

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. december 7.\*

A C-240/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Cour d'appel (Luxemburg) a Bírósághoz 2005. június 3-án érkezett, 2005. június 1-jei határozatával terjesztett elő az előtte

az **Administration de l'enregistrement et des domaines**

és

az **Eurodental Sàrl**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus és A. Ó Caoimh (előadó) bírák,

\* Az eljárás nyelve: francia.

főtanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,  
hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos

tekintettel az írásbeli szakaszra,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

tekintettel a szóbeli szakasz újbóli megnyitását elrendelő végzésre, valamint a 2006. május 4-i és a 2006. május 31-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Administration de l'enregistrement et des domaines képviseletében A. Kronshagen ügyvéd,
  
- az Eurodental Sàrl képviseletében M. Molitor, P. Lopes Da Silva, N. Cambonie és R. Muller ügyvédek,
  
- a német kormány képviseletében M. Lumma és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,

- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. június 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

### Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680 tanácsi irányelvvel (HL L 376. 1. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet 160. o.), valamint a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló, 1992. december 14-i 92/111/EGK irányelvvel (HL L 384., 47. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 224. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése e) pontjának, 15. cikke (1)–(3) bekezdésének, 17. cikke (3) bekezdése b) pontjának és 28c. cikke A. része a) pontjának értelmezésére vonatkozik.
- 2 A kérelmet az Eurodental Sàrl (a továbbiakban: Eurodental) és luxemburgi Administration de l'enregistrement et des domaines (a továbbiakban: illetékes adóhatóság) között folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, amelyben az illetékes adóhatóság megtagadta az Eurodental részére, hogy az 1992. és 1993. adóév tekintetében levonja a Németországban letelepedett címzettek javára teljesített, műfogsorok előállítására és javítására vonatkozó ügyleteket terhelő előzetesen felszámított hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: HÉA).

## Jogi háttér

### *A Közösségi szabályozás*

- 3 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja ekként rendelkezik:

„Adómentességek belföldön

#### A. Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége

(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

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

4 Azonban az irányelv 28. cikke (3) bekezdésének a) pontja alapján:

„(3) A (4) bekezdés szerinti átmeneti időszak alatt a tagállamok a következőket tehetik:

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

5 Az E. melléklet 2. pontja a 13. cikk A. része (1) bekezdésének e) pontjában említett ügyletekre hivatkozik.

6 A 91/680 irányelv hatályba lépését megelőzően az irányelv „Adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” elnevezésű 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja és 3. cikke a következőképpen rendelkezett:

„(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 fizetendő, illetve megfizetett [HÉA], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[...]

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

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

b) [...] a 15. cikk [...] 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 ezen ügylet közvetlenül a Közösségen kívüli országba történő termékexporttal kapcsolatos.”

7 A 91/680 irányelv 1. cikkének 22. pontja illesztette be a hatodik irányelv eredeti szövegébe az „Átmeneti szabályok a tagállamok közötti kereskedelem adózására vonatkozóan” elnevezésű XVIa. címet, amely többek között tartalmazza a 28a.–28f. cikket. A 91/680 irányelvet 1993. január 1-jéig kellett átültetni a nemzeti jogba.

8 A hatodik irányelv 28a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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 [...]

[...]”

- 9 A hatodik irányelv 28b. cikke A. részének (1) bekezdése szerint:

„Közösségen belüli termékbeszerzés helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a termékek az azokat beszerző személynek történő feladás vagy szállítás befejeződésekor találhatóak.”

- 10 A hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése és B. részének a) pontja előírja:

„A. Adómentes termékértékesítés

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:

- a) azon, az 5. [...] cikkben 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 maradva, 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.

[...]

#### B. Közösségen belüli adómentes termékbeszerzések

Más közösségi rendelkezések sérelme nélkül, és mindazon feltételekre is figyelemmel, amelyeket 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:

- a) azon Közösségen belüli termékbeszerzés, amelynek adóalanyok részéről való szolgáltatása minden körülmények között adómentes lenne belföldön”.

<sup>11</sup> A hatodik irányelv 28f. cikke 1. pontjának rendelkezése szerint:

„1. A 17. cikk (2), (3) és (4) bekezdése helyébe a következő rendelkezés lép:

»[...]



(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 28c. cikk A. és C. része szerinti adómentes ügyletek«”.

- <sup>12</sup> 1993. január 1-jét megelőzően a Közösségen belüli ügyletek a hatodik irányelv „Adómentességek kivitelnél és hasonló ügyleteknél, valamint nemzetközi fuvarozás esetén” című 15. cikke alá tartoztak. E cikk (1)–(3) és (13) bekezdésének a 91/680 és a 92/111 irányelvek hatálybalépése előtt alkalmazandó szövege 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:

1. az olyan termékek értékesítése, amelyeket az eladó vagy annak megbízottja a 3. cikkben meghatározott országok területén kívülre küld vagy szállít,
2. az olyan termékek értékesítése, amelyeket a nem belföldön letelepedett eladó vagy annak megbízottja a 3. cikkben meghatározott országok területén kívülre küld vagy szállít [...]

3. az olyan ingó javakon végzett munkából álló szolgáltatások, amely ingó javakat az ilyen munkának a 3. cikkben meghatározott országok területén belül történő elvégzése céljából vásároltak vagy hoztak be, és amelyeket a szolgáltatást nyújtó személy, vagy nem belföldön letelepedett ügyfele, illetve az azok nevében eljáró személy adott fel vagy szállított a 3. cikkben meghatározott országok területén kívülre;

[...]

13. a szolgáltatások nyújtása, beleértve a szállítást és az azt kísérő ügyleteket is, de kivéve a 13. cikk értelmében mentesített szolgáltatásokat, amennyiben azok közvetlenül kapcsolódnak termékek tranzitjához vagy kiviteléhez, vagy olyan termékek behozatalához, amelyekre a 14. cikk (1) bekezdésének b) és c) pontja, továbbá a 16. cikk (1) bekezdése vonatkozik”.

#### *A nemzeti szabályozás*

#### A luxemburgi szabályozás

- 13 A hozzáadottérték-adóról szóló 1969. augusztus 5-i törvényt (*Mémorial A* 1979, 186. o., a továbbiakban HÉÁ-ról szóló törvény) módosító és kiegészítő 1979. február 12-i törvény 43. cikke (1) bekezdése a) és c) pontjának az 1993. január 1-jét megelőzően hatályos szövege ekként rendelkezett:

„(1) Nagyhercegi rendeletben meghatározandó korlátok között és feltételek szerint mentesek a [HÉA] alól:

- a) azon termékértékesítések, amelyek esetén az eladó vagy a megbízásából eljáró harmadik személy adja fel vagy szállítja a terméket külföldre;

[...]

- c) az aktív feldolgozási tevékenység keretében olyan termékekre vonatkozóan teljesített szolgáltatásnyújtások, amelyeket e tevékenységre tekintettel szereztek meg vagy hoztak be, és amelyeket a szolgáltatás nyújtója vagy a megbízásából eljáró harmadik személy ad fel vagy szállít külföldre”.

<sup>14</sup> Az 1979. február 12-i, HÉÁ-ról szóló törvényt módosító és kiegészítő 1992. december 18-i törvény (*Mémorial*, A 1992, 3032. o.) II. cikke által módosított ugyanezen cikk 1993. január 1-jét követően hatályos szövege (1) bekezdésének d) pontja ekként rendelkezik:

„(1) Nagyhercegi rendeletben meghatározandó korlátok között és feltételek szerint mentesek a [HÉA] alól

[...]

- d) a vállalkozási tevékenysége keretében eljáró valamely másik adóalany vagy valamely másik tagállamban nem adóalany jogi személy részére teljesített, a 9. és 12. cikk a)–e) pontja szerinti termékértékesítések, amelyek esetén az eladó, a megbízásából eljáró harmadik személy, a beszerző vagy a megbízásából eljáró harmadik személy adja fel vagy szállítja a terméket belföldön kívülre, de a Közösségen belülre [...]”

- 15 A HÉÁ-ról szóló törvény 44. cikke (1) bekezdése l) pontjának második és harmadik francia bekezdése értelmében:

„(1) Nagyhercegi rendeletben meghatározandó korlátok között és feltételek szerint mentesek a [HÉA] alól:

[...]

l) a következő szolgáltatásnyújtások és termékértékesítések:

[...]

- azon szolgáltatások, amelyeket a fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesítenek;
  
- a fogorvosok és fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesített műfogsorral kapcsolatos szolgáltatása.”

- 16 A HÉÁ-ról szóló törvény 49. cikke (1) és (2) bekezdésének a) pontja ekként rendelkezik:

„(1) Nem vonható le az azon termékeket, illetve szolgáltatásokat terhelő [HÉÁ], amelyeket adómentes vagy az adó hatálya alá nem tartozó termékértékesítések, illetve szolgáltatásnyújtások teljesítéséhez használnak fel.

[...]

(2) Az (1) bekezdésben foglalt rendelkezésektől eltérően azonban az adóalany érvényesíthet adólevonást, ha a termékek és a szolgáltatások a következő tevékenységek felhasználása a következőket szolgálja:

- a) a 43. cikkben vagy az e cikk végrehajtási rendeleteiben rögzített rendelkezések alapján adómentes tevékenységek”.

A német szabályozás

- 17 A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) 4. §-a 14. pontjának negyedik mondata értelmében többek között a fogorvosi hivatás keretében végzett tevékenységek adómentessége nem terjed ki a fogsorok és fogszabályozási eszközök értékesítésére, illetve javítására, ha azokat a vállalkozó a saját vállalkozásában készítette, illetve javította.

- 18 Az UStG 12. cikke (2) bekezdésének 6. pontja alapján e tevékenységek kedvezményes adókulccsal adóznak.

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

- 19 Az Eurodental luxemburgi székhelyű társaság, amely elsősorban fogsorokat készít és javít Németországban lakó ügyfelei részére.
- 20 Az illetékes adóhatóság 1997. március 26-i határozatával elutasította, hogy a társaság az 1992. és 1993. adóév tekintetében levonja a Németországban letelepedett ügyfelek javára teljesített termékértékesítésekhez és szolgáltatásnyújtásokhoz használt eszközöket terhelő előzetesen felszámított HÉÁ-t azon indokkal, hogy a HÉÁ-ról szóló törvény 44. cikke elsőbbséget élvez e törvény 43. cikkének az 1993. január 1-jét megelőzően és azt követően alkalmazandó szövegével szemben, aminek folytán nem alkalmazható az e törvény 49. cikke (2) bekezdésének az előzetesen felszámított HÉÁ levonását engedélyező a) pontja.
- 21 Az Eurodental keresetet nyújtott be a Tribunal d'arrondissement (Luxemburg) (kerületi bíróság) előtt e határozat hatályon kívül helyezése, illetve megváltoztatása iránt, amely bíróság 2002. december 16-i ítéletében megállapította, hogy az adólevonás megtagadása jogellenesen történt. Miután megállapította, hogy mind a fenti 43. cikk, mind a fenti 44. cikk külön tevékenységekre vonatkozik, az első azokra, amelyek nem belföldre irányulnak, míg a második azokra, amelyeket belföldön teljesítenek, e bíróság kimondta, hogy a HÉÁ-törvény 49. cikke biztosítja az előzetesen felszámított HÉÁ levonását az e törvény 43. cikkének az 1993. január 1-jét megelőzően és azt követően alkalmazandó szövegében említett tevékenységek tekintetében függetlenül attól, hogy a HÉÁ-mentesség mely rendszere alkalmazandó belföldön. A belső jog egyetlen rendelkezése sem enged arra következtetni, hogy a HÉÁ-ról szóló törvény 44. cikke elsőbbséget élvez a 43. cikkel szemben.

22 Az illetékes adóhatóság fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést előterjesztő bírósághoz. Mivel a Cour d'appel (fellebbviteli bíróság) úgy ítélte meg, hogy a szabályozás nem ad választ arra a kérdésre, hogy a hatodik irányelv 13. cikke elsőbbséget élvez-e az irányelv 28c. cikkével szemben, felfüggesztette eljárását, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

- „1) Az a termékértékesítés, amely a [...] hatodik [...] irányelv 13. cikke [A. része] (1) bekezdésének e) pontja értelmében adómentes abban az esetben, ha tagállamon belül teljesítik, és ezen irányelv 17. cikke értelmében nem keletkeztet adólevonási jogot az előzetesen felszámított adó tekintetében, az irányelv 15. cikke (1) vagy (2) bekezdése 1993. január 1-je előtt alkalmazandó szövegének, illetve a 28c. cikk [A. része] a ) pontja 1993. január 1-jét követően alkalmazandó szövegének hatálya alá tartozik-e, és következésképpen így az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja hatálya alá, amely az előzetesen felszámított adó levonására jogosít abban az esetben, ha a termékértékesítést a Közösség valamely tagállamában letelepedett gazdasági szereplő teljesítette valamely másik tagállamban letelepedett gazdasági szereplő részére, amikor megfelelően fennállnak az irányelv 15. cikke (1) és (2) bekezdése 1993. január 1-je előtt hatályos szövegének, illetve az 1993. január 1-jétől hatályos 28c. cikk [A. része] a) pontjának alkalmazására vonatkozó feltételek?
  
- 2) Az a szolgáltatásnyújtás, amely a [...] hatodik [...] irányelv 13. cikke [A. része] (1) bekezdésének e) pontja értelmében adómentes abban az esetben, ha tagállamon belül teljesítik, és ezen irányelv 17. cikke értelmében nem keletkeztet adólevonási jogot az előzetesen felszámított adó tekintetében, az irányelv 15. cikke (3) bekezdése 1993. január 1-je előtt alkalmazandó szövegének (tekintve, hogy 1993-ban nem volt lehetséges az adómentesség igénybevétele) hatálya alá tartozik-e, és következésképpen így az irányelv 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja hatálya alá, amely az előzetesen felszámított adó levonására jogosít abban az esetben, ha a termékértékesítést a Közösség valamely tagállamában letelepedett gazdasági szereplő teljesítette valamely másik tagállamban letelepedett gazdasági szereplő részére, amikor fennállnak az irányelv 15. cikke (3) bekezdése 1993. január 1-je előtt hatályos szövegének alkalmazására vonatkozó feltételek?”

## Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

- 23 A kérdést előterjesztő bíróság e két kérdésével, amelyeket célszerű együttesen megvizsgálni, azt kívánja megtudni, hogy az olyan tevékenységek, mint a műfogsorok készítése és javítása, amelyek valamely tagállamon belül történő teljesülésük esetén közhasznú tevékenységként mentesek a HÉA alól, lehetővé teszik-e az előzetesen felszámított HÉA levonását abban az esetben, ha azok a Közösségen belüli tevékenységek jellemzőivel rendelkeznek.
- 24 A kérdések szövegéből kitűnik, hogy a kérelem egyfelől az 1993. január 1-je előtt teljesített termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra, másfelől az ezen időpontot követően teljesített termékértékesítésekre vonatkozik. A kérdések tehát nem érintik az 1993. január 1-jét követően teljesített szolgáltatásnyújtásokat.
- 25 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikkének A. része rendelkezik a bizonyos közhasznú tevékenységekre – így e cikk (1) bekezdésének e) pontjában említett, a fogtechnikusoknak a hivatásuk gyakorlása keretében teljesített, valamint a műfogsorral kapcsolatos szolgáltatására – vonatkozó adómentességről.
- 26 A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdése a) pontjának megfelelően, ha az adóalany terméket értékesít vagy szolgáltatást nyújt valamely másik jogalany számára, aki a 13. cikk A. részében rögzített adómentes tevékenységek folytatásához használja azokat, az előbbi fő szabály szerint nem jogosult az előzetesen felszámított HÉA levonására, mivel ebben az esetben nem adóköteles tevékenységekhez használta e termékeket és szolgáltatásokat (lásd e tekintetben a 8/81. sz. Becker-ügyben 1982. január 19-én hozott ítélet [EBHT 1982., 53. o.] 44. pontját és a C-302/93. sz. Debouche-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I-4495. o.] 16. pontját).



- 27 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárásban nem vitás, hogy az Eurodental által teljesített tevékenységek az utóbbi rendelkezés hatálya alá tartoznak akkor, ha azok azon tagállamon belül valósulnak meg, ahol a társaság letelepedett. A kérdést előterjesztő bíróság a kérelmében tehát kizárólag azt kívánja megtudni, hogy a fenti tevékenységek továbbra is e rendelkezések alá tartoznak abban az esetben, ha azokat valamely más tagállamban, a jelen esetben a Németországban lakó ügyfelek részére teljesítik.
- 28 A Közösségen belüli jellegű tevékenységeket illetően a hatodik irányelv 15. cikk (1)–(3) bekezdésének az 1993. január 1-jét megelőzően alkalmazandó szövege szerint adómentesek voltak azon termékekre vonatkozó termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, amelyeket a tagállamon kívülre szállítanak vagy ilyen rendeltetéssel feladnak. Ezen időpontot követően a hatodik irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése rendelkezik a másik tagállamba irányuló ügyletek adómentességéről. Az irányelv 17. cikke (3) bekezdése b) pontjának az irányelv 28f. cikke 1. pontja által megállapított szövege szerint az ilyen tevékenységek feljogosítanak az előzetesen felszámított HÉA levonására a termékek Közösségen belülré történő feladásának vagy szállításának indulási helye szerinti tagállamban (lásd a C-245/04. sz. EMAG Handel Eder ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-3227. o.] 30. pontját).
- 29 Az illetékes adóhatóság azonban úgy véli, hogy az alapügyben a szóban forgó Közösségen belüli tevékenységek nem keletkeztetnek adólevonási jogot, mivel a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja, amely különös adómentességéről rendelkezik, elsőbbséget élvez az irányelv általánosabb rendelkezéseket tartalmazó 15. cikkével és a 28c. cikk A. részének a) pontjával szemben.
- 30 Az Eurodental ezzel szemben előadja, hogy mivel a hatodik irányelvnek egyfelől a 13. cikke, másfelől a 15. cikke és a 28c. cikke eltérő alkalmazási körrel rendelkezik, a 13. cikket nem illeti elsőbbség a másik két cikkel szemben. Az egyes rendelkezések elnevezéséből ugyanis kitűnik, hogy az irányelv 13. cikke kizárólag a tagállamon belül teljesített tevékenységekre vonatkozik, míg a tagállamok közötti tevékenységek ezen irányelv 15. cikke és 28c. cikke alá tartoznak.

- 31 E tekintetben az Eurodental állításában foglaltakkal egyezően meg kell jegyezni, hogy míg a hatodik irányelv 13. cikke a cikk elnevezése szerint a „belföldön” alkalmazandó adómentességekre vonatkozik, az irányelv 15. cikkének az 1993. január 1-jét megelőzően alkalmazandó szövege, illetve az ezen időpontot követően alkalmazandó 28c. cikk szövege a cikkek elnevezése szerint a „kivitel[re]”, illetve „tagállamok közötti kereskedelem[re]” vonatkozik.
- 32 Ugyanakkor az Eurodental állításával ellentétben ebből nem következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében rögzített valamely tevékenység, ha az Közösségen belüli jellegű, pusztán ezen okból szükségszerűen a 15. cikk és a 28c. cikk hatálya alá tartozik, és így e tevékenység az irányelv 17. cikke (3) bekezdése b) pontjának e rendelkezésekre történő hivatkozására tekintettel jogosít az előzetesen felszámított HÉA levonására.
- 33 Ugyanis a hatodik irányelv csak kivételesen – így például a 17. cikk (3) bekezdésének b) pontjában – biztosítja az adómentes tevékenységekre használt termékek vagy szolgáltatások utáni HÉA levonásának jogát (lásd e tekintetben a C-4/94. sz. BLP Group ügyben 1995. április 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-983. o.] 23. pontját). Ezért e tekintetben szűken kell értelmezni az irányelvben használt kifejezéseket.
- 34 Ugyanis igaz ugyan, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja általános jelleggel a Közösségen belüli tevékenységek adómentességéről szóló rendelkezésekre hivatkozik, azaz az 1993. január 1-jét megelőző időre az irányelv 15. cikkére, míg az ezt követő időre az irányelv 28c. cikkére, meg kell azonban állapítani, hogy e rendelkezés egyáltalán nem hivatkozik az irányelv 13. cikkében rögzített, bizonyos tevékenységekre vonatkozó adómentességekre.

- 35 Éppen ellenkezőleg, 1993. január 1-jét megelőzően a hatodik irányelvnek a 17. cikk (3) bekezdésének b) pontjában hivatkozott 15. cikke a (13) bekezdésében kifejezetten kizárta az adómentességből az irányelv 13. cikkének megfelelően adómentes szolgáltatásnyújtásokat abban az esetben, ha azok közvetlenül kapcsolódnak egyes határon átnyúló tevékenységekhez.
- 36 Emellett a hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének c) pontja konkrétan az irányelv 13. cikke B. részének megfelelően mentesített ügyletekre vonatkozóan biztosítja az adólevonási jogot. Amint azt az Európai Közösségek Bizottsága joggal megjegyzi, e rendelkezés értelmetlen lenne, ha már a 17. cikk (3) bekezdésének b) pontja szabályozná az irányelv 13. cikkében rögzített adómentességeket.
- 37 Ezért tekintet nélkül a hatodik irányelv releváns rendelkezéseinek elnevezésében használt fenti kifejezésekre, a rendelkezések tartalmának vizsgálatából az következik, hogy az irányelv 13. cikkének megfelelően mentesített tevékenységek akkor sem keletkeztetnek adólevonási jogot az előzetesen megfizetett HÉA tekintetében, ha e tevékenységek Közösségen belüli jellegűek.
- 38 A hatodik irányelv által elérni kívánt cél, valamint az irányelv rendszertani felépítése és az adósemlegesség elve is megerősíti ezen, magából a hatodik irányelv szövegéből levezetett értelmezést.
- 39 Ami először a hatodik irányelv által elérni kívánt célt illeti, emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv (HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.) 2. cikke értelmében a HÉA közös rendszerének alapelve szerint fogyasztási adót kell alkalmazni az árukra és a

szolgáltatásokra, amely adó pontosan arányban áll az áruk és a szolgáltatások árával, függetlenül az adózási szakaszt megelőzően a termelési és a forgalmazási folyamat során lezajlott ügyletek számától (a C-395/02. sz. Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés [EBHT 2004., I-1991. o.] 20. pontja).

- 40 Ugyanis, amint azt az illetékes adóhatóság és a Bizottság joggal megjegyzi, ha az olyan Közösségen belüli tevékenységek, amelyek az alapügyben is felmerültek, az előzetesen felszámított HÉÁ-ra vonatkozóan adólevonási jogot keletkeztetnének az indulási helye szerinti tagállamban, e tevékenységeket teljes mértékben HÉÁ-mentesen lehetne folytatni a Közösségben. Ugyanis ha e tevékenységek a hatodik irányelv 13. cikke alapján minden esetben mentesek a rendeltetés szerinti tagállamon belül, azokat egyfelől közösségi beszerzéseként mentesíteni kell e tagállamban az irányelv 28c. cikke B. része a) pontja alapján, másfelől e tevékenységek folytán egyáltalán nem folyik be HÉÁ a származási tagállamban, mivel az előzetesen felszámított adó levonásra kerül, és az irányelv 28c. cikke A. része a) pontjának első bekezdése alapján az adó áthárítására egyáltalán nem kerül sor.
- 41 Ennélfogva a HÉÁ közös rendszerének céljából és a 91/680 irányelv által a tagállamok közötti kereskedelem tekintetében bevezetett átmeneti rendszerből az következik, hogy az adómentességben részesülő adóalany, aki így nem jogosult az előzetesen felszámított adó levonására az adott tagállamon belül, e levonásra akkor sem jogosult, ha az érintett tevékenység Közösségen belüli jellegű (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Debouche-ügyben hozott ítélet 15. pontját).
- 42 A hatodik irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja állapítja meg ezen elvet, mivel ezen rendelkezés értelmében kizárt a külföldön teljesített tevékenység utáni HÉÁ levonásának joga, ha e tevékenység a tagállamon belül nem jogosít adólevonásra.

- 43 Ami másodsorban a hatodik irányelv rendszertani felépítését illeti, meg kell jegyezni, hogy az irányelv 13. cikkének A. részében rögzített adómentességek különös jellegűek, mivel azok kizárólag az e rendelkezésben felsorolt és részletesen körülírt közhasznú tevékenységekre vonatkoznak (lásd e tekintetben a C-307/01. sz. D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13989. o.] 54. pontját). Ezzel szemben a Közösségen belüli jelleggel rendelkező tevékenységeknek a 1993. január 1-jét megelőzően az irányelv 15. cikkéből, illetve ezen időpontot követően az irányelv 28c. cikkéből eredő adómentessége általános jellegű, mivel az a tagállamok közötti gazdasági tevékenységekre általánosságban vonatkozik.
- 44 Ilyen körülmények között megfelel a hatodik irányelv rendszertani felépítésének, ha az irányelv 13. cikke A. részében rögzített különös adómentességekre vonatkozó rendszer elsőbbségben részesül az irányelv Közösségen belüli jelleggel rendelkező tevékenységekre vonatkozó általános mentességének rendszerével szemben.
- 45 A német kormány állításával ellentétben a hatodik irányelv 26b. cikke G. részének (1) bekezdése egyáltalán nem vonhatja kétségbe e megállapítást. Ugyanis, amint azt a német kormány előadja, még ha a befektetési aranyra különös szabályt bevezető cikk rendelkezéseiből le is vezethető, hogy a tagállam nem tekinthet el a Közösségen belüli értékesítés adómentességének alkalmazásától e termék esetén, míg bizonyos körülmények között elvben eltekinthet az e rendszerben rögzített adómentességnek az e tagállamban teljesített egyes tevékenységekre történő alkalmazásáról, ez semmiképpen nem bizonyítja az előbbi adómentesség elsőbbségét a másik felett, hanem legfeljebb megerősíti azt, hogy ezen adómentességek mind önálló szabályok alá tartoznak, amelyek tartalma és célja eltér egymástól.
- 46 Végül, ami harmadsorban az adósemlegesség elvét illeti, emlékeztetni kell arra, hogy az adósemlegesség elvével ellentétes többek között az, ha a HÉA szempontjából

eltérően kezelnek hasonló, és ezért egymással versenyző szolgáltatásokat (lásd e tekintetben a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4427. o.] 54. pontját).

47 Márpedig, ha az alapügyben felmerült tevékenységek – amennyiben Közösségen belüli jellegűek – adólevonási jogot keletkeztetnének, ezen elv nem érvényesülne, mivel ugyanezen tevékenységek nem jogosítanak adólevonásra, ha azokat tagállamon belül végzik. Ezért a Közösségen belüli tevékenységet végző adóalanyok előnyösebb helyzetben lennének a belföldi tevékenységet végzőkkel szemben (lásd a fent hivatkozott Debouche-ügyben hozott ítélet 19. pontját).

48 A német kormány hangsúlyozza azonban, hogy mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság alkalmazza a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének a) pontjában és az E. melléklet 2. pontjában együttesen rögzített átmeneti rendszert, amely lehetővé teszi számára, hogy továbbra is megadóztassa a szóban forgó tevékenységeket, e tevékenységek kettős adóztatás alá eshetnek, mivel azok – a hatodik irányelv 28a. cikke (1) bekezdése a) pontjának első bekezdésére és a 28b. cikke A. részének (1) bekezdésére tekintettel értelmezett – fenti rendelkezésnek megfelelően újból adókötelesek lehetnek e tagállamban, míg a Luxemburgban megfizetett előzetesen felszámított HÉA nem vonható le. Ezzel szemben e tevékenységek adólevonásra jogosítanak, jóllehet adókötelesek abban az esetben, ha e tagállamon belül végzik azokat. Ebből következően a Németországban letelepedett adóalanyok előnyben részesülnek a Luxemburgban letelepedett versenytársaikkal szemben.

49 Ezen érvelés, amelyet a Bizottság és az illetékes adóhatóság is vitat, nem fogadható el.

- 50 Emlékeztetni kell arra, hogy a HÉA közösségi rendszere a nemzeti jogszabályoknak az EK 93. cikk és az EK 94. cikk alapján történő fokozatos harmonizációjából ered. Amint azt a Bíróság több alkalommal megállapította, az egymást követő irányelvek és a különösen a hatodik irányelv szerinti módon megvalósított e harmonizáció még csak részleges (a C-165/88. sz., ORO Amsterdam Beheer és Concerto ügyben 1989. december 5-én hozott ítélet [EBHT 1989., I-4081. o.] 21. pontja).
- 51 Ekképpen a tervezett harmonizáció még nem valósult meg a tekintetben, hogy a hatodik irányelv a 28. cikk (3) bekezdésének a) pontjában felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy továbbra is hatályban tarthatják az ezen irányelv előtti nemzeti szabályozásuk egyes olyan rendelkezéseit, amelyek e felhatalmazás hiányában azzal összeegyeztethetetlenek lennének (lásd a C-36/99. sz. *Idéal tourisme* ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-6049. o.] 38. pontját).
- 52 Ugyanis, bár igaz, hogy nem sérti a hatodik irányelvet, ha az olyan tagállam, mint a Németországi Szövetségi Köztársaság ilyen rendelkezéseket tart fenn a nemzeti szabályozásában (lásd e tekintetben a fent hivatkozott *Idéal tourisme* ügyben hozott ítélet 38. pontját), mindazonáltal az irányelv 28. cikke (3) bekezdésének a) pontja által megengedett szabály nem a HÉA rendszerébe szervesen illeszkedő harmonizált adóztatás, amelyet a hatodik irányelv bizonyos közhasznú tevékenységekre előír, hanem kizárólag az átmeneti időszak alatt engedélyezett adóztatás (lásd e tekintetben a C-169/00. sz., Bizottság kontra Finnország ügyben 2002. március 7-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-2433. o.] 34. pontját). A hatodik irányelv 28. cikke (4) bekezdésének célja az ilyen eltérést engedő átmeneti rendszer megszüntetése (lásd e tekintetben a C-136/97. sz. *Norbury Developments* ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2491. o.] 19. pontját és a fent hivatkozott *Idéal Tourisme* ügyben hozott ítélet 32. pontját).
- 53 Meg kell tehát állapítani, hogy a német kormány által az előzetesen felszámított HÉA Luxemburgban történő levonásának alátámasztására felhozott különleges helyzet, amely egyébként nem indította a kérdést előterjesztő bíróságot arra, hogy a

rendeltetés szerinti tagállam által elfogadott HÉA-rendszerből kiindulva fogalmazza meg kérdéseit, egyszerre következik abból, hogy még nem szüntették meg az átmeneti rendszer által a tagállamok részére biztosított azon jogot, hogy továbbra is megadóztathatják a szóban forgó tevékenységeket, valamint a Németországi Szövetségi Köztársaság azon döntéséből, hogy az átmeneti eltérést engedő rendszert válassza, aminek folytán e helyzet annak a természetes velejárója, hogy a jelenlegi állapotban a közösségi jogalkotó még nem végezte el a HÉA teljes mértékű harmonizálását.

54 Ezért a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdése a) pontjában rögzített kivételes rendszert szigorúan kell értelmezni (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 34. pontját), és annak alkalmazási körét nem lehet kiterjeszteni azon tagállamokra, amelyek eleget tettek az irányelvben foglalt elvnek azáltal, hogy mentesítették az adó alól a szóban forgó irányelv 13. cikkében felsorolt bizonyos közhasznú tevékenységeket. Ugyanis megengedhetetlen lenne, hogy valamely tagállamnak az eltérést engedő átmeneti rendszer választására vonatkozó döntése hátrányosan érintse a fenti tagállamok arra vonatkozó kötelezettségét, hogy az irányelv 17. cikk (2) bekezdésének a) pontja alapján nem biztosíthatják a fenti adómentes tevékenységeket terhelő előzetesen felszámított HÉA levonását, annál is inkább, mivel e rendszer eltörlése a hatodik irányelv 28. cikke (4) bekezdésének célja.

55 E rendszer kiterjesztése egyébként ellentétes lenne a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének a) pontjával, mivel e rendelkezés nem engedi meg azon tagállamok számára, amelyek a Luxemburgi Nagyhercegséghez hasonlóan a 13. cikk szerinti harmonizált rendszer alapján mentesítik a szóban forgó tevékenységet az adó alól, hogy az előzetesen felszámított HÉA levonásának jogát biztosítva e tevékenységet megadóztató rendszert vezessenek be, illetve ilyet állítsanak vissza, még abból a célból sem, hogy orvosolják azon esetleges versenytorzulásokat, amelyek sértik a HÉA területén az adósemlegesség elvében kifejeződő egyenlő bánásmód közösségi elvét (lásd e tekintetben a C-35/90. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 1991. október 17-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-5073. o.] 8. és 9. pontját és a fent hivatkozott Idéal tourisme ügyben hozott ítélet 33. pontját). Ezzel szemben tekintettel a Németországi Szövetségi Köztársaság által választott eltérést biztosító rendszer átmeneti jellegére, semmi sem akadályozza meg, hogy e tagállam a hatodik



irányelv 28. cikke (4) bekezdése céljának megfelelően egyaránt mentesítse az adó alól a szóban forgó tevékenységeket a verseny ilyen torzulásának felszámolása érdekében (lásd e tekintetben a fent hivatkozott *Idéal tourisme* ügyben hozott ítélet 33. pontját).

56 E tekintetben különösen hangsúlyozni kell, hogy az a körülmény, miszerint a szóban forgó eltérést engedő átmeneti rendszer egyes tagállamokban történő fenntartása adott esetben versenytorzulást okozhat Németországban, semmiképpen nem hatalmazza fel e tagállamot, hogy maga is versenytorzulást idézzon elő azon tagállamok kárára, amelyek átültették a hatodik irányelv rendelkezéseit (lásd e tekintetben a C-74/91. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1992. október 27-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5437. o.] 25. pontját). Ugyanis ez a helyzet fordulna elő akkor, ha az Eurodental jogosult lenne a HÉA levonására Luxemburgban, mivel ebben az esetben e tagállamon belüli tevékenységek, amelyek nem keletkeztetnek adólevonási jogot az előzetesen felszámított adó tekintetében, hátrányosabb helyzetbe kerülnének az e tagállamból kiindulva végzett Közösségen belüli tevékenységekhez képest.

57 A német kormány által hivatkozott különleges helyzetet illetően a közösségi jogalkotó feladata tehát, hogy mindent elkövessen a HÉA-mentesség végleges közösségi rendszerének kialakítása érdekében, és ily módon megvalósítsa a HÉA-ra vonatkozó nemzeti szabályozások fokozatos harmonizációját, amely egyedül képes arra, hogy felszámolja a hatodik irányelv által lehetővé tett eltérést engedő átmeneti rendszerek fennállásából eredő versenytorzulásokat (lásd e tekintetben a C-305/97. sz., *Royscott és társai* ügyben 1999. október 5-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6671. o.] 31. pontját és a fent hivatkozott *Idéal tourisme* ügyben hozott ítélet 39. pontját).

58 Következésképpen a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a valamely tagállamon belül a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja alapján HÉA-mentes tevékenység még akkor sem keletkeztet – az ezen irányelv 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja szerint – adólevonási jogot az előzetesen felszámított adó tekintetében, ha az Közösségen belüli tevékenységnek minősül, függetlenül a rendeltetés szerinti tagállamban alkalmazandó HÉA-rendszertől.

## A költségekről

- 59 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

**A valamely tagállamon belül a hozzáadottérték-adó közös rendszerének kiegészítéséről és a 77/388/EGK irányelvnek a fiskális határok megszüntetésére tekintettel történő módosításáról szóló, 1991. december 16-i 91/680 tanácsi irányelvvel, valamint a 77/388/EGK irányelv módosításáról és a hozzáadottérték-adó tekintetében az egyszerűsített eljárás bevezetéséről szóló, 1992. december 14-i 92/111/EGK irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja alapján hozzáadottérték-adótól mentes tevékenység még akkor sem keletkeztet – az ezen irányelv 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja szerint – adólevonási jogot az előzetesen felszámított adó tekintetében, ha az Közösségen belüli tevékenységnek minősül, függetlenül a rendeltetés szerinti tagállamban alkalmazandó hozzáadottértékadó-rendszertől.**

Aláírások