JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK 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 előzetes 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 műfogsor-értékesítés esetén — Az előzetesen 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 ismételten[2] a műfogsort terhelő héával kell foglalkoznia. Ez annyiban különleges, hogy a műfogsor-értékesítés bizonyos esetekben adómentes, azonban még mindig vannak olyan tagállamok, amelyek egy átmeneti rendelkezés alapján minden műfogsor-értékesítést megadóztatnak.

2. E sajátosságoknak az előzetesen felszámított adó levonására gyakorolt hatásaival és a különböző tagállamokban letelepedett műfogsor-szolgáltatók versenyfeltételeivel a Bíróság az Eurodental-ítéletben[3] már foglalkozott. Ismét ezekről a versenyfeltételekről van szó a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelemben is, ez alkalommal azonban a Közösségen belüli beszerzésre és a harmadik országból származó importra vonatkozó adómentesség szempontjából. Ennek a műfogsorokra való alkalmazhatósága ugyanis még tisztázatlan.

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).

3. Ezenkívül a Bíróságnak a VDP Dental Laboratory ügyben hozott első ítéletét [4] követően 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 beszedését 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-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv [7] 2008. évben hatályos változatát (a továbbiakban: héairányelv) is. A következőkben ezért a szabályokat a héairányelv vagy a hatodik irányelv szerinti változatban idézzük annak függvényében, hogy mely adómegállapítási időszakra vonatkozóan szükséges az értelmezésük.

1. Adóköteles események

5. A héairányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint a héa hatálya alá a következő 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 történő 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.”

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 nyelvű különkiadás, 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

7 — HL L 347., 1. o.

2. A műfogsorra 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 műfogsorral 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-jén a Közösséget alkotó államok számára engedélyezett eltérések”). Ott a 370. cikk a következőképpen rendelkezik:

„Azok a tagállamok, amelyek 1978. január 1-jén 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 műfogsorral kapcsolatos szolgáltatása”.

3. 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”.

4. 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 elő:

„(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 [...]

[…]”

5. 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 hozzáadottérték-adó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy fog teljesíteni;

b) a behozott termékekre belföldön fizetendő vagy megfizetett hozzáadottérték-adó;

c) […]

d) a 28a. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint fizetendő hozzáadottérték-adó.

(3) A tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére a (2) bekezdésben meghatározott hozzáadottérték-adó 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] előírt, 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 előírásokat tartalmaz.

20. Mindazonáltal a műfogsorra 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 műfogsor-értékesítőnek nem kellett sem fogorvosnak, sem fogtechnikusnak lennie.

III – **Az alapeljárások**

21. Valamennyi alapeljárás olyan holland adóalanyokat érint, amelyek külföldön műfogsort készíttetnek, hogy azt közvetítőként továbbértékesítsék vagy tevékenységük keretében fogorvosként maguk felhasználják. Valamennyi eljárásban vitatott, hogy a műfogsor 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 műfogsort 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 műfogsor-értékesítéseit 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.

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).

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 műfogsor-értékesítéseit adómentesként kezelte, és nem is vett igénybe adólevonást. A külföldről beszerzett műfogsor után azonban Közösségen belüli beszerzésként, 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 első három negyedévére fizetendő holland héa. Ebben az időszakban X fogorvosi praxist működtetett. 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 műfogsort. 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 műfogsor-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 fizetendő héával kapcsolatos jogvita. A Nobel ebben az időszakban hollandiai fogtechnikai laborok számára értékesített műfogsort. Ezt a műfogsort a Nobel az anyavállalatával készíttette Svédországban.

28. A holland adóhatóság a Nobel által Svédországból beszerzett műfogsort 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 előtti 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 előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztett a Bíróság elé. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések két különböző területet érintenek.

30. A kérdést előterjesztő bíróság először a C-144/13. sz. VDP Dental Laboratory ügyben a 2006. évi adómegállapítási időszakra vonatkozó adólevonási joggal kapcsolatos kérdést terjeszt elő:

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?

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

Úgy kell-e értelmezni a 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 mentességhez, hogy a műfogsort külföldről fogorvos vagy fogtechnikus értékesítse, és/vagy fogorvos vagy fogtechnikus részére értékesítsék?

32. Ezt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett 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 műfogsorok Közösségen belüli beszerzésére, úgy az olyan tagállamokban fennálló mentesség, mint amilyen Hollandia is, amely eleget tett a héairányelv 132. cikke szerinti mentesítésnek, az olyan műfogsor Közösségen belüli beszerzésére is vonatkozik-e, amely a héairányelv 370. cikke alapján eltérést engedő átmeneti rendszert bevezető tagállamból származik?

34. Miután az ügyeket az eljárás lefolytatása és az ítélethozatal céljából egyesítették, a VDP, a Nobel, az Észt 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.

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

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 vevőitől 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 vevőire 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 elő.

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 előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy vonatkoznak-e ezen adómentességek a műfogsorokra, 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 műfogsor-értékesítést 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 műfogsorokra 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 műfogsorimportra (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 műfogsorok 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).

13 — Lásd erről: 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).

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

44. A héairányelv 143. cikkének a) pontja szerint a tagállamok mentesítik a héa 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 értékesítő sajátosságai tekintetében, akkor eszerint egy bizonyos termék értékesítése éppen nem lenne „minden körülmények között” adómentes.

47. A héairányelv 143. cikke a) pontjának keletkezéstörténete megerősíti 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 történő 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 később elfogadott 14. cikke (1) bekezdésének a) pontjától eltérően 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 feltételektől függetlenül érvényesülniük kellett. A fogorvosok és fogtechnikusok általi műfogsor-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 puszta tárgyán kívül további feltételektől függött, nem vették át az irányelvbe. Kézenfekvő volt tehát, hogy az immár kizárólag a minden további feltételtől függetlenül érvényesülő 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 történő importjára” vonatkozó adómentességet tartalmazza. Az „aranynak a központi bankok számára történő értékesítése” a héairányelv 152. cikke szerint adómentes. Olyan adómentességről van tehát szó, amely az arany értékesítését nem minden esetben, hanem csak akkor mentesíti az adó alól, ha azt egy bizonyos vevő, 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 elő, így felesleges lenne.

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.

50. Végül a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség céljából sem következnek olyan érvek, amelyek a hatályának kiterjesztő 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 egyenlő bánásmód. Ez elsőre világosan hangzik. Ha azonban az értékesítési láncban történő adólevonás következményeit is vizsgáljuk, végeredményét tekintve nem lehet szó egyenlő bánásmódról.

52. Az értékesítési láncban történő adólevonás figyelembevétele nélkül a héairányelv 143. cikkének a) pontja szerinti adómentesség kiterjesztő alkalmazása azt eredményezi, hogy termékbeszerzés esetén nem keletkezik héakötelezettség, függetlenül attól, hogy a beszerzés belföldről vagy harmadik országból történik-e. Ezt azáltal érik el, hogy a belföldi értékesítésre vonatkozó adómentességet kiterjesztik a harmadik országból származó importra.

53. Az értékesítő adólevonásának figyelembevételével más kép alakul ki. A belföldi termékértékesítésre vonatkozó adómentesség ugyanis azzal a következménnyel jár, hogy az értékesítőnek a héairányelv 168. cikke[19] szerint adólevonási joga sincs azokra az értékesítésekre vonatkozóan, amelyeket a termék előállításához beszerzett. Következésképpen az ezekre az előzetes szolgáltatásokra vonatkozó le nem vonható héa véglegesen a termék adómentes értékesítését terheli azáltal, hogy növeli a termék előállításának 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 érik 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 műfogsort, ha a héairányelv 143. cikkének a) pontja a műfogsor 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 műfogsorbeszerzésre vonatkozóan, mivel azok a műfogsorokat a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerint adómentesen továbbértékesítik.

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.

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 előzetes 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 műfogsorok 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 főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni.[25] Ez a főszabály az importra vonatkozó adómentesség esetén is érvényes. A szigorú értelmezés a jelen ügyben nem fosztaná meg hatásától a héairányelv 143. cikkének a) 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 egyszerűen 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 vonatozó előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy ez az adómentesség a műfogsorok importjára nem alkalmazandó.

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).

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

62. Következőként 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 műfogsor-importra,[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 Észt 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 elsődleges 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 legise*. A tagállami forgalmi adók harmonizálása eszerint a belső piac létrehozását, működését, és a verseny torzulásának elkerülését szolgálja.

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 és C-432/07, 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 Gemeindebetreibe Frohnleiten ítélet (C-221/06, EU:C:2007:657, 30. pont).

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 héa 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 főszabály szerint biztosítva van az Unióban a héa versenysemlegessége a műfogsor-kereskedelemben. Az értékesítő adólevonási jogának feltételei ugyanis belföldi és Közösségen belüli esetben azonosak. Az Unióban egységesen érvényesülő adómentességek alapján egyik esetben sem áll fenn adólevonási jog az értékesítő részéről. Ezért mind a belföldön, mind a valamely másik tagállamból beszerzett műfogsort azonos esetekben terheli az előállításból eredő, le nem vonható előzetesen felszámított adó.[33] Ilyen körülmények alapján – eltérően a harmadik országból származó import esetétől[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 egyenlő bánásmódot szolgálja.

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

75. Ez az adómentesség azt feltételezi, hogy az értékesítő a származási hely szerinti tagállamban fogorvos vagy fogtechnikus, mivel csak akkor adott a belföldi és a Közösségen belüli értékesítésekre vonatkozó egyenlő 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] Először is az Unióban létezik adójogi jogsegély,[38] másodszor a vizsgálatot nem kell a határon elvégezni, hanem az elvégezhető a rendes adóeljárás keretében.

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 előzetesen felszámított adó a tagállamok által alkalmazott különböző adómértékek alapján az előzetes 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 szereplő előzményrendelkezéssel 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 szereplő előzményrendelkezéssel kapcsolatban elfogadott iránymutatás.

37 — Lásd a fenti 60. pontot.

38 — Lásd a hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló, 2010. október 7-i 904/2010/EU tanácsi rendeletet (átdolgozás) (HL L 268., 1. o.).

76. A héairányelv 143. cikkének a) pontjától eltérően az irányelv 140. cikkének a) pontját ezáltal úgy kell értelmezni, hogy az akkor alkalmazandó a Közösségen belüli műfogsorbeszerzésre, ha az értékesítő a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja értelmében fogorvosnak vagy fogtechnikusnak minősül.

4. A héairányelv 370. cikkében szereplő, eltérést engedő rendelkezés hatása

77. Végül azt a kérdést kell még tisztázni, hogy a héairányelv 140. cikkének a) pontja akkor is alkalmazandó-e, ha a műfogsort 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 műfogsor-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 műfogsor-értékesítést minden esetben adóztatja, végeredményben egy harmadik országgal azonos versenyhelyzetben van. Mivel az értékesítőre 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 történő 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 értékesíthető műfogsor. Ebből – éppen úgy, ahogy harmadik országból történő értékesítés esetén [41] – versenyelőny következik az ilyen tagállamban letelepedett adóalanyok számára.

81. Különösen e versenyelőny kiegyenlítése érdekében a héairányelv 143. cikke a) pontjának vizsgálata keretében a harmadik országból származó importra vonatkozó adómentesség megszorító értelmezését javasolom. [42] Mégsem tartom célszerűnek 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 engedő rendelkezés alapján nem létezik a műfogsor-értékesítésre vonatkozó adómentesség.

82. Először 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 műfogsort a Közösségen belüli beszerzés adóztatásával rendszerint magasabb héa terhelné, mint a más tagállamból származó olyan műfogsort, amelyet csak le nem vonható előzetesen felszámított adó terhel. Az importált termékek ilyen hátrányos megkülönböztetése azonban – a harmadik országok esetétől eltérően – az EK 90. cikkben (jelenleg: EUMSZ 110. cikk) szereplő, erre vonatkozó tilalomra [44] tekintettel problematikus.

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.

83. Másodszor a Bíróság az Eurodental-ítéletben a különböző adólevonási jogból eredő versenytorzulás tekintetében [45] már megállapította, hogy ez a helyzet a héakivetés még nem teljes harmonizációjának következménye. [46] Következésképpen a Holland Királyság által jogosan kifogásolt versenytorzulás a héairányelv 370. cikkében szereplő eltérést engedő 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 szereplő eltérést engedő rendelkezés okozza, a megoldás is csak ott található meg. E tekintetben felteszem azt a kérdést, hogy ez a rendelkezés megfelel-e az elsődleges jog által előírt követelményeknek, különösen az egyenlő bánásmód elvének. Ez mind az Alapjogi Charta 20. cikke szerinti, az adóalanyokra vonatkozó egyenlő bánásmód általános elve, mind az EUSZ 4. cikk (2) bekezdésében szereplő, a tagállamok között alkalmazandó egyenlő bánásmód különös elve tekintetében érvényes. A héairányelv 370. cikke esetében ugyanis nem a csak fokozatos harmonizáció klasszikus esetéről van szó, amely valamennyi tagállam számára mozgásteret biztosít, hogy különböző nemzeti rendelkezéseket fogadjanak el. Ez a rendelkezés sokkal inkább csak bizonyos tagállamoknak [47] enged eltérést a héairányelv adómentességre vonatkozó előírásaitól, amelyek azonban a többi tagállam számára kötelezőek. [48] A tagállamok közötti efféle egyenlőtlen bánásmód, valamint a tagállamokban letelepedett adóalanyok közötti, ebből eredő egyenlőtlen bánásmód – a harmonizációs cél elérésére tekintettel – egy átmeneti időszakra indokolt lehet. [49] A jelen ügyben azonban a héairányelv 370. cikkében szereplő eltérést engedő rendelkezésre vonatkozóan nem írtak elő határidőt. Ezért a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése e) pontjának alkalmazása tekintetében már a hatodik irányelv hatálybalépése óta, tehát több mint 36 éve különböző tagállami jogkörök állnak fenn. [50]

85. A héairányelv 370. cikkének az Alapjogi Charta 20. cikkével, valamint az EUSZ 4. cikkének (2) bekezdésével való összeegyeztethetőségére vonatkozó kérdés azonban túlmegy a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyán. Ez a Bíróság előtt csak egy másik eljárás keretében vizsgálható felül. Ettől függetlenül a Holland Királyság által jelzett versenytorzulásra tekintettel az uniós jogalkotónak a héairányelv megfelelő 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 műfogsort 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 – **Végkövetkeztetések**

87. A fenti megfontolásokra tekintettel a Hoge Raad der Nederlanden előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseire az alábbi választ javasolom:

1. 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 elő.

45 — Lásd a fenti 72. pontot.

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

47 — A héairányelvben szereplő, eltérést engedő rendelkezésekre való hivatkozásnak az Unióhoz később csatlakozó tagállamokra vonatkozó szigorú feltételeiről 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-eenheid BTWE Travel4you ítélet (C-599/12, EU:C:2014:144, 44–51. pont), amely más összefüggésben foglalkozott a héairányelv 370. cikkével.

49 — A gazdasági szereplők közötti egyenlőtlen 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.

2. A héairányelv 140. cikkének a) pontja szerinti adómentesség a Közösségen belüli műfogsorbeszerzésre akkor alkalmazandó, ha az értékesítő a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének e) pontja szerint fogorvos vagy fogtechnikus. Ez attól a kérdéstől függetlenül érvényes, hogy a származási hely szerinti tagállam alkalmazza-e a héairányelvnek a X. melléklete A. részének 1. pontjával összefüggésben értelmezett 370. cikkében szereplő eltérést engedő rendelkezést.

3. A héairányelv 143. cikkének a) pontja szerint a műfogsorimport semmilyen esetben sem adómentes.

4. A héairányelvnek a 143. cikkének a) pontjával összefüggésben értelmezett 140. cikkének b) pontja szerint a Közösségen belüli műfogsorbeszerzés semmilyen esetben sem adómentes.