Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 4. september 2014[1]

Forenede sager C-144/13, C-154/13 og C-160/13

VDP Dental Laboratory NV
mod
Staatssecretaris van Financiën,
Staatssecretaris van Financiën
mod
X BV
og
Staatssecretaris van Financiën
mod
Nobel Biocare Nederland BV

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Kongeriget Nederlandene))

»Skattelovgivning — moms — afgiftsfritagelse ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet — artikel 140, litra a) og b), i direktiv 2006/112/EF — afgiftsfritagelse ved indførsel af varer — artikel 143, litra a), i direktiv 2006/112/EF — anvendelse af afgiftsfritagelser ved levering af tandproteser, der er fritaget for afgift i henhold til artikel 132, stk. 1, litra e), i direktiv 2006/112/EF — fradrag for indgående afgift — artikel 17, stk. 2, litra a), som ændret ved artikel 28f, nr. 1), i sjette direktiv 77/388/EØF — direkte virkning — ret til fradrag for indgående afgift i forbindelse med transaktioner, der i strid med EU-retten på nationalt plan er fritaget for afgift«

I – **Indledning**

1. Domstolen skal endnu en gang[2] tage stilling til pålæggelse af moms på tandproteser. Dette er af særlig betydning, idet leveringen af tandproteser i visse tilfælde er afgiftsfri, men der stadig findes medlemsstater, som på grundlag af en overgangsordning pålægger alle leveringer af tandproteser afgift.

2. Allerede i Eurodental-dommen[3] behandlede Domstolen virkningerne af disse særlige forhold for fradraget for indgående afgift og konkurrencevilkårene for udbyderne af tandproteser i forskellige medlemsstater. Også den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører atter disse konkurrencevilkår, denne gang dog på baggrund af afgiftsfritagelserne ved erhvervelse inden for Fællesskabet og indførsel fra tredjelande. Anvendelsen heraf på tandproteser er nemlig fortsat uafklaret.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Jf. tidligere domme Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763) og VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 — Dom Eurodental (EU:C:2006:763).

3. Derudover vil Domstolen i tilknytning til sin første dom i sagen VDP Dental Laboratory [4] igen skulle behandle konsekvenserne af en afgiftsfritagelse, der er anvendt i strid med EU-retten, for retten til fradrag for indgående afgift. I denne henseende må den nyligt afsagte dom i MDDP-sagen [5] imidlertid antages at have afklaret alle spørgsmål.

II – **Retsforskrifter**

A – *EU-retten*

4. Hovedsagerne vedrører opkrævningen af moms for 2006 og 2008. Derfor skal der i den foreliggende sag tages udgangspunkt i såvel Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [6], i den affattelse, der var gældende i 2006 (herefter »sjette direktiv«), som Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [7] – der trådte i kraft den 1. januar 2007 – i den affattelse, der var gældende i 2008 (herefter »momsdirektivet«). Nedenfor gengives bestemmelserne derfor enten som affattet i momsdirektivet eller i sjette direktiv, alt efter for hvilken afgiftsperiode de skal fortolkes.

Afgiftspligtens indtræden

5. I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, er følgende transaktioner momspligtige:

»a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

b) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område:

i) af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, […], når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab […]

[…]

c) […]

d) indførsel af varer«.

6. »Levering af varer« beskrives i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

7. »Erhvervelse af varer inden for Fællesskabet« defineres i momsdirektivets artikel 20, stk. 1, som »erhvervelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand, som af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af denne vare påbegyndes«.

8. Ved »indførsel af varer« forstås i henhold til momsdirektivets artikel 30, stk. 1, »ankomst til Fællesskabet af en vare, der ikke er i fri omsætning som defineret i traktatens artikel 24«.

4 — Dom VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

5 — Dom MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778).

6 — EFT L 145, s. 1.

7 — EUT L 347, s. 1.

Afgiftsfritagelse for tandproteser

9. I henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), fritager medlemsstaterne følgende transaktioner:

»levering af ydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser«.

10. En undtagelse fra denne afgiftsfritagelse findes imidlertid i afsnit XIII, kapitel 1, i momsdirektivet under overskriften »Undtagelser, der finder anvendelse indtil indførelsen af den endelige ordning«, i afdeling 1 (»Undtagelser for de stater, der var medlem af Fællesskabet pr. 1. januar 1978«). Det bestemmes her i artikel 370:

»De medlemsstater, som pr. 1. januar 1978 lagde afgift på de transaktioner, som er anført i bilag X, del A, kan fortsætte med at gøre det.«

11. I bilag X, del A, anføres under nr. 1) »Ydelser leveret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser«.

Afgiftsfritagelser ved erhvervelse inden for Fællesskabet og ved indførsel af varer

12. I henhold til momsdirektivets artikel 140 fritager medlemsstaterne endvidere følgende transaktioner:

»a) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, når afgiftspligtige personers levering af disse varer under alle omstændigheder er fritaget for afgift på medlemsstaternes respektive område

b) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, når indførslen af disse varer under alle omstændigheder er fritaget i henhold til bestemmelserne i artikel 143, litra a), b) og c) samt e)-l)

[…]«

13. Ved indførsel fra tredjelande fritager medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 143, litra a), følgende transaktioner:

»endelig indførsel af varer, såfremt afgiftspligtige personers levering heraf under alle omstændigheder er fritaget på medlemsstaternes respektive område«.

Afgiftsfritagelser ved levering af varer inden for Fællesskabet og ved udførsel

14. Med hensyn til en grænseoverskridende levering inden for Unionen, som svarer til en erhvervelse inden for Fællesskabet, fastsætter momsdirektivets artikel 138, stk. 1, følgende afgiftsfritagelse:

»Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes.«

15. På samme måde fastsættes i momsdirektivets artikel 146 med hensyn til udførsel:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af varer, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet

b) levering af varer, som af en kunde, der ikke er etableret på medlemsstaternes respektive område, eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for Fællesskabet, […]

[…]«

Ret til fradrag for indgående afgift

16. En afgiftspligtig persons ret til fradrag for indgående afgift med hensyn til de af denne erhvervede goder eller tjenesteydelser (herefter »indgående afgifter«) reguleres for afgiftsperioden 2006 i sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og 2, som ændret ved artikel 28f, nr. 1), på følgende måde:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

b) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for indførte goder

c) […]

d) den merværdiafgift, som skyldes i henhold til artikel 28a, stk. 1, litra a).

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

[…]

b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til […] artikel 15 […] samt i artikel 28c, punkt A og C

[…]«

17. Sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), indeholder bestemmelser om afgiftspligtens indtræden i forbindelse med erhvervelse inden for Fællesskabet svarende til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)[8]. I sjette direktivs artikel 15 reguleredes de afgiftsfritagelser ved udførsel, der nu er fastsat i momsdirektivets artikel 146[9]. I sjette direktivs artikel 28c, punkt A, fandtes afgiftsfritagelsen for levering inden for Fællesskabet, som i mellemtiden findes i momsdirektivets artikel 138[10].

8 — Jf. punkt 5 ovenfor.

9 — Jf. punkt 15 ovenfor.

10 — Jf. punkt 14 ovenfor.

18. Bestemmelserne vedrørende fradrag for indgående afgift i sjette direktivs artikel 17, stk. 1-3, som ændret ved artikel 28f, nr. 1, modsvares af momsdirektivets artikel 167 og 168.

B – *Nationale bestemmelser*

19. Nederlandsk ret indeholder principielt bestemmelser, der svarer til de nævnte bestemmelser i EU-retten.

20. Afgiftsfritagelsen for tandproteser i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), var imidlertid i 2006 stadig gennemført i strid med EU-retten [11] i artikel 11, stk. 1, litra g), nr. 1, i den nederlandske lov om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting 1968), idet leverandøren af tandproteser hverken skulle være tandlæge eller tandtekniker.

III – **Hovedsagerne**

21. Alle hovedsagerne vedrører nederlandske afgiftspligtige personer, som lader tandproteser fremstille i udlandet med henblik på enten som mellemhandlere at videresælge disse eller selv at anvende dem inden for rammerne af deres virksomhed som tandlæge. Det er omtvistet i alle sager, om indkøb af tandproteser fra udlandet er momsfritaget.

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

22. Sag C-144/13 vedrører det nederlandske selskab VDP Dental Laboratory NV (herefter »VDP«). På bestilling fra tandlæger lod selskabet tandproteser fremstille i udenlandske tandtekniske laboratorier, såvel inden for som uden for Unionen. Tvisten i hovedsagen vedrører VDP's nederlandske momstilsvar i første kvartal af 2006 samt i tredje kvartal af 2008.

23. Ifølge den forelæggende ret kunne VDP i 2006 endnu ikke betragtes som tandtekniker som omhandlet i afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e). Under henvisning til artikel 11, stk. 1, litra g), nr. 1, i den nederlandske lov om omsætningsafgift behandlede selskabet alligevel sine leveringer af tandproteser som afgiftsfrie. Samtidig gjorde det trods denne afgiftsfritagelse en ret til fradrag for sine indgående afgifter gældende, nu under henvisning til EU-retten. De nederlandske afgiftsmyndigheder fandt imidlertid, at VDP ikke havde ret til fradrag.

24. Fra 2008 har VDP ifølge den forelæggende rets oplysninger været tandtekniker som omhandlet i afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e). VDP behandlede sine leveringer af tandproteser som afgiftsfrie og fradrog heller ikke indgående afgifter. Selskabet vil imidlertid heller ikke svare afgift af de tandproteser, der blev indkøbt i udlandet, som erhvervelse inden for Fællesskabet eller som indførsel fra tredjelande. Efter VDP's opfattelse er selskabet nemlig i denne henseende omfattet af afgiftsfritagelsen i henholdsvis momsdirektivets artikel 140, litra a), og artikel 143, litra a).

B – *Sag C-154/13 (X)*

25. Tvisten i hovedsagen i sag C-154/13 vedrører X's nederlandske momstilsvar for de første tre kvartaler af 2008. I denne periode drev X en tandlægepraksis. I den forbindelse udførte X transaktioner, der i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), var momsfritaget, således at X i denne henseende ikke havde ret til fradrag for indgående afgift.

11 — Jf. dom VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

26. Til sin virksomhed indkøbte X tandproteser fra en tanktekniker, der er etableret i Tyskland. X er af den opfattelse, at hun på grundlag af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 140 ikke skal svare moms af denne erhvervelse inden for Fællesskabet. Efter de nederlandske afgiftsmyndigheders opfattelse finder denne afgiftsfritagelse imidlertid ikke anvendelse, bl.a. fordi leveringen af tandproteser i Tyskland i modsætning til i Nederlandene i henhold til artikel 370, sammenholdt med bilag X, del A, nr. 1, ikke er momsfritaget.

C – *Sag C-160/13 (Nobel Biocare Nederland)*

27. Den tredje sag har som udgangspunkt en tvist om momstilsvaret i det nederlandske selskab Nobel Biocare Nederland BV (herefter »Nobel«) for december 2008. Nobel leverede i denne periode tandproteser til tandtekniske laboratorier i Nederlandene. Disse tandproteser lod Nobel fremstille af sit moderselskab i Sverige.

28. De nederlandske afgiftsmyndigheder pålagde de tandproteser, som Nobel indkøbte i Sverige, moms som erhvervelse inden for Fællesskabet. Nobel er imidlertid af den opfattelse, at afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 140, litra a), finder anvendelse i denne henseende.

IV – **Retsforhandlingerne ved Domstolen**

29. Hoge Raad der Nederlanden, der behandler hovedsagerne, har den 21., 27. og 28. marts 2013 i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Domstolen tre anmodninger om præjudiciel afgørelse med i alt fem spørgsmål. De præjudicielle spørgsmål vedrører to forskellige områder.

30. For det første har den forelæggende ret i sag C-144/13 (VDP Dental Laboratory) forelagt et spørgsmål, som vedrører retten til fradrag for indgående afgift i afgiftsperioden 2006:

»Skal sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og 2, fortolkes således, at såfremt en national lovbestemmelse i strid med direktivet hjemler en fritagelse (med udelukkelse af ret til fradrag), har den afgiftspligtige person under henvisning til direktivets artikel 17, stk. 1 og 2, ret til fradrag?«

31. For det andet fremgår af alle tre sager følgende spørgsmål vedrørende afgiftsfritagelse ved erhvervelse inden for Fællesskabet:

»Skal momsdirektivets artikel 140, litra a) og b), fortolkes således, at den i denne bestemmelse indeholdte fritagelse for moms ikke gælder for erhvervelse af tandproteser inden for Fællesskabet? Såfremt dette ikke er tilfældet, er fritagelsen for afgift da betinget af, at tandprotesen leveres fra udlandet af en tandlæge eller tandtekniker og/eller til en tandlæge eller tandtekniker?«

32. Dette præjudicielle spørgsmål udvides i sag C-144/13 (VDP Dental Laboratory) til fortolkningen af momsdirektivets artikel 143, litra a), som vedrører afgiftsfritagelse ved indførsel fra tredjelande.

33. Desuden suppleres dette præjudicielle spørgsmål i sag C-154/13 (X) på følgende måde:

»Såfremt den i momsdirektivets artikel 140, litra a) og b), indeholdte fritagelse for merværdiafgift (med eller uden de i ovenstående spørgsmål nævnte betingelser) gælder for erhvervelse af tandproteser inden for Fællesskabet, gælder fritagelsen da i medlemsstater som Nederlandene, der har tilpasset sig fritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 132, også for erhvervelse inden for Fællesskabet af tandproteser, der hidrører fra en medlemsstat, der har benyttet sig af undtagelses- og overgangsordningen i momsdirektivets artikel 370?«

34. Efter at sagerne er blevet forenet med henblik på den mundtlige forhandling og dommen, har VDP, Nobel, Republikken Estland, Kongeriget Nederlandene samt Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg. Nobel, Kongeriget Nederlandene og Kommissionen var til stede under retsmødet den 19. maj 2014.

V – **Retlig vurdering**

A – *Retten til fradrag*

35. Som det fremgår af begrundelsen for anmodningen om præjudiciel afgørelse i sag C-144/13, ønsker den forelæggende ret med sit præjudicielle spørgsmål vedrørende retten til fradrag nærmere bestemt oplyst, om en afgiftspligtig person under henvisning til sjette direktivs artikel 17, som ændret ved artikel 28f, nr. 1), kan gøre en ret til fradrag gældende, selv hvis den pågældende ikke har svaret afgift af sine transaktioner, fordi den nationale ret har fastsat en afgiftsfritagelse i strid med EU-rettens bestemmelser.

36. Dette spørgsmål var med hensyn til fortolkningen af momsdirektivet allerede sagens genstand i sag C-319/12 (MDDP), som først blev afgjort efter forelæggelsen af den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse.

37. I MDDP-dommen fastslog Domstolen, at momsdirektivets artikel 168 ikke giver en afgiftspligtig person mulighed for både at drage fordel af en afgiftsfritagelse, som er fastsat i national ret, men er uforenelig med momsdirektivet, og at påberåbe sig en fradragsret [12]. I en sådan situation har en afgiftspligt person således kun valget mellem enten at følge den nationale afgiftsfritagelse, hvilket fører til udelukkelse af retten til fradrag, eller under henvisning til EU-retten at gøre sine transaktioner momspligtige og således drage fordel af fradragsretten.

38. Da ingen af parterne i den foreliggende sag har fremført argumenter, som ikke allerede er behandlet i forbindelse med MDDP-sagen [13], er der ingen grund til at rejse tvivl om konklusionen i MDDP-dommen.

39. Dette ændres heller ikke af, at Kommissionen under den mundtlige forhandling anførte, at omstændighederne i den foreliggende sag adskiller sig fra MDDP-sagen, da VDP måtte gøre sin ret til fradrag gældende efterfølgende. Jeg er ganske vist enig med Kommissionen i, at VDP stod over for det problem efterfølgende at skulle opkræve en pris, der var forhøjet med momsen, da VDP for at gøre fradrag gældende skulle svare afgift af sine transaktioner, der først var behandlet som afgiftsfrie. Allerede i forbindelse med MDDP-sagen understregede jeg imidlertid, at en afgiftspligtig person muligvis kan gøre krav på erstatning over for den pågældende medlemsstat, såfremt han ikke længere kan overvælte den efterfølgende opkrævede moms på sine aftagere [14].

40. Det første præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares således, at der af sjette direktivs artikel 17, som ændret ved artikel 28f, nr. 1), ikke følger nogen ret til fradrag for en afgiftspligtig person, som ikke har svaret afgift af sine transaktioner, fordi den nationale ret har fastsat en afgiftsfritagelse i strid med EU-rettens bestemmelser.

12 — Dom MDDP (EU:C:2013:778, præmis 45).

13 — Jf. herom mit forslag til afgørelse MDDP (EU:C:2013:421, punkt 37-51).

14 — Jf. mit forslag til afgørelse MDDP (EU:C:2013:421, punkt 72).

B – *Afgiftsfritagelserne i momsdirektivets artikel 140, litra a) og b), samt artikel 143, litra a)*

41. Med hensyn til afgiftsfritagelserne ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 140, litra a) og b), samt for indførsel af varer fra tredjelande i henhold til artikel 143, litra a), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om og, i bekræftende fald, på hvilke betingelser disse afgiftsfritagelser gælder for tandproteser. Begge bestemmelser gør nemlig afgiftsfritagelsen betinget af, om der også eksisterede en afgiftsfritagelse, hvis der var tale om levering af varen i indlandet.

42. I momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), fritages leveringen af tandproteser i indlandet. Denne afgiftsfritagelse gælder dog kun på betingelse af, at leveringen foretages af en tandlæge eller tandtekniker. I henhold til momsdirektivets artikel 140, litra a) og b), samt artikel 143, litra a), er afgiftsfritagelse ved erhvervelse inden for Fællesskabet eller indførsel af varer fra tredjelande imidlertid betinget af, at leveringen i indlandet »under alle omstændigheder« er fritaget for afgift. Kongeriget Nederlandene er derfor – i modsætning til de øvrige parter – af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 140, litra a) og b), samt artikel 143, litra a), ikke finder anvendelse på tandproteser.

43. Jeg er af den opfattelse, at der skal gives et differentieret svar på dette spørgsmål. Som jeg vil påvise, finder afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 143, litra a), ganske vist ikke anvendelse på indførsel af tandproteser fra tredjelande (jf. herom under punkt 1). Dette gælder for momsdirektivets artikel 140, litra b) (jf. herom under punkt 2). Afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 140, litra a), som på de i artikel 132, stk. 1, litra e), fastsatte betingelser også gælder for erhvervelse af tandproteser inden for Fællesskabet (jf. herom under punkt 3), skal imidlertid vurderes anderledes. Dette ændres heller ikke, hvis oprindelsesmedlemsstaten for varen i overensstemmelse med overgangsordningen i momsdirektivets artikel 370, sammenholdt med bilag X, del A, nr. 1), ikke anvender afgiftsfritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra e) (jf. herom under punkt 4).

1. Afgiftsfritagelse ved indførsel af varer i henhold til momsdirektivets artikel 143, litra a)

44. I henhold til momsdirektivets artikel 143, litra a), fritager medlemsstaterne en endelig indførsel af varer, »såfremt afgiftspligtige personers levering heraf under alle omstændigheder er fritaget på medlemsstaternes respektive område«.

45. Formuleringen »på medlemsstaternes respektive område« vedrører den respektive indførselsmedlemsstat. Dette fremgår af en sammenligning med bestemmelser som momsdirektivets artikel 88, artikel 207 eller artikel 214, stk. 1, litra a), som indeholder den samme formulering. Som VDP derfor med rette har understreget, skal leveringen af varen i bestemmelsesmedlemsstaten, dvs. den medlemsstat, hvortil varen indføres, være fritaget for afgift.

46. Det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 143, litra a), som følge af formuleringen »under alle omstændigheder«, at leveringen af den indførte vare altid, dvs. uafhængigt af andre betingelser, skal være fritaget for afgift. Indeholder en afgiftsfritagelse for leveringen af en vare derimod yderligere betingelser, som i den foreliggende sag momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), med hensyn til leverandørens egenskaber, vil leveringen af en bestemt vare netop ikke »under alle omstændigheder« være fritaget for afgift.

47. Forarbejderne til momsdirektivets artikel 143, litra a), bekræfter fortolkningen af ordlyden. Momsdirektivets artikel 143, litra a), svarede i sjette direktiv til artikel 14, stk. 1, litra a). I henhold hertil var indførsel af varer fritaget for afgift, »såfremt afgiftspligtige personers levering heraf under alle omstændigheder er fritaget i indlandet«. Sjette direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), er på sin side

baseret på artikel 15, nr. 1), i Kommissionens forslag [15]. I modsætning til sjette artikels artikel 14, stk. 1, litra a), som Rådet senere vedtog, henviste artikel 15, nr. 1), i Kommissionens forslag udtrykkeligt til enkelte indenlandske afgiftsfritagelser. Denne henvisning omfattede – med en enkelt undtagelse [16] – udelukkende afgiftsfritagelser, der alene afhang af genstanden for levering og skulle gælde uafhængigt af andre betingelser. Der blev ikke henvist til afgiftsfritagelsen for tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser [17].

48. Det forhold, at afgiftsfritagelsen i sjette direktivs artikel 14, stk. 1, litra a), i sidste instans blev formuleret anderledes, kan på denne baggrund bedst forklares ved, at den eneste afgiftsfritagelse, som artikel 15, nr. 1), i Kommissionens forslag havde henvist til, og som var afhængig af andre betingelser end blot genstanden for leveringen, ikke blev overtaget i det vedtagne direktiv. Det var derfor nærliggende at sammenfatte henvisningen til nu udelukkende at omfatte afgiftsfritagelser, som skulle gælde uafhængigt af andre betingelser, med passagen »under alle omstændigheder«.

49. En systematisk fortolkning fører til samme resultat. Artikel 143, litra k), indeholder nemlig en afgiftsfritagelse for »centralbankers indførsel af guld«. I henhold til momsdirektivets artikel 152 er »levering af guld til centralbankerne« fritaget for afgift. Der er således tale om en afgiftsfritagelse, som ikke under alle omstændigheder fritager leveringen af guld for afgift, men kun når leveringen foretages til en bestemt modtager, dvs. en centralbank. Hvis man imidlertid forstår afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 143, litra a), således, at den finder anvendelse i forbindelse med alle afgiftsfritagelser for levering af varer, hvis betingelserne herfor er opfyldt, måtte centralbankers indførsel af guld allerede i henhold til denne bestemmelse, sammenholdt med momsdirektivets artikel 152, være fritaget for afgift. Momsdirektivets artikel 143, litra k), som netop fastsætter dette, ville dermed være overflødig.

50. Endelig fremgår der af formålet med afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 143, litra a), heller ingen argumenter, der taler for en vid fortolkning af dets anvendelsesområde.

51. Efter at Kommissionen i forslaget til sjette direktiv havde fastslået, at denne afgiftsfritagelse ikke krævede nogen særlig forklarende bemærkninger [18], har den anført i forbindelse med den foreliggende sag, at formålet med den er ligebehandling af grænseoverskridende transaktioner og transaktioner internt i en medlemsstat. Dette lyder i første omgang indlysende. Betragter man imidlertid også fradragets virkninger for forsyningskæden, kan der ikke længere være tale om ligebehandling.

52. Uden hensyntagen til fradraget for indgående afgift i forsyningskæden medfører en vid anvendelse af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 143, litra a), at der ved indkøb af en vare ikke pålægges moms, uanset om den indkøbes i indlandet eller fra et tredjeland. Dette fremkommer ved, at den afgiftsfritagelse, der gælder for indenlandsk levering, udvides til at omfatte indførsel fra tredjelande.

53. Tages der hensyn til fradraget for indgående afgift for leverandøren, fremkommer et andet billede. Afgiftsfritagelsen for indenlandsk levering af en vare medfører nemlig, at leverandøren i henhold til momsdirektivets artikel 168 [19] heller ikke har ret til fradrag for indgående afgift med hensyn til de ydelser, som denne har indkøbt til fremstilling af varen. Den ikke-fradragsberettigede moms på disse forudgående delydelser belaster således endeligt den afgiftsfrie levering af varen ved at forhøje omkostningerne ved dens fremstilling.

15 — Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – En fælles ordning om merværdiomsætningsafgift: Ensartet grundlag af 20.6.1973, KOM(73) 950 endelig.

16 — Jf. artikel 14, B, litra c), i forslaget til sjette direktiv (nævnt ovenfor i fodnote 15), der fritager leverancer til »foretagender, der har til opgave at konstruere, anlægge og vedligeholde kirkegårde, gravsteder og mindesmærker for krigsofre«; jf. i denne henseende nu bilag X, del B, nr. 6), til momsdirektivet.

17 — Artikel 14, A, nr. 1), litra e), i forslaget til sjette direktiv (nævnt ovenfor i fodnote 15).

18 — Forslaget til sjette direktiv (nævnt ovenfor i fodnote 15), s. 17.

19 — Henholdsvis sjette direktivs artikel 17, stk. 2, som ændret ved artikel 28f, nr. 1).

54. Det forholder sig imidlertid normalt anderledes i forbindelse med indførsel af en vare fra tredjelande. I dette tilfælde har en leverandør, der er bosiddende i et tredjeland, grundlæggende ret til afgiftsfritagelse. Det er nemlig i overensstemmelse med den internationale afgiftspraksis at fritage varer, der udføres, for enhver moms. Ved eksport fra Unionen sker dette på grundlag af afgiftsfritagelsen ved udførsel i henhold til momsdirektivets artikel 146 og det samtidige fradrag for indgående afgifter i henhold til artikel 169, litra b) [20].

55. Hvis leverandøren således normalt har ret til fradrag i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner, med derimod ikke i forbindelse med transaktioner internt i en medlemsstat, medfører afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 143, litra a), også normalt en konkurrencefordel for varer fra tredjelande. Kongeriget Nederlandene har derfor med rette anført, at udbydere fra tredjelande i modsætning til indenlandske udbydere i den foreliggende sag vil kunne levere tandproteser helt uden moms, hvis momsdirektivets artikel 143, litra a), også finder anvendelse på indførsel af tandproteser fra tredjelande.

56. Sådanne konkurrenceforvridninger kan kun forhindres ved, at der heller ikke i tredjelandet er ret til fradrag for indgående afgift i forbindelse med udførslen. Da dette imidlertid normalt ikke vil være tilfældet, kan denne konkurrencefordel for udbydere fra tredjelande kun korrigeres – om end ufuldkomment – ved at pålægge indførslen af en vare afgift. Ved at pålægge indførslen afgift, bliver den vare, der hidrører fra et tredjeland, nemlig også belastet med moms. Denne belastning er også endegyldig, såfremt erhververen i denne henseende ikke har ret til fradrag for indgående afgift i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra e), [21]. Dette er navnlig tilfældet, når erhververen er forbruger eller videresælger varen afgiftsfrit i indlandet. Sidstnævnte er situationen i de tre hovedsager. Den afgiftspligtige person har i alle tilfælde ingen ret til fradrag for indgående afgift i forbindelse med indkøbet af tandproteser, da de videresælger tandproteserne afgiftsfrit i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e).

57. Denne momsbelastning for varer fra tredjelande vil dog normalt være højere end belastningen for en vare, der leveres internt i en medlemsstat. Mens belastningen i sidstnævnte tilfælde afhænger af værdien af de forudgående delydelser [22], tager den belastning af varer, der opstår ved pålæggelsen af afgift på indførslen, udgangspunkt i den færdige vares værdi [23]. Som følge af nægtelsen af afgiftsfritagelse for indførslen i henhold til momsdirektivets artikel 143, litra a), opstår der således i sidste instans normalt en konkurrencemæssig ulempe for tandproteser fra tredjelande.

58. Når leveringen heraf er afgiftsfri i bestemmelsesmedlemsstaten, bidrager således hverken afgiftsfritagelsen eller pålæggelsen af afgift på indførslen af varer fra tredjelande med en konkurrenceneutral løsning. Hverken på den ene eller den anden måde kan der skabes lige konkurrencevilkår for varer fra indlandet og fra tredjelande. En konkurrenceneutral løsning ligger uden for momsdirektivets reguleringsmuligheder, da en sådan ville forudsætte indflydelse på en leverandørs ret til fradrag for indgående afgift i et tredjeland [24].

20 — Henholdsvis sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), som ændret ved artikel 28f, nr. 1).

21 — Henholdsvis sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra b), som ændret ved artikel 28f, nr. 1).

22 — Jf. momsdirektivets artikel 73.

23 — Jf. momsdirektivets artikel 85, sammenholdt med artikel 29 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1).

24 — Jf. punkt 55 og 56 ovenfor.

59. På denne baggrund skal der henvises til fast retspraksis, hvorefter afgiftsfritagelserne i sjette direktiv skal fortolkes strengt, da de udgør undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter der opkræves moms af enhver levering af goder og tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person [25]. Dette princip gælder også for afgiftsfritagelser ved indførsel. En streng fortolkning ville i den foreliggende sag heller ikke medføre, at afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 143, litra a), fratages sin virkning [26], da målet om ligebehandling, som det er fremgået, under hensyntagen til fradragets virkninger ikke bedre kan opfyldes ved en vid fortolkning af bestemmelsen.

60. Endelig taler også de betydelige praktiske vanskeligheder imod en vid fortolkning. Både Kongeriget Nederlandene og Kommissionen har med rette peget på disse vanskeligheder. Ved en udvidende fortolkning af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 143, litra a), ville det eksempelvis i den foreliggende sag nemlig normalt skulle påvises ved grænsepassagen, at sælgeren i tredjelandet er tandlæge eller tandtekniker. Sådanne vanskeligheder undgås, når afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 143, litra a), alene finder anvendelse, når levering af en indført vare altid, dvs. kun på grundlag af selve varens egenskaber, er omfattet af afgiftsfritagelse. Det er nemlig normalt let at konstatere dennes egenskaber ved grænsepassagen.

61. I henhold til momsdirektivets artikel 143, litra a), er der derfor kun fritagelse ved indførsel af varer fra tredjelande, når leveringen heraf i bestemmelsesmedlemsstaten altid, dvs. uafhængigt af andre betingelser, er fritaget for afgift. Det præjudicielle spørgsmål vedrørende momsdirektivets artikel 143, litra a), skal derfor besvares således, at denne afgiftsfritagelse ikke finder anvendelse på indførsel af tandproteser.

2. Afgiftsfritagelse ved erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 140, litra b)

62. Herefter skal afgiftsfritagelsen ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 140, litra b), undersøges. Denne bestemmelse har tilknytning til den netop behandlede afgiftsfritagelse ved indførsel af varer i henhold til momsdirektivets artikel 143, litra a). Momsdirektivets artikel 140, litra b), fritager nemlig bl.a. »erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, når indførslen af disse varer under alle omstændigheder er fritaget i henhold til bestemmelserne i artikel 143, litra a), […]«.

63. Da den afgiftsfritagelse, der henvises til, ikke finder anvendelse på indførsel af tandproteser [27], er erhvervelse af tandproteser inden for Fællesskabet heller ikke fritaget for afgift i henhold til momsdirektivets artikel 140, litra b).

3. Afgiftsfritagelse ved erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 140, litra a)

64. Erhvervelse af tandproteser inden for Fællesskabet kunne imidlertid være fritaget for afgift på de i momsdirektivets artikel 140, litra a), fastsatte betingelser. Denne afgiftsfritagelse vedrører erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, når afgiftspligtige personers levering af disse varer »under alle omstændigheder« er fritaget for afgift i bestemmelsesmedlemsstaten.

25 — Jf. domme Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, præmis 19) og Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, præmis 25).

26 — Jf. vedrørende dette krav domme Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, præmis 42) og Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, præmis 27).

27 — Jf. punkt 44-61 ovenfor.

65. Selv om ordlyden af momsdirektivets artikel 140, litra a), klart er udformet på grundlag af afgiftsfritagelsen ved indførsel af varer fra tredjelande i henhold til momsdirektivets artikel 143, litra a), kan de to bestemmelser ikke fortolkes på samme måde. Derimod er erhvervelse af tandproteser inden for Fællesskabet fritaget for afgift, når leveringen fortages af en tandlæge eller tandtekniker [28]. Min opfattelse, der afviger fra fortolkningen af momsdirektivets artikel 143, litra a), og støttes af VDP, Nobel, Republikken Estland og Kommissionen, beror på to grunde.

66. For det første ville en identisk fortolkning af de to bestemmelser medføre, at afgiftsfritagelsen ved erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 140, litra a), mister ethvert selvstændigt indhold. I så fald ville den ikke gå videre end det normative indhold af afgiftsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 140, litra b), for så vidt som der heri henvises til afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 143, litra a).

67. For det andet er en fortolkning, der afviger fra momsdirektivets artikel 143, litra a), nødvendig på grundlag af artikel 90 EF og 93 EF (nu artikel 110 TEUF og 113 TEUF). En EU-retsakt som momsdirektivet skal nemlig fortolkes i overensstemmelse med hele den primære ret [29].

68. I henhold til artikel 90 EF (nu artikel 110 TEUF) må ingen medlemsstat pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter, som er højere end de afgifter, der pålægges lignende indenlandske varer. Bestemmelsen har til formål at sikre varernes frie bevægelighed mellem medlemsstaterne på normale konkurrencevilkår gennem fjernelse af enhver form for beskyttelse som følge af interne afgifter, der virker diskriminerende over for varer med oprindelse i andre medlemsstater [30].

69. Denne sikring af lige konkurrencevilkår er også ratio legis bag artikel 93 (nu artikel 113 TEUF), på grundlag af hvilken momsdirektivet blev vedtaget. Harmoniseringen af medlemsstaternes omsætningsafgifter har i henhold hertil til formål at sikre det indre markeds oprettelse og funktion og navnlig at undgå konkurrenceforvridning.

70. Det følger af begge traktatbestemmelser, at momsdirektivets artikel 140, litra a), i videst muligt omfang skal fortolkes således, at konkurrenceforvridninger mellem medlemsstaterne forhindres. Konkurrencesituationen inden for Fællesskabet adskiller sig i denne forbindelse i to henseender fra situationen med hensyn til tredjelande.

71. For det første er afgiftsfritagelserne i Unionen principielt reguleret ensartet i momsdirektivet. En afgiftsfritagelse skal dermed principielt anvendes på samme måde i både oprindelses- og bestemmelsesmedlemsstaten.

72. For det andet giver grænseoverskridende levering af en vare, som er fritaget for afgift internt i en medlemsstat, heller ikke ret til fradrag for indgående afgift. Domstolen fastslog nemlig i Eurodental-dommen, at transaktioner, der er fritaget efter sjette direktivs artikel 13, ikke giver ret til at fradrage indgående moms, selv når disse transaktioner har karakter af transaktioner inden for Fællesskabet [31]. Levering inden for Fællesskabet, der er afgiftsfri i henhold til momsdirektivets artikel 138, giver således ikke – som ellers i henhold til momsdirektivets artikel 169, litra b) [32] – ret til fradrag, når en sådan levering er omfattet af en særlig afgiftsfritagelse, bl.a. det nuværende momsdirektivs artikel 132.

28 — Jf. allerede mit forslag til afgørelse VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:537, punkt 44).

29 — Jf. domme Sturgeon m.fl. (C-402/07, EU:C:2009:716, præmis 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, præmis 43) og Kommissionen mod Strack (C-579/12 RX II, EU:C:2013:570, præmis 40).

30 — Dom Stadtgemeinde Frohnleiten og Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, præmis 30) vedrørende artikel 90 EF.

31 — Dom Eurodental (EU:C:2006:763, præmis 37).

32 — Henholdsvis sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), som affattet ved artikel 28f, nr. 1).

73. På denne måde er momsens konkurrenceneutralitet i Unionen i sidste instans principielt sikret i forbindelse med handelen med tandproteser. Betingelserne for leverandørens fradrag for indgående afgift internt i en medlemsstat og inden for Fællesskabet er nemlig de samme. I ingen af tilfældene har leverandøren i forbindelse med afgiftsfritagelser, der finder ensartet anvendelse i Unionen, ret til fradrag for indgående afgift. Derfor er tandproteser, der er købt såvel i indlandet som i en anden medlemsstat, i de samme tilfælde belastet med ikke-fradragsberettiget indgående afgift i forbindelse med fremstillingen [33]. På denne baggrund har – til forskel fra indførsel fra tredjelande [34] – en fritagelse ved erhvervelse af en vare inden for Fællesskabet i tilfælde af, at indenlandsk levering af varen ligeledes er fritaget for afgift, rent faktisk til formål at sikre ligebehandling af transaktioner internt i en medlemsstat og grænseoverskridende transaktioner.

74. På denne baggrund er det ikke overraskende, når Domstolen i Eurodental-dommen allerede en passant har tilkendegivet, at afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 140, litra a), også kan finde anvendelse på tandproteser [35] og når Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift allerede forinden havde givet samme mening til kende [36].

75. Denne afgiftsfritagelse forudsætter, at leverandøren i oprindelsesmedlemsstaten er tandlæge eller tandtekniker, fordi der kun i dette tilfælde er tale om ligebehandling mellem indenlandske leveringer og leveringer inden for Fællesskabet. Dette er ganske vist også forbundet med visse praktiske vanskeligheder, når det skal konstateres, om betingelserne for afgiftsfritagelsen foreligger. Det er imidlertid lettere at gennemføre en undersøgelse inden for Unionen end i forbindelse med indførsel fra et tredjeland [37]. For det første findes der i Unionen nemlig ordninger for administrativ bistand på beskatningsområdet [38], for det andet skal undersøgelsen ikke foretages ved grænsen, men kan ske i forbindelse med den normale beskatningsprocedure.

76. I modsætning til momsdirektivets artikel 143, litra a), skal artikel 140, litra a), dermed fortolkes således, at den finder anvendelse på erhvervelse af tandproteser inden for Fællesskabet, når leverandøren er tandlæge eller tandtekniker som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e).

4. Betydningen af undtagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 370

77. Afslutningsvis skal det afklares, om momsdirektivets artikel 140, litra a), også finder anvendelse, når tandproteserne leveres fra en medlemsstat, der på grundlag af momsdirektivets artikel 370, sammenholdt med bilag X, A, nr. 1), til momsdirektivet, ikke anvender afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), men altid pålægger leveringer af tandproteser afgift.

78. Kongeriget Nederlandene er i denne henseende af den opfattelse, at afgiftsfritagelsen under alle omstændigheder i et sådant tilfælde ikke kan finde anvendelse for at forhindre konkurrenceforvridninger.

79. En sådan undtagelse kan ikke støttes på ordlyden af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 140, litra a). Denne vedrører nemlig kun, som det er fremgået, eksistensen af en afgiftsfritagelse i bestemmelses-, men ikke i oprindelsesmedlemsstaten [39].

33 — Der er kun forskelle, for så vidt som den indgående afgift alt efter de forudgående delydelsers oprindelse kan variere på grund af forskellige afgiftssatser i medlemsstaterne. Afgiftssatserne er nemlig kun delvis harmoniseret i henhold til momsdirektivets artikel 96-105.

34 — Jf. punkt 53-55 ovenfor.

35 — Jf. dom Eurodental (EU:C:2006:763, præmis 40) vedrørende den bestemmelse, der gik forud for sjette direktivs artikel 28c, B, litra a).

36 — Jf. retningslinjerne fra det 56. møde i Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift den 13.-14.10.1998 vedrørende denne bestemmelse.

37 — Jf. punkt 60 ovenfor.

38 — Jf. Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7.10.2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (omarbejdning) (EUT L 268, s. 1).

39 — Jf. punkt 45 ovenfor.

80. En medlemsstat, som i henhold til momsdirektivets artikel 370 sammenholdt med bilag X, del A, nr. 1, hertil, i alle tilfælde pålægger leveringen af tandprotester afgift, er dog i sidste instans i samme konkurrencesituation som et tredjeland. Da leverandøren i en sådan medlemsstat ikke er omfattet af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), men kun af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 138, kan denne ved levering inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 169, litra b) [40], gøre en ret til fuldt fradrag for indgående afgift i forbindelse med sine indgående transaktioner gældende. Derfor kan tandproteser fra en sådan medlemsstat leveres helt uden at være pålagt moms. Dette medfører – ligesom i forbindelse med levering fra et tredjeland [41] – en konkurrencefordel for afgiftspligtige personer, der er etableret i en sådan medlemsstat.

81. Navnlig for at kompensere for denne konkurrencefordel foreslår jeg i forbindelse med undersøgelsen af momsdirektivets artikel 143, litra a), en streng fortolkning af afgiftsfritagelsen ved indførsel fra tredjelande [42]. Alligevel anser jeg det ikke for hensigtsmæssigt at overføre denne strenge fortolkning til afgiftsfritagelsen ved erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 140, litra a), i tilfælde af, at der i oprindelsesmedlemsstaten ikke findes afgiftsfritagelse ved levering af tandproteser på grundlag af undtagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 370.

82. For det første ville dette i sidste instans føre til forskelsbehandling af konkurrencesituationen i en sådan oprindelsesmedlemsstat. Som jeg nemlig allerede har anført med hensyn til tredjelande [43], vil tandproteser, der hidrører fra en sådan medlemsstat, som følge af pålæggelsen af afgift ved erhvervelse inden for Fællesskabet normalt være forbundet med en højere momsbelastning end tandproteser, der hidrører fra en anden medlemsstat, og som kun er belastet med ikke-fradragsberettiget indgående afgift. En sådan forskelsbehandling af importerede varer er imidlertid problematisk i forhold til medlemsstater – i modsætning til tredjelande – med hensyn til forbuddet i denne henseende i artikel 90 (nu artikel 110 TEUF) [44].

83. For det andet har Domstolen i Eurodental-dommen med hensyn til de konkurrenceforvridninger, der følger af den forskellige ret til fradrag for indgående afgift [45], allerede fastslået, at denne situation er konsekvensen af, at momsområdet endnu ikke er blevet fuldstændigt harmoniseret [46]. De konkurrencefordrejninger, som Kongeriget Nederlandene med rette har gjort gældende, er således en følge af undtagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 370 og ikke en for vid fortolkning af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 140, litra a).

84. Når årsagen til problemet således er undtagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 370, kan der også kun findes en løsning i den bestemmelse. I denne henseende spørger jeg mig selv, om denne bestemmelse opfylder de primærretlige krav, navnlig princippet om ligebehandling. Dette gælder både med hensyn til det almindelige ligebehandlingsprincip i artikel 20 i chartret om grundlæggende rettigheder, der gælder for de afgiftspligtige personer, og med hensyn til det særlige ligebehandlingsprincip i artikel 4, stk. 2, TEU, som finder anvendelse mellem medlemsstaterne. I forbindelse med momsdirektivets artikel 370 er der nemlig ikke tale om det klassiske tilfælde med en kun gradvis harmonisering, som giver alle medlemsstater mulighed for forskellige nationale ordninger. Denne bestemmelse giver derimod kun helt bestemte medlemsstater [47] mulighed for at fravige momsdirektivets bestemmelser vedrørende afgiftsfritagelser, som imidlertid er bindende for de andre

40 — Henholdsvis sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), som affattet ved artikel 28f, nr. 1).

41 — Jf. punkt 55 ovenfor.

42 — Jf. punkt 56 ovenfor.

43 — Jf. punkt 57 ovenfor.

44 — Jf. punkt 68 ovenfor.

45 — Jf. punkt 72 ovenfor.

46 — Dom Eurodental (EU:C:2006:763, præmis 48-53).

47 — Jf. vedrørende de snævre betingelser for en påberåbelse af undtagelsesbestemmelserne i momsdirektivet for medlemsstater, der senere er tiltrådt Unionen: dom Kommissionen mod Polen (C-49/09, EU:C:2010:644, præmis 42) med hensyn til momsdirektivets artikel 115.

medlemsstater [48]. En sådan forskelsbehandling af medlemsstaterne samt den heraf følgende forskelsbehandling af de afgiftspligtige personer, der er etableret i disse medlemsstater, kan være berettiget i en overgangsperiode med henblik på at nå et harmoniseringsmål [49]. I den foreliggende sag er der imidlertid ikke fastsat nogen tidsmæssig begrænsning for undtagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 370. Medlemsstaterne har derfor haft forskellige beføjelser med hensyn til anvendelsen af afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), siden sjette direktivs ikrafttræden, dvs. i over 36 år [50].

85. Spørgsmålet, om momsdirektivets artikel 370 er forenelig med artikel 20 i chartret om grundlæggende rettigheder samt artikel 4, stk. 2, TEU, går imidlertid ud over genstanden for den foreliggende præjudicielle anmodning. Det kan kun undersøges af Domstolen inden for rammerne af en sag, der adskiller sig fra den foreliggende. Uafhængigt heraf opfordres EU-lovgiver i betragtning af de af Kongeriget Nederlandene anførte konkurrenceforvridninger til at opfylde kravene i artikel 113 TEUF gennem en tilpasning af momsdirektivet.

86. Med hensyn til det foreliggende spørgsmål kan det konstateres, at momsdirektivets artikel 140, litra a), også finder anvendelse, når tandprotesen leveres fra en medlemsstat, som på grundlag af momsdirektivets artikel 370, sammenholdt med bilag X, del A, nr. 1), hertil, ikke anvender afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e).

VI – **Forslag til afgørelse**

87. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at de præjudicielle spørgsmål fra Hoge Raad der Nederlanden besvares på følgende måde:

»1) Sjette direktivs artikel 17, som ændret ved artikel 28f, nr. 1), indrømmer ingen ret til fradrag for en afgiftspligtig person, som ikke har svaret afgift af sine transaktioner, fordi den nationale ret har fastsat en afgiftsfritagelse i strid med EU-rettens bestemmelser.

2) Afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 140, litra a), finder anvendelse på erhvervelser af tandproteser inden for Fællesskabet, når leverandøren er tandlæge eller tandtekniker i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e). Dette gælder uanset spørgsmålet, om oprindelsesmedlemsstaten benytter sig af undtagelsesbestemmelsen i momsdirektivets artikel 370, sammenholdt med bilag X, del A, nr. 1), hertil.

3) I henhold til momsdirektivets artikel 143, litra a), er indførsel af tandproteser under ingen omstændigheder fritaget for afgift.

4) I henhold momsdirektivets artikel 140, litra b), sammenholdt med artikel 143, litra a), er erhvervelse af tandproteser inden for Fællesskabet under ingen omstændigheder fritaget for afgift.«

48 — Der tages ikke hensyn til denne omstændighed i dom Jetair og BTW-eenheid BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, præmis 44-51), hvori der blev taget stilling til momsdirektivets artikel 370 i en anden sammenhæng.

49 — Jf. vedrørende en forskellig behandling af erhvervsdrivende dom Arcelor Atlantique og Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, præmis 69); jf. i denne retning også dom Eurodental (EU:C:2006:763, præmis 52).

50 — Jf. sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), og artikel 28, stk. 4, sammenholdt med bilag E, nr. 2).