

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

26 päivänä helmikuuta 2015 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Vähennykset – Vapautukset – Hammasproteesien luovutukset

Yhdistetyissä asioissa C-144/13, C-154/13 ja C-160/13,

joissa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyyntöistä, jotka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 1. ja 8.3.2013 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 21., 27. ja 28.3.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

VDP Dental Laboratory NV

vastaa

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13)

ja

Staatssecretaris van Financiën

vastaa

X BV (C-154/13) ja

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit S. Rodin, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), M. Berger ja F. Biltgen,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 19.5.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- VDP Dental Laboratory NV, edustajanaan belastingadviseur R. Oorthuizen,
- Nobel Biocare Nederland BV, edustajanaan adviseur G. C. Bulk,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään M. Bulterman, M. Noort ja J. Langer,
- Viron hallitus, asiamiehenään N. Grünberg,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Cordewener ja E. Manhaeve,

kuultuaan julkisasiamiehen 4.9.2014 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.12.2005 annetulla neuvoston direktiivillä 2005/92/EY (EUVL L 345, s. 19; jäljempänä kuudes direktiivi), 17 artiklan 1 ja 2 kohdan ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2007 annetulla neuvoston direktiivillä 2007/75/EY (EUVL L 346, s. 13; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 140 artiklan a ja b alakohdan ja 143 artiklan a alakohdan, luettuna yhdessä tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan ja 370 artiklan kanssa, tulkintaa.

2 Nämä pyynnot on esitetty kolmessa asiassa, joissa asianosaisina ovat VDP Dental Laboratory NV (jäljempänä VDP) ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainasioiden valtiosihteeri, jäljempänä Staatssecretaris), Staatssecretaris ja X BV (jäljempänä X) sekä Staatssecretaris ja Nobel Biocare Nederland BV (jäljempänä Nobel) ja joissa on kyse arvonlisäveron maksamisesta vuosilta 2006 ja 2008.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevat asiat koskevat arvonlisäveron maksamista vuosilta 2006 ja 2008. Tämän vuoksi sovellettavat direktiivit ovat kuudes direktiivi sekä arvonlisäverodirektiivi. Kussakin asiassa kyseessä olevan ajanjakson mukaan on otettava huomioon merkitykselliset säännökset, sellaisina kuin niiden sanamuoto on kuudennessa direktiivissä tai arvonlisäverodirektiivissä.

Kuudes direktiivi

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa, joka koskee tietyille yleishyödyllisille toiminnoille maan alueella myönnettäviä vapautuksia, säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

e) hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkäreiden ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset;

— —”

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklan, sellaisena kuin se on muutettuna tämän direktiivin 28 f artiklalla (jäljempänä kuudennen direktiivin 17 artikla) ja jonka otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisävero[n], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

b) maan alueelle tuoduista tavaroista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron;

c) arvonlisäveron, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan, 6 artiklan 3 kohdan ja 28 a artiklan 6 kohdan perusteella;

d) arvonlisäveron, joka on maksettava 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella."

Arvonlisäverodirektiivi

6 Arvonlisäverodirektiivin 131 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi."

7 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa, joka oli aiemmin kuudennen direktiivin 13 A artikla, säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

d) ihmiselinten, ?veren ja ?maidon luovutukset;

e) hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset;

— —"

8 Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle [ei?verovelvollisille] oikeushenkilölle, —
— joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa."

9 Saman direktiivin 140 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- a) tavaroiden yhteisöhankinnat, jos verovelvollisen suorittama näiden tavaroiden luovutus olisi kaikissa olosuhteissa vapautettu verosta jäsenvaltion alueella;
- b) tavaroiden yhteisöhankinnat, jos näiden tavaroiden maahantuonti olisi kaikissa olosuhteissa 143 artiklan 1 kohdan a, b, c sekä e–l alakohdan säännösten perusteella vapautettu verosta;

— —”

10 Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- a) sellaisten tavaroiden lopullinen maahantuonti, joiden osalta verovelvollisten suorittama luovutus olisi kaikissa tapauksissa jäsenvaltion alueella vapautettu verosta”.

11 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

12 Tämän direktiivin 168 artiklassa, joka on aiempi kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohta, säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan[,] seuraavat määrät:

- a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;
- b) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin 18 artiklan a alakohdan ja 27 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;
- c) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti;
- d) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankintoihin 21 ja 22 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;
- e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

13 Arvonlisäverodirektiivissä säädetään myös eri ”[p]oikkeuks[ista] 1 päivänä tammikuuta 1978 yhteisön jäsenenä olleille valtioille” erityisesti sen 370 artiklan perusteella, jossa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1978 verottivat liitteessä X olevassa A osassa mainittuja liiketoimia, voivat jatkaa niiden verottamista.”

14 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä X olevan A osan, jonka otsikko on ”Liiketoimet, joita jäsenvaltiot voivat edelleen verottaa”, 1 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset”.

15 EY 90 artiklan (josta on tullut SEUT 110 artikla) sanamuoto oli seuraava:

"Jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja, kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille.

Jäsenvaltiot eivät liioin määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille sellaisia sisäisiä maksuja, joilla välillisesti suojellaan muuta tuotantoa."

Alankomaiden oikeus

16 Liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting), joka annettiin 28.6.1968 (Staatsblad 1968, nro 329), sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2003–1.1.2007, 11 §:n 1 momentin g kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Liikevaihtoverosta vapautetaan asetuksella vahvistettavilla edellytyksillä

sellaisten ammatinharjoittajien tarjoamat palvelut, joiden ammattia säännellään yksityisen terveydenhoidon ammasteista annetulla lailla (Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg) tai tämän lain nojalla; psykologien ja hammasteknikkojen tarjoamat palvelut; hammasproteesien luovutukset; sairaiden tai loukkaantuneiden kuljetukset ambulanssilla."

17 Liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin g kohdan 1 alakohdan, sellaisena kuin se on voimassa vuonna 2008, sanamuoto on seuraava:

"Liikevaihtoverosta vapautetaan asetuksella vahvistettavilla edellytyksillä

lääketieteellisen hoidon antaminen ihmiselle sellaisten lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä, joita säännellään yksityisen terveydenhoidon ammasteista annetulla lailla tai tämän lain nojalla, sekä psykologisen hoidon antaminen ihmiselle; hammasteknikkojen tässä ominaisuudessa tarjoamat palvelut; hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset; sairaiden tai loukkaantuneiden kuljetukset ambulanssilla."

18 Liikevaihtoverolain 15 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin se on voimassa vuonna 2006, säädetään seuraavaa:

"Jos tavarat ja palvelut käytetään 11 ja 28k §:ssä tarkoitettuihin elinkeinonharjoittajan suorituksiin, verovelvollisella on oikeus vähentää vero vain 11 §:n i, j ja k kohdassa tarkoitettujen suoritusten osalta edellyttäen, että kyseisten suoritusten ostajalla on kotipaikka yhteisön ulkopuolella tai että se on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle taikka että nämä suoritukset koskevat välittömästi sellaisia tavaroita, jotka on tarkoitus viedä yhteisön ulkopuolelle."

19 Liikevaihtoverolain 17e §:ssä säädetään seuraavaa:

"Vapautus verosta myönnetään ministerin asetuksessa vahvistettavien edellytyksin ja rajoituksin sellaisten tavaroiden yhteisöhankinnoille,

- a. joiden luovutukset Alankomaissa on joka tapauksessa vapautettu verosta
- b. joiden osalta vapautusta sovellettaisiin joka tapauksessa maahantuonnin yhteydessä

c. joiden osalta olisi joka tapauksessa olemassa oikeus liikevaihtoveron täydelliseen palautukseen.”

20 Liikevaihtoverolain 21 §:n c kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vapautus verosta myönnetään ministerin asetuksessa vahvistettavin edellytyksin ja rajoituksin

a) sellaisten tavaroiden maahantuonnille, joiden luovutukset Alankomaissa on joka tapauksessa vapautettu verosta.”

21 Liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen 16a §:n 1 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”17e §:ssä tarkoitetuiksi yhteisöhankinnoiksi katsotaan

a) ihmiselinten, veren ja maidon yhteisöhankinnat.”

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-144/13

22 Asiassa C-144/13 vireillä oleva pääasia koskee VDP:tä, joka on Alankomaihin sijoittautunut hammasproteesien välittäjä. Alankomaihin tai muihin maihin sijoittautuneiden hammaslääkäreiden ennakkotilauksesta se valmistuttaa proteesinsa laboratorioilla, jotka ovat Alankomaiden ulkopuolella joko Euroopan unioniin tai sen ulkopuolelle sijoittautuneita hammasteknikkoja. Kyseiset laboratoriot toimittavat hammasproteesit VDP:lle, joka puolestaan toimittaa ne tilauksen tehneille hammaslääkäreille. Hammasproteeeseista, jotka VDP vastaanottaa valtioista, jotka eivät kuulu unionin tullialueeseen, tehdään ilmoitus niiden saapuessa Alankomaihin niiden luovuttamiseksi vapaaseen liikkeeseen.

23 VDP ilmoitti vuoden 2006 ensimmäiseltä vuosineljännekseltä tekemässään liikevaihtoveroilmoituksessa, että tuona ajanjaksona Alankomaihin sijoittautuneille hammaslääkäreille suoritettujen hammasproteesien luovutukset on vapautettu liikevaihtoverosta liikevaihtoverolain, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2008 asti, 11 §:n 1 momentin g kohdan 1 alakohdan mukaisesti. Lisäksi se vähensi sen liikevaihtoveron, joka siltä on saman vuosineljänneksen aikana laskutettu kyseisten hammasproteesien luovutusten perusteella, tukeutuen siihen kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan tulkintaan, jonka yhteisöjen tuomioistuin antoi tuomiossa VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792). Inspecteur epäsi tämän vähennyksen liikevaihtoverolain 15 §:n 2 momentin perusteella ja hylkäsi VDP:n tekemän oikaisuvaatimuksen.

24 Alankomaihin sijoittautuneille hammaslääkäreille vuoden 2008 kolmannen vuosineljänneksen aikana suoritettujen hammasproteesien luovutusten osalta VDP ei maksanut lainkaan liikevaihtoveroa veroilmoituksen perusteella tukeutuen siihen, että se oli 1.1.2008 alkaen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu hammasteknikko, ja katsoen näin ollen, että sitä koskee liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin g kohdan 1 alakohdan mukainen vapautus. Liikevaihtoverolain 15 §:n 2 momentin mukaisesti VDP ei vähentänyt veroa, joka siltä oli laskutettu kyseisen vuosineljänneksen aikana kyseessä olevista luovutuksista.

25 Tämän vuosineljänneksen osalta VDP ilmoitti ja maksoi lisäksi veron Alankomaiden ulkopuolelle sijoittautuneista laboratorioista peräisin olevien hammasproteesien maahantuonnin ja niiden yhteisöhankinnan perusteella. Tämän jälkeen se kuitenkin katsoi, ettei se ole velvollinen maksamaan liikevaihtoveroa ilmoitettujen hammasproteesien maahantuonnista liikevaihtoverolain

21 §:n c kohdan mukaisesti, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan kanssa, eikä hammasproteesien yhteisöhankinnoista liikevaihtoverolain 17e §:n a kohdan mukaisesti, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdan kanssa. Inspecteur hylkäsi myös VDP:n tätä koskevan oikaisuvaatimuksen.

26 Vuoden 2006 ensimmäisen vuosineljänneksen osalta Rechtbank te Haarlem hylkäsi VDP:n kanteen ja katsoi, että vapautuksen soveltaminen liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin g kohdan mukaisesti aiheutti sen, että ostoista maksettua veroa ei liikevaihtoverolain 15 §:n 2 momentin mukaisesti voitu vähentää. VDP teki tämän tuomioistuimen antamasta tuomiosta kassaatiovalituksen.

27 Vuoden 2008 kolmannen vuosineljänneksen osalta Rechtbank te Haarlem hyväksyi VDP:n kanteen ja katsoi, että yhtäältä liikevaihtoverolain 21 §:n c kohdan mukaisesti, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan kanssa, ja toisaalta liikevaihtoverolain 17e §:n a kohdan mukaisesti, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdan kanssa, veroa ei ole maksettava hammasproteesien maahantuonnista ja niiden yhteisöhankinnoista, sillä perusteena on aina ulkomaisen hammasteknikon suorittama luovutus, ja tällainen luovutus on Alankomaissa vapautettu verosta. Staatssecretaris teki tästä tuomiosta kassaatiovalituksen.

28 Hoge Raad der Nederlandenin mukaan sekä VDP:n että Staatssecretarin tekemä valitus sisältävät ratkaisemattomia unionin oikeuden kysymyksiä.

29 Näissä olosuhteissa Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohtaa tulkittava siten, että jos kansallisen lain säännöksessä säädetään direktiivin vastaisesti verovapautuksesta (jonka vuoksi vähennysoikeutta ei ole), verovelvolliselle kuuluu vähennysoikeus kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdan nojalla?

2) Onko arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohtaa sekä 140 artiklan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että näihin säännöksiin sisältyvää vapautusta arvonlisäverosta ei sovelleta hammasproteesien maahantuontiin ja yhteisöhankintoihin? Jos kysymykseen vastataan kieltävästi, edellyttääkö vapautuksen soveltaminen tällöin sitä, että hammasproteesien luovutuksen ulkomailta suorittaa hammaslääkäri tai hammasteknikko tai että hammasproteesit luovutetaan hammaslääkärille tai hammasteknikolle vai onko molempien edellytysten täytyttävä samanaikaisesti?”

Asia C-154/13

30 Asia C-154/13 koskee X:ää, joka on sijoittautunut Alankomaihin ja toimii hammaslääkärinä, jonka toiminta on liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin g kohdan 1 alakohdan mukaisesti vapautettu liikevaihtoverosta ilman vähennysoikeutta. Ajanjaksolla 1.1.–30.9.2008 X hankki Saksaan sijoittautuneelta hammasteknikolta hammasproteeseja, jotka kuljetettiin Saksasta ja toimitettiin X:lle ilman, että niistä olisi laskutettu arvonlisäveroa. X ei maksanut näistä ostoista yhteisöhankintoja koskevaa veroa veroilmoituksen perusteella. Inspecteur katsoo, että kyse on kuitenkin yhteisöhankinnoista, ja teki jälkiverotuspäätöksen.

31 Rechtbank te’ s-Gravenhage totesi X:n kanteen perustelluksi. Kyseisen tuomioistuimen mukaan liikevaihtoverolain 17e §:ää ja arvonlisäverodirektiivin 140 artiklaa on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa Alankomaiden ulkopuolelle sijoittautunut hammaslääkäri tai hammasteknikko luovuttaa hammasproteesin, vastaava Alankomaissa sijaitsevan asiakkaan yhteisöhankinta on vapautettu verosta, koska tällainen luovutus on vapautettu verosta myös, kun se toteutetaan

Alankomaissa. Staatssecretaris teki tästä tuomiosta kassaatiovalituksen ja viittasi erityisesti siihen, että hammasproteesien luovutukset Saksassa ovat veronalaisia.

32 Näissä olosuhteissa Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että kyseiseen säännökseen sisältyvää vapautusta arvonlisäverosta ei sovelleta hammasproteesien yhteisöhankintoihin? Jos kysymykseen vastataan kieltävästi, edellyttääkö vapautuksen soveltaminen tällöin sitä, että hammasproteesien luovutuksen ulkomailta suorittaa hammaslääkäri tai hammasteknikko tai että hammasproteesit luovutetaan hammaslääkärille tai hammasteknikolle vai onko molempien edellytysten täytyttävä samanaikaisesti?”

2) Jos arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a ja b alakohtaan sisältyvää vapautusta arvonlisäverosta sovelletaan (tapahtuipa se ensimmäisessä kysymyksessä kuvatuin edellytyksin tai ei) hammasproteesien yhteisöhankintoihin, sovelletaanko Alankomaiden kuningaskunnan kaltaisissa jäsenvaltioissa, jotka ovat mukautuneet arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan verovapautukseen, vapautusta myös sellaisten hammasproteesien yhteisöhankintoihin, jotka ovat peräisin jäsenvaltiosta, joka käyttää arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan poikkeus- ja siirtymäkauden järjestelmää?”

Asia C-160/13

33 Asia C-160/13 koskee Nobelia, joka on sijoittautunut Alankomaihin ja toimii liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin g kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuna hammasteknikkona. Nobel välittää hammasproteeseja. Se myy ja toimittaa niitä tilauksesta Alankomaihin sijoittautuneille hammasteknisille laboratorioille. Hammasproteesit valmistaa Ruotsissa Nobelin emoyhtiö A AB (jäljempänä A), joka on myös hammasteknikko. A toimittaa proteesit sovittua vastiketta vastaan Nobelille, joka tämän jälkeen toimittaa ne kyseisille laboratorioille.

34 Joulukuussa 2008 luovutettujen hammasproteesien osalta A ei laskuttanut liikevaihtoveroa. Nobel maksoi näistä luovutuksista yhteisöhankintoja koskevaa veroa veroilmoituksen perusteella. Se esitti tämän jälkeen tätä koskevan oikaisuvaatimuksen. Rechtbank te Haarlem katsoi sen olevan oikeassa ja totesi, että liikevaihtoverolain 17e §:ää ja arvonlisäverodirektiivin 140 artiklaa on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa Alankomaiden ulkopuolelle sijoittautunut hammaslääkäri tai hammasteknikko luovuttaa hammasproteesin, vastaava Alankomaissa sijaitsevan asiakkaan yhteisöhankinta oli vapautettu arvonlisäverosta, koska tällainen luovutus on vapautettu verosta myös, kun se toteutetaan Alankomaissa. Staatssecretaris teki tämän tuomioistuimen tuomiosta kassaatiovalituksen.

35 Näissä olosuhteissa Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että kyseiseen säännökseen sisältyvää vapautusta arvonlisäverosta ei sovelleta hammasproteesien yhteisöhankintoihin? Jos kysymykseen vastataan kieltävästi, edellyttääkö vapautuksen soveltaminen tällöin sitä, että hammasproteesien luovutuksen ulkomailta suorittaa hammaslääkäri tai hammasteknikko tai että hammasproteesit luovutetaan hammaslääkärille tai hammasteknikolle vai onko molempien edellytysten täytyttävä samanaikaisesti?”

36 Unionin tuomioistuimen presidentin 4.6.2013 antamalla määräyksellä asiat C-144/13, C-154/13 ja C-160/13 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Asiassa C-144/13 esitetty ensimmäinen kysymys

37 Asiassa C-144/13 esittämällään ensimmäisellä kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaa, jonka sisältö on sama kuin kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan sisältö, tulkittava siten, että kun kansallisessa oikeudessa säädetty verovapautus on arvonlisäverodirektiivin vastainen, verovelvollinen ei voi kyseisen direktiivin 168 artiklan nojalla sekä saada kyseistä verovapautusta että vedota vähennysoikeuteen.

38 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että kun kansallisessa oikeudessa säädetty verovapautus on arvonlisäverodirektiivin vastainen, verovelvollinen ei voi kyseisen direktiivin 168 artiklan nojalla sekä saada kyseistä verovapautusta että vedota vähennysoikeuteen (tuomio MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, 45 kohta).

39 Näin ollen – kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 37 kohdassa – on niin, että kun verovelvollinen on tällaisessa tilanteessa, sen pitää joko käyttää kansallista vapautusta ja jättää käyttämättä vähennysoikeutta tai maksaa liiketoimistaan arvonlisäveroa unionin oikeuden mukaisesti ja vedota tämän jälkeen ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuteen.

40 Tämän seurauksena asiassa C-144/13 esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaa on tulkittava siten, että kun kansallisessa oikeudessa säädetty arvonlisäverovapautus on arvonlisäverodirektiivin vastainen, verovelvollinen ei voi kyseisen direktiivin 168 artiklan nojalla sekä saada kyseistä verovapautusta että vedota vähennysoikeuteen.

Asiassa C-144/13 esitetty toinen kysymys, asiassa C-154/13 esitetty ensimmäinen kysymys ja asiassa C-160/13 esitetty kysymys

41 Asiassa C-144/13 esittämällään toisella kysymyksellä, asiassa C-154/13 esittämällään ensimmäisellä kysymyksellä ja asiassa C-160/13 esittämällään kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a ja b alakohdassa sekä 143 artiklan a alakohdassa säädettyä vapautusta arvonlisäverosta hammasproteesien yhteisöhankintoihin ja maahantuontiin ja edellyttääkö vapautuksen soveltaminen tällöin sitä, että hammasproteesien luovutuksen toisesta jäsenvaltiosta tai kolmannelta valtiosta suorittaa hammaslääkäri tai hammasteknikko tai että hammasproteesit luovutetaan hammaslääkärille tai hammasteknikolle vai onko näiden molempien edellytysten täyttyttävä samanaikaisesti.

42 On todettava, että arvonlisäverodirektiivin 132, 140 ja 143 artikla kuuluvat arvonlisäverodirektiivin osastossa IX, jonka otsikko on ”Vapautukset”, säädettyyn vapautusjärjestelmään. Näissä säännöksissä säädetään vapautusmekanismista tiettyjä tavaroita koskevien liiketoimien osalta, kun tietyt edellytykset täyttyvät.

43 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädettyjen vapautusten tarkoituksena on helpottaa tiettyjen palvelujen saamista ja tavaroiden toimittamista välttämällä lisäkulut, jotka niiden arvonlisäverollisuudesta aiheutuisivat (ks. vastaavasti tuomio komissio v. Saksa, C-287/00, EU:C:2002:388, 47 kohta ja tuomio MDDP, EU:C:2013:778, 26 kohta).

44 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseiset vapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän

soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. mm. tuomio CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, 15 kohta ja tuomio Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, 23 kohta).

45 Lisäksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa on tarkoitus vapauttaa arvonlisäverosta tietyt yleishyödylliset toiminnot. Tällä säännöksellä ei kuitenkaan vapauteta arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja vaan ainoastaan ne, jotka siinä on lueteltu ja kuvattu aivan yksityiskohtaisesti (tuomio Institute of the Motor Industry, C-149/97, EU:C:1998:536, 18 kohta).

46 Hammaslääkärien ja hammasteknikoiden suorittamien hammasproteesien luovutusten verovapautuksen tarkoituksena on taata se, että terveyteen liittyvien tuotteiden luovutukset eivät tule liian kalliiksi sen vuoksi, että näiden tuotteiden kustannukset kasvaisivat, jos niistä olisi maksettava arvonlisäveroa (ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 kohdan b alakohdan, josta on tullut arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohta, osalta tuomio komissio v. Ranska, C-76/99, EU:C:2001:12, 23 kohta).

47 Arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdassa asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus vapauttaa verosta tavaroiden yhteisöhankinnat, jos verovelvollisen suorittama näiden tavaroiden luovutus on kaikissa olosuhteissa vapautettu verosta jäsenvaltion alueella.

48 Aluksi on huomautettava – kuten julkisasiamies korostaa ratkaisuehdotuksensa 45 kohdassa –, että ilmaisu ”jäsenvaltion alueella” viittaa tuontijäsenvaltioon. Tämä käy ilmi vertaillaessa kyseistä säännöstä arvonlisäverodirektiivin 88 artiklan, 207 artiklan tai 214 artiklan 1 kohdan a alakohdan kaltaisiin säännöksiin, joihin sisältyy sama ilmaisu.

49 Sen määrittämiseksi, onko tavaroiden yhteisöhankinta vapautettu arvonlisäverosta, on siis tutkittava, onko näiden samojen tavaroiden luovutukset vapautettu kohdejäsenvaltion alueella.

50 Pääasioissa hammasproteesien yhteisöhankinnat voisivat kuulua arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdan soveltamisalaan ja olla siis verosta vapautettuja, jos ne on vapautettu verosta kohdejäsenvaltion alueella. Koska tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdassa jäsenvaltiot velvoitetaan vapauttamaan verosta hammaslääkärien ja hammasteknikoiden suorittamat hammasproteesien luovutukset, tämän tuotteen luovutus jäsenvaltion alueella on väistämättä vapautettu, kun jäsenvaltio ei ole pannut täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 370 artiklassa säädettyä siirtymäsääntelyä.

51 Hammaslääkärien ja hammasteknikoiden suorittamat hammasproteesien yhteisöhankinnat kuuluvat siis arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdan soveltamisalaan.

52 On myös todettava, että arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetty tavaroiden lopullisten maahantuontien vapauttaminen verosta pohjautuu selvästi tämän direktiivin 140 artiklan a alakohtaan sillä erotuksella, että verosta vapautettuja liiketoimia ovat tavaroiden lopulliset maahantuonnit.

53 Sen määrittämiseksi, onko tavaroiden maahantuonti vapautettu arvonlisäverosta, on nimittäin tutkittava, onko näiden samojen tavaroiden luovutukset vapautettu kohdejäsenvaltion alueella. Kyseessä olevien säännösten sanamuodosta ilmenee, että unionin lainsäätäjä on säätänyt samanlaisesta mekanismista arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdan ja 143 artiklan 1 kohdan a alakohdan osalta.

54 Tämän vuoksi näitä säännöksiä on tulkittava samalla tavoin.

55 Koska viitetekijä on se, että hammasproteesien luovutukset kohdejäsenvaltiossa on

vapautettu verosta, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädettyyn verovapautukseen on tukeuduttava samoissa olosuhteissa kuin sovellettaessa sen 140 artiklan a alakohtaa. Näin ollen hammaslääkärien ja hammasteknikoiden suorittamat hammasproteesien lopulliset maahantuonnit kuuluvat kyseisen direktiivin 143 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalaan.

56 Kun kyse on arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan b alakohdasta, sen määrittämiseksi, voiko tavaroiden yhteisöhankinta olla vapautettu verosta jäsenvaltiossa, on riittävää tutkia, onko näiden samojen tavaroiden lopulliset maahantuonnit kyseisen jäsenvaltion alueella vapautettu verosta tämän direktiivin 143 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla.

57 Verovapautuksen välttämättömistä edellytyksistä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan sanamuodosta ilmenee, että vapautuksen edellytyksenä on se, että hammasproteesien luovutukset suorittaa hammaslääkäri tai hammasteknikko.

58 Tämän vuoksi asiassa C-144/13 esitettyyn toiseen kysymykseen, asiassa C-154/13 esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen ja asiassa C-160/13 esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a ja b alakohtaa sekä 143 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että niissä säädettyä vapautusta arvonlisäverosta sovelletaan hammaslääkärien ja hammasteknikoiden luovuttamien hammasproteesien yhteisöhankintoihin ja lopullisiin maahantuonteihin, kun luovutus- tai tuontijäsenvaltio ei ole pannut täytäntöön tämän direktiivin 370 artiklassa säädettyä siirtymäsääntelyä.

Asiassa C-154/13 esitetty toinen kysymys

59 Asiassa C-154/13 esittämällään toisella kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien pyrkii selvittämään, onko arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a ja b alakohtaa tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettua arvonlisäverovapautusta sovelletaan myös silloin, kun hammasproteesien yhteisöhankinta on peräisin jäsenvaltiosta, joka on pannut täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 370 artiklassa säädetyn poikkeus- ja siirtymäjärjestelyn.

60 On muistutettava, että yhteisön arvonlisäverojärjestelmä on syntynyt SEUT 113 ja SEUT 115 artiklan puitteissa kansallisten lainsäädäntöjen asteittaisen yhdenmukaistamisen tuloksena. Kuten oikeuskäytännössä on useita kertoja todettu, tämä useilla perättäisillä direktiiveillä ja erityisesti kuudennella direktiivillä toteutettu lainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen on edelleenkin vain osittainen (tuomio ORO Amsterdam Beheer ja Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, 21 kohta ja tuomio Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, 50 kohta).

61 Arvonlisäverodirektiivin 370 artiklassa sallitaan jäsenvaltioiden nimittäin pitää edelleen voimassa tiettyjä kansallisen lainsäädäntönsä säännöksiä, jotka ilman tätä lupaa olisivat tämän direktiivin vastaisia (ks. vastaavasti tuomio Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, 38 kohta ja tuomio Eurodental, EU:C:2006:763, 51 kohta).

62 Asiassa C-144/13 esitettyyn toiseen kysymykseen, asiassa C-154/13 esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen ja asiassa C-160/13 esitettyyn kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee siis, että sen määrittämiseksi, onko hammasproteesien yhteisöhankinta vapautettu verosta, on tutkittava, onko näiden tavaroiden luovutus tai maahantuonti vapautettu kohdejäsenvaltion alueella. Tästä seuraa, että viitetekijä on kohdejäsenvaltiossa sovellettava järjestelmä.

63 Kun tämä valtio ei ole pannut täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 370 artiklassa säädettyä poikkeus- ja siirtymäjärjestelyä ja se siis soveltaa tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädettyä vapautusta, myös kyseisen direktiivin 140 artiklan a ja b alakohdassa

säädetyt vapautukset ovat sovellettavissa. Tämä pätee riippumatta siitä, käyttääkö alkuperäjäsenvaltio kyseistä arvonlisäverodirektiivin 370 artiklassa säädettyä poikkeus- ja siirtymäjärjestelyä.

64 Tämän vuoksi asiassa C-154/13 esitettyyn toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a ja b alakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettua arvonlisäverovapautusta sovelletaan myös silloin, kun hammasproteesien yhteisöhankinta on peräisin jäsenvaltiosta, joka on pannut täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 370 artiklassa säädetyn poikkeus- ja siirtymäjärjestelyn.

Oikeudenkäyntikulut

65 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2007 annetulla neuvoston direktiivillä 2007/75/EY, 168 artiklaa on tulkittava siten, että kun kansallisessa oikeudessa säädetty arvonlisäverovapautus on direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2007/75, vastainen, verovelvollinen ei voi kyseisen direktiivin 168 artiklan nojalla sekä saada kyseistä verovapautusta että vedota vähennysoikeuteen.**
- 2) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2007/75, 140 artiklan a ja b alakohtaa sekä 143 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että niissä säädettyä vapautusta arvonlisäverosta sovelletaan hammaslääkärien ja hammasteknikoiden luovuttamien hammasproteesien yhteisöhankintoihin ja lopullisiin maahantuonteihin, kun luovutus- tai tuontijäsenvaltio ei ole pannut täytäntöön direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2007/75, 370 artiklassa säädettyä siirtymäsääntelyä.**
- 3) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2007/75, 140 artiklan a ja b alakohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettua arvonlisäverovapautusta sovelletaan myös silloin, kun hammasproteesien yhteisöhankinta on peräisin jäsenvaltiosta, joka on pannut täytäntöön tämän direktiivin 370 artiklassa säädetyn poikkeus- ja siirtymäjärjestelyn.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.