**Műfogsor**

áfa levonása

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2015. február 26.(*)

„Előzetes döntéshozatal iránti kérelem – Hozzáadottérték-adó – Adólevonás – Adómentességek – Műfogsor-értékesítés”

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 képviseletében A. Cordewener és E. Manhaeve, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2014. szeptember 4-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

**Ítéletet**

1 Az előzetes 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 nyelvű 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-rendszerről 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 lévő jogvita keretében terjesztették elő.

**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 időszak 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 előírja:

„(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű 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 műfogsorral kapcsolatos szolgáltatása;

[…]”

5 Ezen irányelvnek „Az adólevonási jog eredete [helyesen: keletkezése] és alkalmazási köre” című 17. cikkének a 28f. cikkből következő változata (a továbbiakban: a hatodik irányelv 17. cikke) az (1) és (2) bekezdésében előírja:

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

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

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

b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett [héa];

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

d) a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint fizetendő [héa].”

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 egyszerű 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 előírja:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[…]

d) emberi szerv, vér és anyatej értékesítése;

e) azon szolgáltatások, amelyeket a fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesítenek, valamint a fogorvosok és fogtechnikusok műfogsorral 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 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.”

9 Ugyanezen irányelv 140. cikke értelmében:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő 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 előírja:

„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 előírja:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) 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 előír, 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 előírja:

„1) Azok a szolgáltatások, amelyeket a fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesítenek, valamint a fogorvosok és fogtechnikusok műfogsorral 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 termékre 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 hozzáadottérték-adóról 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 változatának 11. cikke előírja:

„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 műfogsor-értékesítés; 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 műfogsor-értékesítés; 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 héatörvény17e. 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 a) pontja előírja:

„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 16. cikke (1) bekezdésének a) pontja előírja:

„A 17e. cikk szerinti Közösségen belüli beszerzés:

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

**Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 előzetes megrendelésére, fogtechnikai minőséggel rendelkező, 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. A Staatssecretaris 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-je óta 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 műfogsor behozatala és Közösségen belüli beszerzése címén esedékes adót. Mindazonáltal ezt követően 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 műfogsorok behozatala vonatkozásában, a héatörvénynek a héairányelv 140. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett 17e. cikkének a) pontja szerint pedig az ilyen műfogsorok Közösségen belüli beszerzése vonatkozásában. A VDP által e tárgykörben benyújtott panaszt szintén elutasította a Staatssecretaris.

26 Ami 2006 első 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 előzetesen 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 műfogsor 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 előzetes döntéshozatal céljából a következő 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 elő (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 műfogsor behozatalára és Közösségen belüli beszerzésére? Amennyiben nem: a mentességek ebben az esetben attól függnek-e, hogy a műfogsort külföldről 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 rendelőt működtet, 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 időszakban X egy Németországban letelepedett fogtechnikusnál műfogsort 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. A Staatssecretaris álláspontja szerint mindazonáltal ilyen beszerzésekről 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 műfogsor Hollandián kívül letelepedett fogorvos vagy fogtechnikus által történő értékesítése esetében a Hollandiában lévő ügyfél által történő, 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 műfogsor-értékesítés.

32 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő 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 műfogsorok Közösségen belüli beszerzésére? Amennyiben nem: a mentességek ebben az esetben attól függnek-e, hogy a műfogsort külföldről 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 első kérdésben említett feltételek mellett vagy e feltételek nélkül) vonatkozik a műfogsorok 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 műfogsor Közösségen belüli beszerzésére is vonatkozik-e, amely a 2006. évi héairányelv 370. cikke alapján eltérést engedő átmeneti rendszert bevezető 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 közvetítő a műfogsorokkal folytatott kereskedelemben. Műfogsorokat értékesít és szállít rendelésre hollandiai fogtechnikai laborok részére. A műfogsort Svédországban készíti el a Nobel anyavállalata, az A AB (a továbbiakban: A), amely szintén fogtechnikus. „A” a műfogsort a Nobellel kötött megállapodás szerinti ellenérték megfizetése ellenében értékesíti, és a Nobel ezt követően leszállítja azt az említett laborok részére.

34 A 2008 decemberében szállított műfogsorokat illetően „A” nem számított fel héát. Ezen értékesítések vonatkozásában a Nobel a Közösségen belüli beszerzést terhelő héát fizetett az adóbevallás keretében. Ezt követően 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 műfogsornak Hollandián kívül letelepedett fogorvos vagy fogtechnikus által történő értékesítése esetében a hollandiai ügyfél megfelelő 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 előzetes döntéshozatal céljából a következő 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 műfogsorok Közösségen belüli beszerzésére? Amennyiben nem, úgy az a feltétel kapcsolódik-e a mentesség alkalmazásához, hogy a műfogsort külföldről 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 előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről**

*A C-144/13. sz. ügyben előterjesztett első kérdésről*

37 A C-144/13. sz. ügyben előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő 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 előírt 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 előírt 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 főtanácsnok 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 az első kérdésre, hogy a héairányelv 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy még ha a nemzeti jogban előírt 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 előterjesztett második kérdésről, a C-154/1. sz. ügyben előterjesztett első kérdésről és a 160/13. sz. ügyben előterjesztett kérdésről*

41 A C-144/13. sz. ügyben előterjesztett második kérdésével, a C-154/13. sz. ügyben előterjesztett első kérdésével és a 160/13. sz. ügyben előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a héairányelv 140. cikkének a) és b) pontjában, valamint a 143. cikkének a) pontjában előírt héamentesség alkalmazandó-e a műfogsor Közösségen belüli beszerzésére és behozatalára, és hogy adott esetben ezen adómentesség alkalmazásának feltétele-e, hogy a műfogsort 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” című IX. címben előírt adómentességi rendszer keretébe tartozik. E rendelkezések adómentességi mechanizmust írnak elő meghatározott termékekkel történő ügyletekre, meghatározott feltételek fennállása esetére.

43 Márpedig a héairányelv 132. cikkének (1) bekezdésében előírt adómentességek célja, hogy megkönnyítse az egyes olyan szolgáltatásokhoz történő hozzáférést, mint egyes termékek értékesítése, a héakötelessé tételükből eredő 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 minősülnek, 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 történő műfogsor-értékesítés adómentességének célja annak biztosítása, hogy az egészséghez kapcsolódó termékek ne váljanak hozzáférhetetlenné e termékek azon okból eredő magas ára miatt, hogy értékesítésük héaköteles (lásd a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontját illetően, 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 történő értékesítése az érintett tagállam területén minden körülmények között adómentes.

48 Előzetesen meg kell jegyezni, amint azt a főtanácsnok 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 alapügyben a műfogsor 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 műfogsornak a fogorvosok és fogtechnikusok által történő értékesítésének adómentesítésére, e termék valamely tagállamban történő értékesítése szükségképpen adómentes, mivel a tagállam nem vezette be a héairányelv 370. cikkében előírt átmeneti szabályozást.

51 Így a műfogsornak a fogorvosok és fogtechnikusok által történő 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 előírt 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 elő 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 műfogsorok 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 előírt adómentességre, mint az ezen irányelv 140. cikkének a) pontja vonatkozásában. Így a műfogsornak 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 műfogsort fogorvosok vagy fogtechnikusok értékesítsék.

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

*A C-154/13. sz. ügyben előterjesztett második kérdésről*

59 A C-154/13. sz. ügyben előterjesztett első kérdésével a kérdést előterjesztő 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 műfogsor Közösségen belüli beszerzése olyan tagállamból történik, amely bevezette a héairányelv 370. cikkében előírt 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 tarthatják 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 második kérdésre adott válaszból kitűnik, annak megállapításához, hogy a műfogsor 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 ennélfogva 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 harmadik kérdésre, hogy a héairányelv 140. cikkének a) és b) pontját úgy kell értelmezni, hogy ez e rendelkezés szerinti héamentesség alkalmazandó az olyan tagállamból származó műfogsorok 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-i 2007/75/EK tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkét úgy kell értelmezni, hogy még ha a nemzeti jogban előírt hozzáadottértékadó-mentesség 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 hozzáadottértékadó-mentesség alkalmazandó a fogorvosok vagy fogtechnikusok által értékesített műfogsorok Közösségen belüli beszerzésére és végleges importjára, ha az értékesítés vagy a behozatal szerinti tagállam nem hajtotta végre a 2007/75 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 370. cikkében előírt átmeneti szabályozást.**

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

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: holland.