



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

26. februar 2015 *

»Præjudiciel forelæggelse — merværdiafgift — fradrag — fritagelser — levering af tandproteser«

I de forenede sager C-144/13, C-154/13 og C-160/13,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelser af 1. og 8. marts 2013, indgået til Domstolen henholdsvis den 21., 27. og 28. marts 2013, i sagerne

VDP Dental Laboratory NV

mod

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13),

Staatssecretaris van Financiën

mod

X BV (C-154/13),

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

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne S. Rodin, A. Borg Barthet (refererende dommer), M. Berger og F. Biltgen,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 19. maj 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

— VDP Dental Laboratory NV ved belastingsadviseur R. Oorthuizen

— Nobel Biocare Nederland BV ved adviseur G.C. Bulk

* Processprog: nederlandsk.

- den nederlandske regering ved M. Bulterman, M. Noort og J. Langer, som befuldmægtigede
 - den estiske regering ved N. Grünberg, som befuldmægtiget
 - Europa-Kommissionen ved A. Cordewener og E. Manhaeve, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 4. september 2014, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 1 og 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2005/92/EF af 12. december 2005 (EUT L 345, s. 19, herefter »sjette direktiv«), og artikel 140, litra a) og b), og artikel 143, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2007/75/EF af 20. december 2007 (EUT L 346, s. 13, herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra e), og artikel 370.
- 2 Anmodningerne er indgivet under tre sager mellem for det første VDP Dental Laboratory NV (herefter »VDP«) og Staatssecretaris van Financiën (herefter »Staatsecretaris«) og for det andet Staatsecretaris og henholdsvis X BV (herefter »X«) og Nobel Biocare Nederland BV (herefter »Nobel«) vedrørende opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) for regnskabsårene 2006 og 2008.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Hovedsagerne vedrører opkrævningen af moms for 2006 og 2008. Følgelig skal der tages udgangspunkt i sjette direktiv og momsdirektivet. I forhold til hvilken periode, der er berørt i det foreliggende tilfælde, skal der tages hensyn til de relevante bestemmelser således som affattet i sjette direktiv eller momsdirektivet.

Sjette direktiv

- 4 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, vedrørende fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse i indlandet bestemmer følgende:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

- e) tjenesteydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser

[...]«

- 5 Sjette direktivs artikel 17 som affattet ved direktivets artikel 28f (herefter »sjette direktivs artikel 17«), som har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, bestemmer i stk. 1 og 2:

»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 [moms], som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person i indlandet
- b) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for indførte goder
- c) den [moms], som skyldes i henhold til artikel 5, stk. 7, litra a), artikel 6, stk. 3, og artikel 28a, stk. 6.
- d) den [moms], som skyldes i henhold til artikel 28a, stk. 1, litra a).«

Momsdirektivet

- 6 Momsdirektivets artikel 131 bestemmer:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

- 7 Direktivets artikel 132, stk. 1, tidligere sjette direktivs artikel 13, punkt A, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

- d) levering af organer, blod og mælk fra mennesker
- e) levering af ydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikers levering af tandproteser

[...]«

- 8 Direktivets artikel 138, stk. 1, fastsætter:

»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.«

9 Samme direktivs artikel 140 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fritager 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)

[...]«

10 Momsdirektivets artikel 143, litra a), bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

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

11 Momsdirektivets artikel 167 har følgende ordlyd:

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

12 Direktivets artikel 168, tidligere sjette direktivs artikel 17, stk. 2, bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

- a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person
- b) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med levering af varer og ydelser i henhold til artikel 18, litra a), og artikel 27
- c) den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)
- d) den moms, som skal betales for transaktioner, der sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 21 og 22
- e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

13 Momsdirektivet fastsætter ligeledes forskellige »[u]ndtagelser for de stater, der var medlem af Fællesskabet pr. 1. januar 1978«, bl.a. på grundlag af artikel 370, hvori der bestemmes følgende:

»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.«

14 Bilag X til dette direktiv bestemmer i del A med overskriften »Transaktioner, som medlemsstaterne kan fortsætte med at lægge afgift på« i nr. 1):

»Ydelser leveret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikers levering af tandproteser.«

15 Artikel 90 EF (nu artikel 110 TEUF) har følgende ordlyd:

»Ingen medlemsstat må direkte eller indirekte pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter af nogen art, som er højere end de afgifter, der direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer.

Endvidere må ingen medlemsstat pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter, som indirekte vil kunne beskytte andre produkter.«

Nederlandsk ret

16 Artikel 11, stk. 1, litra g), nr. 1, i Wet op de omzetbelasting (lov om omsætningsafgift) af 28. juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329, herefter »momsloven«) i den affattelse, der var gældende fra den 1. januar 2003 til den 1. januar 2007, bestemmer:

»På betingelser, der fastsættes ved generelle administrative bestemmelser, er følgende transaktioner fritaget for afgift:

Tjenester, der leveres af professionelle, hvis profession reguleres ved eller i henhold til loven om erhverv inden for den individuelle sundhedssektor [(Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg)]; tjenester ydet af psykologer og tandteknikere: levering af tandproteser; transport af syge eller sårede i ambulance.«

17 I den affattelse, der var i kraft i 2008, var lovens artikel 11, stk. 1, litra g), affattet således:

»På betingelser, der fastsættes ved generelle administrative bestemmelser, er følgende transaktioner fritaget for afgift:

medicinsk behandling af mennesker inden for rammerne af udøvelsen af lægegerningen eller lignende virksomhed reguleret ved eller i henhold til loven om erhverv inden for den individuelle sundhedssektor samt behandling af mennesker af psykologer; tjenester leveret af tandteknikere i egenskab heraf; tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser; transport af syge eller sårede i ambulance.«

18 Lovens artikel 15, stk. 2, bestemte i den affattelse, der var gældende i 2006:

»For så vidt som varer eller tjenesteydelser anvendes til brug for den erhvervsdrivendes ydelser i henhold til artikel 11 og 28k, kan afgiften alene fradrages alene, hvis det drejer sig om ydelser omfattet af artikel 11, litra i), j) og k), på betingelse af, at erhververen af disse ydelser bor eller er etableret uden for Fællesskabet, eller på betingelse af, at disse ydelser direkte vedrører varer bestemt til at blive ført ud af Fællesskabet.«

19 Momslovens artikel 17e har følgende ordlyd:

»Ved ministeriel bekendtgørelse under deri opstillede betingelser og begrænsninger indrømmes afgiftsfritagelse ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, for så vidt

- a) levering af sådanne varer i Nederlandene under alle omstændigheder er fritaget for afgift
- b) der for sådanne varer under alle omstændigheder anvendes en fritagelse på tidspunktet for indførslen
- c) der for sådanne varer under alle omstændigheder er ret til fuldstændig restitution.«

20 Momslovens artikel 21, litra c) bestemmer:

»Ved ministeriel bekendtgørelse under deri opstillede betingelser og begrænsninger indrømmes afgiftsfritagelse for:

a) import af varer, for hvilke leveringen i Nederlandene under alle omstændigheder er fritaget for afgift.«

21 Artikel 16a, stk. 1, litra a), i bekendtgørelsen til gennemførelse af momsloven bestemmer:

»Som erhvervelser inden for Fællesskabet i henhold til artikel 17e betragtes:

a) erhvervelser inden for Fællesskabet af menneskelige organer, blod og mælk.«

Twisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-144/13

22 Hovedsagen i sag C-144/13 vedrører VDP, etableret i Nederlandene, mellemhandler i salg af tandproteser. Efter forudgående bestilling fra tandlæger etableret i Nederlandene eller uden for denne medlemsstat lader virksomheden sine protoser fremstille ved laboratorier, som er kvalificeret som tandteknikere og etableret uden for Nederlandene såvel inden for som uden for Den Europæiske Union. De pågældende laboratorier leverer tandproteserne til VDP, som herefter leverer dem til de tandlæger, der har bestilt dem. De tandproteser, som VDP modtager med oprindelse i stater, som ikke er del af Unionens toldområde, angives til fri omsætning ved ankomsten til Nederlandene.

23 I sin momsangivelse for første kvartal af 2006 angav VDP vedrørende de leveringer af tandproteser, der i denne periode var foretaget til tandlæger etableret i Nederlandene, at de pågældende leveringer var fritaget for moms i henhold til momslovens artikel 11, stk. 1, litra g), nr. 1), i den affattelse, der var gældende frem til den 1. januar 2008. Endvidere havde virksomheden fradraget den moms, som den i det pågældende kvartal var blevet faktureret for disse leveringer af tandproteser, på grundlag af den fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, som Domstolen har anlagt i den sag, der gav anledning til dom VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792). Inspecteur afviste dette fradrag på grundlag af momslovens artikel 15, stk. 2, og afviste den klage, som VDP indgav.

24 For leveringer af tandproteser foretaget af tandlæger etableret i Nederlandene i løbet af tredje kvartal af 2008 indbetalte VDP ikke nogen moms i overensstemmelse med afgiftsangivelsen, idet virksomheden støttede sig på den omstændighed, at den fra den 1. januar 2008 har haft status af »tandtekniker« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), og idet den således fandt, at den var berettiget til en fritagelse i henhold til momslovens artikel 11, stk. 1, litra g), nr. 1). I henhold til lovens artikel 15, stk. 2, foretog VDP ikke fradrag for den moms, som virksomheden var blevet faktureret i løbet af dette kvartal for de pågældende leveringer.

25 VDP angav og betalte i øvrigt for dette kvartal afgift på indførsel og erhvervelser inden for Fællesskabet af tandproteser fra laboratorier etableret uden for Nederlandene. Efterfølgende fandt virksomheden imidlertid, at den ikke skulle betale denne afgift for så vidt angår indførsel af proteser angivet i henhold til momslovens artikel 21, litra c), sammenholdt med momsdirektivets artikel 143, litra a), og for så vidt angår erhvervelser inden for Fællesskabet af sådanne proteser i henhold til momslovens artikel 17e, litra a), sammenholdt med momsdirektivets artikel 140, litra a). Den klage, som VDP indbragte herom, blev ligeledes afvist af Inspecteur.

- 26 Hvad angår første kvartal af 2006 gav Rechtbank te Haarlem ikke VDP medhold i virksomhedens søgsmål og fastslog, at anvendelsen af fritagelsen efter momslovens artikel 11, stk. 1, litra g), medførte udelukkelse af fradraget for den indgående moms efter momslovens artikel 15, stk. 2. VDP iværksatte en kassationsanke til prøvelse af dommen afsagt af denne ret.
- 27 Hvad angår tredje kvartal af 2008 gav Rechtbank te Haarlem VDP medhold og fastslog, at i henhold til dels momslovens artikel 21, litra c), sammenholdt med momsdirektivets artikel 143, litra a), dels momslovens artikel 17e, litra a), sammenholdt med momsdirektivets artikel 140, litra a), skal der ikke erlægges moms ved indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af tandproteser, idet grundlaget i alle tilfælde er leveringer foretaget af en tandtekniker i udlandet, og en sådan levering er fritaget i Nederlandene. Staatssecretaris iværksatte en kassationsanke til prøvelse af denne afgørelse.
- 28 Ifølge Hoge Raad indebærer såvel den appel, som VDP har iværksat, som den, der er indbragt af Staatssecretaris, EU-retlige spørgsmål.
- 29 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) 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?
 - 2) Skal momsdirektivets artikel 143, litra a), og artikel 140, litra a) og b), fortolkes således, at de i disse bestemmelser omhandlede momsfritagelser ikke gælder for import af og erhvervelse inden for Fællesskabet af tandproteser? I benægtende fald er fritagelserne da forbundet med det vilkår, at tandproteserne fra udlandet skal være leveret af en tandlæge eller en tandtekniker og/eller være leveret til en tandlæge eller tandtekniker?«

Sag C-154/13

- 30 Sag C-154/13 vedrører X, som er etableret i Nederlandene, og som driver en tandlægepraksis, hvis aktivitet i henhold til momslovens artikel 11, stk. 1, litra g), nr. 1), er momsfritaget uden ret til fradrag. I løbet af perioden fra den 1. januar til den 30. september 2008 erhvervede X tandproteser fra en tandtekniker etableret i Tyskland, hvilke proteser blev transporteret og leveret til X med udgangspunkt i Tyskland uden fakturering af moms. X betalte ikke moms i overensstemmelse med afgiftsangivelsen som erhvervelse inden for Fællesskabet for så vidt angår disse køb. Inspecteur er derimod af den opfattelse, at det drejer sig om sådanne erhvervelser og har udstedt en efteropkrævning.
- 31 Rechtbank te 's-Gravenhage gav X medhold i sit søgsmål. Ifølge denne ret skal momslovens artikel 17e og momsdirektivets artikel 140 fortolkes således, at i tilfælde af en levering af en tandprotese fra en tandlæge eller en tandtekniker etableret uden for Nederlandene, er en kunde i Nederlandenes tilsvarende erhvervelse inden for Fællesskabet fritaget for moms, idet en sådan levering ligeledes er fritaget, når den foretages i Nederlandene. Staatssecretaris iværksatte en kassationsanke til prøvelse af denne afgørelse og henviste bl.a. til, at leveringer af tandproteser i Tyskland er afgiftspligtige.
- 32 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) 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 fra udlandet leveres af en tandlæge eller tandtekniker og/eller leveres til en tandlæge eller tandtekniker

2. Såfremt den i momsdirektivets artikel 140, litra a) og b), indeholdte fritagelse for merværdiafgift (med eller uden de i spørgsmål 1 nævnte betingelser) gælder for erhvervelse af tandproteser inden for Fællesskabet, gælder fritagelsen da i medlemsstater som Kongeriget 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?»

Sag C-160/13

- 33 Sag C-160/13 vedrører Nobel, etableret i Nederlandene, som har status af tandtekniker i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momslovens artikel 11, stk. 1, litra g), nr. 1). Nobel formidler handel med tandproteser. Virksomheden sælger og leverer tandproteser på bestilling til tandtekniske laboratorier i Nederlandene. Tandproteserne fremstilles i Sverige af Nobels moderselskab, A AB (herefter »A«), der ligeledes er tandtekniker. A leverer tandproteserne mod betaling af et aftalt vederlag til Nobel, som herefter leverer dem til de pågældende laboratorier.
- 34 Hvad angår de tandproteser, der blev leveret i december 2008, opkrævede A ikke moms. Nobel betalte moms for disse leveringer i overensstemmelse med afgiftsangivelsen omhandlende erhvervelse inden for Fællesskabet. Nobel fremsatte efterfølgende indsigelse herimod. Rechtbank te Haarlem gav virksomheden medhold og fastslog, at momslovens artikel 17e og momsdirektivets artikel 140 skulle fortolkes således, at i tilfælde af en levering af en tandprotese fra en tandlæge eller en tandtekniker etableret uden for Nederlandene er en kunde i Nederlandenes tilsvarende erhvervelse inden for Fællesskabet fritaget for moms, idet en sådan levering ligeledes er fritaget, når den foretages i Nederlandene. Staatssecretaris iværksatte en kassationsanke til prøvelse af dommen afsagt af denne ret.
- 35 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »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?»
- 36 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 4. juni 2013 blev sagerne C-144/13, C-154/13 og C-160/13 forenet med henblik på den skriftlige forhandling, den mundtlige forhandling og dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål i sag C-144/13

- 37 Med det første spørgsmål i sag C-144/13 ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 168, som gentager indholdet af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, skal fortolkes således, at når en fritagelse fastsat i national ret er uforenelig med momsdirektivet, giver dette direktivs artikel 168 ikke en afgiftspligtig person mulighed for at drage fordel af denne fritagelse samtidig med, at han kan påberåbe sig en fradragsret.
- 38 Domstolen har allerede haft anledning til at fastslå, at når en fritagelse fastsat i national ret er uforenelig med momsdirektivet, giver dette direktivs artikel 168 ikke en afgiftspligtig person mulighed for at drage fordel af denne fritagelse samtidig med, at han kan påberåbe sig en fradragsret (dom MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 45).

- 39 Som generaladvokaten har anført i punkt 37 i forslaget til afgørelse, har en afgiftspligt person i en sådan situation 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.
- 40 Følgelig skal det første spørgsmål i sag C-144/13 besvares med, at momsdirektivets artikel 168 skal fortolkes således, at når en momsfristagelse fastsat i national ret er uforenelig med momsdirektivet, giver nævnte artikel 168 ikke en afgiftspligtig person mulighed for at drage fordel af denne fritagelse samtidig med, at han kan påberåbe sig en fradragsret.

Det andet spørgsmål i sag C-144/13, det første spørgsmål i sag C-154/13 og spørgsmålet i sag C-160/13

- 41 Med det andet spørgsmål i sag C-144/13, det første spørgsmål i sag C-154/13 og spørgsmålet i sag C-160/13 ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsfristagelsen i momsdirektivets artikel 140, litra a) og b), og artikel 143, litra a), finder anvendelse på erhvervelse inden for Fællesskabet og indførsel af tandproteser, og om fritagelsen i givet fald er underlagt den betingelse, at tandproteserne skal være leveret med udgangspunkt i en anden medlemsstat eller et tredjeland af en tandlæge eller en tandtekniker, eller om de skal være leveret til en tandlæge eller en tandtekniker, eller om fritagelsen er underlagt et krav om, at begge disse betingelser er opfyldt kumulativt.
- 42 Det bemærkes, at momsdirektivets artikel 132, 140 og 143 indgår i den fritagelsesordning, der er fastsat i momsdirektivets afsnit IX, som har overskriften »Afgiftsfritagelser«. Disse bestemmelser fastsætter en fritagelsesordning for transaktioner vedrørende bestemte varer, når visse betingelser er opfyldt.
- 43 Det formål, der forfølges med fritagelserne i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, tilsigter således at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms (jf. i denne retning domme Kommissionen mod Tyskland, C-287/00, EU:C:2002:388, præmis 47, og MDDP, EU:C:2013:778, præmis 26).
- 44 Ifølge fast retspraksis er de nævnte fritagelser selvstændige EU-retlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. bl.a. domme CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 15, og Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, præmis 23).
- 45 Det bemærkes endvidere, at momsdirektivets artikel 132 har til formål at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse. Denne bestemmelse udelukker imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse fra pålæggelse af moms, men alene dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen (dom Institute of the Motor Industry, C-149/97, EU:C:1998:536, præmis 18).
- 46 Fritagelsen for levering af tandproteser foretaget af tandlæger eller tandteknikere tilsigter at sikre, at leveringen af produkter forbundet med sundheden ikke bliver uopnåelig på grund af de forøgede omkostninger til sådanne produkter, hvis levering heraf var pålagt moms [jf. for så vidt angår sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), nu momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), dom Kommissionen mod Frankrig, C-76/99, EU:C:2001:12, præmis 23].
- 47 Hvad angår momsdirektivets artikel 140, litra a), pålægger denne bestemmelse medlemsstaterne at fritage erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, når afgiftspligtige personers levering af disse varer under alle omstændigheder er fritaget for afgift på medlemsstaternes respektive område.

- 48 Det bemærkes indledningsvis, at som generaladvokaten har understreget i punkt 45 i forslaget til afgørelse, vedrører formuleringen »på medlemsstaternes respektive område« indførselsmedlemsstaten. 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.
- 49 For at afgøre, om en erhvervelse inden for Fællesskabet af varer er fritaget for moms, skal det således undersøges, om leveringen af disse varer er fritaget i bestemmelsesmedlemsstaten.
- 50 I hovedsagerne vil erhvervelserne inden for Fællesskabet af tandproteser kunne henhøre under anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 140, litra a), og således være momsfritaget, hvis de er fritaget i bestemmelsesmedlemsstaten. Da direktivets artikel 132, stk. 1, litra e), imidlertid pålægger medlemsstaterne at fritage leveringen af tandproteser foretaget af tandlæger eller tandteknikere, vil leveringen på en medlemsstats område af disse varer nødvendigvis være fritaget, hvis medlemsstaten ikke har gennemført overgangsordningen fastsat i momsdirektivets artikel 370.
- 51 Erhvervelserne inden for Fællesskabet af tandproteser foretaget af tandlæger og tandteknikere henhører således under anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 140, litra a).
- 52 Det skal ligeledes fastslås, at fritagelsen for endelig indførsel af varer fastsat i momsdirektivets artikel 143, litra a), åbenlyst er inspireret af direktivets artikel 140, litra a), med den forskel, at de transaktioner, der er berørt af fritagelsen, er endelige indførsler af varer.
- 53 For at afgøre, om en indførsel af varer er fritaget for moms, skal det således undersøges, om leveringen af disse varer er fritaget i bestemmelsesmedlemsstaten. Det fremgår således af ordlyden af de omhandlede bestemmelser, at EU-lovgiver har fastsat en identisk ordning for momsdirektivets artikel 140, litra a), og artikel 143, litra a).
- 54 Det følger heraf, at disse bestemmelser skal fortolkes ens.
- 55 Da referencepunktet er, om der foreligger en fritagelse for levering af varer i bestemmelsesmedlemsstaten for så vidt angår tandproteser, skal der henvises til fritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), på samme betingelser som for direktivets artikel 140, litra a). Endelige indførsler af tandproteser foretaget af tandlæger og tandteknikere henhører således under anvendelsesområdet for direktivets artikel 143, litra a).
- 56 Hvad angår momsdirektivets artikel 140, litra b), er det for at afgøre, om en erhvervelse inden for Fællesskabet af varer kan drage fordel af en fritagelse i en medlemsstat, tilstrækkeligt at undersøge, om endelig indførsel af samme varer på medlemsstatens område er omfattet af en fritagelse efter direktivets artikel 143, litra a).
- 57 Hvad angår spørgsmålet om de betingelser, der skal opfyldes for at drage fordel af fritagelsen, bemærkes, at det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra e), at fritagelsen er underlagt den betingelse, at tandproteserne skal være leveret af tandlæger eller tandteknikere.
- 58 Følgelig skal det andet spørgsmål i sag C-144/13, det første spørgsmål i sag C-154/13 og spørgsmålet i sag C-160/13 besvares med, at momsdirektivets artikel 140, litra a) og b), samt artikel 143, litra a), skal fortolkes således, at den momsfritagelse, der følger af bestemmelserne, finder anvendelse på erhvervelser inden for Fællesskabet og endelige indførsler af tandproteser leveret af tandlæger eller tandteknikere, når leverings- eller indførselsmedlemsstaten ikke har gennemført overgangsordningen fastsat i dette direktivs artikel 370.

Det andet spørgsmål i sag C-154/13

- 59 Med det andet spørgsmål i sag C-154/13 ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 140, litra a) og b), skal fortolkes således, at momsfritagelsen i denne bestemmelse ligeledes finder anvendelse i tilfælde, hvor erhvervelsen inden for Fællesskabet af tandproteser stammer fra en medlemsstat, der har gennemført undtagelses- og overgangsordningen i momsdirektivets artikel 370.
- 60 Det bemærkes, at Fællesskabets momssystem er resultatet af en gradvis harmonisering af de nationale lovgivninger inden for rammerne af artikel 113 TEUF og 115 TEUF. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, er denne harmonisering, således som den er gennemført ved flere på hinanden følgende direktiver, og navnlig ved sjette direktiv, stadig kun en delvis harmonisering (domme ORO Amsterdam Beheer og Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, præmis 21, og Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, præmis 50).
- 61 Momsdirektivets artikel 370 giver således medlemsstaterne tilladelse til fortsat at opretholde visse bestemmelser i deres nationale lovgivning, der er ældre end dette direktiv, og som uden den nævnte tilladelse ville være uforenelige med dette (jf. i denne retning domme *Idéal tourisme*, C-36/99, EU:C:2000:405, præmis 38, og *Eurodental*, EU:C:2006:763, præmis 51).
- 62 Det fremgår således af besvarelsen af det andet spørgsmål i sag C-144/13, det første spørgsmål i sag C-154/13 og spørgsmålet i sag C-160/13, at det for at afgøre, om en erhvervelse inden for Fællesskabet af tandproteser kan drage fordel af en fritagelse, skal undersøges, om leveringen eller indførslen af disse varer er fritaget på bestemmelsesmedlemsstatens område. Det følger heraf, at referencepunktet er den ordning, der finder anvendelse i bestemmelsesmedlemsstaten.
- 63 Når denne medlemsstat ikke har gennemført undtagelses- og overgangsordningen i momsdirektivets artikel 370 og således anvender fritagelsen i direktivets artikel 132, stk. 1, litra e), finder fritagelserne i direktivets artikel 140, litra a) og b), ligeledes anvendelse. Det forholder sig således uafhængigt af, om oprindelsesmedlemsstaten gør brug af den pågældende undtagelses- og overgangsordning i momsdirektivets artikel 370.
- 64 Følgelig skal det andet spørgsmål i sag C-154/13 besvares med, at momsdirektivets artikel 140, litra a) og b), skal fortolkes således, at momsfritagelsen i denne bestemmelse ligeledes finder anvendelse for erhvervelse inden for Fællesskabet af tandproteser, der stammer fra en medlemsstat, der har gennemført undtagelses- og overgangsordningen i momsdirektivets artikel 370.

Sagsomkostninger

- 65 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2007/75/EF af 20. december 2007, skal fortolkes således, at når en fritagelse for merværdiafgift fastsat i national ret er uforenelig med direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2007/75, giver nævnte artikel 168 ikke en afgiftspligtig person mulighed for at drage fordel af denne fritagelse samtidig med, at han kan påberåbe sig en fradragsret.**

- 2) Artikel 140, litra a) og b), samt artikel 143, litra a), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2007/75, skal fortolkes således, at den fritagelse for merværdiafgift, der følger af bestemmelserne, finder anvendelse på erhvervelser inden for Fællesskabet og endelige indførsler af tandproteser leveret af tandlæger eller tandteknikere, når leverings- eller indførselsmedlemsstaten ikke har gennemført overgangsordningen fastsat i artikel 370 i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2007/75.
- 3) Artikel 140, litra a) og b), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2007/75, skal fortolkes således, at fritagelsen for merværdiafgift i denne bestemmelse ligeledes finder anvendelse for erhvervelse inden for Fællesskabet af tandproteser, der stammer fra en medlemsstat, der har gennemført undtagelses- og overgangsordningen i momsdirektivets artikel 370.

Underskrifter