

Downloaded via the EU tax law app / web

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

4 päivänä syyskuuta 2014 (1)

Yhdistetyt asiat C-144/13, C-154/13 ja C-160/13

VDP Dental Laboratory NV

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

Staatssecretaris van Financiën

vastaan

X BV

ja

Staatssecretaris van Financiën

vastaan

Nobel Biocare Nederland BV

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat))

Verolainsäädäntö – Arvonlisävero – Tavaroiden yhteisöhankintojen vapautus – Direktiivin 2006/112/EY 140 artiklan a ja b alakohta – Tavaroiden maahantuonnin vapautus – Direktiivin 2006/112/EY 143 artiklan a alakohta – Vapautusten sovellettavuus direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla verosta vapautettuihin hammasproteesien luovutuksiin – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdan a alakohta, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 1 kohdalla – Välitön oikeusvaikutus – Vähennysoikeus unionin oikeuden vastaisesti kansallisessa lainsäädännössä verosta vapautettujen liiketoimien yhteydessä

I Johdanto

1. Unionin tuomioistuimen tarkasteltavana on jälleen kerran(2) hammasproteesien arvonlisäverotus. Se on sikäli erityislaatuinen, että hammasproteesien luovutus on tietyissä tapauksissa vapautettu verosta, mutta kaikkia hammasproteesien luovutuksia verotetaan siirtymäjärjestelmän perusteella edelleen joissain jäsenvaltioissa.
2. Näiden erityispiirteiden vaikutusta vähennysoikeuteen ja seurauksia hammasproteesien toimittajien kilpailuolosuhteille eri jäsenvaltioissa unionin tuomioistuin on käsitellyt jo tuomiossa Eurodental.(3) Myös nyt käsiteltävissä ennakkoratkaisupyyntöissä on jälleen kyse näistä kilpailuolosuhteista, tällä kertaa kuitenkin yhteisöhankintoihin ja kolmansista maista tapahtuvaan maahantuontiin sovellettavien vapautusten yhteydessä. Kyseisten vapautusten sovellettavuus hammasproteeseihin on nimittäin vielä selvittämättä.
3. Lisäksi unionin tuomioistuimen on tarkasteltava ensimmäiseen tuomioon VDP Dental Laboratory(4) liittyen uudelleen unionin oikeuden vastaisesti myönnetyn vapautuksen seurauksia vähennysoikeudelle. Tähän lienee kuitenkin jo vastattu jokseenkin tyhjentävästi sen äskettäin annetussa tuomiossa MDDP.(5)

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Pääasioissa on kyse arvonlisäveron kantamisesta vuosilta 2006 ja 2008. Siksi niiden yhteydessä on otettava huomioon sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY,(6) sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2006 (jäljempänä kuudes direktiivi), että 1.1.2007 voimaan tullut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY,(7) sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2008 (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi). Oikeussäännöt esitetään siten jäljempänä joko sellaisina kuin ne sisältyvät arvonlisäverodirektiiviin tai sellaisina kuin ne sisältyvät kuudenteen direktiiviin sen mukaan, kumman verokauden osalta niitä on tulkittava.

Verotettavat tapahtumat

5. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

- a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;
- b) jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta, jonka on suorittanut:
 - i) verovelvollinen tässä ominaisuudessaan – –, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan – –;
 - –
 - c) – –
 - d) tavaroiden maahantuonnista.”

6. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan "tavaroiden luovutuksella" tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

7. Arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan ensimmäiseen kohtaan sisältyvän määritelmän mukaan "tavaroiden yhteisöhankinnalla" tarkoitetaan "omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon".

8. Arvonlisäverodirektiivin 30 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan "tavaroiden maahantuonnilla" tarkoitetaan "sellaisen tavaran saapumista yhteisöön, joka ei ole vapaassa liikkeessä perustamissopimuksen 24 artiklan mukaisesti".

Hammasproteeseihin sovellettava vapautus

9. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

"hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset".

10. Poikkeus tästä vapautuksesta sisältyy kuitenkin arvonlisäverodirektiivin XIII osaston 1 luvun, jonka otsikko on "Lopullisen järjestelmän käyttöönottoon saakka sovellettavat poikkeukset", 1 jaksoon ("Poikkeukset 1 päivänä tammikuuta 1978 yhteisön jäseninä olleille valtioille"). Siihen kuuluvassa 370 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

11. Liitteessä X olevan A osan 1 kohdassa mainitaan "Hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset".

Tavaroiden yhteisöhankintojen ja maahantuonnin vapautukset

12. Arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta muun muassa 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 a, b, c sekä e–l alakohdan säännösten perusteella vapautettu verosta;

— —".

13. Kolmansista maista peräisin olevien tavaroiden maahantuonnin yhteydessä jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan mukaan verosta

"sellaisten tavaroiden lopullinen maahantuonti, joiden osalta verovelvollisten suorittama luovutus olisi kaikissa tapauksissa jäsenvaltion alueella vapautettu verosta".

Tavaroiden yhteisöluovutusten ja maastaviennin vapautukset

14. Tavaroiden unionin alueella suoritettavaa rajat ylittävää luovutusta, joka vastaa

yhteisöhankintaa, varten arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavasta vapautuksesta:

”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 [muulle kuin verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

15. Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklassa säädetään vastaavasti maastaviennistä seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjän toimesta tai tämän puolesta lähetetään tai kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle;

b) jäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman hankkijan toimesta tai tämän puolesta yhteisön ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset – –;

– –”

Vähennysoikeus

16. Verovelvollisen oikeudesta vähentää tavaroiden tai palveluiden ostoihinsa (jäljempänä ostotoimet) sisältyvä arvonlisävero säädetään verokauden 2006 osalta kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa ja 2 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 1 kohdalla, 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) arvonlisäver[on], 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) – –

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

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavaroita tai palveluja käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

– –

b) verovelvollisen – – 15 artiklan – – sekä 28 c artiklan A ja C kohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin;

– –”

17. Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohtaan sisältyy yhteisöhankinnan verotettava tapahtuma, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohtaa.(8) Kuudennen direktiivin 15 artiklassa säänneltiin nykyisin arvonlisäverodirektiivin 146

artiklaan(9) sisältyviä maastaviennin vapautuksia. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A osaan sisältyi yhteisöluovutusten vapautus, josta säädetään nykyisin arvonlisäverodirektiivin 138 artiklassa.(10)

18. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1–3 kohdan, sellaisina kuin ne ovat muutettuina 28 f artiklan 1 kohdalla, vähennysoikeutta koskevia säännöksiä vastaavat säännökset sisältyvät arvonlisäverodirektiivin 167 ja 168 artiklaan.

B *Kansallinen oikeus*

19. Alankomaiden oikeus sisältää lähtökohtaisesti unionin oikeuden mainittuja säännöksiä vastaavat säännökset.

20. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetty hammasproteesien vapautus oli kuitenkin vielä vuonna 2006 pantu unionin oikeuden vastaisesti(11) täytäntöön Alankomaiden vuoden 1968 liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting 1968) 11 §:n 1 momentin g kohdan 1 alakohdassa siten, ettei hammasproteesin luovuttajan tarvinnut olla hammaslääkäri tai -teknikko.

III Pääasiat

21. Kaikki pääasiat koskevat alankomaalaisia verovelvollisia, jotka valmistuttavat hammasproteeseja ulkomailla joko myydäkseen ne edelleen tai käyttääkseen niitä omassa hammaslääkäritoiminnassaan. Kaikissa asioissa on kiistanalaista, onko hammasproteesin hankinta ulkomailta vapautettu arvonlisäverosta.

A *Asia C-144/13 (VDP Dental Laboratory)*

22. Asia C-144/13 koskee alankomaalaista VDP Dental Laboratory N.V. -nimistä yhtiötä (jäljempänä VDP). Se valmistutti hammaslääkärien tilauksesta hammasproteeseja ulkomaisissa hammasteknisissä laboratorioissa, jotka ovat sijoittautuneet sekä unionin alueelle että sen ulkopuolelle. Pääasiassa on kyse VDP:n arvonlisäverovelasta vuoden 2006 ensimmäiseltä neljännekseltä ja vuoden 2008 kolmannelta neljännekseltä.

23. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan VDP:tä ei voitu vielä vuonna 2006 pitää arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan vapautuksessa tarkoitettuna hammasteknikkona. Alankomaiden liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin g kohdan 1 alakohtaan vedoten VDP kuitenkin kohteli suorittamiaan hammasproteesien luovutuksia verottomina. Vapautuksesta huolimatta se vaati samanaikaisesti vähennysoikeutta ostotoimista, tällä kertaa unionin oikeuden nojalla. Alankomaiden verohallinto kuitenkin epäsi VDP:n vähennysoikeuden.

24. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvauksen mukaan VDP on ollut vuodesta 2008 lähtien arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan vapautuksessa tarkoitettu hammasteknikko. VDP kohteli suorittamiaan hammasproteesien luovutuksia verottomina eikä myöskään käyttänyt vähennysoikeutta. Sen mukaan ulkomailta hankituista hammasproteeseista ei tarvitse maksaa veroa myöskään yhteisöhankintana tai maahantuontina kolmansista maista. VDP nimittäin väittää voivansa tältä osin hyödyntää arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdan tai 143 artiklan a alakohdan vapautusta.

B *Asia C-154/13 (X)*

25. Asiassa C-154/13 on kyse X:n Alankomaissa syntyneestä arvonlisäverovelasta vuoden 2008 kolmelta ensimmäiseltä neljännekseltä. Kyseisenä ajanjaksona X piti hammaslääkärin vastaanottoa. Siellä X toteutti liiketoimia, jotka oli arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e

alakohdan nojalla vapautettu arvonlisäverosta, joten sillä ei ollut tältä osin vähennysoikeutta.

26. Toimintaansa varten X hankki hammasproteeseja Saksaan sijoittautuneelta hammasteknikolta. X katsoo, ettei hänen tarvitse arvonlisäverodirektiivin 140 artiklassa säädetyn vapautuksen perusteella maksaa arvonlisäveroa tästä yhteisöhankinnasta. Alankomaiden verohallinto kuitenkin katsoo, ettei kyseistä vapautusta voida soveltaa muun muassa siksi, että Alankomaista poiketen Saksassa hammasproteesien luovutusta ei ole vapautettu arvonlisäverosta, mikä perustuu arvonlisäverodirektiivin 370 artiklaan, luettuna yhdessä liitteessä X olevan A osan 1 kohdan kanssa.

C Asia C-160/13 (Nobel Biocare Nederland)

27. Kolmannessa asiassa lähtökohtana on kiista alankomaalaisen Biocare Nederland BV -nimisen yhtiön (jäljempänä Nobel) arvonlisäverovelasta joulukuulta 2008. Nobel toimitti kyseisenä ajanjaksona hammasproteeseja Alankomaihin sijoittautuneille hammasteknisille laboratorioille. Kyseiset hammasproteesit Nobel valmistutti Ruotsiin sijoittautuneella emoyhtiöllään.

28. Alankomaiden verohallinto kantoi Nobelin Ruotsista hankkimista hammasproteeseista yhteisöhankintana arvonlisäveroa. Nobel kuitenkin katsoo, että tältä osin sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdan vapautusta.

IV Menettely unionin tuomioistuimessa

29. Pääasioita käsittelevä Hoge Raad der Nederlanden on esittänyt unionin tuomioistuimelle 21., 27. ja 28.3.2013 SEUT 267 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisupyyntöä, joihin sisältyy yhteensä viisi ennakkoratkaisukysymystä. Kysymykset liittyvät kahteen erilaiseen alaan.

30. Kansallinen tuomioistuin esittää ensinnäkin asiassa C-144/13 (VDP Dental Laboratory) vähennysoikeudesta verokaudelta 2006 seuraavan kysymyksen:

”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?”

31. Toiseksi kaikissa kolmessa asiassa esitetään yhteisöhankinnan vapautuksesta seuraava kysymys:

”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 ja/tai että hammasproteesit luovutetaan hammaslääkärille tai hammasteknikolle?”

32. Tätä ennakkoratkaisukysymystä laajennetaan asiassa C-144/13 (VDP Dental Laboratory) koskemaan kolmansista maista tapahtuvan maahantuonnin vapautusta sääntelevän arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan tulkintaa.

33. Tätä ennakkoratkaisukysymystä täydennetään lisäksi asiassa C-154/13 (X) seuraavasti:

”Jos arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a ja b alakohtaan sisältyvää vapautusta arvonlisäverosta sovelletaan (mahdollisesti kysymyksessä 1 kuvatuin edellytyksin) hammasproteesien yhteisöhankintoihin: sovelletaanko Alankomaiden 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?”

34. Sen jälkeen kun asiat yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten, kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet VDP, Nobel, Viron tasavalta, Alankomaiden kuningaskunta ja Euroopan komissio. Suulliseen käsittelyyn, joka pidettiin 19.5.2014, osallistuivat Nobel, Alankomaiden kuningaskunta ja komissio.

V Oikeudellinen arviointi

A Vähennysoikeus

35. Kuten asiassa C-144/13 esitetyn ennakkoratkaisupyyntöön perusteluista ilmenee, vähennysoikeutta koskevalla ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa lähinnä selvittää, voiko verovelvollinen vaatia kuudennen direktiivin 17 artiklan nojalla, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 1 kohdalla, vähennysoikeutta myös silloin, jos se ei ole maksanut veroa liiketoimistaan, koska kansallisessa lainsäädännössä säädetään unionin oikeuden vastaisesti verovapautuksesta.

36. Tätä kysymystä käsiteltiin arvonlisäverodirektiivin tulkinnan yhteydessä jo asiassa C-319/12, MDDP, jossa annettiin ratkaisu vasta nyt tarkasteltavien ennakkoratkaisupyyntöjen esittämisen jälkeen.

37. Tuomiossa MDDP unionin tuomioistuin totesi, ettei verovelvollinen voi arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan nojalla sekä saada kansallisessa oikeudessa säädettyä mutta arvonlisäverodirektiivin vastaista verovapautusta että vedota tältä osin vähennysoikeuteen.(12) Tällaisessa tilanteessa verovelvollinen voi siis ainoastaan valita, että se joko käyttää kansallista vapautusta, mikä sulkee pois vähennysoikeuden käyttämisen, tai maksaa liiketoimistaan arvonlisäveroa unionin oikeuden nojalla ja saa näin vähennysoikeuden.

38. Koska yksikään menettelyn osapuolista ei ole esittänyt väitteitä, joita ei olisi jo käsitelty asian MDDP yhteydessä,(13) ei ole mitään syytä kyseenalaistaa tuomiossa MDDP esitettyä päätelmää.

39. Tälle ei ole myöskään esteenä se, että suullisessa käsittelyssä komissio on väittänyt asian C-144/13 eroavan tosiseikoiltaan asiasta MDDP, koska VDP:n olisi vaadittava vähennysoikeuttaan jälkikäteen. Komissio on oikeassa siinä, että VDP:n olisi ongelmallista saada asiakkailtaan jälkikäteen arvonlisäverolla korotettu hinta, koska VDP:n olisi vähennysoikeutta vaatiakseen maksettava veroa liiketoimista, joita se on ensin kohdellut verottomina. Jo asiassa MDDP olen kuitenkin huomauttanut, että verovelvollisella saattaa olla oikeus vaatia asianomaiselta jäsenvaltiolta vahingonkorvausta, mikäli se ei voi enää vyöryttää jälkikäteen kannettavaa arvonlisäveroa asiakkailleen.(14)

40. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, ettei kuudennen direktiivin 17 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 1 kohdalla, anneta vähennysoikeutta verovelvolliselle, joka ei ole maksanut liiketoimistaan veroa sen vuoksi, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään unionin oikeuden vastaisesti verovapautuksesta.

B Arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a ja b alakohdan sekä 143 artiklan a alakohdan vapautukset

41. Arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a ja b alakohdassa säädetyn tavaroiden

yhteisöhankintojen vapautuksen ja 143 artiklan a alakohdassa säädetyn kolmansista maista tapahtuvan maahantuonnin vapautuksen yhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele, sovelletaanko näitä vapautuksia hammasproteeseihin ja jos sovelletaan, millä edellytyksin. Molemmissa säännöksissä vapautus nimittäin määräytyy sen perusteella, sovellettaisiinko vapautusta myös silloin, jos kyse on tavarantoiminnan luovutuksesta jäsenvaltion alueella.

42. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdassa vapautetaan verosta hammasproteesien luovutus jäsenvaltion alueella. Vapautusta sovelletaan ainoastaan sillä edellytyksellä, että luovutuksen suorittaa hammaslääkäri tai -tekniikko. Arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a ja b alakohdassa sekä 143 artiklan a alakohdassa tavaroiden yhteisöhankinnan tai maahantuonnin vapautus edellyttää kuitenkin sitä, että luovutus on ”kaikissa olosuhteissa” tai ”kaikissa tapauksissa” vapautettu verosta jäsenvaltion alueella. Alankomaiden kuningaskunta katsoo – muista menettelyn osapuolista poiketen – näin ollen, ettei arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a ja b alakohtaa sekä 143 artiklan a alakohtaa sovelleta hammasproteeseihin.

43. Tähän kysymykseen on nähdäkseni vastattava eriytetysti. Kuten jäljempänä osoitan, arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan vapautusta ei sovelleta hammasproteesien maahantuontiin kolmansista maista (1 kohta). Sama koskee arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan b alakohtaa (2 kohta). Sen sijaan on arvioitava toisin 140 artiklan a alakohdan vapautusta, jota sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn edellytyksin myös hammasproteesien yhteisöhankintoihin (3 kohta). Tätä ei muuta myöskään se, jos arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan, luettuna yhdessä liitteessä X olevan A osan 1 kohdan kanssa, siirtymäjärjestelmän nojalla tavarantoiminnan alkuperäjäsenvaltio ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan vapautusta (4 kohta).

1. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdassa säädetty tavaroiden maahantuonnin vapautus

44. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavarantoiminnan lopullinen maahantuonti, ”joiden osalta verovelvollisten suorittama luovutus olisi kaikissa tapauksissa jäsenvaltion alueella” vapautettu verosta.

45. Ilmaisuu ”jäsenvaltion alueella” viittaa tuontijäsenvaltioon. Tämä käy ilmi vertailtaessa 143 artiklan a alakohtaa arvonlisäverodirektiivin 88 artiklan, 207 artiklan tai 214 artiklan 1 kohdan a alakohdan kaltaisiin säännöksiin, joihin sisältyy sama ilmaisu. Kuten VDP on näin ollen perustellusti korostanut, tavarantoiminnan luovutus on vapautettava verosta määräjäsenvaltiossa, siis jäsenvaltiossa, johon tavara tuodaan.

46. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan sanamuodossa ilmaisu ”kaikissa tapauksissa” osoittaa sitä, että maahantuodun tavarantoiminnan luovutus on vapautettava verosta aina, siis muista edellytyksistä riippumatta. Jos tavarantoiminnan luovutuksen vapautukseen sisältyy sitä vastoin lisäedellytyksiä, kuten nyt tarkasteltavassa tapauksessa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdassa luovuttajan ominaisuuksia koskeva edellytys, tavarantoiminnasta ei nimenomaisesti ole vapautettu verosta ”kaikissa tapauksissa”.

47. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan syntyhistoria vahvistaa edellä esitetyn sanamuodon tulkinnan. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohtaa vastasi kuudennessa direktiivissä 14 artiklan 1 kohdan a alakohta. Sen mukaan verosta oli vapautettu sellaisten tavarantoiminnan maahantuonti, ”joiden osalta verovelvollisten suorittama luovutus on kaikissa tapauksissa maan alueella vapautettu verosta”. Kuudennen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohta perustuu puolestaan komission ehdotuksen(15) 15 artiklan 1 alakohtaan. Toisin kuin neuvoston myöhemmin hyväksymässä kuudennen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, komission ehdotuksen 15 artiklan 1 alakohdassa viitattiin vielä nimenomaisesti yksittäisiin

jäsenvaltioiden sisäisiin vapautuksiin. Viittaus käsitti – yhtä poikkeusta(16) lukuun ottamatta – yksinomaan vapautuksia, joiden soveltaminen riippuu ainoastaan luovutuksen kohteesta ja joita oli määrä soveltaa muista edellytyksistä riippumatta. Siinä ei viitattu hammaslääkäreiden ja -tekniikoiden(17) suorittamien hammasproteesien luovutusten vapauttamiseen verosta.

48. Se, että kuudennen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan a alakohdan vapautus muotoiltiin lopulta toisin, selittyy edellä esitetty huomioon ottaen parhaiten sillä, ettei hyväksyttyyn direktiiviin sisällytetty sitä ainoaa vapautusta, johon komission ehdotuksen 15 artiklan 1 alakohdassa oli viitattu ja jossa vapautukselle oli asetettu myös muita edellytyksiä kuin pelkkä tavarantoiminnan luovutus. Tästä syystä oli tarkoituksenmukaista käyttää yhdistävänä tekijänä ilmausta ”kaikissa tapauksissa”, koska direktiivissä viitataan nykyisin yksinomaan vapautuksiin, joita on tarkoitus soveltaa muista edellytyksistä riippumatta.

49. Systemaattinen tulkinta johtaa samaan tulokseen. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan k alakohdan sisältöön sisältyy nimittäin vapautus, joka koskee ”keskuspankkien harjoittamaa kullantoimintaa”. Arvonlisäverodirektiivin 152 artiklan mukaan ”keskuspankeille suoritettujen kullantoimintojen luovutukset” on vapautettu verosta. Kyse on siis vapautuksesta, jossa kullantoimintojen luovutusta ei vapauteta verosta kaikissa tapauksissa vaan ainoastaan silloin, jos kulta luovutetaan tietylle vastaanottajalle, nimittäin keskuspankille. Jos arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan vapautus ymmärrettäisiin kuitenkin siten, että sitä sovelletaan kaikkiin tavarantoimintojen luovutuksiin, jos niiden edellytykset täyttyvät, keskuspankkien harjoittaman kullantoimintojen luovutuksen pitäisi olla vapautettu verosta jo tämän säännöksen perusteella, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 152 artiklan kanssa. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan k alakohdan, jossa säädetään juuri tästä vapautuksesta, olisi näin ollen tarpeeton.

50. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan vapautuksen tarkoituksesta ei myöskään ilmene seikkoja, jotka puoltaisivat sen soveltamisalan tulkittamista laajasti.

51. Vielä ehdotuksessaan kuudenneksi direktiiviksi komissio totesi, ettei kyseinen vapautus kaipaa ”erityistä selitystä”,(18) mutta tässä menettelyssä se on esittänyt, että vapautuksen tarkoituksena on rajatylittävien ja jäsenvaltion sisäisten liiketoimintojen yhdenvertainen kohtelu. Tämä vaikuttaa ensi kuulemalta vakuuttavalta. Jos kuitenkin tarkastellaan myös vähennysoikeuden vaikutuksia luovutusketjussa, ei voida enää puhua yhdenvertaisesta kohtelusta.

52. Jos vähennysoikeutta ei oteta huomioon luovutusketjin kannalta, arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan vapautuksen laaja tulkinta johtaa siihen, ettei tavaraa hankittaessa synny arvonlisäverorasitetta riippumatta siitä, hankitaanko se jäsenvaltion alueelta vai kolmannesta maasta. Tämä on seurausta siitä, että jäsenvaltion alueella suoritettavaan luovutukseen sovellettava vapautus ulotetaan koskemaan maahantuontia kolmansista maista.

53. Toisenlainen kuva syntyy, kun otetaan huomioon luovuttajan vähennysoikeus. Tavarantoiminnan luovutuksen alueella suoritettavan luovutuksen vapauttamisesta verosta nimittäin seuraa, ettei luovuttajalla ole arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan(19) nojalla myöskään vähennysoikeutta niiden panosten osalta, jotka se on hankkinut tavarantoiminnan tuottamista varten. Näistä tuotantopanoksista maksettu arvonlisävero, jota ei voida vähentää, rasittaa siten lopullisesti tavarantoiminnan verotonta luovutusta nostamalla tavarantoiminnan tuotantokustannuksia.

54. Tilanne on kuitenkin yleensä toinen kolmansista maista maahantuotavan tavarankohdalla. Tällaisessa tapauksessa kolmannen maahan sijoittautuneella luovuttajalla on lähtökohtaisesti vähennysoikeus. Kansainvälisen verotuskäytännön mukaan maasta vietävät tavarat nimittäin vapautetaan arvonnäverosta. Unionista suuntautuvan viennin tapauksessa tämä toteutetaan arvonnäverodirektiivin 146 artiklan sisältyvällä maastaviennin vapautuksella ja myöntämällä samanaikaisesti vähennysoikeus 169 artiklan b alakohdan(20) mukaisesti.

55. Jos luovuttajan vähennysoikeus on näin ollen pääsääntöisesti olemassa rajat ylittävien liiketoimien yhteydessä ja jäsenvaltion sisäisten liiketoimien yhteydessä sitä vastoin ei, arvonnäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan verovapautus johtaa myös kilpailuedun syntymiseen kolmansista maista tuotaville tavaroille. Alankomaiden kuningaskunta on sen vuoksi perustellusti huomauttanut, että nyt tarkasteltavissa tapauksissa kolmansiin maihin sijoittautuneet toimittajat voisivat, toisin kuin jäsenvaltion alueelle sijoittautuneet toimittajat, luovuttaa hammasproteeseja täysin arvonnäverottomasti, jos arvonnäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdalla olisi sovellettava myös hammasproteesien maahantuontiin kolmansista maista.

56. Tällaista kilpailun vääristymistä voidaan ehkäistä ainoastaan siten, ettei myöskään kolmannessa maassa myönnetä vähennysoikeutta maasta vietävälle tuotteelle. Koska näin ei kuitenkaan yleensä tapahdu, kolmansiin maihin sijoittautuneiden toimittajien kilpailuetua voidaan korjata, joskaan ei kokonaan, ainoastaan verottamalla tavarankohdalla. Maahantuontia verottamalla näet arvonnäverorasite kohdistuu myös kolmannesta maasta peräisin olevaan tavarankohdalla. Rasite on myös lopullinen, sikäli kuin hankkijalla ei tältä osin ole vähennysoikeutta arvonnäverodirektiivin 168 artiklan e alakohdan(21) nojalla. Näin on erityisesti silloin, jos hankkija on kuluttaja tai luovuttaa tavarankohdalleen jäsenvaltion alueella verottomasti. Jälkimmäisestä on kyse kolmessa pääasiassa. Nyt kyseessä olevilla verovelvollisilla ei ole vähennysoikeutta hammasproteesien hankinnan yhteydessä, koska ne luovuttavat hammasproteesit verottomasti edelleen arvonnäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla.

57. Kolmansista maista tuotaviin tavaroihin kohdistuva arvonnäverorasite on kuitenkin pääsääntöisesti suurempi kuin jäsenvaltion alueella luovutettuun tavarankohdalla kohdistuva rasite. Jälkimmäisen kohdalla rasite määräytyy tuotantopanosten arvonnä perusteella,(22) kun taas maahantuonnin verotuksen yhteydessä syntyvä tavaroiden verorasite perustuu valmiin tavarankohdalla arvoon.(23) Arvonnäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdassa säädetyn maahantuonnin vapautuksen epäämisestä syntyy siten viime kädessä kilpailuhaitta kolmansista maista tuotaville hammasproteeseille.

58. Kolmansista maista maahantuotavien tavaroiden, joiden luovutus on verotonta määräjäsenvaltiossa, vapauttamisella verosta sen enempää kuin niiden verottamisellakaan ei siten voida saada aikaan kilpailun kannalta neutraalia ratkaisua. Kummallakaan tavalla ei voida luoda samanlaisia kilpailuolosuhteita jäsenvaltion alueella luovutetuille ja kolmansista maista tuotaville tavaroille. Kilpailun kannalta neutraali ratkaisu on arvonnäverodirektiivin sääntelymahdollisuuksien ulottumattomissa, koska se edellyttäisi vaikuttamista luovuttajan vähennysoikeuteen kolmannessa maassa.(24)

59. Edellä esitetyn perusteella on syytä palauttaa mieleen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan kuudennen direktiivin vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska mainitut vapautukset ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen vastikkeellisesti luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista kannetaan arvonnäveroa.(25) Tämä periaate pätee myös maahantuonnin vapautuksiin. Suppea tulkinta ei nyt tarkasteltavissa tapauksissa myöskään merkitsisi sitä, että arvonnäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdalla sisältyvä vapautus menettäisi tavoitellut vaikutuksensa,(26) koska yhdenvertaisen kohtelun tavoitetta ei voida luovuttajan vähennysoikeuden vaikutukset huomioon ottaen toteuttaa paremmin

tulkitseamalla säännöstä laajasti, kuten edellä on osoitettu.

60. Laajaa tulkintaa eivät tue myöskään siihen liittyvät huomattavat käytännön hankaluudet. Näihin hankaluuksiin ovat perustellusti viitanneet sekä Alankomaiden kuningaskunta että komissio. Jos arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan vapautusta nimittäin tulkittaisiin laajasti, esimerkiksi nyt tarkasteltavissa tapauksissa rajanylityksen yhteydessä olisi todistettava, että kolmanteen maahan sijoittautunut myyjä on hammaslääkäri tai -tekniikko. Tällaiset hankaluudet vältetään, jos arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan vapautusta sovelletaan pelkästään silloin, kun maahantuodun tavaroin luovutus on vapautettu verosta aina, siis ainoastaan itse tavaroin ominaisuuksien perusteella. Tavallisesti rajanylityksen yhteydessä on nimittäin helppo todeta tavaroin ominaisuudet.

61. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan nojalla verosta on näin ollen vapautettu ainoastaan sellaisten tavaroin maahantuonti kolmansista maista, joiden luovutus on vapautettu verosta määräjäsenvaltiossa aina, siis muista edellytyksistä riippumatta. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan koskevaan ennakkoratkaisukysymykseen on siten vastattava, ettei kyseistä vapautusta sovelleta hammasproteesien maahantuontiin.

2. Arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan b alakohdassa säädetty yhteisöhankintojen vapautus

62. Seuraavaksi on tutkittava arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan b alakohdassa säädettyä tavaroin yhteisöhankintojen vapautusta. Kyseinen säännös nivoutuu edellä käsiteltyyn arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdassa säädettyyn tavaroin maahantuonnin vapautukseen. Arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan b alakohdassa vapautetaan nimittäin verosta muun muassa ”tavaroin yhteisöhankinnat, jos näiden tavaroin maahantuonti olisi kaikissa olosuhteissa 143 artiklan a – – alakohdan säännösten perusteella vapautettu verosta”.

63. Koska vapautusta, johon 140 artiklan b alakohdassa viitataan, ei sovelleta hammasproteesien maahantuontiin,(27) myöskään hammasproteesien yhteisöhankintaa ei ole vapautettu verosta arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan b alakohdan nojalla.

3. Arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdassa säädetty yhteisöhankintojen vapautus

64. Hammasproteesien yhteisöhankinta voisi kuitenkin olla vapautettu verosta arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdan edellytysten täyttyessä. Kyseinen vapautus koskee tavaroin yhteisöhankintoja, jos verovelvollisen suorittama näiden tavaroin luovutus olisi ”kaikissa olosuhteissa” vapautettu verosta määräjäsenvaltiossa.

65. Vaikka arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdan sanamuoto noudattelee tunnistettavasti arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdassa säädettyä tavaroin maahantuonnin vapautusta, molempia säännöksiä ei voida tulkita samalla tavalla. Hammasproteesien yhteisöhankinta on vapautettu verosta, jos luovutuksen suorittaa hammaslääkäri tai -tekniikko.(28) Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan tulkinnasta poikkeava ja VDP:n, Nobelin, Viron tasavallan ja komission jakama käsitykseni perustuu kahteen syyhyn.

66. Ensinnäkin näiden kahden säännöksen tulkitseminen täysin samalla tavalla veisi arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdassa säädetyltä yhteisöhankinnan vapautukselta kaiken itsenäisen sisällön. Tällöin sen sääntelysisältö ei nimittäin olisi arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan b alakohdassa säädetyin vapautuksen sisältöä laajempi, sikäli kuin siinä puolestaan viitataan arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdaan.

67. Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdasta poikkeava tulkinta on

välttämätön EY 90 ja EY 93 artiklan (joista on tullut SEUT 110 ja SEUT 113 artikla) perusteella. Arvonlisäverodirektiivin kaltaista unionin toimea on nimittäin tulkittava kaiken primaarioikeuden mukaisesti.(29)

68. EY 90 artiklan (josta on tullut SEUT 110 artikla) nojalla jäsenvaltiot eivät määrää muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia sisäisiä veroja tai maksuja, kuin ne määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille. Kyseisen määräyksen tarkoituksena on turvata tavaroiden vapaa liikkuvuus jäsenvaltioiden välillä normaaleissa kilpailuolosuhteissa poistamalla kaikenlainen suojaaminen, joka voi johtua muista jäsenvaltioista peräisin olevia tuotteita syrjivän sisäisen verotuksen soveltamisesta.(30)

69. Tämä samanlaisten kilpailuolosuhteiden takaaminen on myös EY 93 artiklan (josta on tullut SEUT 113 artikla), jonka nojalla arvonlisäverodirektiivi annettiin, tarkoitus. Sen mukaan liikevaihtoveroja koskevan jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistamisen tarkoituksena on sisämarkkinoiden toteuttaminen ja toiminnan varmistaminen sekä erityisesti kilpailun vääristymien välttäminen.

70. Molemmista sopimusmääräyksistä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdassa on mahdollisuuksien mukaan tulkittava tavalla, jolla ehkäistään jäsenvaltioiden välisen kilpailun vääristymistä. Tältä osin yhteisön sisäinen kilpailutilanne eroaa kahdessa suhteessa kilpailutilanteesta kolmansiin maihin nähden.

71. Ensinnäkin vapautuksia säännellään unionissa lähtökohtaisesti yhdenmukaisesti arvonlisäverodirektiivillä. Vapautusta on siten lähtökohtaisesti sovellettava samalla tavalla sekä alkuperä- että määräjäsenvaltiossa.

72. Toiseksi ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ei oikeuta myöskään tavarat ylittävää luovutus, joka on jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa vapautettu verosta. Tuomiossa Eurodental on nimittäin todettu, että kuudennen direktiivin 13 artiklan nojalla verovapaat liiketoimet eivät perusta oikeutta aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentämiseen silloinkaan, kun kyseessä ovat jäsenvaltiosta toiseen suoritettavat liiketoimet.(31)

Arvonlisäverodirektiivin 138 artiklan nojalla verosta vapautettu yhteisöluovutus ei siten oikeuta – kuten muutoin arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan b alakohdan nojalla(32) – arvonlisäveron vähentämiseen silloin, jos tällaiseen luovutukseen sovelletaan erityistä vapautusta, muun muassa nykyistä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklaa.

73. Tällä tavalla unionissa on näin ollen lähtökohtaisesti taattu arvonlisäveron neutraalius kilpailun kannalta hammasproteesien kaupassa. Luovuttajan vähennysoikeuden edellytykset ovat näet samat jäsenvaltion sisäisessä ja yhteisön sisäisessä tapauksessa. Yhdenmukaisesti unionissa sovellettavien vapautusten mukaan kummassakaan tapauksessa luovuttajalla ei ole vähennysoikeutta. Siksi sekä jäsenvaltion alueella että toisesta jäsenvaltiosta hankittavia hammasproteeeseja rasittaa samoissa tapauksissa niiden valmistukseen kohdistuva arvonlisävero, jota ei voida vähentää.(33) Edellä esitetty huomioon ottaen – toisin kuin kolmansista maista tapahtuvan maahantuonnin tapauksessa(34) – tavarat yhteisöhankinnan vapauttamisella verosta siinä tapauksessa, että tavarat luovutus jäsenvaltion alueella olisi myös vapautettu verosta, pyritään tosiasiallisesti jäsenvaltion sisäisen ja rajat ylittävän liiketoimen yhdenvertaiseen kohteluun.

74. Edellä esitetyn perusteella ei ole yllättävää, että tuomiossa Eurodental on jo ohimennen tuotu esille, että arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdan vapautusta voidaan soveltaa myös hammasproteeeseihin,(35) ja neuvoa-antava arvonlisä verokomitea on jo todennut näin.(36)

75. Kyseinen vapautus edellyttää, että luovuttajana alkuperäjäsenvaltiossa on hammaslääkäri

tai -tekniikko, koska ainoastaan tällöin jäsenvaltion sisäisiä ja yhteisön sisäisiä luovutuksia kohdellaan yhdenvertaisesti. Tämä tosin johtaa myös tiettyihin käytännön hankaluuksiin, jotka liittyvät sen toteamiseen, täytyvätkö vapautuksen edellytykset tosiasiallisesti. Unionin sisällä edellytysten tutkiminen on kuitenkin helpompaa kuin kolmansista maista tapahtuvan maahantuonnin yhteydessä.(37) Unionissa on nimittäin ensinnäkin käytössä verotusasioissa annettava virka-apu,(38) ja toiseksi tarkastusta ei tarvitse tehdä rajalla, vaan se voidaan tehdä tavanomaisen verotusmenettelyn yhteydessä.

76. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdasta poiketen 140 artiklan a alakohtaa on näin ollen tulkittava siten, että sitä on sovellettava hammasproteesien yhteisöhankintoihin, jos luovuttaja on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu hammaslääkäri tai -tekniikko.

4. Arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan poikkeussäännöksen vaikutus

77. Lisäksi on vielä selvitettävä, onko arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohtaa sovellettava myös silloin, jos hammasproteesi luovutetaan jäsenvaltiosta, joka arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan nojalla, luettuna yhdessä liitteessä X olevan A osan 1 kohdan kanssa, ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan vapautusta vaan verottaa aina hammasproteesien luovutuksia.

78. Alankomaiden kuningaskunta katsoo, että kilpailun vääristymisen ehkäisemiseksi vapautusta ei voida soveltaa ainakaan tällaisessa tapauksessa.

79. Tällaista poikkeusta ei voida perustaa arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdan vapautuksen sanamuotoon. Kuten edellä on todettu, se koskee nimittäin ainoastaan vapautuksen soveltamista määräjäsenvaltiossa muttei alkuperäjäsenvaltiossa.(39)

80. Jäsenvaltio, joka arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan nojalla, luettuna yhdessä liitteessä X olevan A osan 1 kohdan kanssa, verottaa hammasproteesien luovutusta kaikissa tapauksissa, on kuitenkin viime kädessä samassa kilpailutilanteessa kuin kolmas maa. Koska tällaisessa jäsenvaltiossa luovuttajaan ei sovelleta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan vapautusta vaan ainoastaan yhteisöluovutuksia koskevaa 138 artiklan vapautusta, se voi luovuttaessaan hammasproteesit toiseen jäsenvaltioon vaatia arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan b alakohdan(40) nojalla täyttä vähennysoikeutta ostotoimiensa osalta. Sen vuoksi hammasproteesit voidaan luovuttaa tällaisesta jäsenvaltiosta täysin arvonlisäverottomasti. Tästä seuraa – kuten kolmannelta maasta suoritettavan luovutuksenkin tapauksessa(41) – kilpailuetu tällaiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille.

81. Erityisesti tämän kilpailuedun tasaamiseksi ehdotan arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan tutkimisen yhteydessä, että kolmansista maista tapahtuvan maahantuonnin vapautusta(42) tulkitaan suppeasti. En kuitenkaan pidä tarkoituksenmukaisena ulottaa tätä suppeaa tulkintaa koskemaan arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohtaan sisältyvää yhteisöhankintojen vapautusta siinä tapauksessa, ettei hammasproteesien luovutusta ole alkuperäjäsenvaltiossa vapautettu verosta arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan poikkeussääntelyn perusteella.

82. Ensinnäkin tästä seuraisi tällaisen alkuperäjäsenvaltion kilpailutilanteen heikentyminen. Kuten nimittäin olen jo edellä kolmansien maiden yhteydessä esittänyt,(43) tällaisesta jäsenvaltiosta peräisin olevaan hammasproteesiin kohdistuisi yhteisöhankinnan verottamisen myötä suurempi arvonlisäverorasite kuin toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevaan hammasproteesiin, jota rasittaa ainoastaan ostoihin sisältyvä vero, jota ei voida vähentää. Tällainen tuontitavaroiden asettaminen epäedullisempaan asemaan on kuitenkin ongelmallista

jäsenvaltioiden – toisin kuin kolmansien maiden – kohdalla, kun otetaan huomioon EY 90 artiklan (josta on tullut SEUT 110 artikla)(44) tätä koskeva kielto.

83. Toiseksi tuomiossa Eurodental on jo todettu vähennysoikeuden eroista(45) aiheutuvan kilpailun vääristymisen yhteydessä, että tämä tilanne johtuu siitä, ettei arvonlisäveroa ole vielä yhdenmukaistettu täydellisesti.(46) Alankomaiden kuningaskunnan oikeutetusti moittima kilpailun vääristyminen on siten seurausta arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan poikkeussääntelystä eikä 140 artiklan a alakohdan vapautuksen liian laajasta tulkinnasta.

84. Jos ongelman syy on siten arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan poikkeussääntely, ratkaisu voi löytyä myös ainoastaan sieltä. Tältä osin kysynkin, onko kyseinen säännös primaarioikeuden vaatimusten ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukainen. Tämä pätee sekä verovelvollisiin sovellettavaan perusoikeuskirjan 20 artiklaan sisältyvään yleiseen yhdenvertaisuusperiaatteeseen että SEU 4 artiklan 2 kohtaan sisältyvään erityiseen yhdenvertaisuusperiaatteeseen, jota sovelletaan jäsenvaltioiden välillä. Arvonlisäverodirektiivin 370 artiklassa ei nimittäin ole kyse siitä klassisesta tapauksesta, jossa yhdenmukaistaminen on ainoastaan asteittaista, mikä antaa kaikille jäsenvaltioille mahdollisuuden antaa erilaisia kansallisia säännöksiä. Mainittu säännös antaa pikemminkin ainoastaan tietyille jäsenvaltioille(47) mahdollisuuden poiketa arvonlisäverodirektiivin vapautuksia koskevista säännöksistä, jotka kuitenkin sitovat muita jäsenvaltioita.(48) Tällainen jäsenvaltioiden erilainen kohtelu ja siitä seuraava niihin sijoittautuneiden verovelvollisten erilainen kohtelu voivat olla perusteltuja siirtymäkaudella yhdenmukaistamistavoitteen saavuttamista silmällä pitäen.(49) Nyt tarkasteltavissa tapauksissa arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan poikkeussäännöksen soveltamista ei kuitenkaan ole rajoitettu ajallisesti. Sen vuoksi jäsenvaltioilla on ollut erilaiset valtuudet soveltaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan vapautusta jo kuudennen direktiivin voimaantulosta lähtien, siis yli 36 vuoden ajan.(50)

85. Kysymys arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan yhteensopivuudesta perusoikeuskirjan 20 artiklan ja SEU 4 artiklan 2 kohdan kanssa ei kuitenkaan ole nyt tarkasteltavien ennakkoratkaisupyyntöjen kohteena. Sitä voitaisiin tutkia unionin tuomioistuimessa ainoastaan toisenlaisen menettelyn yhteydessä. Tästä huolimatta Alankomaiden kuningaskunnan osoittaman kilpailun vääristymisen perusteella unionin lainsäätäjän olisi aiheellista täyttää SEUT 113 artiklan vaatimukset mukauttamalla arvonlisäverodirektiiviä vastaavasti.

86. Nyt tarkasteltavasta kysymyksestä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdassa sovelletaan myös silloin, jos hammasproteesit luovutetaan jäsenvaltiosta, joka arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan nojalla, luettuna yhdessä liitteessä X olevan A osan 1 kohdan kanssa, ei sovelta 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan vapautusta.

VI Ratkaisuehdotus

87. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Hoge Raad der Nederlandenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 1 kohdalla, ei anneta vähennysoikeutta verovelvolliselle, joka ei ole maksanut liiketoimistaan veroa sen vuoksi, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään unionin oikeuden vastaisesti verovapautuksesta.

2. Arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan a alakohdan verovapautusta sovelletaan hammasproteesien yhteisöhankintoihin, jos luovuttaja on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaisesti hammaslääkäri tai -tekniikko. Tähän ei vaikuta se, käyttääkö alkuperäjäsenvaltio arvonlisäverodirektiivin 370 artiklan, luettuna yhdessä liitteessä X olevan A

osan 1 kohdan kanssa, poikkeussääntelyä.

3. Arvonlisäverodirektiivin 143 artiklan a alakohdan nojalla hammasproteesien maahantuontia ei ole missään tapauksessa vapautettu verosta.

4. Arvonlisäverodirektiivin 140 artiklan b alakohdan nojalla, luettuna yhdessä 143 artiklan a alakohdan kanssa, hammasproteesien yhteisöhankintoja ei ole missään tapauksessa vapautettu verosta.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Vrt. aikaisemmat tuomio Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763) ja tuomio VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 – Tuomio Eurodental (EU:C:2006:763).

4 – Tuomio VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

5 – Tuomio MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778).

6 – EYVL L 145, s. 1.

7 – EUVL L 347, s. 1.

8 – Ks. edellä 5 kohta.

9 – Ks. edellä 15 kohta.

10 – Ks. edellä 14 kohta.

11 – Ks. tuomio VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

12 – Tuomio MDDP (EU:C:2013:778, 45 kohta).

13 – Ks. tästä ratkaisuehdotukseni MDDP (EU:C:2013:421, 37–51 kohta).

14 – Ks. ratkaisuehdotukseni MDDP (EU:C:2013:421, 72 kohta).

15 – Ehdotus kuudenneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, 20.6.1973, KOM (73) 950 lopullinen.

16 – Ks. edellä alaviitteessä 15 mainitun komission ehdotuksen 14 artiklan B kohdan c alakohta, jossa vapautettiin verosta luovutukset ”laitoksille, jotka vastaavat sodan uhrien hautausmaiden, hautapaikkojen ja muistomerkkien rakentamisesta, suunnittelusta ja ylläpitämisestä”; vrt. tästä nykyisin arvonlisäverodirektiivin liitteessä X olevan B osan 6 kohta.

17 – Edellä alaviitteessä 15 mainitun komission ehdotuksen 14 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohta.

18 – Edellä alaviitteessä 15 mainittu komission ehdotus, s. 17.

19 – Tai kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohta, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 1 kohdalla.

20 – Tai kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohta, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 1 kohdalla.

21 – Tai kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan b alakohta, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 1 kohdalla.

22 – Ks. arvonlisäverodirektiivin 73 artikla.

23 – Ks. arvonlisäverodirektiivin 85 artikla, luettuna yhdessä yhteisön tullikoodeksista 12.10.1992 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2913/92 (EYVL L 302, s. 1) 29 artiklan kanssa.

24 – Ks. edellä 55 ja 56 kohta.

25 – Ks. tuomio Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, 19 kohta) ja tuomio Granton Advertising, C-461/12 (EU:C:2014:1745, 25 kohta).

26 – Vrt. tästä vaatimuksesta tuomio Dornier, C-45/01 (EU:C:2003:595, 42 kohta) ja tuomio Klinikum Dortmund, C-366/12 (EU:C:2014:143, 27 kohta).

27 – Ks. edellä 44–61 kohta.

28 – Vrt. jo ratkaisuehdotukseni VDP Dental Laboratory, EU:C:2006:537, 44 kohta.

29 – Ks. tuomio Sturgeon ym. (C-402/07 EU:C:2009:716, 48 kohta); tuomio Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, 43 kohta) ja tuomio komissio v. Strack (C-579/12 RX?II, EU:C:2013:570, 40 kohta).

30 – EY 90 artiklasta tuomio Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, 30 kohta).

31 – Tuomio Eurodental (EU:C:2006:763, 37 kohta).

32 – Tai kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohta, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 1 kohdalla.

33 – Eroja on yhä ainoastaan siltä osin kuin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa syntyvä verorasite voi vaihdella jäsenvaltioiden erilaisten verokantojen vuoksi tuotantopanosten alkuperän mukaan. Verokantoja on nimittäin yhdenmukaistettu ainoastaan osittain arvonlisäverodirektiivin 96–105 artiklalla.

34 – Vrt. edellä 53–55 kohta.

35 – Vrt. tuomio Eurodental, EU:C:2006:763, 40 kohta kuudennen direktiivin 28 c artiklan B kohdan a alakohtaan sisältyneestä aiemmasta säännöksestä.

36 - Ks. kuudennen direktiivin 28 c artiklan B kohdan a alakohtaan sisältynyttä aiempaa säännöstä koskevat neuvoa-antavan arvonlisäverokomitean suuntaviivat, jotka hyväksyttiin sen 13.–14.10.1998 pidetyssä 56. istunnossa.

37 – Ks. edellä 60 kohta.

38 – Ks. hallinnollisesta yhteistyöstä ja petosten torjunnasta arvonlisäverotuksen alalla 7.10.2010 annettu neuvoston asetetus (EU) N:o 904/2010 (uudelleenlaadittu) (EUVL L 268, s. 1).

39 – Ks. edellä 45 kohta.

40 – Tai kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohta, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklan 1 kohdalla.

41 – Ks. edellä 55 kohta.

42 – Ks. edellä 56 kohta.

43 – Ks. edellä 57 kohta.

44 – Ks. edellä 68 kohta.

45 – Ks. edellä 72 kohta.

46 – Tuomio Eurodental (EU:C:2006:763, 48–53 kohta).

47 – Ks. arvonlisäverodirektiivin poikkeussäännöksiin vetoamisen tiukoista edellytyksistä myöhemmin unioniin liittyneiden jäsenvaltioiden osalta tuomio komissio v. Puola (C-49/09, EU:C:2010:644, 42 kohta), joka koskee arvonlisäverodirektiivin 115 artiklaa.

48 – Tätä seikkaa ei huomioitu tuomiossa Jetair ja BTW-äänheid BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, 44–51 kohta), jossa arvonlisäverodirektiivin 370 artiklaa tarkasteltiin toisessa yhteydessä.

49 – Ks. talouden toimijoiden erilaisesta kohtelusta tuomio Arcelor Atlantique et Lorraine ym. (C-127/07, EU:C:2008:728, 69 kohta); vrt. vastaavasti myös tuomio Eurodental (EU:C:2006:763, 52 kohta).

50 – Ks. kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohta ja 4 kohta, luettuna yhdessä liitteessä E olevan 2 kohdan kanssa.