesítik.

57. Mindazonáltal a harmadik országból származó termékekre vonatkozó ezen adóteher rendszerint magasabb lesz, mint a belföldön értékesített terméket terhelő adó. Miközben az utóbbi esetben az adóteher az elzates szolgáltatások értékétől függ,(22) az import adóztatása során keletkező, a termékekre vonatkozó adóteher a késztermék értékéhez igazodik.(23) Következésképpen az importra vonatkozó, a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség megtagadásával végeredményben rendszerint versenyhátrány keletkezik a harmadik országból származó máfogsorok vonatkozásában.

58. Következésképpen a harmadik országból származó olyan termékeknek, amelyek értékesítése a rendeltetési hely szerinti tagállamban adómentes, sem az adómentessége, sem a megadóztatása nem nyújt versenysemleges megoldást. Sem az egyik, sem a másik módon nem biztosíthatók azonos versenyfeltételek a belföldről és a harmadik országból származó termékek tekintetében. A versenysemleges megoldás a héairányelv szabályozási lehetőségein kívül esik, mivel az az értékesítőnek valamely harmadik országban fennálló adólevonási jogára gyakorolt hatást feltételezne.(24)

59. Ilyen körülmények között emlékeztetni kell az állandó ítélkezési gyakorlatra, amely szerint a hatodik irányelv szerinti adómentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel e mentességek kivételt jelentenek a fűszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni.(25) Ez a fűszabály az importra vonatkozó adómentesség esetén is érvényes. A szigorú értelmezés a jelen ügyben nem fosztaná meg hatásától a héairányelv 143. cikkének a9 pontja szerinti

adómentességet sem,(26) mivel – ahogy láttuk – az egyenlő bánásmóddal kapcsolatos célkitűzés – tekintettel az értékesítő vonatkozásában fennálló adólevonási jog következményeire – nem valósítható meg jobban a rendelkezés kiterjesztő értelmezésével.

60. Végül a jelentős gyakorlati nehézségek is a kiterjesztő értelmezés ellen szólnak. Ezekre a nehézségekre mind a Holland Királyság, mind a Bizottság jogosan hivatkozott. A héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség kiterjesztő értelmezése esetén ugyanis – például a jelen esetben – rendszerint igazolni kellene a határátlépéskor, hogy az eladó a harmadik országban fogorvos vagy fogtechnikus. Az ilyen nehézségeket elkerülik, ha a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség kizárólag akkor alkalmazandó, ha valamely behozott termék értékesítése mindig – tehát csak magának a terméknek a sajátosságai alapján – adómentes. A termék sajátosságait ugyanis a határátlépéskor általában egyszeren meg lehet állapítani.

61. Végeredményben a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerint csak a harmadik országból származó olyan termékek importja adómentes, amelyek értékesítése a rendeltetési hely szerinti tagállamban mindig – tehát további feltételektől függetlenül – adómentes. Ennélfogva a héairányelv 143. cikkének a) pontjára vonatkozó előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy ez az adómentesség a műfogsorok importjára nem alkalmazandó.

2. A Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó, a héairányelv 140. cikkének b) pontja szerinti adómentesség

62. Következésként a Közösségen belüli termékbeszerzésre vonatkozó, a héairányelv 140. cikkének b) pontja szerinti adómentességet kell vizsgálni. Ez a rendelkezés az imént tárgyalt, a termékimportra vonatkozó, a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentességhez kapcsolódik. A héairányelv 140. cikkének b) pontja ugyanis mentesíti az adó alól – többek között – az „olyan termékek Közösségen belüli beszerzés[ét], amelyek importja a 143. cikk [...] a) [...] pontjában foglalt rendelkezések értelmében minden körülmények között adómentes”.

63. Mivel a hivatkozott adómentesség nem alkalmazandó a műfogsorimportra,(27) a műfogsor Közösségen belüli beszerzése nem adómentes a héairányelv 140. cikkének b) pontja szerint.

3. A Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó, a héairányelv 140. cikkének a) pontja szerinti adómentesség

64. A műfogsor Közösségen belüli beszerzése azonban a héairányelv 140. cikkének a) pontjában szereplő feltételekkel adómentes lehetne. Ez az adómentesség az olyan termékek Közösségen belüli beszerzését érinti, amelyeknek az adóalany általi értékesítése a rendeltetési hely szerinti tagállamban „minden körülmények között” adómentes.

65. Jóllehet a héairányelv 140. cikke a) pontjának szövegét felismerhetően a harmadik országból származó termékimportra vonatkozó, a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség mintájára fogalmazták meg, a két rendelkezés nem értelmezhető azonos módon. Ellenkezőleg, a műfogsorok Közösségen belüli beszerzése akkor adómentes, ha az értékesítést fogorvos vagy fogtechnikus végzi.(28) A héairányelv 143. cikke a) pontjának értelmezésétől eltérő és a VDP, a Nobel, az Északi Köztársaság és a Bizottság által osztott álláspontom két indokon alapul.

66. Először is a két rendelkezés azonos értelmezése a Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó, a héairányelv 140. cikkének a) pontja szerinti adómentességet megfosztaná minden önálló tartalomtól. Akkor ugyanis az nem menne túl a héairányelv 140. cikkének b) pontja szerinti adómentesség szabályozási tartalmán, amennyiben ez utóbbi a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentességre utal.

67. Másodszor a héairányelv 143. cikkének a) pontjától eltérő értelmezés az EK 90. cikk és az EK 93. cikk (jelenleg: EUMSZ 110. cikk és EUMSZ 113. cikk) alapján szükséges. A héairányelvhez hasonló jogi aktust ugyanis úgy kell értelmezni, hogy megfeleljen az elsőleges jog egészének.(29)

68. Az az EK 90. cikk (jelenleg: EUMSZ 110. cikk) szerint a tagállamok nem vetnek ki más tagállamok termékeire a hasonló jellegű hazai termékre kivetett adónál magasabb belső adót. E rendelkezés célja, hogy szabályos versenyfeltételek mellett biztosítsa az áruk szabad mozgását a tagállamok között a védelem minden olyan formájának kiiktatásával, amely a más tagállamból származó termékekre vonatkozó hátrányosan megkülönböztető belső adó alkalmazásából eredhet.(30)

69. Az azonos versenyfeltételek ilyen biztosítása a héairányelv elfogadásának alapjául szolgáló EK 93. cikknek (jelenleg: EUMSZ 113. cikk) is *ratio legis*. A tagállami forgalmi adók harmonizálása eszerint a belső piac létrehozását, működését, és a verseny torzulásának elkerülését szolgálja.

70. A Szerződés mindkét rendelkezéséből az következik, hogy a héairányelv 140. cikkének a) pontját lehetőleg olyan módon kell értelmezni, amely megakadályozza a verseny torzulását a tagállamok között. E tekintetben a Közösségen belüli versenyhelyzet két tekintetben más, mint a harmadik országokkal szembeni viszonylatban.

71. Egyfelől az uniós adómentességeket a héairányelv elvileg egységesen szabályozza. Az adómentességet így főszabály szerint azonos módon kell alkalmazni mind a származási hely szerinti, mind a rendeltetési hely szerinti tagállamban.

72. Másfelől az olyan termék határokon átnyúló értékesítése, amely belföldi esetben adómentes, szintén nem jogosít adólevonásra. A Bíróság ugyanis az Eurodental-ítéletben megállapította, hogy a hatodik irányelv 13. cikkének megfelelően mentesített tevékenységek akkor sem keletkeztetnek adólevonási jogot az előzetesen megfizetett hűa tekintetében, ha e tevékenységek Közösségen belüli jellegűek.(31) A héairányelv 138. cikke szerint adómentes Közösségen belüli értékesítés következésképpen akkor nem jogosít – ahogy egyébként a héairányelv 169. cikkének b) pontja(32) szerint – adólevonásra, ha az efféle értékesítésre valamely különös adómentesség, többek között jelenleg a héairányelv 132. cikke szerinti adómentesség vonatkozik.

73. Ilyen módon végeredményben f?szabály szerint biztosítva van az Unióban a héa versenysemlegessége a m?fogsor?kereskedelemben. Az értékesít? adólevonási jogának feltételei ugyanis belföldi és Közösségen belüli esetben azonosak. Az Unióban egységesen érvényesül? adómentességek alapján egyik esetben sem áll fenn adólevonási jog az értékesít? részér?l. Ezért mind a belföldön, mind a valamely másik tagállamból beszerzett m?fogsort azonos esetekben terheli az el?állításból ered?, le nem vonható el?zetesen felszámított adó.(33) Ilyen körülmények alapján – eltér?en a harmadik országból származó import esetét?l(34) – a Közösségen belüli termékbeszerzés mentesítése arra az esetre, ha a termék belföldi értékesítése szintén adómentes lenne, ténylegesen a belföldi és a határokon átnyúló ügyletekre vonatkozó egyenl? bánásmódot szolgálja.

74. Ilyen körülmények alapján nem meglep?, ha a Bíróság az Eurodental?ítéletben már *en passant* világossá tette, hogy a héairányelv 140. cikkének a) pontja szerinti adómentesség a m?fogsorokra is alkalmazandó lehet,(35) és a héával foglalkozó tanácsadó bizottság már korábban is hasonlóan nyilatkozott.(36)

75. Ez az adómentesség azt feltételezi, hogy az értékesít? a származási hely szerinti tagállamban fogorvos vagy fogtechnikus, mivel csak akkor adott a belföldi és a Közösségen belüli értékesítésekre vonatkozó egyenl? bánásmód. Ez természetesen bizonyos gyakorlati nehézségeket eredményez az adómentesség feltételeinek tényleges megállapítása során. Az Unión belül azonban könnyebb a vizsgálatot elvégezni, mint a harmadik országból származó import esetén.(37) El?ször is az Unióban létezik adójogi jogsegély,(38) másodszor a vizsgálatot nem kell a határon elvégezni, hanem az elvégezhet? a rendes adóeljárás keretében.

76. A héairányelv 143. cikkének a) pontjától eltér?en az irányelv 140. cikkének a) pontját ezáltal úgy kell értelmezni, hogy az akkor alkalmazandó a Közösségen belüli m?fogsorbeszerzésre, ha az értékesít? a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében fogorvosnak vagy fogtechnikusnak min?sül.

4. A héairányelv 370. cikkében szerepl?, eltérést enged? rendelkezés hatása

77. Végül azt a kérdést kell még tisztázni, hogy a héairányelv 140. cikkének a) pontja akkor is alkalmazandó?e, ha a m?fogsort olyan tagállamból értékesítik, amely a héairányelvnek a X. melléklete A. részének 1. pontjával összefüggésben értelmezett 370. cikke alapján a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti adómentességet nem alkalmazza, hanem a m?fogsor?értékesítést mindig adóztatja.

78. A Holland Királyság e tekintetben azt az álláspontot képviseli, hogy a veresny torzulásának elkerülése érdekében, hasonló esetben semmi esetre sem alkalmazható az adómentesség.

79. Az ilyen kivétel nem alapozható a héairányelv 140. cikke a) pontjának szövegére. Ez ugyanis – ahogy láttuk – csak a rendeltetési hely szerinti tagállamban fennálló adómentességre vonatkozik, a származási hely szerinti tagállamban fennálló adómentességre azonban nem.(39)

80. Mindazonáltal az olyan tagállam, amely a héairányelvnek a X. melléklete A. részének 1. pontjával összefüggésben értelmezett 370. cikke szerint a m?fogsor?értékesítést minden esetben adóztatja, végeredményben egy harmadik országgal azonos versenyhelyzetben van. Mivel az értékesít?re ilyen tagállamban nem vonatkozik a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti, a Közösségen belüli termékértékesítésekre vonatkozó adómentesség, hanem csak a héairányelv 138. cikke szerinti adómentesség, egy másik tagállamba történ? értékesítés esetén a héairányelv 169. cikkének b) pontja(40) szerint a teljes adólevonást igénybe veheti a beszerzési ügyletei szolgáltatásai tekintetében. Ezért egy ilyen tagállamból teljes mértékben héamentesen

értékesíthet? m?fogsor. Ebb?l – éppen úgy, ahogy harmadik országból történ? értékesítés esetén(41) – versenyele?ny következik az ilyen tagállamban letelepedett adóalanyok számára.

81. Különösen e versenyele?ny kiegyenlítése érdekében a héairányelv 143. cikke a) pontjának vizsgálata keretében a harmadik országból származó importra vonatkozó adómentesség megszorító értelmezését javaslom.(42) Mégsem tartom célszer?nek ezt a megszorító értelmezést a Közösségen belüli beszerzésre vonatkozó, a héairányelv 140. cikkének a) pontja szerinti adómentességre alkalmazni arra az esetre, ha a származási hely szerinti tagállamban a héairányelv 370. cikke szerinti eltérést enged? rendelkezés alapján nem létezik a m?fogsor?értékesítésre vonatkozó adómentesség.

82. El?ször is ennek végeredményben a származási hely szerinti ilyen tagállam hátrányos versenyhelyzetbe kerülése lenne a következménye. Ahogy ugyanis a harmadik országok tekintetében már kifejtettem,(43) az ilyen tagállamból származó m?fogsort a Közösségen belüli beszerzés adóztatásával rendszerint magasabb héa terhelné, mint a más tagállamból származó olyan m?fogsort, amelyet csak le nem vonható el?zetesen felszámított adó terhel. Az importált termékek ilyen hátrányos megkülönböztetése azonban – a harmadik országok esetét?l eltér?en – az EK 90. cikkben (jelenleg: EUMSZ 110. cikk) szerepl?, erre vonatkozó tilalomra(44) tekintettel problematikus.

83. Másodszor a Bíróság az Eurodentál?ítéletben a különböz? adólevonási jogból ered? versenytorzulás tekintetében(45) már megállapította, hogy ez a helyzet a héaktivetés még nem teljes harmonizációjának következménye.(46) Következésképpen a Holland Királyság által jogosan kifogásolt versenytorzulás a héairányelv 370. cikkében szerepl? eltérést enged? rendelkezésnek, és nem a héairányelv 140. cikkének a) pontja szerinti adómentesség túl tág értelmezésének a következménye.

84. Ha tehát a problémát a héairányelv 370. cikkében szerepl? eltérést enged? rendelkezés okozza, a megoldás is csak ott található meg. E tekintetben felteszem azt a kérdést, hogy ez a rendelkezés megfelel?e az els?dleges jog által el?írt követelményeknek, különösen az egyenle? bánásmód elvének. Ez mind az Alapjogi Charta 20. cikke szerinti, az adóalanyokra vonatkozó egyenle? bánásmód általános elve, mind az EUSZ 4. cikk (2) bekezdésében szerepl?, a tagállamok között alkalmazandó egyenle? bánásmód különös elve tekintetében érvényes. A héairányelv 370. cikke esetében ugyanis nem a csak fokozatos harmonizáció klasszikus esetér?l van szó, amely valamennyi tagállam számára mozgásteret biztosít, hogy különböz? nemzeti rendelkezéseket fogadjanak el. Ez a rendelkezés sokkal inkább csak bizonyos tagállamoknak(47) enged eltérést a héairányelv adómentességre vonatkozó el?írásaitól, amelyek azonban a többi tagállam számára kötelez?ek.(48) A tagállamok közötti efféle egyenle?tlen bánásmód, valamint a tagállamokban letelepedett adóalanyok közötti, ebb?l ered? egyenle?tlen bánásmód – a harmonizációs cél elérésére tekintettel – egy átmeneti id?szakra indokolt lehet.(49) A jelen ügyben azonban a héairányelv 370. cikkében szerepl? eltérést enged? rendelkezésre vonatkozóan nem írtak el? határid?t. Ezért a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése e) pontjának alkalmazása tekintetében már a hatodik irányelv hatálybalépése óta, tehát több mint 36 éve különböz? tagállami jogkörök állnak fenn.(50)

85. A héairányelv 370. cikkének az Alapjogi Charta 20. cikkével, valamint az EUSZ 4. cikkének (2) bekezdésével való összeegyeztethet?ségére vonatkozó kérdés azonban túlmege a jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyán. Ez a Bíróság el?tt csak egy másik eljárás keretében vizsgálható felül. Ett?l függetlenül a Holland Királyság által jelzett versenytorzulásra tekintettel az uniós jogalkotónak a héairányelv megfelel? kialakításával eleget kell tennie az EUMSZ 113. cikkben foglalt követelményeknek.

86. A szóban forgó kérdés tekintetében meg kell állapítani, hogy a héairányelv 140. cikkének a)

pontja akkor is alkalmazandó, ha a m?fogsort olyan tagállamból értékesítik, amely a héairányelvnek a X. melléklete A. részének 1. pontjával összefüggésben értelmezett 370. cikke alapján nem alkalmazza a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerinti adómentességet.

VI – Véggkövetkeztetések

87. A fenti megfontolásokra tekintettel a Hoge Raad der Nederlanden el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdéseire az alábbi választ javaslom:

1. A hatodik irányelv 17. cikkének az irányelv 28f. cikkének 1. pontja szerinti szövegéb?l nem következik adólevonási jog az olyan adóalany számára, amely az ügyletei után azért nem fizetett adót, mivel a nemzeti jog – az uniós jog rendelkezéseivel ellentétesen – adómentességet írt el?.
2. A héairányelv 140. cikkének a) pontja szerinti adómentesség a Közösségen belüli m?fogsorbeszerzésre akkor alkalmazandó, ha az értékesít? a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerint fogorvos vagy fogtechnikus. Ez attól a kérdést?l függetlenül érvényes, hogy a származási hely szerinti tagállam alkalmazza?e a héairányelvnek a X. melléklete A. részének 1. pontjával összefüggésben értelmezett 370. cikkében szerepl? eltérést enged? rendelkezést.
3. A héairányelv 143. cikkének a) pontja szerint a m?fogsorimport semmilyen esetben sem adómentes.
4. A héairányelvnek a 143. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett 140. cikkének b) pontja szerint a Közösségen belüli m?fogsorbeszerzés semmilyen esetben sem adómentes.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – Lásd korábban: Eurodental?ítélet (C?240/05, EU:C:2006:763) és VDP Dental Laboratory ítélet (C?401/05, EU:C:2006:792).

3 – Eurodental?ítélet (C?240/05, EU:C:2006:763).

4 – VDP Dental Laboratory ítélet (C?401/05, EU:C:2006:792).

5 – MDDP?ítélet (C?319/12, EU:C:2013:778).

6 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás, 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

7 – HL L 347., 1. o.

8 – Lásd a fenti 5. pontot.

9 – Lásd a fenti 15. pontot.

10 – Lásd a fenti 14. pontot.

11 – Lásd: VDP Dental Laboratory ítélet (C?401/05, EU:C:2006:792).

12 – MDDP?ítélet (C?319/12, EU:C:2013:778, 45. pont).

13 – Lásd err?l: az MDDP?ügyre vonatkozó indítványom (C?319/12, EU:C:2013:421, 37–51.

pont).

14 – Lásd erről: az MDDP-ügyre vonatkozó indítványom (C-319/12, EU:C:2013:421, 72. pont).

15 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó, 1973. június 20-i javaslat, COM(73) 950 végleges.

16 – Lásd a 15. lábjegyzetben hivatkozott, a hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat 14. cikke B. bekezdésének c) pontját, amely a termékértékesítéseket „olyan hivatalos intézmények számára, amelyek temetők, síremlékek és a háború áldozatai emlékére állítandó emlékművek létesítésével, felszerelésével és karbantartásával foglalkoznak” mentesítette az adó alól; lásd e tekintetben jelenleg a héairányelv X. melléklete B. részének 6. pontját.

17 – A 15. lábjegyzetben hivatkozott, a hatodik irányelvre vonatkozó javaslat 14. cikke A. 1. bekezdésének e) pontja.

18 – A 15. lábjegyzetben hivatkozott, a hatodik irányelvre vonatkozó javaslat, 17. o.

19 – Illetve a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének az irányelv 28f. cikkének 1. pontja szerinti változata.

20 – Illetve a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése b) pontjának az irányelv 28f. cikkének 1. pontja szerinti változata.

21 – Illetve a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése b) pontjának az irányelv 28f. cikkének 1. pontja szerinti változata.

22 – Lásd a héairányelv 73. cikkét.

23 – Lásd a héairányelvnek a Közösségi Vámkódex létrehozásáról szóló, 1992. október 12-i 2913/92/EGK tanácsi rendelet (HL L 302., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 4. kötet, 307. o.) 29. cikkével összefüggésben értelmezett 85. cikkét.

24 – Lásd a fenti 55. és 56. pontot.

25 – Lásd például: Velker International Oil Company ítélet (C-185/89, EU:C:1990:262, 19. pont) és Granton Advertising ítélet (C-461/12, EU:C:2014:1745, 25. pont).

26 – Lásd ezzel a követelménnyel kapcsolatban például: Dornier-ítélet (C-45/01, EU:C:2003:595, 42. pont) és Klinikum Dortmund ítélet (C-366/12, EU:C:2014:143, 27. pont).

27 – Lásd a fenti 44-61. pontot.

28 – Lásd már: VDP Dental Laboratory ügyre vonatkozó indítványom (C-401/05, EU:C:2006:537, 44. pont).

29 – Lásd: Sturgeon és társai ítélet (C-402/07, EU:C:2009:716, 48. pont), Chatzi-ítélet (C-149/10, EU:C:2010:534, 43. pont) és Bizottság kontra Strack ítélet (C-579/12. RX-II, EU:C:2013:570, 40. pont).

30 – Az EK 90. cikkel kapcsolatban: Stadtgemeinde Frohnleiten és Gemeindebetriebe Frohnleiten ítélet (C-221/06, EU:C:2007:657, 30. pont).

31 – Eurodental-ítélet (C-240/05, EU:C:2006:763, 37. pont).

32 – Illetve a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja az irányelv 28f. cikkének 1. pontja szerinti változatban.

33 – Különbségek már csak a tekintetben adódhatnak, hogy az elzetesen felszámított adó a tagállamok által alkalmazott különböz? adómértékek alapján az elzetes szolgáltatás származása szerint változhat. Az adómértékek ugyanis a héairányelv 96-105. cikke szerint csak részben harmonizáltak.

34 – Lásd a fenti 53-55. pontot.

35 – A hatodik irányelv 28c. cikke B. részének a) pontjában szerepl? elzményrendelkezéssel kapcsolatban lásd: Eurodental-ítélet (C-240/05, EU:C:2006:763, 40. pont).

36 – Lásd: a héairányelv 29. cikke szerinti, a héával foglalkozó tanácsadó bizottság 1998. október 13-14-i, 56. ülésén a hatodik irányelv 28c. cikke B. részének a) pontjában szerepl? elzményrendelkezéssel kapcsolatban elfogadott iránymutatás.

37 – Lásd a fenti 60. pontot.

38 – Lásd a hozzáadottértékadó területén történ? közigazgatási együttm?ködésr?l és csalás elleni küzdelemr?l szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendeletet (átdolgozás) (HL L 268., 1. o.).

39 – Lásd a fenti 45. pontot.

40 – Illetve a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja az irányelv 28f. cikkének 1. pontja szerinti változatban.

41 – Lásd a fenti 55. pontot.

42 – Lásd a fenti 56. pontot.

43 – Lásd a fenti 57. pontot.

44 – Lásd a fenti 68. pontot.

45 – Lásd a fenti 72. pontot.

46 – Eurodental-ítélet (C-240/05, EU:C:2006:763, 48-53. pont).

47 – A héairányelvben szerepl?, eltérést enged? rendelkezésekre való hivatkozásnak az Unióhoz kés?bb csatlakozó tagállamokra vonatkozó szigorú feltételeir?l lásd: Bizottság kontra Lengyelország ítélet (C-49/09, EU:C:2010:644, 42. pont) a héairányelv 115. cikke tekintetében.

48 – Ezt a körülményt nem állapítja meg a Jetair és BTW-veenheid BTWE Travel4you ítélet (C-599/12, EU:C:2014:144, 44-51. pont), amely más összefüggésben foglalkozott a héairányelv 370. cikkével.

49 – A gazdasági szerepl?k közötti egyenl?tlen bánásmódról lásd: Arcelor Atlantique et Lorraine és társai ítélet (C-127/07, EU:C:2008:728, 69. pont); lásd még ebben az értelemben: Eurodental-ítélet (C-240/05, EU:C:2006:763, 52. pont).

50 – Lásd a hatodik irányelvnek az E. melléklete 2. pontjával összefüggésben értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének a) pontját és (4) bekezdését.