Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 4ης Σεπτεμβρίου 2014[1]

Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-144/13, C-154/13 και C-160/13

VDP Dental Laboratory NV
κατά
Staatssecretaris van Financiën,
Staatssecretaris van Financiën
κατά
X BV
και
Staatssecretaris van Financiën
κατά
Nobel Biocare Nederland BV
[αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Βασίλειο των Κάτω Χωρών)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Φοροαπαλλαγή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών — Άρθρο 140, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Φοροαπαλλαγή κατά την εισαγωγή αγαθών — Άρθρο 143, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Δυνατότητα εφαρμογής των φοροαπαλλαγών κατά τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής οι οποίες απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Έκπτωση του φόρου εισροών — Άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α′, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ — Άμεσο αποτέλεσμα — Δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών για πράξεις που απαλλάσσονται βάσει του εθνικού δικαίου, αλλά κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης»

I – **Εισαγωγή**

1. Το Δικαστήριο πρέπει να εξετάσει εκ νέου[2] την επιβολή ΦΠΑ σε είδη οδοντικής προσθετικής. Το ζήτημα αυτό εμφανίζει ιδιαιτερότητες, καθόσον η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής απαλλάσσεται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, αλλά ορισμένα κράτη μέλη εξακολουθούν να φορολογούν όλες τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής βάσει μεταβατικής ρυθμίσεως.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Βλ. προγενέστερες αποφάσεις Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763) και VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

2. Το Δικαστήριο εξέτασε ήδη, στην απόφαση Eurodental [3], τις επιπτώσεις των ιδιαιτεροτήτων αυτών επί της εκπτώσεως του φόρου εισροών και επί των συνθηκών ανταγωνισμού μεταξύ των παρεχόντων είδη οδοντικής προσθετικής σε διάφορα κράτη μέλη. Οι υπό κρίση αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν, ομοίως, τις εν λόγω συνθήκες ανταγωνισμού, αλλά στο πλαίσιο των φοροαπαλλαγών για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και τις εισαγωγές από τρίτες χώρες. Συγκεκριμένα, δεν έχει αποσαφηνισθεί ακόμη αν είναι δυνατή η εφαρμογή αυτών των απαλλαγών σε σχέση με τα είδη οδοντικής προσθετικής.

3. Περαιτέρω, το Δικαστήριο πρέπει να ασχοληθεί εκ νέου, κατόπιν της πρώτης αποφάσεώς του VDP Dental Laboratory [4], με την επιρροή που ασκεί επί του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου εισροών φοροαπαλλαγή η οποία αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης. Επ' αυτού, πάντως, η εσχάτως εκδοθείσα απόφαση MDDP [5] δεν θα έπρεπε να έχει αφήσει κανένα αδιευκρίνιστο ζήτημα.

II – **Νομικό πλαίσιο**

A – *Το δίκαιο της Ένωσης*

4. Οι κύριες δίκες αφορούν την επιβολή ΦΠΑ για τα έτη 2006 και 2008. Για τον λόγο αυτόν, πρέπει να ληφθούν υπόψη, εν προκειμένω, τόσο η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση [6], ως είχε κατά το έτος 2006 (στο εξής: έκτη οδηγία), όσο και η ισχύουσα από την 1η Ιανουαρίου 2007 οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [7], ως είχε κατά το έτος 2008 (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ). Ακολούθως, λοιπόν, θα παρατίθενται είτε οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ είτε εκείνες της έκτης οδηγίας αναλόγως της χρονικής περιόδου σε σχέση με την οποία ζητείται να ερμηνευθούν.

Οι γενεσιουργοί αιτίες του φόρου

5. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

«α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

β) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:

i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή [...] όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή [...],

[…]

γ) […]

δ) οι εισαγωγές αγαθών.»

3 — Απόφαση Eurodental (EU:C:2006:763).
4 — Απόφαση VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).
5 — Απόφαση MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778).
6 — ΕΕ L 145, σ. 1.
7 — ΕΕ L 347, σ. 1.

6. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ περιγράφει ως «παράδοση αγαθών» τη «μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό».

7. Το άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει την «ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» ως την «απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού».

8. Κατά το άρθρο 30, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, «ως “εισαγωγή αγαθών” νοείται η είσοδος, στο εσωτερικό της Κοινότητας, αγαθού που δεν έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία κατά την έννοια του άρθρου 24 της Συνθήκης».

Η φοροαπαλλαγή για είδη οδοντικής προσθετικής

9. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

«τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τους οδοντοτεχνίτες στο πλαίσιο του επαγγέλματός τους, καθώς και τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής που πραγματοποιούνται από τους οδοντιάτρους και τους οδοντοτεχνίτες».

10. Ωστόσο, το κεφάλαιο 1 του τίτλου XIII της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Παρεκκλίσεις που ισχύουν έως τη θέσπιση οριστικών ρυθμίσεων», περιέχει στο πρώτο τμήμα του («Παρεκκλίσεις για τα κράτη που ήταν μέλη της Κοινότητας την 1η Ιανουαρίου 1978») εξαίρεση από την ανωτέρω φοροαπαλλαγή. Συγκεκριμένα, το άρθρο 370 ορίζει ότι:

«Τα κράτη μέλη, τα οποία την 1η Ιανουαρίου 1978 φορολογούσαν τις πράξεις που περιλαμβάνονται στον κατάλογο του παραρτήματος X, μέρος Α, μπορούν να εξακολουθήσουν να τις φορολογούν.»

11. Το παράρτημα X, μέρος Α, περιλαμβάνει στο σημείο 1 τις «παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τους οδοντοτεχνίτες στο πλαίσιο του επαγγέλματός τους, καθώς και παραδόσεις ειδών οδοντικής προθετικής που πραγματοποιούνται από τους οδοντιάτρους και τους οδοντοτεχνίτες».

Οι φοροαπαλλαγές των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και των εισαγωγών αγαθών

12. Κατά το άρθρο 140, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, επίσης, τις ακόλουθες πράξεις:

«α) τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, η παράδοση των οποίων από υποκειμένους στον φόρο απαλλάσσεται σε κάθε περίπτωση στο αντίστοιχο έδαφός τους,

β) τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών η εισαγωγή των οποίων απαλλάσσεται σε κάθε περίπτωση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 143, στοιχεία α), β), γ) και ε) έως ιβ),

[…]»

13. Κατά την εισαγωγή από τρίτες χώρες, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, βάσει του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ:

«τις οριστικές εισαγωγές αγαθών, των οποίων η παράδοση από υποκειμένους στον φόρο απαλλάσσεται οπωσδήποτε στο αντίστοιχο έδαφός τους,»

Οι φοροαπαλλαγές των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και των εξαγωγών αγαθών

14. Όσον αφορά τις διασυνοριακές παραδόσεις εντός της Ένωσης οι οποίες συνδέονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει την ακόλουθη απαλλαγή:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.»

15. Ομοίως, το άρθρο 146 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει σχετικά με τις εξαγωγές:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της Κοινότητας·

β) τις παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από μη εγκατεστημένο στο αντίστοιχο έδαφός τους αποκτώντα ή για λογαριασμό του, εκτός της Κοινότητας, […]·

[…]»

Το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών

16. Για τη φορολογική περίοδο 2006, το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ρύθμιζε το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, το οποίο αναγνωριζόταν σε υποκείμενο στον φόρο για αγαθά που είχε προμηθευτεί ή υπηρεσίες που του είχαν παρασχεθεί (στο εξής: πράξεις εισροών), ως εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [ΦΠΑ] για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στο φόρο·

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για τα εισαχθέντα στο εσωτερικό της χώρας αγαθά·

γ) […]

δ) τον [ΦΠΑ] που οφείλεται, σύμφωνα με το άρθρο 28α παράγραφος 1 στοιχείο α.

3. Τα κράτη μέλη παρέχουν επίσης σε κάθε υποκείμενο στον φόρο την προαναφερόμενη στην παράγραφο 2 έκπτωση ή επιστροφή του φόρου προστιθεμένης αξίας, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες:

[…]

β) συναλλαγ[ών] που απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου [...] 15 [...] ή 28γ Α) και Γ)·

[…]»

17. Το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας όριζε ποιες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις συνιστούσαν γενεσιουργό αιτία του φόρου, κατ' αντιστοιχία προς το νυν άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β′, σημείο i, της οδηγίας ΦΠΑ [8]. Το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας ρύθμιζε τις φοροαπαλλαγές κατά την εξαγωγή, οι οποίες προβλέπονται πλέον από το άρθρο 146, της οδηγίας ΦΠΑ [9]. Το άρθρο 28γ, μέρος Α, της έκτης οδηγίας θέσπιζε τη φοροαπαλλαγή ενδοκοινοτικών παραδόσεων η οποία αποτελεί πλέον αντικείμενο του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ [10].

18. Οι διατάξεις περί εκπτώσεως του φόρου εισροών του άρθρου 17, παράγραφοι 1 έως 3, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, αντιστοιχούν στα άρθρα 167 και 168 της οδηγίας ΦΠΑ.

Το εθνικό δίκαιο

19. Το ολλανδικό δίκαιο περιείχε, καταρχήν, διατάξεις αντίστοιχες των ανωτέρω διατάξεων του δικαίου της Ένωσης.

20. Εντούτοις, η ρύθμιση περί φοροαπαλλαγής για είδη οδοντικής προσθετικής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ είχε μεταφερθεί στην εσωτερική έννομη τάξη κατά τρόπο αντίθετο προς το δίκαιο της Ένωσης [11], διά του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, σημείο 1, του ολλανδικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting 1968), το οποίο εξακολουθούσε να ισχύει κατά το έτος 2006 προβλέποντας ότι ο προμηθευτής ειδών οδοντικής προσθετικής δεν όφειλε να είναι ούτε οδοντίατρος ούτε οδοντοτεχνίτης.

III – **Οι κύριες δίκες**

21. Όλες οι κύριες δίκες αφορούν Ολλανδούς υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι παραγγέλλουν είδη οδοντικής προσθετικής στην αλλοδαπή είτε για να τα μεταπωλήσουν ως μεσάζοντες είτε για να τα χρησιμοποιήσουν οι ίδιοι, ως οδοντίατροι, στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους. Σε όλες τις διαδικασίες αμφισβητείται αν η προμήθεια ειδών οδοντικής προσθετικής από την αλλοδαπή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.

Α – *Η υπόθεση C-144/13 (VDP Dental Laboratory)*

22. Η υπόθεση C-144/13 αφορά την ολλανδική εταιρία VDP Dental Laboratory N.V. (στο εξής: VDP). Κατόπιν παραγγελίας οδοντιάτρων, η VDP εξασφάλιζε την κατασκευή ειδών οδοντικής προσθετικής από οδοντοτεχνικά εργαστήρια στην αλλοδαπή, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η διαφορά της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο τον οφειλόμενο από τη VDP ολλανδικό ΦΠΑ για το πρώτο τρίμηνο του 2006, καθώς και για το τρίτο τρίμηνο του 2008.

8 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 5.

9 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 15.

10 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 14.

11 — Βλ. απόφαση VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

23. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, κατά το έτος 2006 η VDP δεν μπορούσε ακόμη να θεωρηθεί ως οδοντοτεχνίτης κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, βασιζόμενη στην απαλλαγή του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, σημείο 1, του ολλανδικού νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, δεν χρέωνε ΦΠΑ για τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής τις οποίες πραγματοποιούσε. Παράλληλα με αυτήν τη φοροαπαλλαγή, μάλιστα, προέβαλλε και δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου σε σχέση με τις πράξεις εισροών, στηριζόμενη αυτή τη φορά στο δίκαιο της Ένωσης. Η φορολογική διοίκηση των Κάτω Χωρών όμως απέρριψε το αίτημα περί εκπτώσεως του φόρου εισροών.

24. Κατά το αιτούν δικαστήριο, από το έτος 2008 η VDP ήταν πλέον οδοντοτεχνίτης κατά την έννοια της ρυθμίσεως περί φοροαπαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ. Η VDP εξακολουθεί να θεωρεί ότι οι εκ μέρους της παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής απαλλάσσονται του φόρου, ενώ δεν προέβαλε εκ νέου αίτημα περί εκπτώσεως του φόρου εισροών. Ζητεί όμως τα είδη οδοντικής προσθετικής που προμηθεύεται από την αλλοδαπή να μην φορολογούνται ούτε ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες. Συγκεκριμένα, η VDP υποστηρίζει συναφώς ότι μπορεί να τύχει της φοροαπαλλαγής που προβλέπουν το άρθρο 140, στοιχείο α′, και το άρθρο 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ.

Β – *Η υπόθεση C-154/13 (X)*

25. Η διαφορά της κύριας δίκης στην υπόθεση C-154/13 αφορά τον οφειλόμενο από την X ολλανδικό ΦΠΑ για τα πρώτα τρία τρίμηνα του 2008. Στην περίοδο αυτή, η X διατηρούσε οδοντιατρείο. Στο πλαίσιο αυτό, οι πράξεις της απαλλάσσονταν του ΦΠΑ με βάση το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, αυτή δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

26. Για τους σκοπούς της δραστηριότητάς της, η X αγόρασε είδη οδοντικής προσθετικής από οδοντοτεχνίτη εγκατεστημένο στη Γερμανία. Η X υποστηρίζει ότι δεν οφείλει να καταβάλει ΦΠΑ για αυτές τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, δεδομένης της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 140, της οδηγίας ΦΠΑ. Η φορολογική των Κάτω Χωρών όμως εκτιμά ότι η φοροαπαλλαγή αυτή δεν μπορεί να εφαρμοσθεί, μεταξύ άλλων, για τον λόγο ότι στη Γερμανία, αντιθέτως προς ό,τι συμβαίνει στις Κάτω Χώρες, η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής δεν απαλλάσσεται του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 370, σε συνδυασμό με το παράρτημα X, μέρος Α, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

Γ – *Η υπόθεση C-160/13 (Nobel Biocare Nederland)*

27. Η τρίτη υπόθεση ανάγεται σε διαφορά σχετικά με τον ΦΠΑ που οφείλει η ολλανδική εταιρία Nobel Biocare Nederland BV (στο εξής: Nobel) για τον Δεκέμβριο του 2008. Κατά την εν λόγω περίοδο, η Nobel εφοδίασε οδοντοτεχνικά εργαστήρια στις Κάτω Χώρες με είδη οδοντικής προσθετικής. Η Nobel παρήγγειλε την κατασκευή αυτών των ειδών οδοντικής προσθετικής από τη μητρική της εταιρία στη Σουηδία.

28. Η φορολογική διοίκηση των Κάτω Χωρών επέβαλε ΦΠΑ στα είδη οδοντικής προσθετικής που προμηθεύτηκε η Nobel από τη Σουηδία, ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Εντούτοις, η Nobel διατείνεται ότι πρέπει να εφαρμοσθεί, στην περίπτωσή της, η φοροαπαλλαγή του άρθρου 140, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ.

IV – **Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

29. Το Hoge Raad der Nederlanden, ενώπιον του οποίου εκκρεμούν οι κύριες δίκες, υπέβαλε στο Δικαστήριο, στις 21, 27 και 28 Μαρτίου 2013, τρεις αιτήσεις προδικαστικών αποφάσεων δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ και έθεσε συνολικώς πέντε ερωτήματα. Τα προδικαστικά ερωτήματα καλύπτουν δύο διαφορετικά ζητήματα.

30. Πρώτον, στην υπόθεση C-144/13 (VDP Dental Laboratory), το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει ερώτημα σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών για τη φορολογική περίοδο 2006:

Έχει το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι, αν μια εθνική νομοθετική διάταξη προβλέπει, κατά παράβαση της έκτης οδηγίας, απαλλαγή (λόγω της οποίας αποκλείεται το δικαίωμα εκπτώσεως), ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται εκπτώσεως βάσει του άρθρου 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας;

31. Δεύτερον, από τις τρεις υποθέσεις προκύπτει συνολικώς το ακόλουθο ερώτημα όσον αφορά τη φοροαπαλλαγή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων:

Πρέπει το άρθρο 140, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας ΦΠΑ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν ισχύει για την ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών οδοντικής προσθετικής; Αν όχι, συνδέεται τότε με την εφαρμογή της απαλλαγής η προϋπόθεση να παραδόθηκαν τα είδη οδοντικής προσθετικής, από την αλλοδαπή, από οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη και/ή να παραδόθηκαν σε οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη;

32. Στην υπόθεση C-144/13 (VDP Dental Laboratory), το ως άνω προδικαστικό ερώτημα επεκτείνεται και στην ερμηνεία του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο αφορά την απαλλαγή κατά την εισαγωγή από τρίτες χώρες.

33. Επίσης, στην υπόθεση C-154/13 (X), το εν λόγω προδικαστικό ερώτημα συμπληρώνεται ως εξής:

Αν η προβλεπόμενη από το άρθρο 140, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας ΦΠΑ απαλλαγή από τον ΦΠΑ (είτε υπό τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στο προηγούμενο ερώτημα είτε όχι) ισχύει για την ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών οδοντικής προσθετικής: ισχύει σε κράτη μέλη όπως οι Κάτω Χώρες, που έχουν ευθυγραμμιστεί με την απαλλαγή που προβλέπεται από το άρθρο 132 της οδηγίας ΦΠΑ, η απαλλαγή επίσης για την ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών οδοντικής προσθετικής που προέρχονται από κράτος μέλος το οποίο έχει χρησιμοποιήσει τη μεταβατική ρύθμιση εξαιρέσεως που περιέχεται στο άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ;

34. Κατόπιν της ενώσεως των υποθέσεων για να συνεκδικασθούν προς διευκόλυνση της διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως, η VDP, η Nobel, η Δημοκρατία της Εσθονίας, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 19ης Μαΐου 2014 συμμετείχαν η Nobel, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή.

V – **Νομική εκτίμηση**

A – *Επί του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου εισροών*

35. Όπως προκύπτει από το σκεπτικό της αποφάσεως περί παραπομπής στην υπόθεση C-144/13, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσία με το ερώτημά του να διευκρινισθεί, σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, αν υποκείμενος στον φόρο δύναται να προβάλει το δικαίωμα εκπτώσεως βάσει του άρθρου 17 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ακόμη και όταν δεν έχουν φορολογηθεί οι πράξεις του για τον λόγο ότι το εθνικό δίκαιο προβλέπει σχετική απαλλαγή κατά παράβαση των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης.

36. Το ζήτημα αυτό, που αφορά την ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ, ήταν το αντικείμενο της υποθέσεως C-319/12 (MDDP), επί της οποίας εκδόθηκε απόφαση μετά την υποβολή της προκειμένης αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.

37. Στην απόφαση MDDP, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ δεν επιτρέπει σε υποκείμενο στον φόρο να τύχει της απαλλαγής που προβλέπει το εθνικό δίκαιο κατά παράβαση της οδηγίας ΦΠΑ, προβάλλοντας συγχρόνως το δικαίωμα εκπτώσεως [12]. Σε τέτοια περίπτωση, λοιπόν, ο υποκείμενος στον φόρο δύναται να επιλέξει μόνον είτε να δεχθεί την εφαρμογή της εθνικής ρυθμίσεως περί φοροαπαλλαγής, στερούμενος το δικαίωμα εκπτώσεως, είτε να υπαγάγει τις πράξεις του στο δίκαιο περί ΦΠΑ της Ένωσης και να επωφεληθεί της εκπτώσεως του φόρου εισροών.

38. Δεδομένου ότι ουδείς εκ των μετεχόντων στην προκειμένη διαδικασία προέβαλε νέα επιχειρήματα, που να μην έχουν ήδη εξετασθεί στο πλαίσιο της υποθέσεως MDDP [13], δεν συντρέχει κανένας λόγος να αμφισβητηθεί η ανωτέρω κρίση του Δικαστηρίου στην απόφαση MDDP.

39. Το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται ούτε από το επιχείρημα το οποίο προέβαλε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι τα πραγματικά περιστατικά της προκειμένης υποθέσεως διαφέρουν από εκείνα της υποθέσεως MDDP στον βαθμό που η VDP θα ήταν αναγκασμένη να ασκήσει το δικαιωμά της προς έκπτωση του φόρου εισροών σε μεταγενέστερο χρόνο. Ασφαλώς, ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή ότι κατ' αυτόν τον τρόπο η VDP θα αντιμετώπιζε το πρόβλημα να ζητήσει εκ των υστέρων από τους αγοραστές της τίμημα αυξημένο κατά τον ΦΠΑ, καθόσον, προκειμένου να κάνει χρήση του δικαιώματος εκπτώσεως, θα έπρεπε να καταβάλει ΦΠΑ για πράξεις για τις οποίες δεν τον είχε αρχικώς χρεώσει. Εντούτοις, έχω τονίσει ήδη στο πλαίσιο της υποθέσεως MDDP ότι υποκείμενος στον φόρο δύναται, υπό ορισμένες περιστάσεις, να ζητήσει αποζημίωση από το οικείο κράτος μέλος, αν δεν μπορεί πλέον να μετακυλήσει στους αγοραστές του τον ΦΠΑ που κατέβαλε σε μεταγενέστερο χρόνο [14].

40. Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι από το άρθρο 17, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, δεν απορρέει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών για υποκείμενο στον φόρο του οποίου οι πράξεις δεν έχουν φορολογηθεί για τον λόγο ότι το εθνικό δίκαιο προβλέπει σχετική φοροαπαλλαγή κατά παράβαση των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης.

12 — Απόφαση MDDP (EU:C:2013:778, σκέψη 45).

13 — Βλ. σχετικά τις προτάσεις μου στην υπόθεση MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, σημεία 37 έως 51).

14 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση MDDP (EU:C:2013:421, σημείο 72).

Β – *Επί των φοροαπαλλαγών του άρθρου 140, στοιχεία α′ και β′, και του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ*

41. Όσον αφορά τις φοροαπαλλαγές για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, βάσει του άρθρου 140, στοιχεία α′ και β′, καθώς και για την εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες, βάσει του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν, και σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως υπό ποιες προϋποθέσεις, ισχύουν οι φοροαπαλλαγές αυτές για τα είδη οδοντικής προσθετικής. Πράγματι, αμφότερες οι διατάξεις εξαρτούν την απαλλαγή από το αν θα υφίστατο απαλλαγή και σε περίπτωση παραδόσεως του αγαθού στην ημεδαπή.

42. Η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής στην ημεδαπή απαλλάσσεται με βάση το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ. Ωστόσο, η φοροαπαλλαγή αυτή ισχύει μόνον υπό την προϋπόθεση ότι η παράδοση πραγματοποιείται από οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη. Όμως, τόσο το άρθρο 140, στοιχεία α′ και β′, όσο και το άρθρο 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ θέτουν ως προϋπόθεση για τη φοροαπαλλαγή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και της εισαγωγής αγαθών από τρίτες χώρες να απαλλάσσεται «οπωσδήποτε» η παράδοση στην ημεδαπή. Για τον λόγο αυτόν, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών υποστηρίζει —αντιθέτως προς τους λοιπούς μετέχοντες στη διαδικασία— ότι το άρθρο 140, στοιχεία α′ και β′, και το άρθρο 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ δεν εφαρμόζονται ως προς τα είδη οδοντικής προσθετικής.

43. Φρονώ ότι για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει να γίνει μια διάκριση. Όπως θα εξηγήσω στη συνέχεια, η φοροαπαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ όντως δεν εφαρμόζεται στην εισαγωγή ειδών οδοντικής προσθετικής από τρίτες χώρες (σχετικά, υπό 1). Το αυτό ισχύει ως προς το άρθρο 140, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ (σχετικά, υπό 2). Ωστόσο, διαφορετικά πρέπει να εκτιμηθεί η απαλλαγή βάσει του άρθρου 140, στοιχείο α′, η οποία εφαρμόζεται και στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ειδών οδοντικής προσθετικής υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ (σχετικά, υπό 3). Τούτο ισχύει ακόμη και αν το κράτος μέλος προελεύσεως του αγαθού δεν εφαρμόζει τη φοροαπαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, κάνοντας χρήση της δυνατότητας που παρέχει η μεταβατική ρύθμιση του άρθρου 370 σε συνδυασμό με το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 1 (σχετικά, υπό 4).

1. Η φοροαπαλλαγή κατά την εισαγωγή αγαθών βάσει του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ

44. Το άρθρο 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις οριστικές εισαγωγές αγαθών, «των οποίων η παράδοση από υποκειμένους στον φόρο απαλλάσσεται οπωσδήποτε στο αντίστοιχο έδαφός τους».

45. Η φράση «στο αντίστοιχο έδαφός τους» αναφέρεται στο εκάστοτε κράτος μέλος της εισαγωγής. Τούτο προκύπτει από τη σύγκριση με διατάξεις όπως το άρθρο 88, το άρθρο 207 ή το άρθρο 214, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, που περιλαμβάνουν την ίδια φράση. Όπως ορθώς επισήμανε η VDP, για τον λόγο αυτόν, η παράδοση του αγαθού πρέπει να απαλλάσσεται από τον φόρο στο κράτος προορισμού, δηλαδή στο κράτος μέλος όπου εισάγεται το αγαθό.

46. Το γράμμα του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ υποδηλώνει με τη λέξη «οπωσδήποτε» ότι η παράδοση του εισαγόμενου αγαθού πρέπει να απαλλάσσεται πάντοτε από τον φόρο, δηλαδή ανεξαρτήτως της συνδρομής λοιπών προϋποθέσεων. Αν, αντιθέτως, η απαλλαγή για την παράδοση αγαθού εξαρτάται από τη συνδρομή πρόσθετων προϋποθέσεων, όπως αυτές που θέτει στην προκειμένη περίπτωση το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ σε σχέση με τις ιδιότητες του προμηθευτή, η παράδοση συγκεκριμένου αγαθού δεν απαλλάσσεται «οπωσδήποτε» από τον φόρο.

47. Το ιστορικό θεσπίσεως του άρθρου 143, στοιχείο α,′ της οδηγίας ΦΠΑ επιβεβαιώνει την ανωτέρω ερμηνεία της διατάξεως. Αντίστοιχο του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ ήταν το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας. Τούτο όριζε ότι απαλλάσσονται οι εισαγωγές αγαθών «των οποίων η παράδοση από υποκειμένους στον φόρο απαλλάσσεται οπωσδήποτε του φόρου στο εσωτερικό της χώρας». Το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας στηρίζεται, με τη σειρά του, στο άρθρο 15, σημείο 1, της προτάσεως της Επιτροπής[15]. Αντιθέτως προς το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας το οποίο υιοθέτησε εν τέλει το Συμβούλιο, το άρθρο 15, σημείο 1, της προτάσεως της Επιτροπής παρέπεμπε ρητώς σε μεμονωμένες φοροαπαλλαγές στην ημεδαπή. Συγκεκριμένα, περιελάμβανε αποκλειστικώς —πλην μίας εξαιρέσεως[16]— φοροαπαλλαγές που αναγνωρίζονταν αποκλειστικώς και μόνον βάσει του τόπου της παραδόσεως και εφαρμόζονταν ανεξαρτήτως της συνδρομής λοιπών προϋποθέσεων. Στις περιπτώσεις αυτές δεν συγκαταλεγόταν η απαλλαγή για την παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής από οδοντιάτρους και οδοντοτεχνίτες[17].

48. Κατόπιν τούτου, η πιο ικανοποιητική εξήγηση για το γεγονός ότι η προβλεπόμενη από το άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας φοροαπαλλαγή διατυπώθηκε εν τέλει διαφορετικά είναι ότι η μοναδική από τις φοροαπαλλαγές του άρθρου 15, σημείο 1, της προτάσεως της Επιτροπής για την οποία έπρεπε να συντρέχουν και άλλες προϋποθέσεις πέραν του αντικειμένου της παραδόσεως, δεν περιλήφθηκε στην τελική οδηγία. Επομένως, ήταν εύλογο να χρησιμοποιηθεί η λέξη «οπωσδήποτε» προκειμένου να συνοψισθεί η αναφορά, αποκλειστικώς πλέον, σε φοροαπαλλαγές που εφαρμόζονταν ανεξαρτήτως της συνδρομής λοιπών προϋποθέσεων.

49. Η συστηματική ερμηνεία οδηγεί στο ίδιο συμπέρασμα. Το άρθρο 143, στοιχείο ια′, προβλέπει συγκεκριμένα απαλλαγή για «τις εισαγωγές χρυσού από τις κεντρικές τράπεζες». Οι «παραδόσεις χρυσού στις κεντρικές τράπεζες» απαλλάσσονται από τον φόρο δυνάμει του άρθρου 152, της οδηγίας ΦΠΑ. Η παράδοση χρυσού, λοιπόν, δεν απαλλάσσεται οπωσδήποτε, αλλά μόνον όταν ο αποδέκτης είναι συγκεκριμένος, δηλαδή κεντρική τράπεζα. Αν η απαλλαγή του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ ερμηνευόταν υπό την έννοια ότι εφαρμόζεται ως προς όλες τις φοροαπαλλαγές για την παράδοση αγαθών όταν συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις, η εισαγωγή χρυσού εκ μέρους των κεντρικών τραπεζών θα απαλλασσόταν από τον φόρο ήδη με βάση τη διάταξη αυτή σε συνδυασμό με το άρθρο 152, της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, το άρθρο 143, στοιχείο ια′, της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο προβλέπει ακριβώς αυτήν την απαλλαγή θα ήταν περιττό.

50. Τέλος, ούτε από τον σκοπό της απαλλαγής του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ αντλούνται επιχειρήματα υπέρ μιας ευρείας ερμηνείας της εν λόγω διατάξεως.

51. In der Lieferkette Αφού η Επιτροπή είχε διαπιστώσει, στο πλαίσιο της προτάσεως της έκτης οδηγίας, ότι η απαλλαγή αυτή δεν έχρηζε «ιδιαίτερων επεξηγήσεων»[18], στην προκειμένη διαδικασία επισήμανε ότι ο σκοπός της συνίστατο στην ίση μεταχείριση διασυνοριακών και εσωτερικών πράξεων. Τούτο είναι εκ πρώτης όψεως ευνόητο. Ωστόσο, υπό το πρίσμα των συνεπειών της εκπτώσεως του φόρου εισροών, δεν μπορεί πλέον σε τελική ανάλυση να γίνει λόγος περί ίσης μεταχειρίσεως.

52. Αν δεν ληφθεί υπόψη η έκπτωση του φόρου εισροών, η εκτεταμένη εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως αποτέλεσμα να μην επιβαρύνεται με ΦΠΑ η απόκτηση αγαθού ανεξαρτήτως του αν αυτό παραδίδεται από την ημεδαπή ή από τρίτη χώρα. Τούτο επιτυγχάνεται με την επέκταση της φοροαπαλλαγής που ισχύει για την εσωτερική παράδοση και στις εισαγωγές από τρίτες χώρες.

15 — Πρόταση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση της 20ής Ιουνίου 1973, COM(73) 950 τελικό.

16 — Βλ. το άρθρο 14, Β, στοιχείο γ′, της προτάσεως της έκτης οδηγίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15), σχετικά με την απαλλαγή των παραδόσεων προς «οργανισμούς επιφορτισμένους με την κατασκευή, τη διαρρύθμιση και τη συντήρηση νεκροταφείων, τάφων και μνημείων των θυμάτων πολέμου»· βλ., συναφώς, πλέον παράρτημα Χ, μέρος Β, σημείο 6, της οδηγίας ΦΠΑ.

17 — Άρθρο 14, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της προτάσεως της έκτης οδηγίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15).

18 — Πρόταση της έκτης οδηγίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 15), σ. 17.

53. Αν όμως ληφθεί υπόψη η έκπτωση του φόρου εισροών, η κατάσταση αλλάζει. Συγκεκριμένα, η φοροαπαλλαγή για την εσωτερική παράδοση αγαθού έχει ως αποτέλεσμα ο προμηθευτής να μη δικαιούται έκπτωση του φόρου εισροών, δυνάμει του άρθρου 168 της οδηγίας ΦΠΑ [19], ούτε για τις παροχές που έχει λάβει με σκοπό την παραγωγή του αγαθού. Επομένως, ο ΦΠΑ που δεν εκπίπτει ως προς τις εισροές επιβαρύνει κατά οριστικό τρόπο την αφορολόγητη παράδοση του αγαθού αυξάνοντας τη δαπάνη παραγωγής του.

54. Ωστόσο, η κατάσταση είναι διαφορετική, κατά κανόνα, στο πλαίσιο της εισαγωγής αγαθών από τρίτες χώρες. Στην περίπτωση αυτή, ο εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα προμηθευτής έχει κατ' αρχήν δικαίωμα απαλλαγής. Η απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τα εξαγόμενα αγαθά συνιστά διεθνή φορολογική πρακτική. Στις εξαγωγές από την Ένωση, τούτο εξασφαλίζεται με τη φοροαπαλλαγή των εξαγωγών βάσει του άρθρου 146 και την ταυτόχρονη χορήγηση της εκπτώσεως του φόρου εισροών δυνάμει του άρθρου 169, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ [20].

55. Συνεπώς, αν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών υφίσταται, κατά κανόνα, για διασυνοριακές και όχι για εσωτερικές πράξεις, η φοροαπαλλαγή του άρθρου 143, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ παράγει, επίσης κατά κανόνα, ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για τα αγαθά από τρίτες χώρες. Για τον λόγο αυτόν, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών ορθώς επισήμανε ότι, στην προκειμένη περίπτωση, οι παρέχοντες είδη οδοντικής προσθετικής οι οποίοι προέρχονται από τρίτες χώρες, εν αντιθέσει προς εκείνους που δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή, θα μπορούσαν να παραδίδουν τα εν λόγω είδη απολύτως απαλλαγμένοι από τον ΦΠΑ, αν το άρθρο 143, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμοζόταν και για την εισαγωγή ειδών οδοντικής προσθετικής από τρίτες χώρες.

56. Τέτοιου είδους στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μπορούν να αποκλεισθούν μόνον αν ούτε στην τρίτη χώρα παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών όσον αφορά τις παραδόσεις προς εξαγωγή. Δεδομένου όμως ότι τούτο δεν συμβαίνει συνήθως, το εν λόγω ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των παρεχόντων αγαθά από τρίτες χώρες δύναται να εξισορροπηθεί, έστω και εν μέρει, μόνο με τη φορολόγηση της εισαγωγής των αγαθών. Πράγματι, διά της φορολογήσεως της εισαγωγής επιβαρύνεται με ΦΠΑ και το αγαθό που προέρχεται από τρίτη χώρα. Η επιβάρυνση αυτή είναι, επίσης, οριστική εφόσον ο αποκτών δεν δικαιούται, συναφώς, έκπτωση του φόρου εισροών δυνάμει του άρθρου 168, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ [21]. Τούτο συμβαίνει ιδίως όταν ο αποκτών είναι καταναλωτής ή μεταπωλεί το αγαθό στην ημεδαπή υπό καθεστώς φοροαπαλλαγής. Η τελευταία περίπτωση αντιστοιχεί στα πραγματικά περιστατικά των τριών κυρίων δικών. Οι υποκείμενοι στον φόρο δεν δικαιούνται έκπτωση του φόρου εισροών για την προμήθεια ειδών οδοντικής προσθετικής, εφόσον μεταπωλούν τα είδη αυτά απαλλασσόμενοι από τον φόρο βάσει του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ.

57. Εντούτοις, αυτή η επιβάρυνση με ΦΠΑ για τα αγαθά από τρίτες χώρες είναι, υπό κανονικές συνθήκες, υψηλότερη από την επιβάρυνση των αγαθών που παραδίδονται στο πλαίσιο εσωτερικής συναλλαγής. Τα τελευταία επιβαρύνονται με βάση την αξία των εισροών [22], ενώ η επιβάρυνση των αγαθών που προκύπτει από τη φορολόγηση της εισαγωγής εξαρτάται από την αξία του τελικού προϊόντος [23]. Συνεπώς, η άρνηση χορηγήσεως φοροαπαλλαγής για την εισαγωγή βάσει του άρθρου 143, στοιχείο α,' της οδηγίας ΦΠΑ δημιουργεί, κατά κανόνα, ανταγωνιστικό μειονέκτημα για τα είδη οδοντικής προσθετικής από τρίτες χώρες.

19 — Ή, αντιστοίχως, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

20 — Ή, αντιστοίχως, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

21 — Ή, αντιστοίχως, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο β', όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

22 — Βλ. άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ.

23 — Βλ. άρθρο 85 της οδηγίας ΦΠΑ σε συνδυασμό με το άρθρο 29 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1).

58. Επομένως, ούτε η φοροαπαλλαγή ούτε η φορολόγηση της εισαγωγής από τρίτες χώρες αγαθών των οποίων η παράδοση είναι αφορολόγητη στο κράτος μέλος προορισμού εξασφαλίζουν ουδέτερη λύση από ανταγωνιστικής απόψεως. Ούτε με τον έναν ούτε με τον άλλον τρόπο είναι δυνατό να δημιουργηθούν ίδιες συνθήκες ανταγωνισμού για προϊόντα από την ημεδαπή και από τρίτες χώρες. Ουδέτερη λύση από ανταγωνιστικής απόψεως δεν μπορεί να επιτευχθεί εντός του ρυθμιστικού πεδίου της οδηγίας ΦΠΑ, διότι τούτο θα προϋπέθετε δυνατότητα διαπλάσεως ως προς το δικαίωμα του αλλοδαπού προμηθευτή για έκπτωση του φόρου εισροών στην τρίτη χώρα [24].

59. Υπό αυτές τις συνθήκες, επιβάλλεται να υπομνησθεί η πάγια νομολογία κατά την οποία οι φοροαπαλλαγές που θεσπίζει η έκτη οδηγία πρέπει να ερμηνεύονται υπό στενή έννοια, διότι συνιστούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο [25]. Η αρχή αυτή ισχύει και για τις φοροαπαλλαγές κατά την εισαγωγή. Στην προκειμένη περίπτωση, η στενή ερμηνεία δεν θα καθιστούσε άνευ αντικειμένου την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ [26], καθόσον, όπως διαπιστώθηκε, η ευρεία ερμηνεία της διατάξεως δεν εξυπηρετεί καλύτερα τον σκοπό της ίσης μεταχειρίσεως, λαμβανομένων υπόψη των αποτελεσμάτων της εκπτώσεως του φόρου εισροών για τον προμηθευτή.

60. Τέλος, δεν συνηγορούν υπέρ της ευρείας ερμηνείας ούτε οι σημαντικές πρακτικές δυσχέρειες που υφίστανται συναφώς. Τις δυσχέρειες αυτές επισήμαναν ορθώς τόσο το Βασίλειο των Κάτω Χωρών όσο και η Επιτροπή. Πράγματι, σε περίπτωση ευρείας ερμηνείας της φοροαπαλλαγής του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, θα έπρεπε κανονικά να αποδεικνύεται κατά τη διέλευση των συνόρων, παραδείγματος χάρη στην προκειμένη περίπτωση, ότι ο πωλητής στην τρίτη χώρα είναι οδοντίατρος ή οδοντοτεχνίτης. Τέτοιες δυσχέρειες εξαλείφονται, αν η απαλλαγή βάσει του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται μόνον όταν η παράδοση εισαγόμενου αγαθού απαλλάσσεται πάντοτε από τον φόρο, ήτοι απλώς και μόνο λόγω των ιδιοτήτων αυτού καθ' εαυτό του αγαθού. Υπό κανονικές συνθήκες, δηλαδή, οι ιδιότητές του μπορούν να ελεγχθούν ευχερώς κατά τη διέλευση των συνόρων.

61. Εν κατακλείδι, βάσει του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ απαλλάσσονται από τον φόρο οι εισαγωγές από τρίτες χώρες μόνον όταν αφορούν αγαθά για την παράδοση των οποίων στο κράτος μέλος προορισμού ισχύει πάντοτε φοροαπαλλαγή, δηλαδή ανεξαρτήτως της συνδρομής λοιπών προϋποθέσεων. Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα σχετικά με το άρθρο 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η φοροαπαλλαγή αυτή δεν εφαρμόζεται επί της εισαγωγής ειδών οδοντικής προσθετικής.

2. Η φοροαπαλλαγή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων κατά το άρθρο 140, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ

62. Εν συνεχεία, πρέπει να εξετασθεί η φοροαπαλλαγή για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών δυνάμει του άρθρου 140, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή συνδυάζεται με την ανωτέρω αναλυθείσα απαλλαγή κατά την εισαγωγή αγαθών, όπως αυτή προβλέπεται στο άρθρο 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, το άρθρο 140, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ απαλλάσσει, μεταξύ άλλων, «τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών η εισαγωγή των οποίων απαλλάσσεται σε κάθε περίπτωση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο α), [...]».

24 — Βλ., ανωτέρω, σημεία 55 και 56.

25 — Βλ. μόνον αποφάσεις Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, σκέψη 19) και Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, σκέψη 25).

26 — Βλ., σχετικά με αυτήν την απαίτηση, μόνον αποφάσεις Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, σκέψη 42) και Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 27).

63. Δεδομένου ότι η απαλλαγή στην οποία παραπέμπει το εν λόγω άρθρο δεν εφαρμόζεται επί της εισαγωγής ειδών οδοντικής προσθετικής[27], ομοίως και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ειδών οδοντικής προσθετικής δεν απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση το άρθρο 140, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ.

3. Η φοροαπαλλαγή των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων κατά το άρθρο 140, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ

64. Εντούτοις, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ειδών οδοντικής προσθετικής θα μπορούσαν να απαλλάσσονται υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 140, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Η φοροαπαλλαγή αυτή αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών των οποίων η παράδοση από υποκειμένους στον φόρο απαλλάσσεται «σε κάθε περίπτωση» στο κράτος μέλος προορισμού.

65. Μολονότι το γράμμα του άρθρου 140, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ ακολουθεί, προδήλως, τη διατύπωση της απαλλαγής για την εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες που προβλέπει το άρθρο 143, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, αυτές οι δύο διατάξεις δεν μπορούν να τύχουν της ίδιας ερμηνείας. Αντιθέτως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ειδών οδοντικής προσθετικής απαλλάσσονται του φόρου όταν η παράδοση πραγματοποιείται από οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη[28]. Η εκτίμησή μου ότι η επίμαχη διάταξη πρέπει να ερμηνευθεί διαφορετικά απ' ό,τι το άρθρο 143, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, άποψη με την οποία συμφωνούν άλλωστε η VDP, η Nobel, η Δημοκρατία της Εσθονίας και η Επιτροπή, στηρίζεται σε δύο λόγους.

66. Πρώτον, αν αμφότερες οι διατάξεις ερμηνεύονταν με τον ίδιο τρόπο, η απαλλαγή για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις βάσει του άρθρου 140, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ θα καθίστατο άνευ αυτοτελούς περιεχομένου. Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, το ρυθμιστικό περιεχόμενο του ως άνω άρθρου θα συνέπιπτε απολύτως με την απαλλαγή που προβλέπεται στο στοιχείο β', του άρθρου 140, της οδηγίας ΦΠΑ, εφόσον η τελευταία αυτή διάταξη παραπέμπει στην απαλλαγή του άρθρου 143, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.

67. Δεύτερον, το άρθρο 90 και το άρθρο 93 ΕΚ (νυν άρθρο 110 και άρθρο 113 ΣΛΕΕ) επιβάλλουν ερμηνεία διαφορετική από εκείνη του άρθρου 143, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Ο λόγος είναι ότι μια νομοθετική πράξη της Ένωσης, όπως η οδηγία ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με το σύνολο του πρωτογενούς δικαίου[29].

68. Κατά το άρθρο 90 ΕΚ (νυν άρθρο 110 ΣΛΕΕ), κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους ανώτερους από εκείνους που επιβαρύνουν τα ομοειδή εθνικά προϊόντα. Η διάταξη αυτή έχει ως σκοπό να εξασφαλίσει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων μεταξύ των κρατών μελών, υπό κανονικές συνθήκες ανταγωνισμού, καταργώντας κάθε μορφή προστατευτισμού που θα μπορούσε να προκύψει από την επιβολή εσωτερικών φόρων οι οποίοι εισάγουν διακρίσεις εις βάρος προϊόντων προερχομένων από άλλα κράτη μέλη[30].

69. Τούτη η εξασφάλιση ίδιων συνθηκών ανταγωνισμού συνιστά και τη ratio legis του άρθρου 93 ΕΚ (νυν άρθρου 113 ΣΛΕΕ), βάσει του οποίου εκδόθηκε η οδηγία ΦΠΑ. Κατά τη διάταξη αυτή, η εναρμόνιση των εθνικών φόρων κύκλου εργασιών σκοπεί στην εγκαθίδρυση και στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και ιδίως στην αποφυγή των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

27 — Βλ., ανωτέρω, σημεία 44 έως 61.

28 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, σημείο 44).

29 — Βλ. αποφάσεις Sturgeon κ.λπ. (C-402/07, EU:C:2009:716, σκέψη 48), Χατζή (C-149/10, EU:C:2010:534, σκέψη 43) και Επιτροπή κατά Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, σκέψη 40).

30 — Απόφαση Stadtgemeinde Frohnleiten και Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, σκέψη 30) σχετικά με το άρθρο 90 ΕΚ.

70. Από τις δύο διατάξεις της Συνθήκης προκύπτει ότι το άρθρο 140, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύεται κατά τέτοιον τρόπο ώστε να αποτρέπονται οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού μεταξύ των κρατών μελών. Συναφώς, το ενδοκοινοτικό καθεστώς ανταγωνισμού διαφέρει σε δύο σημεία από το καθεστώς ανταγωνισμού προς τις τρίτες χώρες.

71. Πρώτον, οι φοροαπαλλαγές εντός της Ένωσης ρυθμίζονται, καταρχήν, από την οδηγία ΦΠΑ κατά τρόπο ενιαίο. Επομένως, η εκάστοτε φοροαπαλλαγή πρέπει να εφαρμόζεται, καταρχήν, ομοίως τόσο στο κράτος μέλος προελεύσεως όσο και στο κράτος μέλος προορισμού.

72. Δεύτερον, η διασυνοριακή παράδοση αγαθού που σε εθνικό επίπεδο απαλλάσσεται από τον φόρο δεν παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Πράγματι, το Δικαστήριο έκρινε στην απόφαση Eurodental ότι οι πράξεις που απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας δεν δημιουργούν δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος επί των εισροών φόρου, ακόμη και όταν οι πράξεις αυτές έχουν ενδοκοινοτικό χαρακτήρα[31]. Συνεπώς, ενδοκοινοτική παράδοση η οποία απαλλάσσεται με βάση το άρθρο 138 της οδηγίας ΦΠΑ δεν παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών —όπως συμβαίνει, αντιθέτως, σε περίπτωση απαλλαγής δυνάμει του άρθρου 169, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ[32]—, όταν η παράδοση αυτού του είδους υπόκειται σε ειδική φοροαπαλλαγή, όπως του παρόντος άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ.

73. Εν τέλει, κατ' αυτόν τον τρόπο, εξασφαλίζεται καταρχήν στο πλαίσιο της Ένωσης η ανταγωνιστική ουδετερότητα, από πλευράς ΦΠΑ, στο εμπόριο ειδών οδοντικής προσθετικής. Πράγματι, οι προϋποθέσεις για τον φόρο εισροών είναι ίδιες τόσο σε εθνικό όσο και σε ενδοκοινοτικό επίπεδο. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις δεν υφίσταται για τον προμηθευτή δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών όταν ισχύουν ενιαίες φοροαπαλλαγές εντός της Ένωσης. Για τον λόγο αυτόν, τα είδη οδοντικής προσθετικής που προέρχονται από την ημεδαπή ή από άλλο κράτος μέλος επιβαρύνονται ομοίως, στις ίδιες περιπτώσεις, με τον μη εκπεστέο φόρο εισροών που καταβλήθηκε κατά την παραγωγή τους[33]. Υπό αυτό το πρίσμα, η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθού έχει πράγματι ως σκοπό —αντιθέτως προς την περίπτωση της εισαγωγής από τρίτες χώρες[34]— να εξασφαλισθεί η ίση μεταχείριση εσωτερικής και διασυνοριακής πράξεως, όταν η εσωτερική παράδοση του αγαθού απαλλάσσεται επίσης από τον φόρο.

74. Στο πλαίσιο αυτό, δεν προκαλεί έκπληξη ότι στην απόφαση Eurodental το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ήδη en passant ότι η απαλλαγή του άρθρου 140, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ δύναται να εφαρμοσθεί και για τα είδη οδοντικής προσθετικής[35], όπως άλλωστε και το γεγονός ότι η συμβουλευτική επιτροπή για τον ΦΠΑ είχε επίσης εκφράσει την ίδια άποψη[36].

75. Η φοροαπαλλαγή αυτή προϋποθέτει να είναι ο προμηθευτής στο κράτος μέλος προελεύσεως είτε οδοντίατρος είτε οδοντοτεχνίτης, διότι μόνο σε αυτήν την περίπτωση υφίσταται ίση μεταχείριση μεταξύ εσωτερικών και ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Τούτο, ασφαλώς, συνεπάγεται επίσης ορισμένες πρακτικές δυσχέρειες κατά την εξακρίβωση της συνδρομής των προϋποθέσεων της φοροαπαλλαγής.

31 — Απόφαση Eurodental (EU:C:2006:763, σκέψη 37).

32 — Ή, αντιστοίχως, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο β′, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

33 — Αποκλίσεις προκύπτουν μόνο στον βαθμό που μπορεί να διαφέρει η επιβάρυνση του φόρου εισροών λόγω διαφορετικών φορολογικών συντελεστών στα κράτη μέλη αναλόγως της προελεύσεως των προγενέστερων παροχών. Βάσει των άρθρων 96 έως 105 της οδηγίας ΦΠΑ οι φορολογικοί συντελεστές έχουν εναρμονισθεί μόνον εν μέρει.

34 — Βλ., ανωτέρω, σημεία 53 έως 55.

35 — Βλ. απόφαση Eurodental (EU:C:2006:763, σκέψη 40) σχετικά με την προγενέστερη διάταξη του άρθρου 28γ, Β, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας.

36 — Βλ. κατευθυντήριες γραμμές που προέκυψαν από την 56η συνεδρίαση της συμβουλευτικής επιτροπής για τον ΦΠΑ, της 13ης-14ης Οκτωβρίου 1998, σχετικά με τη διάταξη του άρθρου 28γ, Β, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας.

Ωστόσο, η διεξαγωγή σχετικού ελέγχου είναι ευχερέστερη εντός της Ένωσης παρά κατά την εισαγωγή από τρίτη χώρα[37]. Όντως, στην Ένωση υφίσταται, πρώτον, ο θεσμός της αμοιβαίας φορολογικής συνδρομής[38] και, δεύτερον, ο έλεγχος δεν επιβάλλεται να διεξαχθεί στα σύνορα, αλλά μπορεί να πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο της κανονικής διαδικασίας φορολογήσεως.

76. Αντιθέτως προς το άρθρο 143, στοιχείο α′, λοιπόν, το άρθρο 140, στοιχείο α,′ της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι πρέπει να εφαρμόζεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ειδών οδοντικής προσθετικής όταν ο προμηθευτής είναι οδοντίατρος ή οδοντοτεχνίτης κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ.

4. Η σημασία της εξαιρετικής διατάξεως του άρθρου 370, της οδηγίας ΦΠΑ

77. Τέλος, επιβάλλεται να διευκρινισθεί επίσης αν το άρθρο 140, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να εφαρμόζεται ακόμη και όταν τα είδη οδοντικής προσθετικής παραδίδονται από κράτος μέλος το οποίο, με βάση το άρθρο 370, σε συνδυασμό με το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ δεν εφαρμόζει την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά φορολογεί πάντοτε τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής.

78. Συναφώς, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών υποστηρίζει ότι η φοροαπαλλαγή δεν πρέπει οπωσδήποτε να εφαρμοσθεί σε τέτοια περίπτωση, ώστε να αποτραπούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

79. Τέτοια εξαίρεση δεν μπορεί να στηριχθεί στο γράμμα της απαλλαγής όπως την προβλέπει το άρθρο 140, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ. Όπως επισημάνθηκε ήδη, δηλαδή, η εν λόγω διάταξη καλύπτει μόνον την ύπαρξη σχετικής φοροαπαλλαγής στο κράτος μέλος προορισμού και όχι στο κράτος μέλος προελεύσεως[39].

80. Ωστόσο, κράτος μέλος το οποίο φορολογεί την παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής σε όλες τις περιπτώσεις, κατ' εφαρμογή του άρθρου 370 σε συνδυασμό με το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ, εξομοιούται εν τέλει με τρίτη χώρα ως προς το καθεστώς ανταγωνισμού. Δεδομένου ότι σε τέτοιο κράτος μέλος ο προμηθευτής δεν απολαύει της φοροαπαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά μόνον εκείνης του άρθρου 138 της οδηγίας ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δύναται να ζητήσει την πλήρη έκπτωση του φόρου για τις εισροές δυνάμει του άρθρου 169, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ[40]. Ως εκ τούτου, τα είδη οδοντικής προσθετικής από τέτοιο κράτος μέλος μπορούν να παραδοθούν απολύτως απαλλαγμένα από τον ΦΠΑ. Αυτό συνεπάγεται —όπως και στην περίπτωση παραδόσεως από τρίτη χώρα[41]— ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για υποκειμένους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε τέτοιο κράτος μέλος.

81. Με σκοπό, ιδίως, να αντισταθμισθεί το εν λόγω ανταγωνιστικό πλεονέκτημα προτείνω στο πλαίσιο της εξετάσεως του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ τη στενή ερμηνεία της φοροαπαλλαγής για τις εισαγωγές από τρίτες χώρες[42]. Εντούτοις, εκτιμώ ότι δεν είναι ορθό να εφαρμοσθεί αυτή η στενή ερμηνεία ως προς τη φοροαπαλλαγή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με βάση το άρθρο 140, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ όταν στο κράτος μέλος προελεύσεως δεν ισχύει φοροαπαλλαγή για την παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής λόγω της εξαιρετικής διατάξεως του άρθρου 370, της οδηγίας ΦΠΑ.

37 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 60.

38 — Βλ. τον κανονισμό (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (αναδιατύπωση) (ΕΕ L 268, σ. 1).

39 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 45.

40 — Ή, αντιστοίχως, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο β′, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.

41 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 55.

42 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 56.

82. Τούτο, κατ' αρχάς, θα καθιστούσε δυσμενέστερες τις συνθήκες ανταγωνισμού στο εν λόγω κράτος μέλος προελεύσεως. Πράγματι, όπως επισήμανα ήδη σε σχέση με τις τρίτες χώρες[43], σε περίπτωση φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, τα είδη οδοντικής προσθετικής που θα προέρχονταν από τέτοιο κράτος μέλος θα επιβαρύνονταν, κατά κανόνα, σε μεγαλύτερο βαθμό από τα αντίστοιχα είδη που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος και επιβαρύνονται μόνο με τον μη εκπεστέο φόρο εισροών. Ωστόσο, αυτή η δυσμενής μεταχείριση εισαγόμενων προϊόντων σε κράτη μέλη —αντιθέτως προς ό,τι ισχύει για τις τρίτες χώρες— είναι προβληματική δεδομένης της σχετικής απαγορεύσεως στο άρθρο 90 ΕΚ (νυν άρθρο 110 ΣΛΕΕ)[44].

83. Δεύτερον, στην απόφαση Eurodental, το Δικαστήριο έκρινε ήδη, όσον αφορά τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που προκύπτουν από το διαφορετικό δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών[45], ότι η κατάσταση αυτή συνιστά το αποτέλεσμα της μη πλήρους, ακόμη, εναρμονίσεως του συστήματος ΦΠΑ[46]. Επομένως, οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού που ορθώς επισημαίνει το Βασίλειο των Κάτω Χωρών οφείλονται στην εξαιρετική διάταξη του άρθρου 370, της οδηγίας ΦΠΑ, και όχι σε ιδιαιτέρως ευρεία ερμηνεία της φοροαπαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 140, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.

84. Αν η αιτία του προβλήματος, λοιπόν, βρίσκεται στην εξαιρετική διάταξη του άρθρου 370, της οδηγίας ΦΠΑ, μόνο στο ίδιο σημείο μπορεί να εντοπισθεί και η λύση του. Συναφώς, τίθεται το ζήτημα αν η εν λόγω διάταξη συνάδει με τις απαιτήσεις του πρωτογενούς δικαίου, ιδίως της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως. Τούτο ισχύει τόσο για τη γενική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως κατά το άρθρο 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, η οποία καλύπτει τους υποκειμένους στον φόρο, όσο και για την ειδική αρχή της ίσης μεταχειρίσεως βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ, η οποία ισχύει μεταξύ των κρατών μελών. Συγκεκριμένα, το άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ δεν συνιστά απλώς κλασική περίπτωση σταδιακής εναρμονίσεως που παρέχει σε όλα τα κράτη μέλη το περιθώριο θεσπίσεως διαφορετικών εθνικών ρυθμίσεων. Αντιθέτως, η διάταξη αυτή επιτρέπει μόνο σε πολύ συγκεκριμένα κράτη μέλη[47] να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά, μάλιστα, φοροαπαλλαγές οι οποίες είναι υποχρεωτικές για τα άλλα κράτη μέλη[48]. Τέτοιου είδους διαφορετική μεταχείριση των κρατών μελών, καθώς και η συνακόλουθη διαφορετική μεταχείριση των εγκατεστημένων σε αυτά τα κράτη μέλη υποκειμένων στον φόρο, δύναται να δικαιολογηθεί για ορισμένη μεταβατική περίοδο προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός της εναρμονίσεως[49]. Στην προκειμένη περίπτωση όμως δεν έχει προβλεφθεί κανένας χρονικός περιορισμός για την εξαιρετική διάταξη του άρθρου 370 της οδηγίας ΦΠΑ. Για τον λόγο αυτόν, υπάρχουν, ήδη από την έναρξη ισχύος της έκτης οδηγίας, δηλαδή για χρονική περίοδο ανώτερη των 36 ετών, διαφορές ως προς τον τρόπο με τον οποίο τα κράτη μέλη έχουν ασκήσει τις εξουσίες τους σε σχέση με την εφαρμογή της φοροαπαλλαγής του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ[50].

43 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 57.

44 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 68.

45 — Βλ., ανωτέρω, σημείο 72.

46 — Απόφαση Eurodental (EU:C:2006:763, σκέψεις 48 έως 53).

47 — Βλ. σχετικά με τις αυστηρές προϋποθέσεις επικλήσεως των εξαιρετικών διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά τα κράτη μέλη που προσχώρησαν σε μεταγενέστερο χρόνο στην Ένωση: απόφαση Επιτροπή κατά Πολωνίας (C-49/09, EU:C:2010:644, σκέψη 42) σε σχέση με το άρθρο 115 της οδηγίας ΦΠΑ.

48 — Το γεγονός αυτό δεν λαμβάνεται υπόψη στην απόφαση Jetair και BTW-eenheid BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, σκέψεις 44 έως 51), η οποία εξετάζει σε άλλο πλαίσιο το άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ.

49 — Βλ., σχετικά με τη διαφορετική μεταχείριση επιχειρηματιών, την απόφαση Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ. (C-127/07, EU:C:2008:728, σκέψη 69)· βλ., συναφώς, και την απόφαση Eurodental (EU:C:2006:763, σκέψη 52).

50 — Βλ. άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', και παράγραφος 4, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ε, σημείο 2, της έκτης οδηγίας.

85. Το ζήτημα της συμβατότητας του άρθρου 370 της οδηγίας ΦΠΑ με το άρθρο 20 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, καθώς και με το άρθρο 4, παράγραφος 2, ΣΕΕ δεν αποτελεί, εντούτοις, αντικείμενο της προκειμένης αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως. Θα μπορούσε να εξετασθεί από το Δικαστήριο μόνο στο πλαίσιο μιας άλλης διαδικασίας. Ανεξαρτήτως αυτού, κατόπιν των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού που ανέδειξε το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, ο νομοθέτης της Ένωσης οφείλει να συμμορφωθεί προς τις απαιτήσεις του άρθρου 113 ΣΛΕΕ διαμορφώνοντας αναλόγως την οδηγία ΦΠΑ.

86. Όσον αφορά το υπό εξέταση ερώτημα, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 140, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται ακόμη και όταν τα είδη οδοντικής προσθετικής παραδίδονται από κράτος μέλος το οποίο, βάσει του άρθρου 370 σε συνδυασμό με το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ, δεν εφαρμόζει την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ.

VI – **Συμπέρασμα**

87. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Hoge Raad der Nederlanden ως εξής:

1. Από το άρθρο 17, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας δεν απορρέει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών για υποκείμενο στον φόρο του οποίου οι πράξεις δεν έχουν φορολογηθεί για τον λόγο ότι το εθνικό δίκαιο προβλέπει σχετική φοροαπαλλαγή κατά παράβαση των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης.

2. Η φοροαπαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 140, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ εφαρμόζεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ειδών οδοντικής προσθετικής, όταν ο προμηθευτής είναι οδοντίατρος ή οδοντοτεχνίτης όπως επιβάλλει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε′, της οδηγίας ΦΠΑ. Τούτο ισχύει ανεξαρτήτως του αν το κράτος μέλος προελεύσεως έχει κάνει χρήση της εξαιρετικής διατάξεως του άρθρου 370 σε συνδυασμό με το παράρτημα Χ, μέρος Α, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ.

3. Η εισαγωγή ειδών οδοντικής προσθετικής δεν απαλλάσσεται σε καμία περίπτωση από τον φόρο βάσει του άρθρου 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ.

4. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ειδών οδοντικής προσθετικής δεν απαλλάσσονται σε καμία περίπτωση από τον φόρο βάσει του άρθρου 140, στοιχείο β′, σε συνδυασμό με το άρθρο 143, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ.