A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. december 14. *

A C-401/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2005. november 14-én érkezett, 2005. november 11-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **VDP Dental Laboratory NV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

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: holland.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a VDP Dental Laboratory NV képviseletében R. Oorthuizen belastingadviseur,

– a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és M. de Mol, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében S. Spyropoulos és K. Boskovits, valamint O. Patsopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. szeptember 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése e) pontjának, 17. cikke (3) bekezdése a) pontjának és 28c. cikke A. része a) pontjának értelmezésére irányul.

2 A kérelmet a VDP Dental Laboratory NV (a továbbiakban: VDP) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között az 1996–1998. év tekintetében e vállalkozásnak a műfogsorok Hollandiában és más tagállamokban letelepedett fogorvosok részére való értékesítését terhelő előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) levonásához való jogára vonatkozó jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése szerint a hozzáadottérték-adó alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

4 Az említett 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."

5 Az ugyanezen irányelv 28f. cikke 1. pontjával módosított 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja az „adólevonási jog eredete és alkalmazási köre" cím alatt a következőket írja elő:

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

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

A nemzeti szabályozás

6 A forgalmi adóról szóló, 1968. június 28-i törvény (Wet op de omzetbelasting 1968., Stb. 1968, 329. sz., a továbbiakban: HÉA-ról szóló 1968-as törvény) 1997. december 1-je előtt hatályban lévő változata 11. cikke (1) bekezdésének g) pontja előírta, hogy mentesek a HÉA alól:

„a fogorvosok és fogtechnikusok által végzett értékesítések és az általuk nyújtott szolgáltatások [...]".

7 1997. december 1-je óta a HÉA-ról szóló 1968-as törvény 11. cikke (1) bekezdésének g) pontja úgy rendelkezik, hogy mentesek a HÉA alól:

„a pszichológusok és fogtechnikusok által nyújtott szolgáltatások; műfogsorok értékesítése [...]".

8 Az említett törvény 15. cikkének (2) bekezdése előírja:

„Amennyiben e termékeket és szolgáltatásokat a 11. [cikkben] meghatározott szolgáltatások nyújtása céljából használják fel [...], a levonásra vonatkozó jog csak a

hivatkozott [1.] cikk i), j) és k) pontjában megjelölt szolgáltatások esetében keletkezik, feltéve hogy az említett szolgáltatások címzettjeinek lakóhelye vagy székhelye a Közösség területén kívül található, és ezek a szolgáltatások közvetlenül a Közösségen kívüli exportra szánt árukat érintenek."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

9 A VDP hollandiai székhelyű társaság, amelynek tevékenysége fogtechnikai munkák – így például koronák, fogtömések és hidak – készíttetése e tagállamban, más tagállamokban, valamint harmadik országokban letelepedett fogorvosok megrendelésére. Annak megvizsgálását követően, hogy a fogazatnak fogorvos által elkészített gipszlenyomata alkalmas-e a műfogsor elkészítésére, a VDP ezeket a lenyomatokat valamely, a legtöbb esetben a Közösségen kívül elhelyezkedő laboratóriumba küldi, amelyet a lenyomat alapján műfogsor elkészítésével bíz meg. E műfogsor elkészülését követően a laboratórium értékesíti azt a VDP-nek, amely kifizeti az árat, és adott esetben importálja a Közösségbe. A VDP ezt követően fizetés ellenében az említett műfogsort értékesíti annak a fogorvosnak, aki azt megrendelte. A VDP nem alkalmaz fogtechnikusokat vagy fogorvosokat.

10 Az 1996. január 1-je és 1998. december 31. közötti időszakra vonatkozó HÉA-bevallásaiban a VDP úgy ítélte meg, hogy az általa a Hollandiában letelepedett fogorvosok részére végzett értékesítések mentesek a HÉA alól, és ebből következően a HÉA-ról szóló 1968-as törvény 15. cikkének (2) bekezdése alapján nem vonta le az ezen értékesítésekkel összefüggő előzetesen felszámított HÉA-t, a Hollandián kívül letelepedett fogorvosok számára végzett szállítások utáni HÉA kivételével.

11 A VDP erre az időszakra vonatkozóan adókötelezettséget módosító értesítést kapott. Ugyanis az adóhivatal ellenőre szerint, mivel a VDP nem nyújt a HÉA-ról szóló 1968-as törvény 11. cikkében meghatározott szolgáltatásokat, ezen adó levonására nem jogosult, még a Hollandián kívül letelepedett fogorvosok számára teljesített szállítások esetében sem, kivéve amikor a levonás hiánya kettős adóztatáshoz vezet, azaz egyrészt amikor a termékeket valamely harmadik országba exportálják, és másrészt a Közösségen belüli import esetén, feltéve hogy a VDP feltünteti a vevő HÉA azonosító számát, és Közösségen belüli szállítási nyilatkozatot tesz. Ez utóbbi feltételek azonban nem teljesültek a jelen esetben.

12 2003. január 13-i ítéletével a Gerechtshof te Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy az adóhivatal ellenőre által megállapítottakkal ellentétben a VDP-nek a 1996. január 1-je és 1997. november 30-a közötti időszakra vonatkozó szolgáltatásai nem voltak adómentesek a HÉA-ról szóló 1968-as törvény 1997. december 1-jéig hatályos változata 11. cikke (1) bekezdésének g) pontja alapján, ezért nem volt indokolt a VDP esetében az ezen időszakra vonatkozó adókötelezettség módosítása.

13 A Gerechtshof te Amsterdam úgy ítélte meg, hogy az 1997. december 1-je és 1998. január 31-e közötti időszakban a VDP tevékenysége eleget tesz az e rendelkezés 1997. december 1-jétől hatályos változatában előírt feltételeknek. Ugyanis jóllehet a VDP tevékenységét nem lehet a műfogsorok fogtechnikus általi értékesítésének tekinteni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja értelmében, mivel a VDP által alkalmazott személyek egyike sem rendelkezik fogtechnikusi diplomával, és a VDP a megrendelés felvételére, a gipszlenyomat értékelésére, a műfogsor gyártási utasításának valamely harmadik személy számára való továbbítására, valamint a műfogsornak az ügyfél számára való értékesítésére korlátozódik, e bíróság szerint az mindenesetre tény, hogy a HÉA-ról szóló 1968-as törvény 11. cikke (1) bekezdésének g) pontja – a hatodik irányelv megfelelő rendelkezésével ellentétben – semmilyen feltételt nem ír elő az értékesítő képesítésére vonatkozóan. Következésképpen a Gerechtshof te Amsterdam elutasította a VDP ezen időszakra vonatkozó levonásait azzal az indokkal, hogy mivel a HÉA-ról szóló 1968-as törvény 11. cikke (1) bekezdésének g) pontja elválasztha-

tatlanul összekapcsolódik a HÉA levonására vonatkozó jog kizárásával, a VDP nem hivatkozhatott egyidejűleg az e cikkben előírt adómentességre és a HÉA levonása céljából a hatodik irányelv azon rendelkezésére, amely alapján a VDP szolgáltatásai nem adómentesek.

14 A Hoge Raad der Nederlandenhez (a holland legfelsőbb bíróság) benyújtott megsemmisítés iránti fellebbezésében a VDP azt állítja, hogy a Franciaországba és Olaszországba irányuló értékesítései esetében jogosan vonta le a HÉA-t. Mivel e két tagállam HÉA-ról szóló nemzeti jogszabályai szerint a fogászati eszközök VDP által ott teljesített értékesítése nem adómentes, az általa abból a célból beszerzett termékek és szolgáltatások, hogy az e tagállamokban letelepedett fogorvosok számára értékesítsen műfogsorokat, ugyanis olyan értékesítések keretében kerülnek felhasználásra, amelyeket a hatodik irányelv alapján megadóztatnak. Ezen irányelv 17. cikkének (2) bekezdése ennélfogva azt eredményezi, hogy a VDP ebben az esetben levonhatja a HÉA-t.

15 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban a Hoge Raad der Nederlanden megjegyzi, hogy sem a HÉA-ról szóló 1968-as törvény 1997. december 1-jétől hatályos változata 11. cikke (1) bekezdése g) pontjának szövegéből, sem e jogszabály megalkotásának körülményeiből nem lehet arra következtetni, hogy a levonás attól a feltételtől függ, hogy az értékesítő meghatározott képesítéssel rendelkezik. E bíróság azonban azt a kérdést vizsgálja, hogy ez a következtetés a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése e) pontjának helyes alkalmazásának minősül-e. Egyrészt az egészségügyi ellátások költségeinek csökkentése a vitatott szolgáltatások mentessége mellett szól (lásd ebben az értelemben a C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-249. o.] 23. pontját). Másrészt azonban a szigorúbb értelmezés olyan határozathoz vezethet, amely szerint a „fogtechnikusok műfogsorral kapcsolatos szolgáltatása" kifejezés csak az e minőségében eljáró fogtechnikus szolgáltatására vonatkozik.

16 Márpedig a Hoge Raad der Nederlanden azt kívánja megtudni, hogy amikor a műfogsorokat az ilyen értékesítést a hatodik irányelvnek megfelelően mentesítő

tagállamból olyan tagállamok felé értékesítik, mint a Francia Köztársaság, illetve az Olasz Köztársaság, ahol az értékesítést a hatodik irányelv E. mellékletének 2. pontjával együttesen értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének a) pontja alapján megadóztatják, ezen irányelv 17. cikke (3) bekezdésének a) pontja akadályozza-e a HÉA levonását, vagy az adósemlegesség elve lehetővé teszi-e e levonás engedélyezését a feladási tagállam számára. E bíróság rámutat ebben a vonatkozásban arra, hogy ha az említett irányelv 17. cikkének (1) bekezdése nem köti a HÉA-levonáshoz való jogot az annak 13. cikkében előírt adómentességhez, ugyanezen irányelv 17. cikke (3) bekezdésének b) pontja a Közösségen belüli szállítások esetében a 28c. cikkben előírt adómentességre tekintettel biztosítja a levonásra vonatkozó jogot.

17 Miután megállapította, hogy a Bíróság előtt ugyanerre a kérdésre vonatkozóan a C-240/05. sz. Eurodental-ügyben eljárás van folyamatban, a Hoge Raad der Nederlanden úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

„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?

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 francia-bekezdése 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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

18 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontjában előírt HÉA-mentesség alkalmazható-e a műfogsorok olyan értékesítő általi értékesítésére, aki fogtechnikusokat bízott meg a gyártással.

19 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy ez a kérdés az olyan szállító – a VDP – által végzett szállításokra vonatkozik, amely saját maga nem alkalmaz sem fogorvosokat, sem fogtechnikusokat, hanem közvetítő kereskedelmi tevékenységet folytat, amelynek keretében azzal a céllal vásárol műfogsorokat fogtechnikusoktól, hogy értékesítse azokat fogorvosok vagy magánszemélyek számára.

20 Erre tekintettel meg kell vizsgálni, hogy a műfogsoroknak a fogorvosi vagy fogtechnikusi képesítéssel nem rendelkező, kereskedelmi közvetítő általi értékesítése a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontja hatálya alá tartozik-e.

21 A holland kormány szerint a fogtechnikusok által előállított műfogsorok bármilyen értékesítése az e rendelkezésben előírt adómentesség hatálya alá tartozik, akár közvetlenül a fogtechnikus, akár közvetve valamely közreműködő értékesíti azokat. A VDP, a görög kormány és az Európai Közösségek Bizottsága azonban azt állítják, hogy az említett adómentesség nem alkalmazható.

22 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell, hogy a hatodik irányelv tágan határozza meg a HÉA alkalmazási körét, amely magában foglal valamennyi gyártási, kereskedelmi és szolgáltatási tevékenységet (lásd különösen a 348/87. sz., Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben 1989. június 15-én hozott ítélet [EBHT 1989., 1737. o.] 10. pontját).

23 Az említett irányelv 13. cikke azonban bizonyos tevékenységeket mentesít a HÉA alól. Az ítélkezési gyakorlat szerint az adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek a mentességek kivételt képeznek azon általános szabály alól, amely szerint az adóalany által visszterhesen nyújtott minden szolgáltatás után HÉA-t kell fizetni (lásd ebben az értelemben a C-394/04. és C-395/04. sz., Ygeia egyesített ügyekben 2005. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 2005., I-10373. o.] 15. pontját, a C-415/04. sz., Stichting Kinderopvang Enschede ügyben 2006. február 9-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1385. o.] 13. pontját és a C-106/05. sz. L.u.P.-ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-5123. o.] 24. pontját).

24 Ezenkívül a hatodik irányelv 13. cikkének A. része nem mentesít minden közérdekű tevékenységet a HÉA alól, hanem csak azokat, amelyeket nagyon részletesen felsorol és leír (lásd ebben az értelemben a C-149/97. sz., Institute of the Motor Industry ügyben 1998. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-7053. o.] 18. pontját és a C-212/01. sz., Unterpertinger-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13859. o.] 36. pontját).

25 Ezenfelül, bár ezek a mentességek meghatározott célú tevékenységek javát szolgálják, a hatodik irányelv 13. cikke A. része rendelkezéseinek többsége meghatározza azokat a gazdasági szereplőket is, akik jogosultak az adómentes szolgáltatások nyújtására, e mentességeket tehát nem tisztán anyagi és funkcionális fogalmakra való utalással határozzák meg (a 107/84. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1985. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1985., 2655. o.] 13. pontja, a fent hivatkozott Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben hozott ítélet 12. pontja és a C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-4947. o.] 13. pontja).

26 Először is emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, és ezért azoknak közösségi meghatározással kell rendelkezniük. Ugyanennek kell vonatkoznia a mentességek igénybevételéhez előírt egyes feltételekre is, különösen azokra, amelyek a mentességet élvező szolgáltatást nyújtó gazdasági szereplő személyével kapcsolatosak. Ugyanis, jóllehet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének bevezető mondata értelmében a tagállamok fektetik le a mentességek feltételeit annak érdekében, hogy biztosítsák a megfelelő és egyértelmű alkalmazásukat, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket, e feltételek nem befolyásolhatják az előírt mentességek tartalmának meghatározását (lásd különösen a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4427. o.] 22–24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

27 Az alapügyben érintett adómentesség tekintetében a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése e) pontja mondatának második részében szó szerint előírja „a fogorvosok és fogtechnikusok műfogsorral kapcsolatos szolgáltatásának" adómentességét.

28 Az említett irányelv 13. cikkének A. részében előírt adómentességek többségéhez hasonlóan és az ezen irányelv 13. cikkének B. részében előírt adómentességek többségétől eltérően (lásd különösen a C-305/01. sz. MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring-ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6729. o.] 64. pontját és a C-169/04. sz., Abbey National ügyben 2006. május 4-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-4027. o.] 66. pontját) ez az adómentesség nemcsak az értékesített termék jellege alapján kerül meghatározásra, hanem az értékesítő minősége alapján is.

29 Az adómentesség alkalmazási körének e korlátozása kifejezetten kitűnik a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése e) pontjának valamennyi nyelvi változatából (a francia változaton kívül lásd a dán változatot – „tandlaegers og tandteknikeres levering af tandproteser" –, a német változatot – „die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker" –, az angol változatot – „dental prostheses

supplied by dentists and dental technicians" –, az olasz változatot – „le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici" – és a holland változatot – „het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici").

30 Ezt az a tény is megerősíti, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése e) pontja mondatának első része mentesíti azokat a szolgáltatásokat, amelyeket a fogtechnikusok hivatásuk gyakorlása keretében teljesítenek, mivel így az említett adómentesség az e hivatás különös tárgyát képező valamennyi tevékenységre vonatkozik.

31 Egyértelműen következik a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése e) pontjának szövegéből, hogy nem minden esetben mentes a HÉA alól a műfogsorok értékesítése, hanem csak azon értékesítések adómentesek, amelyeket két meghatározott – a „fogorvosi" és a „fogtechnikusi" – hivatás gyakorlói végeznek.

32 Ennek következtében nem terjed ki az e rendelkezésben előírt adómentesség alkalmazási köre a műfogsorok olyan közvetítő általi értékesítésére, aki nem rendelkezik fogorvosi vagy fogtechnikusi képesítéssel.

33 Következésképpen a HÉA-ról szóló 1968-as törvényben előírt adómentesség, amely 1997. december 1-je óta már a műfogsorok bármilyen értékesítésére vonatkozik, függetlenül az értékesítő képesítésétől, ellentmond a hatodik irányelv vonatkozó rendelkezései szövegének. Az ebben a kérdésben a holland kormány által képviselt tág értelmezés a Bíróság ezen ítélet 23. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatába ütközik, amely szerint az említett hatodik irányelv 13. cikkében szabályozott adómentességeket és különösen a „fogorvos" és „fogtechnikus" kifejezéseket szigorúan kell értelmezni.

34 A holland kormány azonban előterjeszti, hogy az adómentességek szigorú értelmezésének elve nem az egyedüli, ami az adómentességek alkalmazási körének meghatározása tekintetében irányadó, és hogy figyelembe kell venni ez utóbbiak célját, valamint az adósemlegesség elvét is. Márpedig egyrészt a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése e) pontjának a célja – az említett cikk (1) bekezdésének b) és c) pontjához hasonlóan – annak elkerülése, hogy az orvosi kezelések, a jelen esetben a fogászati kezelések hozzáférhetetlenné váljanak az e kezelések esetleges HÉA-kötelessé tétele miatt megnövekedő költségeire tekintettel (lásd ebben az értelemben a C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-249. o.] 23. pontját és a C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-6833. o.] 29. pontját). Ez volna azonban a helyzet, ha a műfogsorok közvetítők által végzett értékesítése nem volna adómentes, mivel a fogorvosok, akik maguk is adómentes tevékenységet folytatnak, nem tudnák levonni az előzetesen megfizetett HÉA-t, és ebből következően azt a pácienseikre hárítanák. Másrészt a közvetítők és a fogtechnikusok azonos szolgáltatást végeznek, mivel a fogorvosok esetében annak nincs jelentősége, hogy a szállító saját maga gyártja a műfogsorokat, vagy ezt a tevékenységet alvállalkozásba adja valamely fogtechnikusnak.

35 Ebben a tekintetben azonban meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontjában szereplő „fogorvosok" és „fogtechnikusok" kifejezések egyértelműek, valamint e rendelkezés szövegének teljes módosítása és az értékesítő képesítésére vonatkozó feltétel megszüntetése hiányában az említett kifejezések nyilvánvalóan nem értelmezhetőek úgy, hogy azok hatálya kiterjed azon közvetítőkre, akik nem fogorvosok, illetve fogtechnikusok.

36 Ennek következtében, mivel a közösségi jogalkotónak nem állt szándékában kiterjeszteni az e rendelkezésben meghatározott adómentesség kedvezményét a műfogsorok nem fogorvosok vagy fogtechnikusok általi értékesítésére, sem az említett adómentesség célja, sem az adósemlegesség elve nem vonhatja maga után a hatodik irányelv 13. cikke A. részének kiterjesztő értelmezését ebben a kérdésben.

37 Éppen ellenkezőleg, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése e) pontjában előírt adómentességi feltételek pontos szövegére figyelemmel e rendelkezés szövegének kiterjesztő értelmezését a közösségi jogalkotó szándékaival ellentétesnek kell tekinteni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben hozott ítélet 14. pontját).

38 Ezenkívül az e rendelkezésben előírt adómentesség szigorú értelmezése nem fosztja meg azt hatékonyságától, mivel a fogtechnikus általi értékesítés valamely közvetítő részére, mint amely az alapügyben fordul elő, mentes a HÉA alól, ezért az utóbbinak nem kell kifizetnie az ilyen szállítások után a HÉA-t.

39 Ebből következik, hogy a műfogsorok közvetítő általi szállítása nem tartozik a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontjában előírt adómentesség hatálya alá, következésképpen az a HÉA kötelezettség általános szabályának a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének 1. pontja hatálya alá tartozik. A hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében az ilyen szállítások a felszámított HÉA levonására jogosítanak.

40 Ebben a tekintetben az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésének rendelkezései, együttes olvasatban ugyanezen irányelv 2. cikkével és 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontjával, olyan jogokat ruháznak a magánszemélyekre, amelyekre azok hivatkozhatnak a nemzeti bíróság előtt az érintett tagállammal szemben (lásd ebben az értelemben C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 35. és 36. pontját és a C-150/99. sz., Stockholm Lindöpark ügyben 2001. január 18-án [EBHT 2001., I-493. o.] 32., 33. és 35. pontját).

41 Következésképpen az olyan vállalkozás, mint a VDP, amely az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti szabályozást a hatodik irányelvvel való összeegyeztethetetlensége miatt kifogásol, közvetlenül hivatkozhat ezen irányelv rendelkezéseire annak érdekében, hogy a műfogsorok értékesítését alávessék a HÉA-nak, és az ilyen értékesítésekkel összefüggésben előzetesen felszámított HÉA-t levonja.

42 Ebből következően úgy kell válaszolni az első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének e) pontját úgy kell értelmezni, hogy az nem vonatkozik a műfogsoroknak az alapügyben érintetthez hasonló közvetítő általi értékesítésére, aki nem rendelkezik fogorvosi vagy fogtechnikusi képesítéssel, hanem az ilyen műfogsorokat fogtechnikustól szerezte be.

43 E körülmények között a második kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

44 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:

Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi 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) pontját úgy kell értelmezni, hogy az nem vonatkozik a műfogsoroknak az alapügyben érintetthez hasonló közvetítő általi értékesítésére, aki nem rendelkezik fogorvosi vagy fogtechnikusi képesítéssel, hanem az ilyen műfogsorokat fogtechnikustól szerezte be.

Aláírások