

JULIANE KOKOTT

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2006. szeptember 7.¹

I – Bevezetés

1. Jelen ügyben a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás – szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv² (a továbbiakban: hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozó, műfogsorok értékesítését érintő előzetes döntéshozatali kérdéseket kell megválaszolni.

2. Először azt kell tisztázni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontjában az ilyen értékesítésre meghatározott adómentesség alkalmazandó-e abban az esetben is, ha a kérdéses műfogsort nem közvetlenül fogorvos vagy fogtechnikus, hanem valamely, megfelelő képesítéssel nem rendelkező közvetítő értékesíti.

3. Másodsor, felvetődik a kérdés, hogy fennáll-e az előzetesen felszámított adó levonásának joga a műfogsorok Közösségen belüli értékesítése tekintetében akkor, ha a tagállamban az értékesítés a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontjától való eltérés alapján, valamely átmeneti rendelkezés szerint adóköteles. Hasonló kérdések merültek fel a C-240/05. sz. Eurodental ügyben is.³

II – Jogi háttér

A – A közösségi szabályozás

4. Az első HÉA-irányelv⁴ 2. cikke a közös hozzáadottértékadó-rendszer lényegi elemeit a következőképpen határozza meg:

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL 1977. I. 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

3 – E tekintetben lásd Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok 2006. június 22-én előterjesztett indítványát.

4 – A tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK tanácsi irányelv (HL 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet 3. o.).

„A közös hozzáadottértékadó-rendszer alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A hozzáadottérték-adót minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt hozzáadottértékadó-összeg levonását követően kell felszámítani.”

5. A hatodik irányelv 13. cikkének címe: „Adómentességek belföldön”. A 13. cikk A. része (1) bekezdésének e) pontja szerint:

„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; [...]”

6. A hatodik irányelv 28. cikkének (3) bekezdése a 13. cikk alól átmeneti időszakra mentességet enged:

„A (4) ^[5] bekezdés szerinti átmeneti időszak alatt a tagállamok a következőket tehetik:

a) az E. mellékletben felsorolt 13., illetve 15. cikk alapján mentesített ügyleteket továbbra is megadóztatják; [...]”

7. A fogorvosok és fogtechnikusok hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontjában hivatkozott ügyleteit az E. melléklet 2. pontja tartalmazza.

[...]

5 – A rendelkezés szerint az átmeneti időszak a 28. cikk szabályainak eltörléséig tart, amely azonban a jelen ügyletek tekintetében még nem következett be.

8. Az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv⁶ egy új XVIa. címet illesztett a hatodik irányelvbe (Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan; 28a. cikk – 28m. cikk). Ezek a rendelkezések még mindig alkalmazandók, mivel ez idáig a tagállamok közötti kereskedelemben a vállalkozások közötti áruforgalom adózása tekintetében nem fogadtak el kifejezett szabályokat.

9. A 28a. cikk⁷ a Közösségen belüli beszerzésekre vonatkozó adózási kötelezettséget illetően a következő szabályokat állapítja meg:

„1) A következők szintén hozzáadottérték-adó alá tartoznak:

- (a) a Közösségen belüli termékbeszerzés ellenszolgáltatás fejében az országon belüli olyan adóalany részéről, aki mint ilyen jár el, vagy nem adóalany jogi személy részéről, amennyiben az eladó olyan adóalany, aki mint ilyen jár el, és aki nem jogosult a 24. cikkben meghatározott adómentességre, és akire nem terjednek ki a 8. cikk (1) bekezdése

a) pontjának második mondatában, vagy a 28b. cikk B. részének (1) bekezdésében meghatározott feltételek.

Eltérve az első albekezdéstől, az olyan Közösségen belüli termékbeszerzések, amelyeket az (1) bekezdés a) pontjában részletezett feltételek mellett egy adóalany vagy nem adóalany jogi személy végez, nem tartoznak a hozzáadottérték-adó fizetési kötelezettségének hatálya alá.

Az adóalanyoknak és a második albekezdés alapján jogosult nem adóalany jogi személyeknek a tagállamok megadják a jogot, hogy az első albekezdésben rögzített általános rendszert válasszák. A tagállamok meghatározzák a részletes szabályokat e választási lehetőség gyakorlására, amelyek mindenképpen érvényben maradnak két naptári éven át;

[...]

(1a) Az (1) bekezdés a) pontja szerinti eltérés a következők javára szolgál:

a) [...]

6 – A hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelv módosításáról, tekintettel a fiskális határok megszüntetésére, szóló 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelv (HL 1991. L 376., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.).

7 – A 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló, 1992. december 14-i 92/111/EGK tanácsi irányelv (HL 1992. L 384., 47. o.; helyesbítés: HL 1993. L 194., 57. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.) által megállapított változatban.

- b) az a) pontban foglaltakon kívüli termékek Közösségen belüli beszerzése:
- [...] olyan adóalany által, aki csak olyan termékértékesítést, illetve szolgáltatásnyújtást végez, amely tekintetében a hozzáadottérték-adót nem lehet levonni; vagy nem adóalany jogi személy által,
 - olyan összeg ellenében, amelyik a folyó naptári év során nem haladja meg a tagállamok által megállapított küszöbértéket, de amelyik legalább 10 000 ECU-nek megfelelő, nemzeti valutában kifejezett összeg,
 - továbbá
 - feltéve, hogy az előző év folyamán a Közösségen belüli termékbeszerzések teljes összege nem haladta meg a második francia bekezdésében említett küszöbértéket.
- termékeket, amely összegből levonják az azon tagállamban esedékes vagy befizetett hozzáadottérték-adót, amelyik államból a termékeket feladták, illetve szállították.”
10. A 28b. cikk B. része a Közösségen belüli értékesítés helyét kivételesen a következőképpen határozza meg:
- „(1) Eltérve a 8. cikk (1) bekezdésének a) pontjától és (2) bekezdésétől, a nem a feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti tagállamból, a szállító vagy annak nevében eljáró személy által feladott vagy szállított termék értékesítési helyének azon helyet kell tekinteni, ahol a termékek a vásárlónak való feladás vagy szállítás befejeztével vannak, amennyiben a következő feltételek teljesülnek:
- a termékértékesítést olyan adóalany javára valósítják meg, aki jogosult a 28a. cikk (1) bekezdése a) pontjának második albekezdésében meghatározott eltérés alkalmazására olyan nem adóalany jogi személy javára, aki ugyanezen eltérési lehetőség alkalmazására jogosult, vagy bármely más nem adóalany javára,

A fenti rendelkezések alkalmazására vonatkozó küszöbérték azon termékek Közösségen belüli beszerzésének teljes ellenértékéből áll, kivéve az új szállítóeszközöket és jövedéki

[...]

(2) Amennyiben a termékértékesítés azonban olyan termékekre terjed ki, amelyek nem jövedékiadó-kötelesek, az (1) bekezdés nem vonatkozik a feladás vagy szállítás érkezési helye szerinti ugyanazon tagállamban feladott vagy szállított termékek értékesítésére, amennyiben:

- az ilyen értékesítések összértéke, levonva a hozzáadottérték-adót, egy naptári éven belül nem haladja meg 100 000 ECU-nek megfelelő nemzeti valutában kifejezett összeget, és

- a jövedéki termékeken kívüli olyan termékek értékesítésének a hozzáadott-érték-adó nélküli összértéke, amely termékeket az előző naptári évben az (1) bekezdésben megállapított feltételek alapján értékesítettek, és amelyek ellenértéke nem haladta meg a 100 000 ECU-nek megfelelő nemzeti valutában kifejezett összeget. [8]

Azon tagállam, amelynek területén a termékek a vásárló részére történő feladás vagy

szállítás befejezésekor vannak, korlátozhatja az előbbiekből említett küszöböt 35 000 ECU-nek megfelelő nemzeti valutában kifejezett összegre, ha az említett tagállam attól tart, hogy a fenti 100 000 ECU összegű küszöb a versenyfeltételek súlyos torzulásához vezetne. Azon tagállamok, amelyek élnek e lehetőséggel, megteszik a szükséges intézkedéseket a termékek feladása vagy szállítása szerinti tagállam illetékes hatóságainak tájékoztatására.

[...]

(3) Azon tagállam, amelynek területén a feladás vagy szállítás kezdetekor a termékek vannak, azon adóalanyoknak, akik a (2) bekezdés szerint a termékszállítást megvalósítják, megadja a választási jogot, hogy az ilyen szállítások helyét az (1) bekezdésnek megfelelően állapítsák meg.

Az érintett tagállamok határozzák meg az említett választás gyakorlására vonatkozó részletes szabályokat, amelyek két naptári évig mindenképp érvényesek.”

8 – E tekintetben részletesebb szabályokat tartalmaz már a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 77/388/EGK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2005. október 17-i 1777/2005/EK tanácsi rendelet (HL 2005 L 288., 1. o.), amely azonban a jelenlegi ügyre időbeli hatálya okán nem vonatkozik.

11. A hatodik irányelv 28c. cikkének A. része értelmében a két tagállam közötti Közössé-

gen belüli értékesítések elvileg adómentesek. Ez a rendelkezés, kivonatosan, a következőképpen szól:

a) pontjának második albekezdésében meghatározott eltérés alkalmazására;

[...]

„Más közösségi rendelkezések sérelme nélkül, és mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyet azon céllal állapítanak meg, hogy biztosítsák a következőkben meghatározott mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, továbbá az adókikerülés, adócsalás vagy visszaélés megakadályozását, a tagállamok mentesítik a következőket:

12. A 17. cikknek a hatodik irányelv 28f. cikke szerinti változata⁹ fekteti le az adólevonási jogot. A jelen ügyben a (2) és (3) bekezdésnek van jelentősége:

a) azon, az 5. cikkben és a 28a. cikk (5) bekezdésének a) pontjában meghatározott termékértékesítések, amelyeket az eladó vagy az annak nevében eljáró személy, vagy a termékeket beszerző személy adott fel vagy szállított a 3. cikkben említett területen kívülre, de a Közösség területén belül maradván, és amelyeket olyan másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy javára teljesítettek, aki mint ilyen jár el olyan tagállamban, amely nem egyezik meg a termékek feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállammal.

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

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

E mentesség nem vonatkozik a 24. cikk értelmében adó alól mentesített adóalanyok termékértékesítéseire vagy olyan termékértékesítésekre, amelyeket olyan adóalanyok vagy nem adóalany jogi személyek javára teljesítettek, amelyek jogosultak a 28a. cikk (1) bekezdése

[...]

⁹ – A 7. lábjegyzetben hivatkozott 92/111/EGK irányelv szerinti változatban.

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

a) a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, külföldön folytatott ügyletek, amelyek tekintetében előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna;

b) a 14. cikk (1) bekezdésének i) pontja, a 15. cikk, a 16. cikk (1) bekezdésének B., C., D. vagy E. része vagy (2) bekezdése vagy a 28c. cikk A. része szerinti adómentes ügyletek;

c) a 13. cikk B. részének a) pontjában és d) pontjának 1-5. alpontjában mentesített ügyletek, ha a szolgáltatás címzettje a Közösség területén kívül telepedett le, vagy ha ez az ügylet közvetlenül a Közösségen kívüli országba történő termékexporttal kapcsolatos.”

B – Nemzeti jog

13. A holland forgalmi adóról szóló törvény 1997. december 1-je előtt hatályban lévő

változata 11. cikke (1) bekezdésének g) pontja értelmében a fogtechnikusok által végzett értékesítések adómentesek voltak. A holland bíróságok értelmezése szerint a mentesség nem vonatkozott a fogtechnikusnak nem tekinthető közvetítők által végzett értékesítésekre.

14. 1997. december 1-jétől a fenti rendelkezés anélkül részesítette adómentességben a „műfogsorok értékesítés[ét]”, hogy az értékesítő személyére vonatkozó pontos szabályokat meghatározta volna.

III – Tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15. A VDP Dental Laboratory NV (a továbbiakban: VDP), hollandiai székhelyű társaság, amely fogtechnikai munkákat – így például koronákat, fogtöméseket, vázakat, hidakat stb. – készítet Hollandiában, Belgiumban, Dániában, Németországban, Franciaországban, Olaszországban, valamint harmadik országokban letelepedett fogorvosok megrendelésére. Ennek érdekében a megrendelő fogorvosok a fogazatról egy vagy több gipszlenyomatot készítenek, amelyeket a VDP-hez küldenek, vagy a VDP azokat összegyűjti. A VDP megvizsgálja, hogy a lenyomatok megfelelőek-e, és adott esetben – a legtöbbször a Közösségen kívül elhelyezkedő – fogtechnikai laboratóriumba küldi azokat. A laboratórium a műfogsort

értékesíti a VDP-nek, amely azért ellentételezést fizet, és adott esetben importálja a műfogsort a Közösségbe. Végül a VDP – fizetés ellenében és ingyenesen házhozszállítva – értékesíti a műfogsort annak a fogorvosnak, aki megrendelte. A VDP nem alkalmaz szakképzett fogtechnikusokat vagy fogorvosokat.

adóhatóság az 1996. január 1-jétől 1998. március 31-ig terjedő időszak tekintetében a forgalmi adóra vonatkozó utólagos adómegegállapítást bocscátott ki 117 530 NLG összegben.

16. A VDP úgy ítélte meg, hogy a Hollandiában végzett értékesítések mentesek a forgalmi adó alól, így az előzetes adólevonás jogát nem gyakorolhatja a Hollandiában letelepedett fogorvosok részére történő értékesítésekkel kapcsolatban. A Hollandián kívül letelepedett fogorvosok részére történő értékesítések után azonban levonta az előzetesen felszámított adót.

17. A kettős adóztatás elkerülése végett az adóhatóság engedélyezte az előzetesen felszámított adó levonását, amennyiben azt a VDP-nek az általa megszerzett olyan termékek vagy szolgáltatások után számították fel, amelyek a Közösségen belüli értékesítésekre vonatkoznak. Az engedélyt azzal a feltétellel adta meg, hogy a VDP könyvelésében feltünteti a vevő HÉA azonosító számát és a Közösségen belüli értékesítést.

18. Mivel ezek a feltételek a fent említett tagállamokba (lásd a fenti 15. pontot) történő értékesítések tekintetében nem teljesültek, az

19. Az elsőfokú bíróság úgy határozott, hogy a fellebbezőnek az 1996. január 1-je és 1997. december 1-je közötti időszaka vonatkozó szolgáltatásai adómentesek voltak a forgalmi adóról szóló törvény 1997. december 1-jéig hatályos változata 11. cikke (1) bekezdésének g) pontja alapján. Az 1997. december 1-jétől 1998. január 31-ig terjedő időszak tekintetében a bíróság úgy határozott, hogy ugyan a hatodik irányelvben meghatározott mentesség nem terjed ki ezen szolgáltatásokra, mivel a VDP nem fogtechnikus, azonban a forgalmi adóról szóló törvény 1997. december 1-jéig hatályos változata 11. cikke (1) bekezdésének g) pontja teljesült. Az előzetesen felszámított adó levonásának joga nem gyakorolható, mivel a szolgáltatás adómentes. A VDP az előzetesen felszámított adó levonásának joga gyakorlásának érdekében nem hivatkozhat egyrészlől a hatodik irányelv szerinti adózási kötelezettségre, másrészlől a nemzeti jog szerinti adómentességre. Következésképpen a bíróság a módosított fizetendő adó összegét 9 527 NLG-re csökkentette. Ez az összeg az 1997. december 1-jétől 1998. március 31-ig terjedő időszakban a műfogsoroknak a más tagállamokban letelepedett fogorvosok részére történő értékesítésére vonatkozik.

20. A Hoge Raad der Nederlanden (a holland legfelsőbb bíróság) előtti megsemmisítési eljárás tárgya az, hogy az előzetesen felszámított adó levonásának joga fennáll-e a Franciaországban és Olaszországban letelepedett fogorvosok részére történő értékesítések tekintetében is, mivel ezen országokban a műfogsorok értékesítése nem adómentes. Ebben az összefüggésben a Hoge Raad 2005. november 11-i ítéletével előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

alapján) ezen értékesítéseket olyan másik tagállamban végzik, amelyben ezek a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének a) pontja alapján – az E. melléklet 2. pontjával együttesen értelmezve – ki vannak zárva az adómentességből?”

21. A Bíróság előtt folyó eljárásban a VDP, a holland és a görög kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottsága terjesztett elő írásbeli észrevételt.

„1) A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy a »fogtechnikusok műfogsorral kapcsolatos szolgáltatásának« fogalma kiterjed műfogsorok olyan adóalany által történő értékesítésére, aki a műfogsorok előállításával fogtechnikust bíz meg?

IV – Jogi értékelés

A – A Közösségen belüli kereskedelemre alkalmazandó szabályrendszer

2) Ha az előző kérdésre adott válasz igenlő, a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy annak a tagállamnak, amely a fenti szolgáltatásokat [a] HÉA alól mentesítette, adólevonási jogot is biztosítania kell ezen értékesítésekre vonatkozóan, amennyiben (különösen a hatodik irányelv 28b. cikke B. része (1) bekezdésének eleje és első franciabekezdése

22. A Hoge Raad által feltett kérdések részletes vizsgálata előtt annak áttekintése szükséges, hogy a jelen körülményekre a Közösségen belüli kereskedelem mely szabályai irányadóak. Az előzetesen felszámított adó levonására az alkalmazandó szabályrendszerrel függően eltérő szabályok vonatkoznak.

1. Az általános szabályrendszer

23. Az általános szabályrendszer szerint valamely adóalany által egy másik adóalany részére a származási helye szerinti tagállamban történő Közösségen belüli értékesítés a hatodik irányelv 28c. cikke A. részének a) pontja értelmében mentes a HÉA alól. A hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első albekezdése szerint a Közösségen belüli beszerzések után a rendeltetési hely szerinti tagállamban a vevő, és nem az értékesítő fizeti meg a HÉA-t.

24. A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja szerint a tagállamok továbbá biztosítják valamennyi adóalany részére az előzetesen felszámított adó levonását vagy visszatérítését, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a hatodik irányelv 28c. cikkének A. része értelmében adómentes ügyletekhez használták fel, azaz az olyan szolgáltatásokra felszámított adó tekintetében, amelyeket az adóalany valamely Közösségen belüli értékesítés céljára szerzett meg.

25. Első látásra meglepőnek tűnhet ez a szabály, mivel a beszerzett termékeket és igénybevett szolgáltatásokat terhelő HÉA levonásának joga a feltétellel gyakorolható, hogy az ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett

adóköteles tevékenységek árának alkotóelemét képezik.¹⁰

26. A 17. cikk (3) bekezdésének b) pontja azonban, ahogyan azt Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok az Eurodental ügyre¹¹ vonatkozó indítványában is kifejtette, teljes mértékben összhangban van a tagállamok közötti kereskedelem adózásának rendszerével. Ez a rendelkezés figyelembe veszi az adójognak a rendeltetési hely szerinti tagállamba történő átvitelét, és biztosítja, hogy az előzetes szolgáltatások hozzáadott értéke abban az országban adózzon, ahol a gazdasági javakat felhasználják, összhangban a HÉA azon jellegével, miszerint az a magánjellegű fogyasztásra kivetett adó.¹²

2. A de minimis szabályrendszer

27. Bizonyos kis jelentőségű Közösségen belüli értékesítések esetében különös szabá-

10 – A Bíróság C-465/03. sz. Kretztechnik ügyben 2005. május 26-án hozott ítéletének (EBHT 2005., I-4357. o.) 35. pontja, utalással a Bíróság C-98/98. sz. Midland Bank ügyben 2000. június 8-án hozott ítéletének (EBHT 2000., I-4177. o.) 30. pontjára, a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítéletének (EBHT 2001., I-1361. o.) 28. pontjára, és a C-16/00. sz. Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítéletének (EBHT 2001., I-6663. o.) 31. pontjára.

11 – Hivatkozás a 3. lábjegyzetben, 34. pont. A Közösségen belüli értékesítések és beszerzések rendszere tekintetében részletebben lásd a C-245/04. sz. EMAG Handel Eder ügyre vonatkozóan (EBHT 2006., I-3227. o.) 2005. november 10-én előterjesztett indítványom 19–25. pontját.

12 – E tekintetben lásd a 3. lábjegyzetben hivatkozott Eurodental ügyre vonatkozóan előterjesztett indítvány 27. pontját és a fenti 4. pontban idézett első irányelv 2. cikkét.

lyok alkalmazandók, amelyeket, összefoglalva a de minimis szabályrendszernek neveztem el. Ezen különös szabályok alkalmazására vonatkozó feltételek jogilag bonyolultak és azokat különböző választási lehetőségek gyakorlása befolyásolhatja.

28. Egyszerűsítve, a távolsági értékesítésekre vonatkozó általános szabályoktól eltérően az értékesítés helyeként az áruk rendeltetési helye vagy szállításának helye került meghatározásra. Következésképpen az értékesítés után az adót a rendeltetési hely szerinti tagállamban az *értékesítő* fizeti, és nem a *vevő*, mint a Közösségen belüli kereskedelemre irányadó általános szabályrendszer szerint. Következésképpen, a más tagállamok adóalanyai részére történő de minimis értékesítéseket alapvetően az adóalanyok által a végső fogyasztó részére végzett, határokon átívelő értékesítésekkel veszik egy tekintet alá. Ez a különös szabályrendszer a következőképpen került konkrét megfogalmazásra.

29. A hatodik irányelv 28a. cikk (1a) bekezdésével összefüggésben értelmezett 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának második albekezdése értelmében, a termékek Közösségen belüli beszerzése akkor mentes az adó alól, ha a vevő csak olyan értékesítést végez, amely tekintetében a HÉA-t nem lehet levonni, és az adóalany Közösségen belüli beszerzéseinek teljes összege az adott naptári évben nem haladja meg a tagállam által megállapított küszöbértéket. A küszöbértéknek legalább 10 000 ECU-nek – jelenleg 10 000 eurónak – megfelelő, nemzeti valutában kifejezett összegnek kell lennie. Továbbá,

az adóalany a tárgyévben vagy az azt megelőző naptári évben a 28a. cikk (1) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdése alapján nem választhatja az általános szabályok szerinti adózást (a Közösségen belüli beszerzések adózását).

30. A hatodik irányelv 28b. cikke B. részének (1) bekezdése az olyan Közösségen belüli termékértékesítések helyét, amelyek beszerzése a 28a. cikk (1) bekezdése a) pontjának második albekezdése értelmében adómentes, a rendeltetési hely szerinti tagállamba helyezi át. Ez a jogkövetkezmény a jövedékiadóköteles termékekre – mint például a műfogsorok – csak akkor alkalmazandó, ha a tagállamba irányuló értékesítések a tárgyévben illetve az azt megelőző naptári évben nem haladták meg 100 000 ECU-t/eurót. A tagállamok ezt a küszöbértéket 35 000 ECU-re/euróra csökkenthetik (28b. cikk B. részének (2) bekezdése). Az értékesítő azonban ebben az esetben is választhatja az általános szabályok szerinti adózást.

31. A de minimis szabályrendszert a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának második albekezdése egészíti ki. Ez a rendelkezés világossá teszi, hogy az általános szabályoktól eltérő Közösségen belüli árubeszerzések nem mentesek a HÉA alól akkor, ha ezen áruk megfelelő beszerzése a 28a. cikk (1) bekezdése a) pontjának második albekezdése értelmében nem adóköteles.

32. A rendeltetési hely szerinti tagállamban az értékesítő által az ilyen értékesítések tekintetében előzetesen felszámított adó levonásának jogát illetően a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja előírja, hogy ezeket az adott ország területén belüli hasonló ügyletek bánásmódjával össze kell hasonlítani. Ha az előzetesen felszámított adó levonásának joga fennállna, ha végső értékesítésre belföldön került volna sor, akkor ez a jog fennáll a külföldi ügyletek tekintetében is.

3. Melyik szabályrendszer alkalmazandó az alapügyben?

33. A Bíróság által feltett kérdésre válaszul a Bizottság azt az álláspontot foglalta el, hogy az alapügyben a de minimis szabályrendszer alkalmazandó.

34. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés azonban nem szolgáltat egyértelmű információt e tekintetben. Egyrészt a Hoge Raad második kérdésében kifejezetten a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának értelmezését kéri a valamely más tagállamban a hatodik irányelv 28b. cikke B. része

(1) bekezdésének első franciabekezdése alapján végzett értékesítések összefüggésében. Ez a de minimis szabályrendszerre mutat.

35. Másrészt azonban a nemzeti bíróság végzése indokolásában az Eurodental ügyre hivatkozik, és azt állítja, hogy abban az ügyben a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése b) pontjának értelmezésére vonatkozó kérelem ebben az ügyben is jelentőséggel bír. Ez a rendelkezés azonban csak az olyan Közösségen belüli értékesítésekre vonatkozik, amelyek az általános szabályok hatálya alá tartoznak.

36. A Bizottság álláspontját elsősorban az előzetes döntéshozatali kérelemben előadott tények saját elemzésére alapozza.

37. Meg kell jegyezni e tekintetben, hogy a jogvita eredetileg az 1996. január 1-jétől 1998. december 31-ig terjedő időszak tekintetében pótlólagosan kivetett 117 530 NLG összegű (körülbelül 53 000 eurónak megfelelő összeg) forgalmi adóra vonatkozott. A rendeltetési hely szerinti tagállamban átlagosan 19%-os HÉA mértéket tekintve, a vonatkozó Közösségen belüli értékesítések értéke körülbelül 279 000 euróra tehető.

38. Az ügy előadott tényállása azonban nem mutatja be, hogy az értékesítések hogyan oszlanak meg a különböző adóévekben,

illetve a rendeltetési hely szerinti tagállamokban. Az sem világos, hogy a tagállamok éltek-e azzal a lehetőséggel, hogy a hatodik irányelv 28b. cikke B. részének alkalmazása tekintetében a küszöbértéket 35 000 ECU/euróra csökkentse, és ha igen, mely tagállamok ezek. Végül, ismeretlen a tárgyévvel megelőző naptári évben végzett értékesítések mennyisége, és az is, hogy a VDP nem az általános szabályok szerinti adózást választotta-e.

39. Továbbá, az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben előadott adatok nem mutatják meg minden kétséget kizáróan, hogy a VDP vásárlói csak az előzetesen felszámított adó levonására jogot nem keletkeztető szolgáltatásokat vettek igénybe, illetve nem választották-e azt a lehetőséget, hogy a Közösségen belüli értékesítések után megfizessék az adót. Mindenesetre, azok a VDP által ellátott fogorvosok, akik olyan tagállamban telepedtek le, amelyek a hatodik irányelv E. mellékletével együttesen értelmezett 28. cikke (1) bekezdésének a) pontjában lefektetett átmeneti szabályokat alkalmazták, valószínűleg jogosultak az előzetesen felszámított adó levonására.

40. Következésképpen a nemzeti bíróságnak kell meghatározni, hogy a jelen ügyben a kettő közül melyik szabályrendszer alkalmazandó. Mivel az előzetesen felszámított adó levonása tekintetében mindkét esetben különböző szabályok érvényesülnek, az alábbiakban mindkét lehetőségre nézve megvizsgálom a Közösségen belüli kereskedelemre vonatkozó szabályok és a műfogorvosok országon belüli értékesítésére vonatkozó adómentesség ütközésének hatásait.

B – A Közösségen belüli kereskedelemre vonatkozó rendelkezések és a valamely ország területén belül a műfogorvosok értékesítésének adómentessége közötti kapcsolat

1. Első feltevés: Az általános szabályok alkalmazása a Közösségen belüli értékesítések tekintetében

41. A hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának értelmében a Közösségen belüli értékesítések mentesek a HÉA alól. A Közösségen belüli értékesítések tekintetében a 17. cikk (3) bekezdésének b) pontja azonban anélkül teszi lehetővé az előzetesen felszámított adó levonásának jogát, hogy azt az értékesített árutól bármilyen módon függővé tenné.

42. Ha ezeket a szabályokat elsőbbség okán alkalmaznánk, az első kérdésre nem kellene válaszolni, mivel az értékesítés a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontjában lefektetett kritériumok szerinti besorolásának nem lenne jelentősége. Csak az lenne döntő, hogy Közösségen belüli értékesítés történt, amely a 17. cikk (3) bekezdésének b) pontja alapján feljogosít az előzetesen felszámított adó levonására.

43. Ez a megoldás azonban felveti annak problémáját, hogy a nemzeti értékesítések a

Közösségen belüli értékesítésekkel összehasonlítva bizonyos körülmények között hátrányos helyzetbe kerülhetnének, ami a verseny torzulásához vezethetne.

44. Ha valamely nemzeti értékesítés a rendeltetési hely szerinti tagállamban a 13. cikk alapján adómentes, a Közösségen belüli beszerzés a hatodik irányelv 28c. cikke B. részének a) pontja alapján szintén adómentes. Következésképpen az adóalanyok a valamely más tagállamban lévő vásárlóik részére anélkül értékesíthetnek, hogy azoknak bármilyen formában HÉA-t kellene fizetniük. Az értékesítő azonban levonhatja az előzetesen felszámított adót, mivel Közösségen belüli értékesítést hajtott végre.

45. A rendeltetési hely szerinti tagállamban letelepedett adóalany szintén végezhet olyan értékesítéseket, amelyek után a 13. cikk szerint nem fizet adót. A hatodik irányelv 17. cikkének (2) bekezdése értelmében azonban az előzetesen felszámított adó levonásának joga őt nem illetné meg.

46. Álláspontom szerint ez a probléma megoldható úgy, ha a Közösségen belüli értékesítések tekintetében az előzetesen felszámított adó levonásának joga csak akkor gyakorolható, ha a kiinduló szolgáltatást ténylegesen a rendeltetési hely szerinti tagállamban adóztatják.

47. Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok az Eurodental ügyre vonatkozóan előterjesztett indítványában azonban másfajta eljárást javasolt. Ő úgy ítéli meg, hogy a Közösségen belüli értékesítések tekintetében az előzetesen felszámított adó levonása nem lehetséges akkor, ha a kérdéses ügylet „természetéből fakadóan” nem adóköteles a 13. cikk szerint.¹³ A jelen ügyben a beavatkozó kormányok és a Bizottság szintén azt az álláspontot képviselik, hogy a 13. cikk szerinti adómentesség elsőbbséget élvez a Közösségen belüli értékesítések adómentessége előtt.

48. A vonatkozó rendelkezések nem támasztják alá egyértelműen ezt a megközelítést. Ellenkezőleg, a rendelkezés bevezető mondatának kifejezett kikötése, miszerint „[az] egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, [...] a tagállamok mentesítik [...]”, a 13. cikk A. része szerinti adómentesség elsődleges alkalmazása ellen szól. Továbbá, kétséges, hogy a műfogsorok értékesítését természetükből fakadóan adómentesnek kell-e tekinteni még úgy is, hogy a hatodik irányelv E. mellékletével együttesen értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének a) pontja lehetővé teszi az ilyen szolgáltatások adóztatását.

49. Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok megközelítése alátámasztására két további érvet fejt ki. Először, a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének c) pontjára hivatkozik –

¹³ – A 3. lábjegyzetben hivatkozott Eurodental ügyben előterjesztett indítvány 35. pontja.

ahogyan a Bizottság is a jelen ügyben. Ez a rendelkezés lehetővé teszi a 13. cikk B. része alapján adómentes különös szolgáltatások tekintetében az előzetesen felszámított adó levonásának jogát akkor, ha az ügylet túlnyúlik a Közösség határain. A főtanácsnok és a Bizottság úgy ítéli meg, hogy ez a rendelkezés főlegesen akkor, amikor ezek az adómentességek közvetlenül a 17. cikk (3) bekezdésének b) pontjára is alapozhatók, mielőtt az ott felsorolt szolgáltatások nemzetközi kiterjedést öltenek.

50. Nem találom meggyőzőnek ezt az érvelést. A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének c) pontjában hivatkozott, a 13. cikk B. részének a) pontjában és a d) pontjának 1–5. alpontjában meghatározott mentesség a harmadik országokba irányuló termékértékesítéssel kapcsolatos biztosítási és pénzügyi szolgáltatásokra vonatkozik. A 17. cikk (3) bekezdésének b) pontja ellenben a más tagállamokba vagy harmadik országokba irányuló termékértékesítésre vonatkozik. Következésképpen a 17. cikk (3) bekezdésének b) és c) pontja teljesen eltérő szolgáltatásokra vonatkozik, és így egyik sem teszi fölöslegessé a másikat.

51. Másodszor, Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok a Bizottság érvelését veszi át, és azt állítja, hogy a mentesség a verseny torzulásához vezetne valamely vállalkozás saját államában akkor, ha az a műfogsorok Közösségen belüli értékesítése után levonhatná az előzetesen felszámított adót, míg más vállal-

kozások, amelyek abban az államban hasonló Közösségen belüli értékesítéseket hajtottak végre, nem vonhatnák le az előzetesen felszámított adót.

52. Ezen a ponton szintén nem értek egyet a kollégámmal. Amennyiben valamely vállalkozás egy másik tagállamba határokon átnyúló értékesítést végez, nem versenyez a saját állama piacán működő vállalkozásokkal. Ehelyett a verseny a Közösségen belüli értékesítések, és a rendeltetési hely szerinti tagállamon belüli nemzeti értékesítések között áll fenn. A verseny torzulásának elkerülése érdekében ezért annak biztosítására van szükség, hogy ezek az értékesítések a rendeltetési hely szerinti tagállamban azonos adójogi bánásmódban részesüljenek.

53. A Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok által javasolt megoldás ezt a tényt nem veszi figyelembe. Bizonyos esetekben, mint például az Eurodental esetében, és lehetséges, hogy a VDP esetében is, ez a HÉA semlegessége elvének megsértéséhez és a Közösségen belüli kereskedelem akadályozásához vezet.

54. Az Eurodental ügy arra vonatkozik, hogy egy Luxemburgban letelepedett vállalkozás levonhatja-e az előzetesen felszámított adót a Németországban értékesített műfogsorok tekintetében. Míg Luxemburg a hatodik

irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja alapján mentesíti a HÉA alól a fogtechnikusok által végzett műfogsor értékesítést, Németország továbbra is a hatodik irányelv E. mellékletével együttesen értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének a) pontjában meghatározott átmeneti szabályok szerinti adózásnak veti alá.

55. Ha az elsőbbség okán a műfogsorok származási helye szerinti tagállamban való értékesítésének a 13. cikk szerinti mentességét tekintenénk alapnak, az olyan vállalkozás, mint az Eurodental, nem vonhatná le az előzetesen felszámított adót, holott az értékesítése a rendeltetési hely szerinti tagállamban ténylegesen adóköteles. Ennek következménye az lenne, hogy a Közösségen belüli értékesítések viselnék nemcsak a fogyasztói árral arányos HÉA-t, hanem a beszerzések maradvány HÉA-ját is.

56. Ez ellentétes az előzetesen felszámított adó levonásának jogára vonatkozó szabályokat megalapozó HÉA semlegességének elvével. A levonás joga a HÉA-rendszer szerves része, és elvileg nem korlátozható.¹⁴ Az előzetesen felszámított adó levonásával a vállalkozónak a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő vagy megfizetett HÉA terhe alól teljes egészében mentesülnie kell.

14 – Lásd különösen a Bíróság C-62/93. sz. BP Supergas ügyben 1995. július 6-án hozott ítéletének (EBHT 1995., I-1883. o.) 18. pontját; a C-110/98–C-147/98. sz. Gabalfrisa és társai egyesített ügyekben 2000. március 21-én hozott ítéletének (EBHT 2000., I-1577. o.) 43. pontját; és a 10. lábjegyzetben hivatkozott Kretztechnik ügyben hozott ítéletének 33. pontját.

A közös hozzáadottértékadó-rendszer tehát biztosítja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletesen semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, amennyiben e tevékenységek maguk a hozzáadottérték-adó alá tartoznak.¹⁵

57. Ahogyan az első irányelv 2. cikke leszögezi, a végső fogyasztó a szolgáltatás értékével pontosan arányban álló adófizetésre köteles anélkül, hogy a különböző szakaszokban történt beszerzéseket többszörösen adóztatnák. Amennyiben azonban a Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok által képviselt álláspontot követnénk, felmerülne a beszerzések kettős adóztatása, következésképpen az összes adóterh nem lenne arányos a végső fogyasztó által fizetett árral.¹⁶

58. A Bíróság úgy ítéli meg továbbá, hogy a semlegesség elvének kifejeződését jelenti az a tény, miszerint a hasonló és ezért egymással

15 – A 10. lábjegyzetben hivatkozott Kretztechnik ügy 34. pontja, hivatkozással a Bíróság 268/82. sz. Rompelman ügyben 1985. február 14-én hozott ítéletének (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontjára, a C-37/95. sz. Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítéletének (EBHT 1998., I-1. o.) 15. pontjára, a 14. lábjegyzetben hivatkozott Gabalfrisa ügyben hozott ítéletének 44. pontjára, a 10. lábjegyzetben hivatkozott Midland Bank ügyben hozott ítéletének 19. pontjára és a 10. lábjegyzetben hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítéletének 24. pontjára.

16 – Lásd a 3. lábjegyzetben hivatkozott Eurodental ügyre vonatkozóan előterjesztett indítvány 16. pontját.

versengő árakat és szolgáltatásokat a HÉA tekintetében nem lehet eltérő bánásmódban részesíteni.¹⁷ Szigorúan véve a semlegesség elvének ilyen értelmezése az egyenlő bánásmód alapelveinek különös alkalmazását jelenti.¹⁸ Ez az alapelv is sérülne, ha a rendeltetési hely szerinti tagállamban letelepedett fogtechnikus levonhatná a beszerzések után előzetesen felszámított HÉA-t, míg egy másik tagállamban letelepedett fogtechnikus, aki egy másik tagállamból a rendeltetési hely szerinti e tagállamba irányuló Közösségen belüli értékesítést hajtott végre, nem vonhatná le az előzetesen felszámított adót.

59. Továbbá, az a tény, hogy a nemzeti és a velük versengő Közösségen belüli értékesítések az adózás szempontjából eltérő bánásmódban részesülnek, akadályokat állít az EK 28. cikk által védett Közösségen belüli szabad árumozgás útjába, mivel a beszerzések kettős adóztatása költségesebbé teszi a műfogsorok más tagállamból történő behozatalát. E tekintetben az akadály a Közösségen belüli értékesítés származási helye szerinti azon tagállamból ered, amely a levonás jogát nem teszi lehetővé, holott az adott szolgáltatás a rendeltetési hely szerinti tagállamban ténylegesen adóköteles.

17 – A Bíróság C-216/97. sz. Gregg ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítéletének (EBHT 1999., I-4947. o.) 20. pontja; a C-453/02. sz. és C-462/02. sz. Linneweber and Akritidis egyesített ügyekben 2005. február 17-én hozott ítéletének (EBHT 2005., I-1131. o.) 24. pontja; és a C-246/04. sz. Turnund Sportunion Waldsburg ügyben 2006. január 12-én hozott ítéletének (EBHT 2006., I-589. o.) 33. pontja.

18 – A Bíróság C-443/04. sz. és C-444/04. sz. Solleveld and van den Hout-van Eijnsbergen egyesített ügyekben 2006. április 27-én hozott ítéletének (EBHT 2006., I-3617. o.) 35. pontja. E tekintetben lásd még a fenti ügyben 2005. december 15-én előterjesztett indítványom 40. pontját.

60. Ezzel ellentétben Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok, a Bizottsághoz hasonlóan úgy ítéli meg, hogy a probléma kizárólag abból a tényből ered, miszerint a rendeltetési hely szerinti tagállam adómentességet állapít meg. A jogszabályok e tekintetben való teljes összehangolásának hiánya ne eredményezzen további pénzügyi terhet a származás helye szerinti tagállam – az Eurodental ügyben Luxemburg – kincstárára a rendeltetési hely szerinti tagállam – Németország – egyoldalú döntése által.

61. Bizonyosan kívánatos, hogy a HÉA-rendszer a lehető legnagyobb mértékben összehangolásra kerüljön és a hosszú ideje fennálló kivételeket eltöröljék. Addig azonban, amíg ezek a kivételek jogszerűen léteznek, a belső piacra és leginkább az adóalanyokra gyakorolt kedvezőtlen hatások lehető legnagyobb mértékű csökkentése szükséges, még akkor is, ha adott esetben ez valamely tagállam számára adóbevételkiesést jelent.

62. Az Eurodental ügy példájával illusztrált problémák a jelen ügyben is felmerülhetnek, ha a műfogsorok közvetítő általi értékesítése elvileg a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja alapján adómentes szolgáltatás, de a VDP által végzett Közösségen belüli értékesítés rendeltetési helyének tagállamában továbbra is adóköteles a hatodik irányelv E. mellékletével együttesen értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének a) pontja alapján.

63. Ebben a helyzetben a semlegesség elvének megsértése és az áruk szabad mozgásának fent kifejtett korlátozása akkor kerülhető el, ha a rendeltetési hely szerinti tagállamban ténylegesen adóköteles Közösségen belüli értékesítés származási helye szerinti tagállam lehetővé tenné az ilyen értékesítések beszerzése után előzetesen felszámított adó levonását, vagy azt visszatérítené.

64. Ezt írja elő először is a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdése b) pontjának egyértelmű szövege. Másodszor, ez van összhangban a Közösségen belüli értékesítések rendszerének logikájával és a HÉA mint fogyasztásra kivetett adó jellegével, miszerint az adó csak a fogyasztás helye szerinti tagállamban kerül beszedésre. A származás helye szerinti tagállamnak ezzel ellentétben általában nincs joga a másik tagállamban a végső fogyasztó által a szolgáltatások után fizetett HÉA beszedéséhez.

65. A VDP a következő problémát is hangsúlyozza: mivel Hollandia – a VDP álláspontja szerint – helytelenül terjesztette ki a nemzeti mentességeket a műfogsorok közvetítők általi értékesítésére, és így az ilyen értékesítések tekintetében kizárta az előzetesen felszámított adó levonási jogának gyakorlását, a VDP hátrányba kerül a más tagállamokból Hollandiába irányuló értékesítéseket végző közvetítőkkel összehasonlítva. A VDP ilyen versenytársainak saját

tagállamai számukra lehetővé tették az előzetesen felszámított adó levonásának jogát, mivel feltételezték, hogy a közvetítők általi értékesítésekre nem vonatkozott a mentesség.

66. E tekintetben meg kell állapítani, hogy nem tárgya a jelen ügynek a VDP versenytársainak a letelepedésük szerinti tagállamban való adójogi bánásmódjának jogszerűsége. A VDP által folytatott nemzeti értékesítés mentessége, vagy az ilyen értékesítések tekintetében az előzetesen felszámított adó levonási jogának megtagadása sem képezi tárgyát a jelen eljárásnak. Kizárólag a VDP-nek a Közösségen belüli értékesítésekkel kapcsolatos adólevonási joga vitatott. E tekintetben döntő, hogy a Közösségen belüli értékesítéseknek megfelelő Közösségen belüli beszerzések a rendeltetési hely szerinti tagállamban adókötelesek-e.

67. Végül, meg kell jegyezni, hogy az itt előadott megoldás teljes mértékben összhangban van a Bíróságnak a Debouche-ügyben¹⁹ hozott ítéletével. Az az ügy a következő tényálláson alapult: Debouche, egy Belgiumban letelepedett ügyvéd, Hollandiában bérelt személygépkocsit, amelyet kizárólag a Belgiumban folytatott tevékenysége körében használt fel. Belgiumban az ügyvédek által nyújtott szolgáltatások a hatodik irányelv F. melléklete 2. pontjával

¹⁹ – C-302/93. sz. ügy (EBHT 1996., I-4495. o.).

együtt értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének b) pontja szerint mentesek voltak a HÉA alól, míg Hollandiában ezek adókötelesek.

68. A Bíróság úgy határozott, hogy ilyen helyzetben a bérelt személygépkocsit terhelő HÉA mint előzetesen felszámított adó visszatérítésének joga nem áll fenn. Mivel az ügyvédi szolgáltatás nem adóköteles a szolgáltatás nyújtásának helye szerinti tagállamban – ebben az esetben Belgiumban –, a valamely más tagállamban igénybe vett beszerzésekkel kapcsolatosan előzetesen felszámított adó nem vonható le. Ez alkalmazandó akkor is, ha a kérdéses szolgáltatásnyújtás abban a tagállamban adóköteles, ahol a felhasznált szolgáltatást igénybe vették.

69. Ez az ítélet egyértelművé teszi, hogy az előzetesen felszámított adó levonása tekintetében a lényeges szempont elvileg az, hogy az eredeti szolgáltatást a piacra lépése szerinti tagállamban adójogi szempontból hogyan kezelik. Ha azt ott adómentesnek tekintik – még ha csak átmeneti szabályok szerint is – az előzetesen felszámított adó levonásának joga nem gyakorolható.

70. Másrészt, ha a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontjában meghatározott mentesség nem vonatkozna a műfogsorok közvetítők általi értékesítésére, a jelen ügyben – az Eurodental ügytől eltérően –, a 13. cikk szerinti

adómentesség és az előzetesen felszámított adó levonása tilalmának együttes szabálya nem állna ellentétben az adómentesség és a Közösségen belüli értékesítésekre alkalmazandó előzetesen felszámított adó levonásának együttes szabályával. Ha ezeket a szabályokat a rendeltetési hely szerinti tagállamban helyesen ültetnék át, a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja szerint a Közösségen belüli értékesítésekkel kapcsolatos beszerzések után előzetesen felszámított adó levonásának joga természetesen gyakorolható lenne a származási hely szerinti tagállamban.

2. Második feltevés: A de minimis szabályrendszer alkalmazása a Közösségen belüli értékesítésekre

71. A de minimis szabályrendszer hatálya alá tartozó Közösségen belüli értékesítések esetében a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási jog attól függ, hogy ezek az ügyletek adólevonási jogot keletkeztetnének-e abban az esetben, ha ezeket belföldön végezték volna.

72. Következésképpen a 17. cikk (3) bekezdésének a) pontja a Közösségen belüli értékesítések e csoportja tekintetében – az én értelmezésem szerint – a 17. cikk (3) bekezdésének b) pontjától kifejezetten

eltérő szabályokat állapít meg. A rendeltetési hely szerinti tagállam adójogi bánásmódjának figyelembe vétele helyett, ami a fent kifejtett logikus okok alapján a Közösségen belüli értékesítések esetében helyes lenne, a 17. cikk (3) bekezdésének a) pontja a belföldön alkalmazandó szabályokat veszi alapul.

73. A B) ponttól való eltérést azonban a kérdéses értékesítések de minimis jellege igazolja. Kiszámú, alacsony értékű értékesítés esetében indokolatlan adminisztratív terhet jelentene, ha meg kellene határozni, hogy a rendeltetési hely szerinti tagállamban adóköteles értékesítés van-e, és így keletkezik-e jog az előzetesen felszámított adó levonására.

74. Itt is fennáll az adójogi semlegesség elve megsértésének és az áruk szabad mozgása akadályozásának veszélye akkor, ha a műfogsorokat olyan tagállamban értékesítik, amelyek a hasonló értékesítéseket továbbra is a hatodik irányelv E. melléklete 2. pontjával együttesen értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének a) pontja szerint adóztatják. Ahogyan azonban a 17. cikk (3) bekezdésének a) pontjából egyértelmű, a jogalkotó, annak érdekében, hogy a de minimis értékesítések adójogi bánásmódját összességében ne tegye túlságosan bonyolulttá, és így még több esetben akadályt állítson a Közösségen belüli kereskedelem útjába, elfogadta ezt a veszélyt.

75. A jelen üggyel kapcsolatban azonban felmerül az a kérdés, hogyan kell eljárni a 17. cikk (3) bekezdése a) pontjának alkalmazása esetén, ha az értékesítő saját állama nem megfelelően ültette át a hatodik irányelvet, és adómentességben részesíti azon ügyleteket, amelyek az irányelv értelmében ténylegesen adókötelesek. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése e) pontjának alaposabb értelmezése után visszatérek ehhez a kérdéshez.²⁰

C – Az első kérdésről

76. Ezzel a kérdéssel a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja meghatározni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja alá tartozik-e a műfogsorok olyan adóalany által végzett értékesítése is, aki maga nem fogorvos vagy fogtechnikus.

77. A 13. cikk A. része (1) bekezdésének e) pontja szerint csak a fogorvosok és fogtechnikusok által végzett értékesítések adómentesek. A 13. cikkben meghatározott adómentességeket szigorúan kell értelmezni, mivel azok kivételt képeznek azon elv alól,

²⁰ – Lásd a lenti 94. és az azt követő pontot.

hogy minden termék és szolgáltatás HÉA-köteles.²¹ Ezért a rendelkezés hatálya a szövegezésén túl nem terjeszthető ki.

78. Továbbá, a szigorúan szó szerinti értelmezés összhangban van a rendelkezés szellemével és céljával is. Más adómentességek-től, különösen a 13. cikk B. részében meghatározottaktól eltérően a 13. cikk A. részében lefektetett mentességek hatályát általánosságban nemcsak a kérdéses szolgáltatás tárgyára, hanem a szolgáltatás nyújtójának személyére vonatkozó konkrét követelmények szerint határozták meg.

79. A Bíróság a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének c) pontját illetően nemrégiben a Solleveld and van den Hout-van Eijnsbergen²² ügyben hozott ítéletében úgy határozott, miszerint a szolgáltatást nyújtó személyére vonatkozó követelmények annak biztosítását szolgálják, hogy az adómentesség kizárólag a megfelelő szakmai képesítéssel rendelkező szolgáltatók által nyújtott egészségügyi szolgáltatásokra terjedjen ki.

80. Az egészségügyi szolgáltatások adómentessége annak biztosítására szolgál, hogy ezen szolgáltatások, a közérdek védelmében mindenki számára elérhetőek legyenek, és azokat a HÉA ne tegye költségesebbé.²³ A közérdek azonban csak a szakképzett szolgáltatók által nyújtott egészségügyi szolgáltatások adómentessége tekintetében áll fenn.²⁴ Ez nemcsak a 13. cikk A. része (1) bekezdésének c) pontja szerint nyújtott egészségügyi szolgáltatásokra alkalmazandó, hanem a 13. cikk A. része (1) bekezdésének e) pontja szerinti műfogsorok értékesítése tekintetében is.

81. A jelen összefüggésben nyitott maradhat a kérdés, hogy az utóljára említett adómentesség csak akkor alkalmazandó-e, ha az értékesítést végző fogtechnikus a műfogsort saját maga készítette el. Még abban az esetben is, ha harmadik személy által készített műfogsort értékesít, képzettsége alapján legalábbis felmérheti, hogy a termék megfelel-e az elvárható minőségi követelményeknek. Továbbá, a műfogsor megrendelésekor tanácsot tud adni a fogorvosnak, és – amennyiben szükséges – a műfogsoron utólagos munkálatokat is képes elvégezni, valamint a panaszokat meg tudja vizsgálni, és azok alapján tud eljárni.

82. Különösen igaz ez akkor, ha a kérdéses műfogsort valamely harmadik országban letelepedett olyan fogtechnikus készítette,

21 – A Bíróság C-141/00. sz. Kügler ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítéletének (EBHT 2002., I-6833. o.) 28. pontja; a C-307/01. sz. d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services ügyben 2003. november 20-án hozott ítéletének (EBHT 2003., I-13989. o.) 52. pontja; és a C-498/03. sz. Kingscrest Associates and Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítéletének (EBHT 2005., I-4427. o.) 29. pontja.

22 – A 18. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 37. pontja, utalással a 21. lábjegyzetben hivatkozott Kügler ügyben hozott ítélet 27. pontjára.

23 – A 21. lábjegyzetben hivatkozott d'Ambrumenil and Dispute Resolution Services ügyben hozott ítélet 58. pontja, utalással a Bíróság C-76/99. sz. Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítéletének (EBHT 2001., I-249. o.) 23. pontjára és a 21. lábjegyzetben hivatkozott Kügler ügyben hozott ítélet 29. pontjára.

24 – Lásd a 18. lábjegyzetben hivatkozott Solleveld and van den Hout-van Eijnsbergen ügyre vonatkozóan előterjesztett indítvány 39. pontját.

akinek a szakképzettségére vonatkozó követelményekről nehéz meggyőződni. Továbbá, ebben az esetben a javítások különös nehézségekhez vezethetnek.

tekintetében eltérő bánásmódban részesüljenek.²⁵

83. Nem lehet kizárni azt a lehetőséget sem, hogy adott esetben az a személy, aki ugyan nem fogtechnikus, idővel megszerzi az értékesítésekkel kapcsolatban felmerülő feladatok végrehajtásához szükséges tudást. Nem bizonyos az sem, hogy a valamely harmadik országban készített, és közvetítő által a Közösségben értékesített műfogsor alapvetően nem felel meg az itteni minőségi követelményeknek. Annak biztosítása érdekében azonban, hogy az adómentesség általában csak a minőségileg megfelelő értékesítések esetében legyen alkalmazandó, indokoltnak tűnik azt a szakképzett fogtechnikusok és fogorvosok általi értékesítésekre korlátozni.

85. Az adómentesség a jogalkotó azon kifogásolhatatlan értékelésén alapszik, miszerint csak a fogtechnikusok és a fogorvosok rendelkeznek az ahhoz szükséges szakképzettséggel, ami általában biztosítja, hogy az általuk értékesített műfogsorok megfeleljenek a minőségi követelményeknek. A szakképzettséggel nem rendelkező közvetítő által nyújtott szolgáltatás nem tekinthető ezzel egyenértékűnek, így azt az adósemlegességi okokból nem is kell egyenlő bánásmódban részesíteni.

84. Az adósemlegesség elve nem zárja ki a 13. cikk A. része (1) bekezdése e) pontjának ilyen értelmezését. Az ítélkezési gyakorlat szerint ez az elv kizárja, hogy a hasonló, így egymással versengő szolgáltatások a HÉA

86. Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontjában előírt adómentesség csak a fogtechnikusok és a fogorvosok által végrehajtott értékesítésekre terjed ki.

25 – Lásd a 17. lábjegyzetben hivatkozott ítéleteket, valamint a Bíróság C-109/02. sz. Bizottság kontra Németország ügyben 2002. október 23-án hozott ítéletének (EBHT 2003., I-12691. o.) 20. pontját; a 21. lábjegyzetben hivatkozott Kingscrest Associates and Montecello ügyben hozott ítélet 54. pontját és a 18. lábjegyzetben hivatkozott Solleveld and van den Hout-van Eijnsbergen ügyben hozott ítélet 39. pontját.

D – A második kérdésről

87. A Hoge Raad második kérdését csak az első kérdésre adott igenlő válasz esetére teszi fel, nevezetesen arra az esetre, ha a közvetítők által értékesített műfogsorok is adómentesek.

88. Ez a kérdés azon a feltételen alapszik, miszerint a Közösségen belüli értékesítésekkel kapcsolatosan az előzetesen felszámított adó levonási jogára vonatkozó lényeges szempont a releváns értékesítési ügylet adójogi bánásmódja abban a tagállamban, ahonnan a termék származik. Ezt sugallja a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja, amelynek értelmezését, kérdése részeként, a kérdést előterjesztő bíróság kívánja. Amennyiben azonban az általános szabályrendszer lenne alkalmazandó, természetesen a 17. cikk (3) bekezdésének – és természetesen b) pontjának – az értelmezése lenne a fő kérdés.

89. A természetesen alkalmazandó szabályrendszerre vonatkozó fenti bizonytalanság fényében mindkét lehetséges hipotézis tekintetében javaslok választ, habár a kérdést előterjesztő bíróság nem kérte a 17. cikk (3) bekezdése b) pontjának értelmezését. A kérdést előterjesztő bíróság számára megfelelő válasz nyújtása érdekében a Bíróság szükségesnek ítélheti, hogy a Közösségi jog olyan rendelkezéseit is figyelembe vegye,

amelyekre a kérdést előterjesztő bíróság a kérdésben nem hivatkozott.²⁶

1. Első feltevés: Az általános szabályok alkalmazása a Közösségen belüli értékesítések tekintetében

90. A fent kifejtettek szerint²⁷ a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja értelmében a Közösségen belüli olyan értékesítések után, amelyek a 28c. cikk A. része szerint adómentesek, gyakorolható az előzetesen felszámított adó levonásának joga. Az adólevonási jog nem vet fel semmilyen problémát akkor, ha a műfogsorok értékesítése az irányelvvel összhangban a rendeltetési hely szerinti tagállamban adóköteles, mivel azt nem fogtechnikus vagy fogorvos végzi.

91. Az előzetesen felszámított adó az olyan műfogsorok értékesítése tekintetében is levonható, amelyek a hatodik irányelv

26 – Lásd különösen a Bíróság 35/85. sz. Tissier ügyben 1986. március 20-án hozott ítéletének (EBHT 1986., 1207. o.) 9. pontját; a C-315/88. sz. Bagli Pennacchiotti ügyben 1990. március 27-én hozott ítéletének (EBHT 1990., I-1323. o.) 10. pontját; a C-107/98. sz. Teckal ügyben 1999. november 18-án hozott ítéletének (EBHT 1999., I-8121. o.) 39. pontját; és a C-228/01. sz. és C-289/01. sz. Bourrasse and Perchicot egyesített ügyekben 2002. november 7-én hozott ítéletének (EBHT 2002., I-10213. o.) 33. pontját.

27 – Lásd a 41. és azt követő pontot.

13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja alapján mentesek lennének a HÉA alól, azonban a rendeltetési hely szerinti tagállamban a hatodik irányelv E. melléklete 2. pontjával együtt értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének a) pontja alapján továbbra is adókötelesek.

2. Második feltevés: A de minimis szabályrendszer alkalmazása a Közösségen belüli értékesítésekre

92. A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében az előzetesen felszámított adó levonható a belföldön igénybe vett olyan szolgáltatások után, amelyeket a 4. cikk (2) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységekkel kapcsolatos, külföldön folytatott ügyletek céljára használtak fel, amelyek tekintetében az adóalanynak előzetes adólevonásra keletkezett volna joga, ha ezeket belföldön végezte volna.

93. Következésképpen az előzetesen felszámított adó nem vonható le a valamely más tagállamba irányuló olyan műfogsor értékesítésekkel kapcsolatosan, amelyekre a hatodik irányelv 28a. cikk (1) bekezdése a) pontjának második albekezdésével együttesen értelmezett 28b. cikkének B. része vonatkozik, ha az értékesítés a hatodik irányelv 13. cikk A. része (1) bekezdésének e) pontja alapján adómentes lenne az értékesítő letelepedési helye szerinti tagállamban.

94. Bizonytalanság áll fenn azonban a tekintetben, hogy mi a következménye az előzetesen felszámított adó levonási joga gyakorlásának akkor, ha az értékesítő letelepedési helye szerinti tagállamban nem ültették át helyesen a 13. cikk A. része (1) bekezdésének e) pontját, és az adómentességet az irányelv hatálya alá nem tartozó ügyletekre is kiterjesztették. Ez a helyzet a holland rendelkezésekkel, mivel a műfogsorok nem szakképzett fogtechnikusok és fogorvosok általi értékesítését is adómentességben részesítették.

95. Amennyiben a nemzeti jogot nem lehetséges a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontjával összhangban értelmezni, a magánszemélyek, az előzetesen felszámított adó levonási joga gyakorlása céljából közvetlenül hivatkozhatnak az irányelvre. Mind a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja, mind a 17. cikk (1) és (2) bekezdése kellően pontos.²⁸ Az „aszimmetrikus hivatkozás” az irányelvre azonban elvileg nem lehetséges, azaz az adóalany csak akkor gyakorolhatja az előzetesen felszámított adó levonásának jogát, ha a kiinduló értékesítési ügyletekre vonatkozó adót megfizeti.

28 – A hatodik irányelv közvetlen alkalmazhatóságát illetően általánosságban lásd: a Bíróság C-150/99. sz. Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án hozott ítéletének (EBHT 2001., I-493. o.) 31. pontját; kifejezetten a 13. cikk szerinti adómentességet illetően lásd 8/81. sz. Becker ügyben 1982. január 19-én hozott ítéletének (EBHT 1982., 53. o.) 49. pontját; és a 17. cikk (1) és (2) bekezdését illetően a 14. lábjegyzetben hivatkozott BP Supergas ügyben hozott ítélet 34. pontját.

96. A HÉA rendszer központi alapelve az, hogy a beszerzett termékeket és igénybevett szolgáltatásokat terhelő HÉA levonásának joga azzal a feltétellel gyakorolható, hogy az ezek beszerzése vagy igénybevétele érdekében felmerült költségek az adólevonásra jogosító, más részére végzett adóköteles tevékenységek árának alkotóelmét képezik.²⁹ Abban az esetben azonban, amikor az adóalany egy másik olyan adóalany számára nyújt szolgáltatásokat, aki azt adómentes ügyletekhez használja fel, a másik adóalany nem vonhatja le az előzetesen megfizetett HÉA-t, kivéve a vonatkozó irányelvekben kifejezetten előírt esetekben.³⁰

97. Az irányelv nem megfelelő átültetéséből kifolyólag adómentes *belföldi* értékesítések esetében ellentétes lenne a fenti elvvel, ha az előzetesen felszámított adó az ilyen értékesítésekkel kapcsolatosan ennek ellenére levonható lenne. Következésképpen azért, hogy az előzetesen felszámított adó levonási joga az irányelv alapján gyakorolható legyen, az adóalanyoknak egyúttal azt is kérnie kell, hogy adóalanyként kezeljék.³¹ E tekintetben a nemzeti eljárásjognak biztosítania kell, hogy a magánszemélyek érvényesíthessék az irány-

elvből fakadó jogait. Másrésztől nem jelentene jó megoldást, ha az adóalany számára az irányelv értelmezéséből annak elveivel ellentétben álló előny származna.

98. *A határokon átnyúló értékesítések* esetében azonban a helyzet teljesen különböző a jelen ügyre irányadó de minimis szabályrendszer értelmében. Ezek az értékesítések *ténylegesen* nem adókötelesek az értékesítő letelepedése helyén, mivel úgy tekintik, hogy ezeket a rendeltetési hely szerinti tagállamban hajtották végre. A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében a belföldi hasonló ügyletek bánásmódja az adminisztráció egyszerűsítése okán csak *fogalmilag* képezi az előzetesen felszámított adó levonásának alapját.

99. Ha feltételezzük, hogy a tagállam helyesen ültette át a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontját, a rendeltetési hely szerinti tagállamba irányuló kérdéses értékesítéseket adókötelesként kell kezelni, így az előzetesen felszámított adó levonása a fent kifejtett elvek szerint indokolt lenne. Ekkor nem lenne szó az irányelvre történő aszimmetrikus hivatkozásról.

29 – Lásd a 10. lábjegyzetben hivatkozott ügyeket.

30 – A Bíróság C-4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítéletének (EBHT 1995., I-983. o.) 28. pontja, és a 19. lábjegyzetben hivatkozott Debouche ügyben hozott ítéletének 16. pontja.

31 – Az előzetes adólevonási joggal kombinált adókötelezettség előnyös lehet az adóalanyra, ahogyan azt Darmon főtanácsnok a C-63/92. sz. Lubbock Fine ügyre vonatkozó 1993. június 30-án előterjesztett indítványának (EBHT 1993., I-6665. o.) 19. pontjában kifejtette.

100. Következésképpen, ahol a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének

a) pontja alkalmazandó, fogalmilag nem kell figyelembe venni, hogy a hasonló ügyleteket a nemzeti jog irányelvvel ellentétes rendelkezései alapján hogyan kezelik. Ehelyett a fogalmat kell alapul venni, és azt a kérdést feltenni, hogy a hasonló ügyletek belföldön milyen adójogi kategóriába tartoznának akkor, ha az irányelvet *helyesen ültették volna át*.

101. Az esetek többségében ez a megoldás elkerülné az adósemlegesség megsértését. Az adósemlegesség megsértése akkor valósulna meg, ha az előzetesen felszámított adó levonásának joga nem lenne gyakorolható az értékesítő letelepedési helyén, holott a műfogsorok közvetítő általi értékesítését a rendeltetési hely szerinti tagállamban az irányelv rendelkezései szerint nem tekintik

adómentes értékesítésnek. Az előzetesen felszámított adó levonhatóságának hiányában a beszerzések kettős adóztatása valósulna meg, amely akadályozná a határokon átnyúló kereskedelmet.

102. Ebből következik, hogy az előzetesen felszámított adó levonhatósága tekintetében a belföldön végzett értékesítések és a más tagállamba irányuló értékesítések eltérő bánásmódban részesülnek. A nemzeti és a külföldi értékesítések helyzete is eltérő azonban, mivel az értékesítéseket ténylegesen a rendeltetési hely szerinti tagállamban adóztatják – feltételezve, hogy az irányelvet megfelelően ültették át –, miközben a belföldi hasonló értékesítések, az irányelvet megsértve, adómentesek.

V – Véggövetkeztetések

103. A fent kifejtett megfontolások fényében javasolom, hogy a Bíróság a Hoge Raad der Nederlanden által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő válaszokat adja:

- 1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapítás – szóló,

1977. május 17-i 77/388/EGK tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy az e rendelkezés értelmében adómentes értékesítés fogalma nem terjed ki a műfogsorok olyan közvetítő általi értékesítésére, aki nem rendelkezik fogtechnikusi vagy fogorvosi képesítéssel.

- 2) A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja értelmében az adóalany az előzetesen felszámított adót levonhatja, vagy visszaigényelheti a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első albekezdése alapján adómentes műfogsorok Közösségen belüli értékesítésével kapcsolatosan, ahol a megfelelő Közösségen belüli beszerzés a rendeltetési hely szerinti tagállamban adóköteles, mivel ebben a tagállamban a hasonló ügyletek az irányelv E. melléklete 2. pontjával együttesen értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének a) pontja alapján továbbra is adókötelesek.

A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja értelmében az adóalany az előzetesen felszámított adót levonhatja vagy visszaigényelheti az olyan értékesítésekkel kapcsolatosan, amelyeket a hatodik irányelv 28a. cikk (1) bekezdése a) pontjának második albekezdésével együttesen értelmezett 28b. cikke B. része értelmében valamely más tagállamban hajtott végre, amennyiben az adólevonásra jogosítana akkor is, ha azt belföldön hajtotta volna végre. Ebben az esetben az előzetesen felszámított adó levonásának joga akkor is fennáll, ha az értékesítést – a hatodik irányelvet megsértve – belföldön adómentesnek tekintik.