A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2017. november 15.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – 2006/112/EK irányelv – A 168. cikk a) pontja, a 169. cikk a) pontja, a 214. cikk (1) bekezdésének d) és e) pontja, valamint a 289. és 290. cikk – A fizetendő vagy előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó (héa) levonhatósága – Más tagállamokban megvalósított értékesítési ügyletek – Azon tagállam adómentességre vonatkozó szabályozása, amelyben a levonási jogot gyakorolják”

A C-507/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad Sofia-grad (Szófia város közigazgatási bírósága, Bulgária) a Bírósághoz 2016. szeptember 26-án érkezett, 2016. szeptember 12-i határozatával terjesztett elő

az **Entertainment Bulgaria System EOOD**

és

a **Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: J.-C. Bonichot, tanácselnökként eljárva (előadó), S. Rodin és E. Regan bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Entertainment Bulgaria System EOOD képviseletében S. Georgieva, meghatalmazotti minőségben,

– a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia képviseletében A. Georgiev, meghatalmazotti minőségben,

– a bolgár kormány képviseletében E. Petranova és M. Georgieva, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: bolgár.

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és P. Mihaylova, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 10., 14. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv) 168. cikke a) és b) pontjának, 169. cikke a) pontjának és 214. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Entertainment Bulgaria System EOOD (a továbbiakban: EBS) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia („Keresetek és gyakorlat az adózás és a társadalombiztosítás területén” szófiai igazgatóságának igazgatója, Bulgária) között az e társaságot hozzáadottérték-adó (héa) és késedelmi kamatok utólagos megfizetésére felszólító, utólagos adómegállapításról szóló határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós szabályozás

3 A 2006/112 irányelv 168. cikke előírja:

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

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t;

[…]”

4 Ezen irányelv 169. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 168. cikkben említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett HÉA levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat a következő tevékenységek céljára használja fel:

a) a 9. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat;

[…]”

5 Az említett irányelv 214. cikke pontosítja:

„(1) Valamennyi tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak érdekében, hogy a következő személyeket egyedi adószámmal tartsa nyilván:

a) a 9. cikk (2) bekezdésében említettek kivételével minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást végez, amely őt a levonási jog gyakorlására jogosítja, kivéve az olyan termékértékesítéseket vagy szolgáltatásnyújtásokat, amelyek tekintetében a HÉA-t a 194–197. és a 199. cikknek megfelelően kizárólag az fizeti, akinek a részére a terméket értékesítették, illetve a szolgáltatást nyújtották;

[…]

d) minden adóalany, aki az érintett tagállam területén olyan szolgáltatásban részesül, amely után a HÉA megfizetésére a 196. cikk alapján kötelezett;

e) minden adóalany, aki az érintett tagállam területén letelepedett, és egy másik tagállam területén olyan szolgáltatást nyújt, amely után a HÉA megfizetésére kizárólag a szolgáltatás igénybe vevője kötelezett a 196. cikk alapján.

[…]”

6 Az említett irányelv 196. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A HÉA megfizetésére a HÉA-azonosítószámmal rendelkező azon adóalany vagy nem adóalany jogi személy [helyesen: azon adóalany vagy HÉA-azonosítószámmal rendelkező nem adóalany jogi személy] kötelezett, aki a 44. cikk szerinti szolgáltatást igénybe veszi, amennyiben a szolgáltatást nem az érintett tagállamban letelepedett adóalany nyújtja.”

7 A 2006/112 irányelv 282. cikke értelmében az ezen irányelv 2. szakaszában megállapított adómentességet és degresszív adókedvezményt a kisvállalkozások által végzett termékértékesítésekre és szolgáltatásnyújtásokra kell alkalmazni.

8 Ezen irányelv 287. cikke előírja:

„Az 1978. január 1-jét követően csatlakozó tagállamok adómentességet biztosíthatnak azoknak az adóalanyoknak, amelyek éves árbevétele nem haladja meg az alábbi összegek nemzeti valutában kifejezett, csatlakozásuk napján érvényes átváltási árfolyamon számított ellenértékét:

[…]

17. Bulgária: 25 600 [euró];

[…]”

9 Az említett irányelv 289. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az adómentességet élvező adóalanyok nem jogosultak a 167–171. cikknek és a 173–177. cikknek megfelelő HÉA-levonásra, és számláikon nem tüntethetnek fel HÉA-t.”

10 A 2006/112 irányelv 290. cikke pontosítja:

„Az adómentességet élvező adóalanyok vagy az általános HÉA-szabályozást, vagy a 281. cikkben megállapított egyszerűsített szabályokat választhatják. Ez esetben jogosultak a nemzeti jogszabályokban esetlegesen szereplő degresszív adókedvezményekre.”

A bolgár jog

11 A Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, DV 63. sz., 2006. augusztus 4.; a továbbiakban: ZDDS) 70. cikkének (4) bekezdése előírja, hogy a ZDDS 97a. cikke alapján nyilvántartásba vett személyeknek nincs adólevonási joguk.

12 A ZDDS 94. cikkének (3) bekezdése előírja, hogy a héa céljából való nyilvántartásba vétel kötelező vagy önkéntes lehet.

13 A ZDDS 96. cikkének (1) bekezdése pontosítja, hogy valamennyi adóalany, akinek adóköteles forgalma a folyó hónapot megelőző utolsó tizenkét egymást követő hónapban eléri vagy meghaladja az 50 000 bolgár levát (BGN) (körülbelül 25 600 euró), e törvény alkalmazásában nyilvántartásba vételi kérelem benyújtására köteles azon adózási időszak lejártát követő tizennégy napon belül, amelynek során e forgalmat elérte.

14 A ZDDS 97a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az e törvény szerinti nyilvántartásba vételi kötelezettség minden olyan, belföldön letelepedett, a 3. cikk (1), (5) és (6) bekezdése szerinti adóalanyt terhel, aki olyan adóköteles szolgáltatásokat vesz igénybe, amelyek teljesítésének helye belföldön van, és amelyek esetében az adó megfizetésére a 82. cikk (2) bekezdése alapján az igénybevevő köteles.

(2) Az e törvény szerinti nyilvántartásba vételi kötelezettség minden olyan, belföldön letelepedett, a 3. cikk (1), (5) és (6) bekezdése szerinti adóalanyt terhel, aki olyan, a 21. cikk (2) bekezdése szerinti szolgáltatásokat nyújt, amelyek teljesítésének helye más tagállam területén van.

(3) Az (1) bekezdés alapján nyilvántartásba vett személy a (2) bekezdés értelmében is nyilvántartásba vettnek minősül, és fordítva.

[…]”

15 A ZDDS 100. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Minden olyan adóalany, akinek esetében nem állnak fenn a 96. cikk (1) bekezdése szerinti kötelező nyilvántartásba vétel feltételei, jogosult magát e törvény alapján nyilvántartásba vetetni.”

16 A ZDDS 113. cikkének (9) bekezdése előírja:

„Az e törvény szerint nyilvántartásba nem vett vagy a 97a. cikk (1) és (2) bekezdése […] alapján nyilvántartásba vett adóalanyok nem jogosultak az általuk kiállított számlákon adót feltüntetni.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

17 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az EBS egy Bulgáriában letelepedett társaság, amely az online szolgáltatások területén nyújt olyan szolgáltatásokat, mint internetes oldalak tervezése, multimédia fejlesztések vagy grafikai tervezés.

18 2010. december 21-től az EBS-t héa céljából nyilvántartásba vették a ZDDS 97a. cikkének (2) bekezdése alapján, amely a Bulgáriában letelepedett olyan adóalanyok nyilvántartásba vételét írja elő, akik olyan szolgáltatásokat nyújtanak, amelyeknek a teljesítési helye más tagállam területén van.

19 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat alapján az EBS olyan szolgáltatásnyújtásokban részesült, amelyeket a Bolgár Köztársaságtól eltérő tagállamok területén letelepedett adóalanyok nyújtottak, és amelyeket a más tagállamokba és Svájcba irányuló szolgáltatásnyújtásokhoz vett igénybe.

20 Az EBS a fordított adózási rendszer keretében elvégezte az így előzetesen igénybe vett szolgáltatások utáni héa levonását.

21 Egy adóellenőrzés során a Natsionalnata agentsia za prihodite (Nemzeti Központi Adóhatóság, Bulgária) megállapította, hogy az EBS 2013. november 30. óta olyan forgalmat ért el, amelytől kezdve a vállalkozások e tagállamban már nem részesülnek héamentességben, és a nemzeti jog értelmében a ZDDS 96. cikkének (1) bekezdése alapján héanyilvántartásba kell vetetni magukat.

22 Az utólagos adómegállapításról szóló, 2015. szeptember 16-i határozattal a Nemzeti Központi Adóhatóság egyrészt úgy vélte, hogy az EBS jogosulatlanul gyakorolta az előzetesen igénybevett szolgáltatások utáni héa levonásához való jogát, mivel a ZDDS 70. cikkének (4) bekezdése megtiltja e jog gyakorlását a ZDDS 97a. cikke alapján nyilvántartásba vett adóalanyok számára, másrészt pedig az EBS-t a késedelmi kamatokkal növelt héa utólagos megfizetésére kötelezte (a továbbiakban: utólagos adómegállapításról szóló határozat).

23 2015. november 30-i határozatával a „Keresetek és gyakorlat az adózás és a társadalombiztosítás területén” szófiai igazgatóságának igazgatója részben helyt adott az utólagos adómegállapításról szóló határozat módosítása iránti kérelemnek, mivel úgy vélte, hogy a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásának tilalma az EBS-szel szemben nem annak a ZDDS 96. cikkének (1) bekezdése alapján történő héanyilvántartásba vételéig, hanem csak addig az időpontig érvényesíthető, amikor az e rendelkezés alapján történő nyilvántartásba vétel iránti kérelem benyújtásának a feltételei teljesültek.

24 Mivel 2 094 196 BGN (körülbelül 1 070 741 euró) összegű héát és késedelmi kamatokat kellett megfizetnie, az EBS az Administrativen sad Sofia-grad (Szófia város közigazgatási bírósága, Bulgária) előtt kérte az így módosított, utólagos adómegállapításról szóló határozat megsemmisítését.

25 E bíróságnak kétségei vannak a ZDDS 70. cikke (4) bekezdésének 2006/112 irányelvnek való megfelelőségét illetően.

26 Megjegyzi, hogy bár a ZDDS 97a. cikke – amelyre a ZDDS 70. cikkének (4) bekezdése utal – alapján héanyilvántartásba vett adóalanyok nem tüntethetik fel a héát a Bulgáriában teljesített értékesítésekre vonatkozó számláikon, ugyanakkor ezen adót fel kell tudni számítaniuk azon termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások után, amelyeknek a teljesítési helye e tagállam területén kívül van. E bíróság azon a véleményen van, hogy ezen adóalanyok következésképpen levonhatják a más tagállamok területén letelepedett adóalanyok által számukra nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héát.

27 E körülmények között az Administrativen sad Sofia-grad (Szófia város közigazgatási bírósága) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 214. cikkét, hogy az adólevonási joggal összefüggésben eltérő jelentőség tulajdonítandó a héanyilvántartásba vétel eseteinek, illetve ellentétes-e az említett rendelkezéssel, ha a tagállamok – mint a ZDDS 97a. cikkének és 70. cikke (4) bekezdésének esetében – eltérő jelentőséget tulajdonítanak a nyilvántartásba vétel eseteinek?

2) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját és 169. cikkének a) pontját, hogy az [említett] irányelv 214. cikke (1) bekezdésének e) pontja alapján nyilvántartásba vett személy nem jogosult levonni az általa feltüntetett előzetesen felszámított adót a más tagállamok adóalanyai által nyújtott, általa igénybe vett szolgáltatások tekintetében, ha e szolgáltatásokat más tagállamokban történő szolgáltatásnyújtáshoz használja fel, és teljesülnek az adólevonás gyakorlásának egyéb anyagi és eljárási jogi feltételei?

3) Úgy kell-e értelmezni a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját és 169. cikkének a) pontját, hogy azokkal ellentétes a ZDDS 70. cikkének (4) bekezdéséhez hasonló olyan nemzeti rendelkezés, amely szerint a [2006/112] irányelv 214. cikke (1) bekezdésének d) vagy e) pontja, nem pedig a 214. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján héanyilvántartásba vett személy számára semmilyen körülmények között nem biztosítható adólevonási jog?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

28 Három kérdésével, amelyeket együtt célszerű vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjával és 169. cikkének a) pontjával ellentétes-e az a tagállami jogszabály, amely azzal az indokkal akadályozza meg az e tagállam területén letelepedett adóalanyt abban, hogy levonja az olyan szolgáltatások után e tagállamban fizetendő vagy előzetesen megfizetett héát, amelyeket más tagállamokban letelepedett adóalanyok nyújtanak, és amelyeket az ezen adóalany letelepedése szerinti tagállamtól eltérő tagállamokban történő szolgáltatásnyújtások céljából vesznek igénybe, hogy ezen adóalanyt a 2006/112 irányelv 214. cikke (1) bekezdésének d) és e) pontjában említett két eset valamelyike alapján vették héanyilvántartásba.

29 Mindenekelőtt pontosítani kell, hogy a 2006/112 irányelv 214. cikke (1) bekezdésének d) és e) pontja arra az esetre vonatkozik, amelyben az adóalany valamely tagállam területén olyan szolgáltatásnyújtásban részesül, amely után az ezen irányelv 196. cikke alapján héa megfizetésére kötelezett, illetve amelyben az egyik tagállam területén letelepedett adóalany egy másik tagállam területén olyan szolgáltatást nyújt, amely után a héa megfizetésére ugyanezen 196. cikk alapján kizárólag a szolgáltatás igénybe vevője kötelezett. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy e rendelkezést a ZDDS 97a. cikkének (1) és (2) bekezdése ültette át a bolgár jogba.

30 Ezt követően fontos megjegyezni, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héasemlegesség alapelve megköveteli, hogy a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonása lehetséges legyen, amennyiben az anyagi jogi követelmények teljesülnek, még ha az adóalany egyes alaki követelményeknek nem is tesz eleget (lásd: 2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A Bíróság kimondta továbbá, hogy a 2006/112 irányelv 214. cikkében előírt héaazonosítás csak az ellenőrzés alaki követelménye, amely nem kérdőjelezheti meg többek között a héalevonási jogot, amennyiben teljesülnek e jogok anyagi jogi feltételei (2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 Ebből következik többek között, hogy a héaalany nem akadályozható meg a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jogának gyakorlásában azzal az indokkal, hogy nem vették héaalanyként nyilvántartásba azt megelőzően, hogy a beszerzett termékeket adóköteles tevékenysége keretében felhasználta volna (2015. július 9-i Salomie és Oltean ítélet, C-183/14, EU:C:2015:454, 61. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 Ebből továbbá *a fortiori* az következik, hogy valamely nemzeti jogszabály nem akadályozhatja meg az adóalanyt a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jogának gyakorlásában azzal az indokkal, hogy héaalanyként a 2006/112 irányelv 214. cikke (1) bekezdésének d) és e) pontjában említett két eset valamelyike alapján vették nyilvántartásba.

34 A fentieket figyelembe véve a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a tagállami jogszabály, amely azzal az indokkal akadályozza meg az e tagállam területén letelepedett adóalanyt abban, hogy levonja az olyan szolgáltatások után e tagállamban fizetendő vagy előzetesen megfizetett héát, amelyeket más tagállamokban letelepedett adóalanyok nyújtanak, és amelyeket az ezen adóalany letelepedése szerinti tagállamtól eltérő tagállamokban történő szolgáltatásnyújtások céljából vesznek igénybe, hogy ezen adóalanyt a 2006/112 irányelv 214. cikke (1) bekezdésének d) és e) pontjában említett két eset valamelyike alapján vették héanyilvántartásba.

35 Azonban az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a nemzeti jogszabály eltérő értelmezése is helytálló lehet.

36 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis megállapítható, hogy amennyiben az EBS a forgalmának mértékére tekintettel nem tartozhat többé Bulgáriában az adómentességi szabályozás alá, nem lehet többé a ZDDS 97a. cikkének (1) és (2) bekezdése alapján héanyilvántartásba venni, hanem ezzel szemben a ZDDS 96. cikke alapján „kötelező” nyilvántartásbavételi rendszer alá kellett tartoznia.

37 Ezért ebből az tűnik megállapíthatónak, hogy csak azok az adóalanyok vehetők a ZDDS 97a. cikkének (1) és (2) bekezdése alapján héanyilvántartásba, akik Bulgáriában az adómentességi szabályozás alá tartoznak.

38 Amennyiben az a helyzet áll fenn, amit a nemzeti jog értelmezésére kizárólag hatáskörrel rendelkező kérdést előterjesztő bíróság feladata vizsgálni, át kell fogalmazni a feltett kérdéseket, és meg kell állapítani, hogy azok lényegében arra vonatkoznak, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontjával és 169. cikkének a) pontjával ellentétes-e az a tagállami jogszabály, amely az e tagállam területén letelepedett és ott az adómentességi szabályozás alá tartozó adóalanyt megakadályozza az e tagállamban azon szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jogának gyakorlásában, amelyeket a más tagállamokban letelepedett adóalanyok nyújtanak, és amelyeket az ezen adóalany letelepedési tagállamától eltérő tagállamokban történő szolgáltatásnyújtások céljából vesznek igénybe.

39 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontja előírja, hogy az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát.

40 Azonban a valamely tagállam területén letelepedett és e tagállamban az adómentességi szabályozás alá tartozó vállalkozás nem érvényesítheti a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa e rendelkezés szerinti levonásához való jogot. Ugyanis a 2006/112 irányelv 289. cikke előírja, hogy az ezen adómentességben részesülő adóalanyok „nem jogosultak a 167–171. cikknek […] megfelelő HÉA-levonásra, és számláikon nem tüntethetnek fel HÉA-t”.

41 Egyébiránt a 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontja pontosítja, hogy az ezen irányelv 168. cikkében említett adólevonáson kívül az adóalany jogosult az ezen cikkben említett héa levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az ugyanezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében említett, az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletei céljára használja fel, amely tevékenységek után adólevonásra volna jogosult, ha az érintett tagállamban végezte volna azokat.

42 A 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontja alapján a levonási jog gyakorlása tehát attól függ, hogy e levonási jog akkor is létezne-e, ha valamennyi ügyletet ugyanazon tagállamban végezték volna (lásd analógia útján: 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet, C-277/09, EU:C:2010:810, 32. pont). A Bíróság e tekintetben kimondta, hogy a héalevonási jog még attól függetlenül is

gyakorolható, hogy az értékesítési ügylet más tagállamokban ténylegesen héaköteles-e (lásd továbbá analógia útján: 2010. december 22-i RBS Deutschland Holdings ítélet, C-277/09, EU:C:2010:810, 41. pont).

43 Azonban, amennyiben a Bulgáriában az adómentességi szabályozás alá tartozó vállalkozás e tagállamban nem érvényesíthetne az ennek területén nyújtott szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jogot, nem teljesülne többé a fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jog e tagállamon kívül nyújtott szolgáltatások esetében való gyakorlása 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontjában kimondott feltételeinek egyike.

44 Meg kell tehát állapítani, hogy a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját és 169. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a tagállami jogszabály, amely az egyik tagállam területén letelepedett és ott az adómentességi szabályozás alá tartozó adóalanyt megakadályozza az e tagállamban azon szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jogának gyakorlásában, amelyeket más tagállamokban letelepedett adóalanyok nyújtanak, és amelyeket az ezen adóalany letelepedési tagállamától eltérő tagállamokban történő szolgáltatásnyújtások céljából vesznek igénybe.

45 A fenti megállapítások összességére figyelemmel a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a 2006/112 irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a tagállami jogszabály, amely azzal az indokkal akadályozza meg az e tagállam területén letelepedett adóalanyt abban, hogy levonja az olyan szolgáltatások után e tagállamban fizetendő vagy előzetesen megfizetett héát, amelyeket más tagállamokban letelepedett adóalanyok nyújtanak, és amelyeket az ezen adóalany letelepedése szerinti tagállamtól eltérő tagállamokban történő szolgáltatásnyújtások céljából vesznek igénybe, hogy ezen adóalanyt a 2006/112 irányelv 214. cikke (1) bekezdésének d) és e) pontjában említett két eset valamelyike alapján vették héanyilvántartásba. Ezzel szemben a 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját és 169. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az a tagállami jogszabály, amely az e tagállam területén letelepedett és ott az adómentességi szabályozás alá tartozó adóalanyt megakadályozza az e tagállamban azon szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett héa levonásához való jogának gyakorlásában, amelyeket más tagállamokban letelepedett adóalanyok nyújtanak, és amelyeket az ezen adóalany letelepedési tagállamától eltérő tagállamokban történő szolgáltatásnyújtások céljából vesznek igénybe.

A költségekről

46 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A 2009. december 22-i 2009/162/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az a tagállami jogszabály, amely azzal az indokkal akadályozza meg az e tagállam területén letelepedett adóalanyt abban, hogy levonja az olyan szolgáltatások után e tagállamban fizetendő vagy előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adót, amelyeket más tagállamokban letelepedett adóalanyok nyújtanak, és amelyeket az ezen adóalany letelepedése szerinti tagállamtól eltérő tagállamokban történő szolgáltatásnyújtások céljából vesznek igénybe, hogy ezen adóalanyt a 2009/162 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 214. cikke (1) bekezdésének d) és e) pontjában említett két eset valamelyike alapján vették hozzáadottértékadó-nyilvántartásba. Ezzel szemben a 2009/162 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 168. cikkének a) pontját és 169. cikkének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy azokkal

nem ellentétes az a tagállami jogszabály, amely az e tagállam területén letelepedett és ott az adómentességi szabályozás alá tartozó adóalanyt megakadályozza az e tagállamban azon szolgáltatások után fizetendő vagy előzetesen megfizetett hozzáadottérték-adó levonásához való jogának gyakorlásában, amelyeket más tagállamokban letelepedett adóalanyok nyújtanak, és amelyeket az ezen adóalany letelepedési tagállamától eltérő tagállamokban történő szolgáltatásnyújtások céljából vesznek igénybe.

Aláírások