

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 26 februari 2015 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Avdrag – Undantag från skatteplikt – Leveranser av tandproteser”

I de förenade målen C-144/13, C-154/13 och C-160/13,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), av den 8 mars 2013, som inkom till domstolen den 21 och 27, respektive den 28 mars 2013, i målen

VDP Dental Laboratory NV

mot

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13),

och

Staatssecretaris van Financiën

mot

X BV (C-154/13),

Nobel Biocare Nederland BV (C-160/13),

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano, samt domarna S. Rodin, A. Borg Barthet (referent), M. Berger och F. Biltgen.

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 maj 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- VDP Dental Laboratory NV, genom R. Oorthuizen, belastingsadviseur,
- Nobel Biocare Nederland BV, genom G.C. Bulk, adviseur,
- Nederländernas regering, genom M. Bulterman, M. Noort och J. Langer, samtliga i egenskap av ombud,

- Estlands regering, genom N. Grünberg, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Cordewener och E. Manhaeve, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 4 september 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17.1 och 17.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2005/92/EG av den 12 december 2005 (EGT L 345, s. 19) (nedan kallat sjätte direktivet) och artiklarna 140 a och b samt 143 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2007/75/EG av den 20 december 2007 (EUT L 346, s. 13) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), jämförda med artiklarna 132.1 e och 370 i det direktivet.

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan VDP Dental Laboratory NV (nedan kallat VDP) och Staatssecretaris van Financiën (nedan kallad Staatssecretaris), mellan Staatssecretaris och VDP respektive X BV (nedan kallat X) respektive Nobel Biocare Nederland BV (nedan kallat Nobel). Målen rör uttag av mervärdesskatt för beskattningsperioderna 2006 och 2008.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Förfarandena vid den nationella domstolen rör uttag av mervärdesskatt för beskattningsperioderna 2006 och 2008. Tillämpliga direktiv är därför sjätte direktivet och mervärdesskattedirektivet. De relevanta bestämmelserna ska beaktas i den lydelse de hade vid den tid som är i fråga i målen.

Sjätte direktivet

4 Artikel 13 A i sjätte direktivet, avser undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset inom landets territorium, och har följande lydelse:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

e) Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.

...”

5 Artikel 17 i sjätte direktivet, i den lydelse som följer av artikel 28f i samma direktiv (nedan kallad artikel 17 i sjätte direktivet), har rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”. I artikel 17.1

och 17.2 föreskrivs följande:

- "1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.
2. I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:
- a) Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.
 - b) Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på importerade varor inom landets territorium.
 - c) Mervärdesskatt som är förfallen i enlighet med artiklarna 5.7 a, 6.3 och 28a.6.
 - d) Mervärdesskatt som är förfallen i enlighet med artikel 28a.1 a."

Mervärdesskattedirektivet

6 I artikel 131 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

"Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk."

7 I artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet, tidigare artikel 13 A i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

- d) Leveranser av organ, blod och mjölk från människor.
- e) Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.

..."

8 I artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

"Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår."

9 I artikel 140 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

- a) Gemenskapsinterna förvärv av varor när leverans av sådana varor av en beskattningsbar person under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt inom deras respektive

territorium.

b) Gemenskapsinterna förvärv av varor vilkas import under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 143.1 a, b och c samt e-l.

...”

10 I artikel 143.1 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Slutlig import av varor vars leverans av en beskattningsbar person under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt inom respektive medlemsstats territorium.

...”

11 Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

12 I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, tidigare artikel 17.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

b) Mervärdesskatt som skall betalas för transaktioner som enligt artikel 18 a och artikel 27 likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.

d) Mervärdesskatt som skall betalas för de transaktioner som avses i artiklarna 21 och 22 och som likställs med gemenskapsinterna förvärv.

e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

13 I mervärdesskattedirektivet föreskrivs även olika ”Avvikelser för de stater som ingick i gemenskapen den 1 januari 1978”, bland annat på grundval av artikel 370 i det direktivet, i vilken följande föreskrivs:

”De medlemsstater som den 1 januari 1978 beskattade de transaktioner som anges i del A i bilaga X får fortsätta att beskatta dem.”

14 Bilaga X, del A i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Transaktioner som medlemsstaterna får fortsätta att beskatta”. Punkt 1 i denna del har följande lydelse:

"Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker under deras yrkesutövning samt leverans av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.

..."

15 Artikel 90 EG (nu artikel 110 FEUF) hade följande lydelse:

"Ingen medlemsstat ska, direkt eller indirekt, på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter eller avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor.

Vidare ska ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater lägga sådana interna skatter eller avgifter som är av sådan art att de indirekt skyddar andra varor."

Nederländsk rätt

16 I artikel 11.1 g.1 i lagen om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr 329) (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), i den lydelse som var tillämplig mellan den 1 januari 2003 och den 1 januari 2007, föreskrivs följande:

"I enlighet med de villkor som anges genom förordning undantas följande från mervärdesskatt:

Tjänster som tillhandahålls av yrkesmän, vars yrken regleras i eller enligt lagen om yrken inom individuell hälsovård [Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg], tjänster som tillhandahålls av psykologer och tandtekniker, leveranser av tandproteser, ambulanstransporter av sjuka eller skadade."

17 I den lydelse av denna lag som var giltig år 2008 hade artikel 11.1 g.1 följande lydelse:

"I enlighet med de villkor som anges genom förordning undantas följande från mervärdesskatt:

Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare som regleras i eller i enlighet med lagen om yrken inom individuell hälsovård och sjukvård som ges av psykologer, tjänster som tillhandahålls av tandtekniker i den egenskapen, leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker, ambulanstransporter av sjuka eller skadade."

18 I artikel 15.2 i den ovannämnda lagen, i den lydelse som var giltig år 2006, anges följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används för en entreprenörs tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artiklarna 11 och 28k, kan skatteavdrag göras endast om det är fråga om tjänster som avses i artikel 11 i, j och k och under förutsättning att köparen av de tjänsterna är bosatt eller etablerad utanför gemenskapen, eller under förutsättning att tjänsterna direkt inriktar sig på varor som är avsedda att exporteras ut ur gemenskapen."

19 I artikel 17e i lagen om mervärdesskatt anges följande:

"Undantag från skatteplikt ska, med förbehåll för de villkor och begränsningar som anges i ett sådant beslut, beviljas genom ett ministerbeslut för gemenskapsinterna förvärv av varor,

- a. för vilka leverans i Nederländerna i vart fall är undantagna från skatteplikt,
- b. vilka i vart fall ska undantas från skatteplikt vid import,

c. för vilka rätt till full återbetalning i vart fall föreligger.”

20 I artikel 21 c i lagen om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”Undantag från skatteplikt ska, med förbehåll för de villkor och begränsningar som anges i ett sådant beslut, beviljas för följande genom ett ministerbeslut:

a) Import av varor för vilka leverans i Nederländerna i vart fall är undantagen från skatteplikt.”

21 I artikel 16a.1 a i förordningen om genomförande av lagen om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”Följande utgör gemenskapsinterna förvärv i den mening som avses i artikel 17e:

a) Gemenskapsinterna förvärv av organ, blod och mjölk från människor.”

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-144/13

22 Det nationella mål som ligger till grund för mål C-144/13 avser VDP, som är etablerat i Nederländerna och är mellanhand vid försäljning av tandproteser. Efter förhandsbeställning från tandläkare i eller utanför Nederländerna låter det tillverka proteser i laboratorier som uppfyller kraven för tandtekniker och som är etablerade utanför Nederländerna och i eller utanför Europeiska unionen. Laboratorierna levererar tandproteserna till VDP, som i sin tur sänder dem till de tandläkare som har beställt dem. De tandproteser som VDP får från stater som inte ingår i unionens tullområde deklarerar vid ankomsten till Nederländerna för övergång till fri omsättning.

23 I sin mervärdesskattedeklaration för det första kvartalet år 2006, deklarerade VDP, avseende de leveranser av tandproteser som gjorts under den perioden till tandläkare i Nederländerna, att de aktuella leveranserna var undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 11.1 g.1 i lagen om mervärdesskatt, i dess lydelse fram till den 1 januari 2008. VDP drog dessutom av den mervärdesskatt som det under samma kvartal hade påförts på leveranserna av tandproteser. VDP gjorde detta på grundval av den tolkning av artikel 17.2 i sjätte direktivet som domstolen gjort i domen VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792). Inspecteur medgav med stöd av artikel 15.2 i lagen om mervärdesskatt inte det avdraget och avslog VDP:s begäran om omprövning.

24 För de leveranser av tandproteser som gjordes till tandläkare i Nederländerna under det tredje kvartalet år 2008 redovisade VDP inte någon mervärdesskatt. VDP stödde sig på att företaget sedan den 1 januari 2008 hade ställning som tandtekniker i den mening som avses i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. VDP ansåg att det därför omfattades av ett undantag från skatteplikt i enlighet med artikel 11.1 g.1 i lagen om mervärdesskatt. I enlighet med artikel 15.2 i samma lag hade VDP inte dragit av den skatt som påförts företaget under det kvartalet för de aktuella leveranserna.

25 För det kvartalet deklarerade och betalade VDP den skatt som var hänförlig till import och gemenskapsinterna förvärv av tandproteser från laboratorier utanför Nederländerna. Företaget ansåg sig därefter, i enlighet med artikel 21 c i lagen om mervärdesskatt, jämförd med artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet, inte vara skyldigt att betala mervärdesskatt med avseende på importen av de deklarerade tandproteserna, och att det, i enlighet med artikel 17e a i lagen om mervärdesskatt, jämförd med artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet, inte var skyldigt att betala mervärdesskatt med avseende på de gemenskapsinterna förvärven av sådana tandproteser.

Inspecteur avslog även VDP:s begäran om omprövning i detta avseende.

26 Med avseende på det första kvartalet år 2006 ogillade Rechtbank te Haarlem VDP:s talan och fann att tillämpning av undantaget från skatteplikt enligt artikel 11.1 g i lagen om mervärdesskatt medförde att avdrag för ingående skatt inte kunde göras enligt artikel 15.2 i lagen om mervärdesskatt. VDP överklagade Rechtbanks avgörande.

27 Med avseende på det tredje kvartalet år 2008 biföll Rechtbank te Haarlem VDP:s talan och fann att enligt å ena sidan artikel 21 c i lagen om mervärdesskatt, jämförd med artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet och å andra sidan artikel 17e a i lagen om mervärdesskatt, jämförd med artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet skulle mervärdesskatt inte betalas med avseende på import och gemenskapsinterna förvärv av tandproteser, eftersom transaktionen alljämt utgörs av en leverans från en tandtekniker i utlandet och sådana leveranser är undantagna från skatteplikt i Nederländerna. Staatssecretaris överklagade det avgörandet.

28 Enligt Hoge Raad der Nederlanden väcker både VDP:s och Staatssecretaris överklagande unionsrättsliga frågor.

29 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1) Ska artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet tolkas så, att den skattskyldige har rätt till avdrag med stöd av artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet även om det i en nationell bestämmelse föreskrivs ett undantag från skatteplikt som inte är föreskrivet i det direktivet (undantag från skatteplikt som utesluter att avdragsrätten bortfaller)?

2) Ska artiklarna 143 a samt 140 a och b i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att de undantag från mervärdesskatt som anges i dessa bestämmelser inte ska tillämpas på import och gemenskapsinterna förvärv av tandproteser? Om denna fråga ska besvaras nekande, är undantaget från skatteplikt underkastat villkoret att tandproteser från utlandet ska levereras av en tandläkare eller tandtekniker eller till en tandläkare eller tandtekniker, eller är det underkastat båda dessa villkor?"

Mål C?154/13

30 Mål C?154/13 avser X som är etablerad i Nederländerna och driver en tandläkarmottagning, vars verksamhet, i enlighet med artikel 11.1 g.1 i lagen om mervärdesskatt, är undantagen från mervärdesskatt utan rätt till avdrag. Under tiden mellan den 1 januari och den 30 september 2008 mottog X, från en tandtekniker i Tyskland, tandproteser som transporterades och levererades till X från Tyskland utan att mervärdesskatt fakturerades. X redovisade inte mervärdesskatt genom att deklarerat gemenskapsinterna förvärv av dessa varor. Inspecteur ansåg emellertid att det var fråga om gemenskapsinterna förvärv och beslutade om efterbeskattning.

31 Rechtbank te' s-Gravenhage biföll X:s talan. Enligt Rechtbank ska artikel 17e i lagen om mervärdesskatt och artikel 140 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att när en tandläkare eller en tandtekniker som är etablerad utanför Nederländerna levererar en tandprotes, ska det motsvarande gemenskapsinterna förvärv som en kund i Nederländerna gör undantas från mervärdesskatt, eftersom sådana leveranser undantas när de äger rum inom Nederländerna. Staatssecretaris överklagade avgörandet och hänvisade bland annat till att leveranser av tandproteser är skattepliktiga i Tyskland.

32 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artikel 140 a och b i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i dessa bestämmelser inte ska tillämpas på gemenskapsinterna förvärv av tandproteser? Om denna fråga ska besvaras nekande, är undantaget från skatteplikt underkastat villkoret att tandproteser från utlandet ska levereras av en tandläkare eller tandtekniker eller till en tandläkare eller tandtekniker, eller är det underkastat båda dessa villkor?

2) Om det undantag från mervärdesskatteplikt som anges i artikel 140 a och b i mervärdesskattedirektivet (antingen det sker på de villkor som anges i fråga 1 eller inte) är tillämpligt på gemenskapsinterna förvärv av tandproteser, ska i sådana medlemsstater som Konungariket Nederländerna, vilka tillämpar undantaget från skatteplikt i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet, undantaget från skatteplikt tillämpas även på gemenskapsinterna förvärv av tandproteser från en medlemsstat som har utnyttjat undantags- och övergångsbestämmelserna i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet?”

Mål C-160/13

33 Mål C-160/13 avser Nobel, som är etablerat i Nederländerna och har ställning som tandtekniker i den mening som avses i artikel 11.1 g.1 i lagen om mervärdesskatt. Nobel är mellanhand vid försäljning av tandproteser. Efter förhandsbeställning säljer och levererar företaget tandproteserna till tandtekniska laboratorier i Nederländerna. Tandproteserna tillverkas i Sverige av Nobels moderbolag A AB (nedan kallat A), som även det har ställning som tandtekniker. Mot en överenskommen ersättning levererar A tandproteserna till Nobel, som därefter levererar dem till de ovannämnda laboratorierna.

34 A fakturerade inte mervärdesskatt med avseende på de tandproteser som levererades i december 2008. Beträffande de leveranserna redovisade Nobel mervärdesskatt genom att deklarerar den mervärdesskatt som belastade de gemenskapsinterna förvärven. Nobel begärde därefter omprövning i detta avseende. Rechtbank te Haarlem fann att Nobel hade fog för sin ståndpunkt och att artikel 17e i lagen om mervärdesskatt och artikel 140 i mervärdesskattedirektivet borde tolkas så, att när en tandläkare eller en tandtekniker som är etablerad utanför Nederländerna levererar en tandprotes, ska det motsvarande gemenskapsinterna förvärv som en kund i Nederländerna gör, undantas från mervärdesskatt, eftersom sådana leveranser undantas när de äger rum inom Nederländerna. Staatssecretaris överklagade Rechtbanks avgörande.

35 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 140 a och b i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att de undantag från mervärdesskatt som föreskrivs i dessa bestämmelser inte är tillämpliga på gemenskapsinterna förvärv av tandproteser? Om denna fråga ska besvaras nekande, är undantaget från skatteplikt underkastat villkoret att tandproteser från utlandet ska levereras av en tandläkare eller tandtekniker eller till en tandläkare eller tandtekniker, eller är det underkastat båda dessa villkor?”

36 Domstolens ordförande beslutade den 4 juni 2013 att förena målen C-144/13, C-154/13 och C-160/13 vad gäller det skriftliga och muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan i mål C-144/13

37 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan i mål C-144/13 för att få klarhet i huruvida artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, i vilken innehållet i artikel 17.2 i sjätte direktivet återges, ska tolkas så, att då ett undantag från skatteplikt som föreskrivs i nationell rätt är oförenligt med mervärdesskattedirektivet, får – enligt nämnda artikel 168 – en beskattningsbar person inte utnyttja detta undantag och samtidigt göra gällande rätt till avdrag.

38 Domstolen har tidigare slagit fast att då ett undantag från skatteplikt som föreskrivs i nationell rätt är oförenligt med mervärdesskattedirektivet, får – enligt artikel 168 i det direktivet – en beskattningsbar person inte utnyttja detta undantag och samtidigt göra gällande rätt till avdrag. (dom MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 45).

39 Såsom generaladvokaten angav i punkt 37 i förslaget till avgörande, kan en beskattningsbar person i en sådan situation således välja antingen att tillämpa det nationella undantaget från skatteplikt, vilket innebär att avdragsrätten inte kan göras gällande, eller betala mervärdesskatt på sina transaktioner i enlighet med unionsrätten och därigenom komma i åtnjutande av rätten till avdrag för ingående skatt.

40 Den första frågan i mål C-144/13 ska därför besvaras på följande sätt. Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att då ett undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i nationell rätt är oförenligt med mervärdesskattedirektivet, är det enligt nämnda artikel 168 inte tillåtet för en beskattningsbar person att utnyttja detta undantag och samtidigt göra gällande rätt till avdrag.

Den andra frågan i mål C-144/13, den första frågan i mål C-154/13 och frågan i mål C-160/13

41 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan i mål C-144/13, den första frågan i mål C-154/13 och frågan i mål C-160/13 för att få klarhet i huruvida undantaget från skatteplikt enligt artiklarna 140 a och b samt 143 a i mervärdesskattedirektivet är tillämpligt på gemenskapsinterna förvärv och import av tandproteser och om det undantaget i så fall är underkastat villkoret att tandproteserna ska levereras från en annan medlemsstat eller ett tredjeland av en tandläkare eller tandtekniker eller till en tandläkare eller tandtekniker, eller om det är underkastat båda dessa villkor.

42 Artiklarna 132, 140 och 143 i mervärdesskattedirektivet ingår i den ordning för undantag som föreskrivs i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet, vilken har rubriken "Undantag från skatteplikt". I dessa artiklar föreskrivs en ordning för undantag från skatteplikt för vissa varor när vissa villkor är uppfyllda.

43 Syftet med de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet är emellertid att underlätta tillgången till vissa tjänster och leveranser av vissa varor genom att de befrias från den merkostnad som mervärdesskatten medför (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Tyskland, C-287/00, EU:C:2002:388, punkt 47, och dom MDDP, EU:C:2013:778, punkt 26).

44 Det följer av fast rättspraxis att dessa undantag från skatteplikt är självständiga begrepp i unionsrätten och syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se, bland annat, dom CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, punkt 15, och dom Skandia, C?240/99, EU:C:2001:140, punkt 23).

45 Artikel 132 i mervärdesskattedirektivet syftar till att undanta vissa verksamheter av allmänintresse från mervärdesskatteplikt. Alla verksamheter av allmänintresse undantas emellertid inte från mervärdesskatteplikt genom denna bestämmelse, utan endast de som anges där, vilka beskrivs på ett mycket detaljerat sätt (dom Institute of the Motor Industry, C?149/97, EU:C:1998:536, punkt 18).

46 Undantaget för leveranser av tandproteser som görs av tandläkare och tandtekniker syftar till att säkerställa att priset för leverans av produkter som har samband med hälsan inte blir oåtkomligt på grund av att kostnaderna ökar om leveransen av produkterna är mervärdesskattepliktig (se även artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, nu artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, dom kommissionen/Frankrike, C?76/99, EU:C:2001:12, punkt 23).

47 Enligt artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta gemenskapsinterna förvärv av varor från skatteplikt när leverans av sådana varor av en skattskyldig person under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt inom deras respektive territorium.

48 Såsom generaladvokaten har betonat i punkt 45 i förslaget till avgörande, hänför sig formuleringen "inom respektive medlemsstats territorium" till den importerande medlemsstaten. Detta framgår av en jämförelse med sådana bestämmelser som artiklarna 88, 207 och 214.1 a i mervärdesskattedirektivet, som innehåller samma formulering.

49 För att avgöra huruvida ett gemenskapsinternt förvärv av varor är undantaget från mervärdesskatt, ska det därför kontrolleras huruvida leverans av dessa varor är undantagen från skatteplikt inom destinationsmedlemsstatens territorium.

50 I de nationella målen skulle gemenskapsinterna förvärv av tandproteser kunna omfattas av tillämpningsområdet för artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet och därför undantas från mervärdesskatt om de undantas från skatteplikt inom destinationsmedlemsstatens territorium. Eftersom medlemsstaterna enligt artikel 132.1 e i det direktivet ska undanta leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker, är leverans av den varan på en medlemsstats territorium därför med nödvändighet undantagen från skatteplikt om medlemsstaten inte har genomfört de övergångsbestämmelser som föreskrivs i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet.

51 Gemenskapsinterna förvärv av tandproteser av tandläkare och tandtekniker omfattas således av tillämpningsområdet för artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet.

52 Det är uppenbart att undantaget från skatteplikt för slutlig import av varor som föreskrivs i artikel 143.1 a i mervärdesskattedirektivet är inspirerat av artikel 140 a i samma direktiv, med den skillnaden att den transaktion som berörs av undantaget är slutlig import av varor.

53 För att avgöra huruvida import av varor är undantagen från mervärdesskatt, ska det nämligen kontrolleras huruvida leverans av dessa varor är undantagen från skatteplikt inom destinationsmedlemsstatens territorium. Det framgår nämligen av lydelsen i de aktuella bestämmelserna att unionslagstiftaren har föreskrivit en likadan ordning i fråga om artiklarna 140 a och 143.1 a i mervärdesskattedirektivet.

54 Dessa bestämmelser ska därför tolkas på samma sätt.

55 Eftersom referenspunkten utgörs av att undantag görs för leverans av varor, nämligen tandproteser, i destinationsmedlemsstaten, ska undantaget i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet tillämpas, och tillämpas på samma villkor som artikel 140 a i samma direktiv. Slutlig import av tandproteser av tandläkare och tandtekniker omfattas således av tillämpningsområdet för artikel 143.1 a i det direktivet.

56 I fråga om artikel 140 b i mervärdesskattedirektivet är det, för att avgöra om ett gemenskapsinternt förvärv av varor kan undantas från mervärdesskatteplikt i en medlemsstat, tillräckligt att kontrollera huruvida slutlig import av de varorna till den medlemsstatens territorium är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 143.1 a i samma direktiv.

57 Beträffande frågan vilka villkor som är nödvändiga för detta undantag från skatteplikt, ska det fastställas att det följer av lydelsen i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet att ett sådant undantag kan göras under förutsättning att en tandläkare eller tandtekniker levererar tandproteserna.

58 Den andra frågan i mål C-144/13, den första frågan i mål C-154/13 och frågan i mål C-160/13 ska därför besvaras på följande sätt. Artiklarna 140 a och b samt 143.1 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i de bestämmelserna ska tillämpas på gemenskapsinterna förvärv och slutlig import av tandproteser som levereras av tandläkare och tandtekniker, om leveransmedlemsstaten eller importmedlemsstaten inte har genomfört de övergångsbestämmelser som föreskrivs i artikel 370 i det direktivet.

Den andra frågan i mål C-154/13

59 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan i mål 154/13 för att få klarhet i huruvida artikel 140 a och b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det undantag från mervärdesskatteplikt som avses i den bestämmelsen även är tillämpligt när gemenskapsinterna förvärv av tandproteser kommer från en medlemsstat som har genomfört de undantags- och övergångsbestämmelser som föreskrivs i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet.

60 Gemenskapens mervärdesskattesystem är resultatet av en gradvis harmonisering av de nationella lagstiftningarna med stöd av artiklarna 113 FEUF och 115 FEUF. Som domstolen vid flera tillfällen har fastställt är denna harmonisering, såsom den har genomförts genom flera på varandra följande direktiv, särskilt sjätte direktivet, alltså enbart delvis (dom ORO Amsterdam Beheer och Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, punkt 21, och Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, punkt 50).

61 Enligt artikel 370 i mervärdesskattedirektivet tillåts medlemsstaterna att behålla vissa bestämmelser i nationell lagstiftning antagna före direktivet, vilka utan nämnda tillstånd skulle vara oförenliga med det direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, punkt 38 och Eurodental, EU:C:2006:763, punkt 51).

62 Det framgår av svaret på den andra frågan i mål C–144/13, den första frågan i mål C–154/13 och frågan i mål C–160/13 att det för att slå fast huruvida undantag från skatteplikt ska göras för ett gemenskapsinternt förvärv av tandproteser ska kontrolleras huruvida leverans eller import av dessa varor är undantagen från skatteplikt inom destinationsmedlemsstatens territorium. Härav följer att referenspunkten utgörs av den ordning som är tillämplig i destinationsmedlemsstaten.

63 När den medlemsstaten inte har genomfört de undantags- och övergångsbestämmelser som föreskrivs i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet och därför tillämpar det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 e i det direktivet, är även undantagen från skatteplikt enligt artikel 140 a och b i samma direktiv tillämpliga. Detta gäller oberoende av om ursprungsmedlemsstaten tillämpar undantags- och övergångsbestämmelserna enligt artikel 370 i mervärdesskattedirektivet.

64 Den andra frågan i mål C–154/13 ska därför besvaras på följande sätt. Artikel 140 a och b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det undantag från mervärdesskatteplikt som avses i den bestämmelsen är tillämpligt även när gemenskapsinterna förvärv av tandproteser kommer från en medlemsstat som har genomfört de undantags- och övergångsbestämmelser som föreskrivs i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet.

Rättegångskostnader

65 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Artikel 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2007/75/EG av den 20 december 2007 ska tolkas så, att då ett undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i nationell rätt är oförenligt med direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2007/75, får – enligt artikel 168 i det direktivet – en beskattningsbar person inte utnyttja detta undantag och samtidigt göra gällande rätt till avdrag.**

2) **Artiklarna 140 a och b samt 143.1 a i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2007/75 ska tolkas så, att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i de bestämmelserna är tillämpligt på gemenskapsinterna förvärv och slutlig import av tandproteser som görs av tandläkare och tandtekniker, om leveransmedlemsstaten eller importmedlemsstaten inte har genomfört de övergångsbestämmelser som föreskrivs i artikel 370 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2007/75.**

3) **Artikel 140 a och b i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2007/75 ska tolkas så, att det undantag från mervärdesskatteplikt som avses i den bestämmelsen är tillämpligt även när gemenskapsinterna förvärv av tandproteser kommer från en medlemsstat som har genomfört de undantags- och övergångsbestämmelser som föreskrivs i artikel 370 i det direktivet.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.