

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

JULIANE KOKOTT

της 7ης Σεπτεμβρίου 2006¹

I — Εισαγωγή

1. Στην υπό κρίση υπόθεση πρέπει να δοθεί απάντηση σε ερωτήματα ερμηνείας της έκτης οδηγίας 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση² (στο εξής: έκτη οδηγία), τα οποία αφορούν την παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής.

2. Αφενός, πρέπει να διευκρινιστεί αν η κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας απαλλαγή τέτοιων παραδόσεων ισχύει και στην περίπτωση που το είδος οδοντικής προσθετικής δεν παραδίδεται ευθέως από οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη, αλλά από διαμεσολαβητή που ο ίδιος δεν έχει τα αντίστοιχα επαγγελματικά προσόντα.

3. Αφετέρου, τίθεται το ζήτημα αν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής δημιουργούν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών όταν στη χώρα προορισμού οι παραδόσεις αυτές υπόκεινται σε φόρο κατ' εφαρμογήν μιας μεταβατικής ρυθμίσεως η οποία εισάγει παρέκκλιση από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας. Όμοιο ζήτημα εκκρεμεί στην υπόθεση C-240/05, Eurodental³.

II — Το νομικό πλαίσιο

A — Το κοινοτικό δίκαιο

4. Η πρώτη οδηγία περί ΦΠΑ⁴ δίνει, στο άρθρο της 2, τον ακόλουθο ορισμό των ουσιαδών στοιχείων του κοινού συστήματος του ΦΠΑ:

3 — Επ' αυτού, βλ. τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Ruiz-Jarabo Colomer της 22ας Ιουνίου 2006.

4 — Πρώτη οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3).

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

ε) τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τους οδοντοτεχνίτες στο πλαίσιο του επαγγελματός τους, καθώς και τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προ[σ]θητικής που πραγματοποιούνται από τους οδοντιάτρους και τους οδοντοτεχνίτες

[...]»

Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.»

6. Το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας προβλέπει μεταβατικές εξαιρέσεις από το άρθρο 13:

«Κατά την διάρκεια της προβλεπομένης στην παράγραφο 4 μεταβατικής περιόδου [⁵] τα κράτη μέλη δύνανται:

5. Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας επιγράφεται «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας»: το μέρος του Α, παράγραφος 1, ορίζει:

α) να συνεχίσουν να επιβάλλουν φόρο επί πράξεων απαλλασσομένων δυνάμει των άρθρων 13 ή 15 και των οποίων ο πίνακας παρατίθεται στο παράρτημα Ε

[...]»

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

7. Το παράρτημα Ε, σημείο 2, αναφέρει τις κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας πράξεις οδοντιάτρων και οδοντοτεχνιτών.

[...]

5 — Κατά την τελευταία διάταξη, η μεταβατική περίοδος διαρκεί μέχρι την κατάργηση των κανόνων του άρθρου 28, κατάργηση η οποία μέχρι τώρα δεν έγινε όσον αφορά τις σχετικές οικονομικές πράξεις.

8. Με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991⁶, προστέθηκε στην έκτη οδηγία ο νέος τίτλος ΧVΙα (μεταβατικό καθεστώς φορολόγησης των συναλλαγών μεταξύ των κρατών μελών άρθρα 28α έως 28γ). Οι διατάξεις αυτές εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή, καθόσον μέχρι τώρα δεν θεσπίστηκε οριστική ρύθμιση για τη φορολόγηση των εμπορευματικών συναλλαγών μεταξύ των επιχειρήσεων των κρατών μελών.

9. Το άρθρο 28α⁷ ρυθμίζει ως ακολούθως τη φορολόγηση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών:

«1. Υπόκεινται επίσης στον ΦΠΑ:

α) Οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται εντός της χώρας από ένα υποκείμενο στον φόρο ενεργούντα υπό την ιδιότητά του αυτή, ή από ένα μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι ένα υποκείμενο στον φόρο, ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της ατέλειας που προβλέπεται στο άρθρο 24, ούτε υπάγεται στις διατάξεις

του άρθρου 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερη φράση, ή στις διατάξεις του άρθρου 28β, σημείο Β, παράγραφος 1.

Κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο, δεν υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 1α.

Τα κράτη μέλη παρέχουν στους υποκείμενους στον φόρο και στα μη υποκείμενα στον φόρο νομικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου, το δικαίωμα να επιλέγουν το γενικό καθεστώς που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο. Τα κράτη μέλη ορίζουν τις λεπτομέρειες άσκησης αυτού του δικαιώματος επιλογής, το οποίο καλύπτει, εν πάση περιπτώσει, περίοδο δύο ημερολογιακών ετών.

[...]

1α. Εμπίπτουν στην παρέκκλιση της παραγράφου 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο:

α) [...]

6 — ΕΕ L 376, σ. 1.

7 — Όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/111/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 14ης Δεκεμβρίου 1992, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ και για τη λήψη μέτρων απλουστεύσεως στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 384, σ. 47).

- β) οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, εκτός των αναφερόμενων στο στοιχείο α' που πραγματοποιούνται:
- [...] από υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί μόνον παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που δεν παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης, ή από νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο,
 - μέχρι συνολικού ποσού που δεν υπερβαίνει, κατά τη διάρκεια του εκάστοτε ημερολογιακού έτους, ένα όριο που καθορίζεται από τα κράτη μέλη και δεν είναι κατώτερο από το ισόποσο των 10 000 Ecu σε εθνικό νόμισμα, και,
 - υπό τον όρο ότι το συνολικό ποσό των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών δεν έχει υπερβεί, κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, το όριο που αναφέρει η δεύτερη περίπτωση.
 - Το όριο που αποτελεί σημείο αναφοράς για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων αποτελείται από το συνολικό ποσό των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, εκτός των καινούργων μεταφορικών μέσων και των προϊόντων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, χωρίς τον φόρο προστιθέμενης
- αξίας που οφείλεται ή έχει καταβληθεί στο κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.»
10. Το άρθρο 28β, Β, καθορίζει, για ορισμένες περιπτώσεις που αποτελούν εξαιρέσεις, τον τόπο της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθών ως εξής:
- «1. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 8, παράγραφος 1, στοιχείο α', και παράγραφος 2, ως τόπος παράδοσης αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς λογίζεται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά τη στιγμή της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αγοραστή, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
- η παράδοση των αγαθών γίνεται είτε προς πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο είτε προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο, καλυπτόμενα από την παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, είτε προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο,
- [...]

2. Σε περίπτωση όμως που τα παραδιδόμενα αγαθά δεν είναι προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, η παράγραφος 1 δεν έχει εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς το αυτό κράτος μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς:

— εφόσον αυτές δεν υπερβαίνουν, ή για όσο μέρος δεν υπερβαίνουν ένα συνολικό ποσό, εκτός ΦΠΑ, το οποίο δεν υπερβαίνει, κατά τη διάρκεια ενός και του αυτού ημερολογιακού έτους, το ισόποσο σε εθνικό νόμισμα των 100 000 Ecu και

— εφόσον το εκτός ΦΠΑ συνολικό ποσό των παραδόσεων αγαθών, εκτός από προϊόντα υποκείμενα σε ειδικό φόρο κατανάλωσης που πραγματοποιήθηκαν, σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1, κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, δεν υπερβαίνει το ισόποσο σε εθνικό νόμισμα των 100 000 Ecu⁸.

Το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα αγαθά τη στιγμή της άφιξης

της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αγοραστή, μπορεί να περιορίσει τα προαναφερόμενα όρια στο ισόποσο σε εθνικό νόμισμα των 35 000 Ecu στην περίπτωση κατά την οποία το κράτος μέλος αυτό φοβάται ότι το προαναφερόμενο όριο των 100 000 Ecu θα οδηγήσει σε σοβαρές στρεβλώσεις των όρων ανταγωνισμού. Τα κράτη μέλη που κάνουν χρήση της ευχέρειας αυτής λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα προς ενήμερωση των αρμοδίων δημοσίων αρχών του κράτους μέλους από το οποίο αποστέλλονται ή μεταφέρονται τα αγαθά.

[...]

3. Το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα αγαθά τη στιγμή της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, δίνει στους υποκείμενους στον φόρο που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών καλυπτόμενες από τις διατάξεις της παραγράφου 2 το δικαίωμα να επιλέγουν τον καθορισμό του τύπου των παραδόσεων αυτών σύμφωνα με την παράγραφο 1.

Τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους άσκησης αυτού του δικαιώματος επιλογής, το οποίο καλύπτει, εν πάση περιπτώσει, δύο ημερολογιακά έτη.»

8 — Πλέον, το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται λεπτομερέστερα από το άρθρο 22 του κανονισμού (ΕΚ) 1777/2005 του Συμβουλίου, της 17ης Οκτωβρίου 2005, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ για το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 288, σ. 1), ο οποίος *ratione temporis* δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση.

11. Κατά το άρθρο 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις

μεταξύ δύο κρατών μελών κατ' αρχήν απαλλάσσονται του φόρου. Η διάταξη αυτή έχει ως εξής:

μενη στο άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο·

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και υπό τις προϋποθέσεις που τα κράτη μέλη καθορίζουν ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο:

[...]

α) τις παραδόσεις αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5 και κατά την έννοια του άρθρου 28α, παράγραφος 5, στοιχείο α', τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, εκτός του εδάφους που αναφέρεται στο άρθρο 3 αλλά εντός της Κοινότητας, τις πραγματοποιούμενες προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί υπ' αυτή την ιδιότητά του, σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.

12. Το άρθρο 17, όπως έχει υπό το άρθρο 28στ της έκτης οδηγίας⁹, διέπει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Εν προκειμένω, σημασία έχουν οι παράγραφοι 2 και 3:

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

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στο εσωτερικό της χώρας

Η απαλλαγή αυτή δεν ισχύει για τις παραδόσεις αγαθών τις πραγματοποιούμενες από υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι απολαύουν της κατά το άρθρο 24 φορολογικής ατελείας, ούτε για τις παραδόσεις αγαθών προς υποκείμενους στον φόρο ή προς μη υποκείμενα νομικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παρέκκλιση την προβλεπό-

[...]

9 — Όπως τροποποιήθηκε με την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 7 οδηγία 92/111.

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:

α) πράξεων του που εκτελούνται στο εξωτερικό και που ανάγονται στις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας·

β) πράξεων του που απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, σημείο i, το άρθρο 15, το άρθρο 16, παράγραφος 1, σημεία Β, Γ, Δ και Ε και παράγραφος 2 ή το άρθρο 28γ, τίτλοι Α και Γ·

γ) πράξεων του που απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 13, σημείο Β, στοιχεία α', και δ', περιπτώσεις 1 έως 5, όταν ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας ή όταν οι πράξεις αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά προοριζόμενα να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας.»

B — Το εθνικό δίκαιο

13. Κατά το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, του ολλανδικού νόμου περί

φόρου κύκλου εργασιών (wet op de omzetbelasting), όπως είχε μέχρι την 1η Δεκεμβρίου 1997, οι παροχές από οδοντοτεχνίτες απαλλάσσονταν του φόρου. Κατά την ερμηνεία που τα ολλανδικά δικαστήρια έδιναν στη διάταξη αυτή, η πιο πάνω απαλλαγή δεν εκτεινόταν στις παραδόσεις από διαμεσολαβητές που οι ίδιοι δεν ήταν οδοντοτεχνίτες.

14. Από την 1η Δεκεμβρίου 1997, η πιο πάνω διάταξη απαλλάσσει από τον φόρο τις «παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής», χωρίς να θέτει περαιτέρω προϋποθέσεις σχετικά με το πρόσωπο του προμηθευτή.

III — Τα πραγματικά περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

15. Η VDP Dental Laboratory NV (στο εξής: VDP), εταιρία η οποία εδρεύει στις Κάτω Χώρες, φροντίζει, κατόπιν παραγγελίας από οδοντίατρος εγκατεστημένους στις Κάτω Χώρες, στο Βέλγιο, στη Δανία, στη Γερμανία, στη Γαλλία, στην Ιταλία και σε τρίτες χώρες, για την κατασκευή ειδών οδοντικής προσθετικής, όπως είναι οι κορώνες, τα εμφυτεύματα, οι γέφυρες κ.λπ. Ο οδοντίατρος, ο οποίος δίνει την παραγγελία, κατασκευάζει ένα ή περισσότερα γύψινα εκμαγεία των δοντιών, τα οποία αποστέλλονται στη VDP ή παραλαμβάνονται από την ίδια. Η VDP

εξετάζει αν τα εκμαγεία μπορούν να χρησιμοποιηθούν και, αν συμβαίνει αυτό, τα αποστέλλει σε οδοντοτεχνικό εργαστήριο (στις περισσότερες περιπτώσεις έξω από την Κοινότητα). Το εργαστήριο παραδίδει το είδος οδοντικής προσθετικής στη VDP, η οποία καταβάλλει το αντίτιμο και, εν ανάγκη, εισάγει το είδος αυτό στην Κοινότητα. Στη συνέχεια, η VDP παραδίδει το είδος οδοντικής προσθετικής —με αντικαταβολή και χωρίς να χρεώνει τα δικά της έξοδα μεταφοράς— στον οδοντίατρο που το είχε παραγγείλει. Η VDP δεν απασχολεί διπλωματούχους οδοντοτεχνίτες ή οδοντίατρος.

16. Η VDP θεωρούσε ότι οι παραδόσεις που γίνονταν με τη φροντίδα της στις Κάτω Χώρες απαλλάσσονται του ΦΠΑ και ότι, όσον αφορά τις παραδόσεις που γίνονταν σε οδοντίατρος εγκατεστημένους στις Κάτω Χώρες, δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Αντιθέτως, προέβαινε σε έκπτωση του φόρου εισροών όσον αφορά τις παραδόσεις σε οδοντίατρος που δεν ήταν εγκατεστημένοι στις Κάτω Χώρες.

17. Για να αποφευχθεί διπλή φορολογία, η εφορία επέτρεπε την έκπτωση του φόρου εισροών στο μέτρο που ο φόρος αυτός χρεωνόταν στη VDP για προϊόντα και υπηρεσίες που είχαν σχέση με ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Τούτο, τελούσε υπό την προϋπόθεση να έχει καταχωρίσει η VDP στα λογιστικά της έγγραφα τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ του παραλήπτη και να έχει προβεί σε δήλωση ενδοκοινοτικής παραδόσεως.

18. Δεδομένου ότι οι προϋποθέσεις αυτές δεν τηρήθηκαν όσον αφορά τις παραδόσεις που έγιναν στα προαναφερθέντα κράτη

μέλη (βλ. το σημείο 15 των προτάσεών μου), η εφορία εξέδωσε για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 1996 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1998 αναδρομική βεβαίωση ΦΠΑ ποσού 117 530 ολλανδικών φιορινίων (NLG).

19. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο εκτίμησε ότι, για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 1996 μέχρι την 1η Δεκεμβρίου 1997, οι παροχές της VDP δεν απαλλάσσονταν βάσει του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (όπως είχε μέχρι την 1η Δεκεμβρίου 1997). Όσον αφορά το χρονικό διάστημα από την 1η Δεκεμβρίου 1997 μέχρι τις 31 Ιανουαρίου 1998, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι οι παροχές δεν εμπίπτουν στην απαλλαγή που προβλέπει η έκτη οδηγία, καθόσον η VDP δεν είναι οδοντοτεχνίτης. Ωστόσο, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (όπως έχει από την 1η Δεκεμβρίου 1997). Λόγω της απαλλαγής της παροχής, δεν υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Η VDP δεν μπορεί να ισχυρίζεται, από τη μια πλευρά, ότι η παράδοση υπόκειται στον φόρο βάσει της έκτης οδηγίας, προκειμένου να αντλήσει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, και, από την άλλη πλευρά, ότι η παράδοση απαλλάσσεται του φόρου κατ'εφαρμογήν του εθνικού δικαίου. Εν κατακλείδι, το πρωτοβάθμιο δικαστήριο περιόρισε την αναδρομική βεβαίωση φόρου στο ποσό των 9527 NLG. Το ποσό αυτό αφορά τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής σε εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη οδοντίατρος κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Δεκεμβρίου 1997 μέχρι τις 31 Μαρτίου 1998.

20. Στην ανααιρετική διαδικασία ενώπιον του Hoge Raad τίθεται και το ζήτημα αν υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών όσον αφορά παραδόσεις που έγιναν σε οδοντίατρους εγκατεστημένους στη Γαλλία και την Ιταλία, καθόσον εκεί η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής δεν απαλλάσσεται του φόρου. Στο πλαίσιο αυτό, το Hoge Raad, με απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2005, έθεσε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

λαμβάνουν χώρα σε άλλο κράτος μέλος το οποίο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το παράρτημα Ε, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, τις έχει αποκλείσει από την απαλλαγή;»

«1) Πρέπει το άρθρο 13, Α, αρχή και στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι στην παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής από οδοντοτεχνίτες υπάγεται και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής από πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο το οποίο αναθέτει την κατασκευή των ειδών αυτών σε οδοντοτεχνίτη;

21. Στο πλαίσιο της διαδικασίας ενώπιον του Δικαστηρίου, γραπτές παρατηρήσεις υπέβαλαν η VDP, η Ολλανδική και η Ελληνική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

IV — Νομική εκτίμηση

Α — Επί του εφαρμοστέου καθεστώτος ενδοκοινοτικού εμπορίου

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησεως, πρέπει το άρθρο 17, παράγραφος 3, αρχή και στοιχείο α', της έκτης οδηγίας να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα κράτος μέλος το οποίο απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις προαναφερθείσες παραδόσεις οφείλει να συνδέει τις παραδόσεις αυτές με δικαίωμα εκπτώσεως στο μέτρο που οι παραδόσεις αυτές (και ειδικότερα βάσει του άρθρου 28β, Β, παράγραφος 1, αρχή και πρώτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας)

22. Πριν καταστεί δυνατό να εξεταστούν εκ του σύνεγγυς τα προδικαστικά ερωτήματα του Hoge Raad, πρέπει να εξεταστεί ποιες διατάξεις περί ενδοκοινοτικού εμπορίου έχουν σημασία εν προκειμένω. Συγκεκριμένα, ανάλογα με το εφαρμοστέο καθεστώς είναι διαφορετικοί οι κανόνες περί εκπτώσεως του φόρου εισροών.

1. Το σύνηθες καθεστώς

23. Υπό το σύνηθες καθεστώς, η ενδοκοινοτική παράδοση από πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο προς άλλο πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο απαλλάσσεται του ΦΠΑ στο κράτος καταγωγής, σύμφωνα με το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Επί ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, ο παραλήπτης και όχι ο προμηθευτής είναι εκείνος που καταβάλλει ΦΠΑ στο κράτος προορισμού κατά το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

24. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως ή επιστροφής του φόρου εισροών και όταν τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 28γ, Α, της έκτης οδηγίας, δηλαδή του φόρου για παροχές τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο έλαβε ως εισροές για μια ενδοκοινοτική παράδοση.

25. Εκ πρώτης όψεως, η ρύθμιση αυτή προκαλεί κατάπληξη, καθόσον το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ο οποίος επιβάρυνε τη λήψη αγαθών ή υπηρεσιών παρέχεται μόνον όταν οι δαπάνες που έγιναν για τη λήψη των αγαθών ή υπηρεσιών αυτών αποτελούν

μέρος του κόστους φορολογητέων εκροών οι οποίες δικαιολογούν την έκπτωση¹⁰.

26. Ωστόσο, το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', συνάδει πλήρως με το σύστημα φορολογήσεως του εμπορίου μεταξύ των κρατών μελών, όπως άλλωστε ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer συνήγε στις προτάσεις του στην υπόθεση Eurodent¹¹. Η διάταξη αυτή εκθέτει τις συνέπειες του ότι το δικαίωμα φορολογήσεως μεταβιβάζεται στο κράτος προορισμού και εξασφαλίζει ότι στο κράτος φορολογήσεως, στο οποίο καταναλώθηκε το οικονομικό αγαθό, φορολογείται και η αξία που προσέθεσαν οι εισροές, όπως ταιριάζει με τον χαρακτήρα του ΦΠΑ ως φόρου καταναλώσεως¹².

2. Το καθεστώς de minimis

27. Για ορισμένες ενδοκοινοτικές παραδόσεις μικρού μεγέθους ισχύουν ιδιαίτερες

10 — Απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, Kretztechnik (Συλλογή 2005, σ. I-4357, σκέψη 35), η οποία παραπέμπει στις αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank (Συλλογή 2000, σ. I-4177, σκέψη 30) της 22ας Φεβρουαρίου 2001 C-408/98, Abbey National (Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 28), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, C-16/00, Cibo Participations (Συλλογή 2001, σ. I-6663, σκέψη 31).

11 — Προαναφέρθηκαν στην υποσημείωση 3, σημείο 34. Για περισσότερες λεπτομέρειες σχετικά με το σύστημα ενδοκοινοτικής παραδόσεως και ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών, βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση EMAG Handel Eder (απόφαση της 6ης Απριλίου 2006, C-245/04, Συλλογή 2006, σ. I-3227, σ. I-3230), σημεία 19 έως 25 των προτάσεων.

12 — Στο σημείο αυτό, βλ. τις προτάσεις στην υπόθεση Eurodent (προαναφέρθηκαν στην υποσημείωση 3, σημείο 27) καθώς και το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας, το οποίο παρατίθεται στο σημείο 4 των προτάσεών μου.

ρυθμίσεις τις οποίες θα ήθελα να ομαδοποιήσω υπό την ονομασία καθεστώς de minimis. Οι προϋποθέσεις εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτών είναι αρκετά περίπλοκες και επιτρέπουν διάφορες επιλογές.

28. Για να απλουστεύσω τα πράγματα θα πω ότι, κατά παρέκκλιση από τους γενικούς κανόνες περί των εξ αποστάσεως παραδόσεων, ως τόπος παραδόσεως καθορίζεται ο τόπος όπου το αγαθό βρίσκεται όταν η αποστολή ή μεταφορά φθάνει στον προορισμό της. Έτσι, φόρος επί της παραδόσεως πρέπει να καταβληθεί στη χώρα προορισμού από τον *προμηθευτή* και όχι από τον *αποκτώντα*, όπως θα απαιτούσε το σύνηθες καθεστώς ενδοκοινοτικού εμπορίου. Έτσι, οι εντός άλλου κράτους μέλους παραδόσεις de minimis σε υποκείμενους στον φόρο εξομοιώνονται σε μεγάλο βαθμό με διασυνοριακές παραδόσεις στον τελικό καταναλωτή από ένα πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο. Συγκεκριμένα, το ιδιαίτερο αυτό καθεστώς έχει ως ακολούθως.

29. Κατά το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με την παράγραφο του 1α, η ενδοκοινοτική απόκτηση απαλλάσσεται του φόρου όταν ο αποκτών προβαίνει μόνο σε παραδόσεις για τις οποίες δεν υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών και όταν το συνολικό ποσό των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αυτού του υποκειμένου στον φόρο δεν υπερβαίνει σε ένα ημερολογιακό έτος ένα κατώτατο όριο που καθορίζεται από τα κράτη μέλη. Το όριο αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ισόποσο των 10 000 ECU —τώρα 10 000 ευρώ— σε εθνικό νόμισμα. Επιπλέον, ο υποκείμενος στον φόρο δεν πρέπει να έχει

ασκήσει, κατά το τρέχον ή κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, την προβλεπόμενη από το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δυνατότητα επιλογής του συνήθους καθεστώτος (φορολόγηση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως)

30. Το άρθρο 28β, Β, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας μεταφέρει στη χώρα προορισμού τον τόπο ενδοκοινοτικής παραδόσεως των αγαθών των οποίων η απόκτηση απαλλάσσεται του φόρου κατά το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο. Ωστόσο, όταν πρόκειται για εμπορεύματα που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο καταναλώσεως —οπότε και για είδη οδοντικής προσθετικής— τούτο ισχύει μόνον εφόσον κατά το τρέχον ή κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος οι παραδόσεις εντός ενός κράτους μέλους δεν είναι ανώτερες των 100 000 ECU/ευρώ τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίσουν το κατώτατο αυτό όριο στα 35 000 ECU/ευρώ (άρθρο 28β, Β, παράγραφος 2). Ωστόσο, και εδώ ο προμηθευτής έχει τη δυνατότητα να επιλέξει το σύνηθες καθεστώς.

31. Το καθεστώς de minimis συμπληρώνεται από το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή καθιστά σαφές ότι, κατά παρέκκλιση από το σύνηθες καθεστώς, η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών δεν απαλλάσσεται του ΦΠΑ όταν η αντιστοιχη απόκτηση των αγαθών αυτών δεν υπόκειται στον φόρο κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο.

32. Όσον αφορά την έκπτωση του φόρου εισροών όταν πρόκειται για αυτές τις παραδόσεις από τον προμηθευτή στη χώρα προορισμού, το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι πρέπει να γίνει σύγκριση με τη φορολογική μεταχείριση των αντίστοιχων πράξεων στο εσωτερικό της χώρας. Αν υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών όταν οι εκροές γίνονται στο εσωτερικό της χώρας, το δικαίωμα αυτό υπάρχει και όσον αφορά τις εισροές των εντός της αλλοδαπής πράξεων.

3. Ποιο καθεστώς ισχύει στην υπόθεση της κύριας δίκης;

33. Σε απάντηση ερωτήσεως του Δικαστηρίου, η Επιτροπή θεώρησε ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης εφαρμογή έχει το καθεστώς de minimis.

34. Ωστόσο, η απόφαση περί παραπομπής δεν δίνει καμία διευκρίνιση εν προκειμένω. Από τη μια πλευρά, το Hoge Raad ερωτά, ρητώς με το δεύτερο ερώτημά του, κατά ποιον τρόπο πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας σχετικά με παραδόσεις οι οποίες, κατά το άρθρο 28β, Β, παράγραφος 1, πρώτη

περίπτωση, της έκτης οδηγίας, θεωρείται ότι έγιναν σε άλλο κράτος μέλος. Τούτο συνηγορεί υπέρ του καθεστώτος de minimis.

35. Από την άλλη πλευρά, το αιτούν δικαστήριο, στο σκεπτικό του, αναφέρεται στην υπόθεση Eurodental και λέγει ότι το ζήτημα ερμηνείας του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, το οποίο ανέκυψε στην υπόθεση εκείνη, έχει σημασία και για την υπό κρίση υπόθεση. Πάντως, η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή μόνον επί ενδοκοινοτικών παραδόσεων που υπάγονται στο σύνηθες καθεστώς.

36. Η Επιτροπή στηρίζει την άποψή της προ πάντων σε δική της ανάλυση των πληροφοριακών στοιχείων που περιέχονται στην απόφαση περί παραπομπής.

37. Πάντως, διαπιστώνεται ότι η διαφορά ανάγεται σε μια αναδρομική βεβαίωση ΦΠΑ, για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 1996 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1998, ποσού 117 530 NLG (αντιστοιχεί γύρω στα 53 000 ευρώ). Λαμβανομένου υπόψη ότι στις χώρες προορισμού ένας μέσος συντελεστής του ΦΠΑ είναι 19 %, μπορεί να θεωρηθεί ότι η αξία των σχετικών ενδοκοινοτικών παραδόσεων ανέρχεται γύρω στα 279 000 ευρώ.

38. Ωστόσο, από την έκθεση των πραγματικών περιστατικών δεν προκύπτει η κατανομή των παραδόσεων στα διάφορα οικονο-

μικά έτη και στις διάφορες χώρες προορισμού. Επίσης, ασαφές είναι αν κάποιες από τις χώρες αυτές, και εάν ναι ποιες, άσκησαν τη δυνατότητα να μειώσουν το κατώτατο όριο κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28β, Β, της έκτης οδηγίας σε 35 000 ECU/ευρώ. Τέλος, είναι άγνωστο ποιος ήταν ο όγκος των παραδόσεων που έγιναν κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος και αν η VDP δεν είχε επιλέξει το σύνθητες καθεστώς.

39. Περαιτέρω, από τα πληροφοριακά στοιχεία που περιέχονται στην απόφαση περί παραπομπής χωρούν αμφιβολίες ως προς το αν οι πελάτες της VDP προέβαιναν μόνο σε παροχές που δεν δημιουργούσαν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών ή αν είχαν επιλέξει τη δυνατότητα φορολογήσεως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Εν πάση περιπτώσει, από τους οδοντίατρους που προμήθευε η VDP, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών μπορούσαν να έχουν οι εγκατεστημένοι σε κράτη μέλη τα οποία είχαν χρησιμοποιήσει τη μεταβατική ρύθμιση του άρθρου 28, παράγραφος 1, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το παράρτημα Ε.

40. Έτσι, του εθνικού δικαστηρίου έργο είναι να καθορίσει ποιο από τα δύο καθεστώτα έχει εφαρμογή εν προκειμένω. Δεδομένου ότι οι κανόνες περί εκπτώσεως του φόρου εισροών διαφέρουν στο πλαίσιο των δύο καθεστώτων, στη συνέχεια θα εξετάσω και για τις δύο παραλλαγές τον αντίκτυπο της συναντήσεως των διατάξεων περί ενδοκοινοτικού εμπορίου με την απαλλαγή των γενομένων στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεων ειδών οδοντικής προσθετικής.

Β — Επί της σχέσεως των διατάξεων περί ενδοκοινοτικού εμπορίου με την απαλλαγή της γενομένης στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεως ειδών οδοντικής προσθετικής

1. Πρώτη υποθετική περίπτωση: εφαρμογή του συνήθους καθεστώτος ενδοκοινοτικών παραδόσεων

41. Κατά το άρθρο 28γ, Α, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Ωστόσο, το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών για ενδοκοινοτικές παραδόσεις χωρίς να προβαίνει στην παραμικρή διάκριση αναλόγως του αντικειμένου της παραδόσεως.

42. Στην περίπτωση που υπερισχύουν οι κανόνες αυτοί, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα δεν χρήζει απαντήσεως, καθόσον δεν θα έχει σημασία ο χαρακτηρισμός της παραδόσεως με γνώμονα το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας. Καθοριστικό θα είναι μόνο το ότι έγινε μια ενδοκοινοτική παράδοση, η οποία δημιουργεί δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών κατ' εφαρμογήν του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο β'.

43. Ωστόσο, η προσέγγιση αυτή δημιουργεί το πρόβλημα ότι, σε ορισμένες περιστάσεις,

οι παραδόσεις στο εσωτερικό της χώρας τίθενται σε δυσμενέστερη μοίρα από τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πράγμα που μπορεί να οδηγήσει σε στρέβλωση του ανταγωνισμού.

44. Συγκεκριμένα, αν στη χώρα προορισμού μια παράδοση στο εσωτερικό της χώρας απαλλάσσεται του φόρου κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, έτσι και η ενδοκοινοτική απόκτηση θα απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 28γ, Β, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, ένας υποκείμενος στον φόρο δύναται να προβεί σε παραδόσεις σε πελάτες του στο άλλο κράτος μέλος χωρίς οι τελευταίοι να οφείλουν οποιονδήποτε ΦΠΑ. Ωστόσο, ο προμηθευτής θα μπορεί να αφαιρέσει τον φόρο εισροών, λόγω του ότι προέβη σε ενδοκοινοτική παράδοση.

45. Ασφαλώς, ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος είναι εγκατεστημένος στη χώρα προορισμού δύναται και αυτός να προβεί σε παραδόσεις που απαλλάσσονται κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13. Αντιθέτως, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, δεν θα μπορεί να επικαλεστεί δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

46. Κατ' εμέ, το πρόβλημα αυτό πρέπει να λυθεί με το να εκπίπτει ο φόρος εισροών για ενδοκοινοτικές παραδόσεις μόνον όταν η εκροή φορολογείται στη χώρα προορισμού.

47. Ωστόσο, με τις προτάσεις του στην υπόθεση Eurodental, ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer πρότεινε μια άλλη λύση. Κατ' αυτόν, η έκπτωση του φόρου εισροών αποκλείεται για μια ενδοκοινοτική παράδοση όταν κατά το άρθρο 13 η σχετική πράξη δεν υπόκειται σε ΦΠΑ «λόγω της φύσεώς της»¹³. Στην υπό κρίση υπόθεση, οι κυβερνήσεις που υπέβαλαν παρατηρήσεις και η Επιτροπή θεωρούν και αυτές ότι η απαλλαγή βάσει του άρθρου 13 υπερισχύει της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

48. Η προσέγγιση αυτή δεν βρίσκει σαφές στήριγμα στο κείμενο των σχετικών διατάξεων. Αντιθέτως, η ρητή επιφύλαξη που διατυπώνεται στο εισαγωγικό μέρος του άρθρου 13, Α, —«[μ]ε την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν [...]»— συνηγορεί κατά του να υπερισχύσει η απαλλαγή που προβλέπεται από τη διάταξη αυτή. Εξάλλου, είναι αμφίβολο αν η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής απαλλάσσεται λόγω της φύσεώς της, όταν το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το παράρτημα Ε της έκτης οδηγίας επιτρέπει τη φορολόγηση τέτοιων παροχών.

49. Ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer παραθέτει δύο περαιτέρω επιχειρήματα υπέρ της προσεγγίσεώς του. Πρώτον, επικαλείται —όπως η Επιτροπή στην υπό

¹³ — Προτάσεις που προαναφέρθηκαν στην υποσημείωση 3, σημείο 35.

κρίση υπόθεση— το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Η διάταξη αυτή παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών όσον αφορά ορισμένες παροχές, οι οποίες απαλλάσσονται κατ'εφαρμογήν του άρθρου 13, Β, όταν η πράξη ξεπερνά τα σύνορα της Κοινότητας. Κατά τον γενικό εισαγγελέα και την Επιτροπή, η διάταξη αυτή θα ήταν περιττή αν, εφόσον οι παροχές που καλύπτονται από αυτήν έχουν διεθνείς διαστάσεις, οι απαλλαγές αυτές μπορούσαν να στηριχθούν ευθέως στο άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο β'.

50. Το επιχείρημα αυτό δεν με πείθει. Οι κατά το άρθρο 13, Β, στοιχεία α' και δ', σημεία 1 έως 5, της έκτης οδηγίας απαλλάγες τις οποίες αναφέρει το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο γ', αφορούν ασφαλιστικές και χρηματοοικονομικές υπηρεσίες που συνδέονται με την παράδοση αγαθών εντός τρίτων χωρών. Αντιθέτως, το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας καλύπτει αυτή ταύτη την παράδοση αγαθών εντός άλλων κρατών μελών ή εντός τρίτων κρατών. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις των στοιχείων β' και γ' αφορούν εντελώς διαφορετικές παροχές, οπότε καμία από αυτές δεν μπορεί να καταστήσει περιττή την άλλη.

51. Δεύτερον, ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer παίρνει ένα επιχείρημα της Επιτροπής και λέγει ότι η απαλλαγή θα προκαλούσε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στο κράτος της έδρας της εταιρίας αν η τελευταία είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθε-

τικής, ενώ άλλες εταιρίες οι οποίες προβαίνουν σε αντίστοιχες παραδόσεις στο εσωτερικό της ίδιας χώρας δεν έχουν το δικαίωμα αυτό.

52. Ούτε στο σημείο αυτό μπορώ να συμμεριστώ την άποψη του συναδέλφου μου. Όταν μια εταιρία προβαίνει σε διασυνοριακές παραδόσεις εντός άλλου κράτους μέλους, δεν ανταγωνίζεται εταιρίες οι οποίες δρουν στην αγορά της χώρας της. Αντιθέτως, σχέση ανταγωνισμού υπάρχει μεταξύ της ενδοκοινοτικής παραδόσεως και των παραδόσεων στο εσωτερικό της χώρας προορισμού. Κατά συνέπεια, για να αποφευχθούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, πρέπει να εξασφαλιστεί ότι οι πιο πάνω παραδόσεις θα έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση στο κράτος προορισμού.

53. Η λύση που πρότείνει ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer δεν λαμβάνει υπόψη την πτυχή αυτή. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως στην υπόθεση Eurodental και ενδεχομένως στην υπόθεση VDP, το αποτέλεσμα θα είναι τόσο να παραβιαστεί η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσο και να τεθούν εμπόδια στο ενδοκοινοτικό εμπόριο.

54. Η υπόθεση Eurodental αφορά το ζήτημα αν μια εταιρία που είναι εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών στο πλαίσιο της παραδόσεως ειδών οδοντικής προσθετικής στη Γερμανία.

Ενώ το Λουξεμβούργο, σύμφωνα με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής από οδοντοτεχνίτες, η Γερμανία υποβάλλει τις παραδόσεις αυτές στον φόρο κατ' εφαρμογήν της μεταβατικής ρυθμίσεως του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το παράρτημα Ε της έκτης οδηγίας.

55. Αν υπερिσχύσει η κατά το άρθρο 13 απαλλαγή της παραδόσεως ειδών οδοντικής προσθετικής στο κράτος καταγωγής, μια εταιρία όπως η Eurodental δεν θα έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών μολονότι η παράδοσή της υπόκειται στον φόρο στη χώρα προορισμού. Η συνέπεια θα είναι ότι η ενδοκοινοτική παράδοση θα πληγεί, πέραν του ΦΠΑ που αναλογεί στην τελική τιμή, και με τον ΦΠΑ που έπληξε τις εισροές.

56. Τούτο αντίκειται στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί το βάθος των κανόνων περί εκπτώσεως του φόρου εισροών. Το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί συστατικό του μηχανισμού του ΦΠΑ και κατ' αρχήν δεν μπορεί να περιοριστεί¹⁴. Η έκπτωση σκοπό έχει να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ τον οποίο οφείλει ή κατέβαλε εντός του πλαισίου των οικονομικών δραστηριο-

τήτων του. Έτσι, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ διασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, όποιος και αν είναι ο σκοπός τους ή όποια και αν είναι τα αποτελέσματά τους, αρκεί οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές κατ' αρχήν να υπόκεινται σε ΦΠΑ¹⁵.

57. Κατά την περιγραφή στην οποία προβαίνει το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ σκοπό έχει να καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής έναν φόρο που να είναι εντελώς ανάλογος με την αξία της παροχής, χωρίς να φορολογούνται περισσότερες φορές οι παροχές που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενα στάδια του εμπορίου. Πάντως, αν ακολουθηθεί η προσέγγιση την οποία πρότεινε ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer, οι εισροές θα φορολογούνται δύο φορές, οπότε η συνολική φορολογική επιβάρυνση δεν θα είναι πια ανάλογη με την τιμή που καταβάλλει ο τελικός καταναλωτής¹⁶.

58. Εξάλλου, το Δικαστήριο εκτιμά ότι μια από τις πτυχές της αρχής της ουδετερότητας είναι ότι σε όμοια εμπορεύματα ή όμοιες

14 — Βλ., ειδικότερα, τις αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, ΒΡ Σουπεργκάτζ (Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18), και της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 έως C-147/98, Gabalfria κ.λπ. (Συλλογή 2000, σ. I-1577, σκέψη 43), και την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Kretztechnik, σκέψη 33.

15 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Kretztechnik, σκέψη 34, η οποία παραπέμπει στις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman (Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19), και της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal (Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15), στην προαναφερθείσα στην υποσημείωση 14 απόφαση Gabalfria κ.λπ., σκέψη 44, στην προαναφερθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Midland Bank, σκέψη 19, και στην προαναφερθείσα στην υποσημείωση 10 απόφαση Abbey National, σκέψη 24.

16 — Βλ. το σημείο 16 των προαναφερθεισών στην υποσημείωση 3 προτάσεων στην υπόθεση Eurodental.

υπηρεσίες, που κατά συνέπεια βρίσκονται σε σχέση ανταγωνισμού μεταξύ τους, δεν μπορεί να επιφυλάσσεται διαφορετική μεταχείριση εξ απόψεως ΦΠΑ¹⁷. Έτσι, αν κοιταχτεί εκ του σύνεγγυς, η αρχή της ουδετερότητας δεν είναι παρά ειδική έκφραση της γενικής αρχής της ίσης μεταχειρίσεως¹⁸. Θα παραβιαζόταν και η αρχή αυτή, αν ένας οδοντοτεχνίτης εγκατεστημένος στη χώρα προορισμού είχε δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, ενώ τέτοιο δικαίωμα δεν θα είχε ο οδοντοτεχνίτης ο οποίος από άλλο κράτος μέλος προβαίνει σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε αυτή τη χώρα προορισμού.

59. Η κατ' αυτόν τον τρόπο διαφορετική φορολογική μεταχείριση, από τη μια πλευρά, των παραδόσεων στο εσωτερικό της χώρας και, από την άλλη πλευρά, των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, που οι μεν ανταγωνίζονται τις δε, εμποδίζει και την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, την οποία εγγυάται το άρθρο 28 ΕΚ, καθόσον η διπλή φορολογία των εισροών κάνει ακριβότερη την εισαγωγή ειδών οδοντικής προσθετικής άλλων κρατών μελών. Το εμπόδιο οφείλεται στο κράτος καταγωγής της ενδοκοινοτικής παραδόσεως, το οποίο δεν αναγνωρίζει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, μολονότι η σχετική εκροή υπόκειται στον φόρο στο κράτος προορισμού.

17 — Απόφασεις της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 20) της 17ης Φεβρουαρίου 2005, C-453/02 και C-462/02, Linneweber και Ακριτίδης (Συλλογή 2005, σ. I-1131, σκέψη 24), και της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-246/04, Turn- und Sportunion Wald-burg (Συλλογή 2006, σ. I-589, σκέψη 33).

18 — Απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, C-443/04 και C-444/04, Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen (Συλλογή 2006, σ. I-3617, σκέψη 35). Επ' αυτού, βλ. και τις προτάσεις μου στις ίδιες συνεδιακασθείσες υποθέσεις, Συλλογή 2006, σ. I-3619, σημείο 40.

60. Αντιθέτως, ο γενικός εισαγγελέας Ruiz-Jarabo Colomer θεωρεί, όπως η Επιτροπή, ότι το πρόβλημα αυτό οφείλεται μόνο στο ότι το κράτος προορισμού επέλεξε μια παρέκκλιση. Η στο σημείο αυτό ατελής εναρμόνιση δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα κατόπιν μιας μονομερούς αποφάσεως του κράτους προορισμού —στην υπόθεση Eurodental, της Γερμανίας— να περιέλθει μια οικονομική επιβάρυνση στο δημόσιο ταμείο του κράτους καταγωγής — του Λουξεμβούργου.

61. Ασφαλώς, ευχής έργον είναι το σύστημα του ΦΠΑ να εναρμονιστεί όσο πιο πολύ είναι δυνατόν και να εξαλειφθούν οι ξεπερασμένες παρεκκλίσεις. Πάντως, όσο οι παρεκκλίσεις αυτές παραμένουν νόμιμες, πρέπει, στο μέτρο του δυνατού, να ελαχιστοποιηθούν οι εντεύθεν αρνητικές συνέπειες για την εσωτερική αγορά και προ πάντων για τους υποκείμενους στον φόρο, ακόμη και αν τούτο σε μια συγκεκριμένη περίπτωση συνεπάγεται μείωση των φορολογικών εσόδων ενός κράτους μέλους.

62. Τα προβλήματα που περιγράφηκαν με παράδειγμα την υπόθεση Eurodental μπορούν να εμφανιστούν και εδώ, αρκεί η από έναν διαμεσολαβητή παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής να αποτελέι απαλλασσόμενη παροχή κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, αλλά να συνεχίζει να υπόκειται στον φόρο στις συγκεκριμένες χώρες προορισμού των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της VDP σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το παράρτημα Ε της έκτης οδηγίας.

63. Στην περίπτωση αυτή, οι πιο πάνω προσβολές της αρχής της ουδετερότητας και ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων μπορούν να αποφευχθούν αν το κράτος καταγωγής μιας ενδοκοινοτικής παραδόσεως η οποία υπόκειται στον φόρο στο κράτος προορισμού επιτρέπει την έκπτωση του φόρου εισροών για τις παραδόσεις αυτές ή επιστρέφει τον φόρο αυτόν.

64. Αυτή είναι η λύση την οποία επιβάλλει, αφενός, το σαφές κείμενο του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Αφετέρου, το να εισπράττεται ο φόρος μόνο στο κράτος καταναλώσεως είναι σύμφωνο με τη λογική του συστήματος της ενδοκοινοτικής παραδόσεως και με τον χαρακτήρα του ΦΠΑ ως φόρου καταναλώσεως. Αντιθέτως, γενικά, το κράτος καταγωγής δεν έχει καμία αξίωση επί του ΦΠΑ που οι τελικοί καταναλωτές κατέβαλαν εντός άλλου κράτους μέλους για παροχές.

65. Επιπλέον, η VDP θέτει την ακόλουθη προβληματική: εφόσον οι Κάτω Χώρες κακώς —κατά τη VDP— έχουν εκτείνει στις από διαμεσολαβητές παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής την απαλλαγή που ισχύει στο εσωτερικό της χώρας και εφόσον ως εκ τούτου αρνούνται την έκπτωση του φόρου εισροών για τις παραδόσεις αυτές, η VDP βρίσκεται σε μειονεκτική θέση σε σχέση με διαμεσολαβητές οι οποίοι από άλλα κράτη μέλη προβαίνουν σε παραδόσεις στις Κάτω Χώρες. Συγκεκριμένα, τα κράτη εγκαταστάσεως των πιο πάνω ανταγωνι-

στών της VDP εξασφαλίζουν την έκπτωση του φόρου εισροών, καθόσον θεωρούν ότι οι παραδόσεις που γίνονται από διαμεσολαβητές δεν εμπίπτουν στο πεδίο της απαλλαγής.

66. Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας δεν είναι η νομιμότητα της φορολογικής μεταχειρίσεως η οποία επιφυλάσσεται στους ανταγωνιστές της VDP στα κράτη εγκαταστάσεώς τους. Αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας δεν είναι ούτε η απαλλαγή των παραδόσεων που γίνονται από τη VDP στο εσωτερικό της χώρας και η μη αναγνώριση δικαιώματος εκπτώσεως για τις παραδόσεις αυτές. Το ζήτημα είναι μόνον αν η VDP έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών στο πλαίσιο ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Εδώ, το αποφασιστικό στοιχείο είναι αν η ενδοκοινοτική απόκτηση που αντιστοιχεί στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις υπόκειται στον φόρο στις χώρες προορισμού.

67. Τέλος, θα προσθέσω ότι η λύση που προτείνω συνάδει πλήρως με την απόφαση *Debouche*¹⁹. Η κατάσταση στην υπόθεση εκείνη είχε ως εξής: ο E. Debouche, δικηγόρος εγκατεστημένος στο Βέλγιο, είχε μισθώσει στις Κάτω Χώρες από εταιρία χρηματοδοτικής μισθώσεως ένα αυτοκίνητο το οποίο χρησιμοποιούσε μόνο στο Βέλγιο για τις επαγγελματικές του δραστηριότητες. Στο Βέλγιο, οι παροχές υπηρεσιών από δικηγόρους απαλλάσσονταν του ΦΠΑ κατ'εφαρμογήν του άρθρου 28, παράγραφος 3,

19 — Απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-302/93 (Συλλογή 1996, σ. I-4495).

στοιχείο β', σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 2, της έκτης οδηγίας, ενώ στις Κάτω Χώρες υπέκειντο στον φόρο.

68. Το Δικαστήριο έκρινε ότι, σε μια τέτοια κατάσταση, δεν υφίστατο δικαίωμα επιστροφής, ως φόρου εισροών, του ΦΠΑ που είχε καταβληθεί για τη μίσθωση του αυτοκινήτου. Εφόσον οι υπηρεσίες από τον δικηγόρο δεν υπέκειντο σε ΦΠΑ στο κράτος στο οποίο παρέχονταν —στην υπόθεση εκείνη στο Βέλγιο— δεν μπορούσε να εκπέσει ο φόρος των εισροών που είχαν ληφθεί εντός άλλου κράτους μέλους. Τούτο ισχύει ακόμη και αν οι αντίστοιχες εκροές υπόκεινται στον φόρο στο κράτος όπου αποκτήθηκαν οι εισροές.

69. Η απόφαση εκείνη καθιστά σαφές ότι η έκπτωση του φόρου εισροών εξαρτάται από τη φορολογική μεταχείριση την οποία επιφυλάσσει στην εκροή το κράτος στο οποίο γίνεται η εκροή αυτή. Εφόσον εκεί απαλλάσσεται —έστω και βάσει μιας μεταβατικής ρυθμίσεως— δεν υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.

70. Αντιθέτως, αν η απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας δεν ισχύει για την παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής από διαμεσολαβητές, στην υπό κρίση υπόθεση, αντιθέτως προς την υπόθεση Eurodental, δεν θα υπάρχει σύγκρουση μεταξύ της απαλλαγής

του άρθρου 13 χωρίς έκπτωση του φόρου εισροών και της απαλλαγής με έκπτωση του φόρου εισροών για ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Από τη στιγμή που οι επιταγές αυτές μεταφέρθηκαν σωστά στη νομοθεσία των σχετικών κρατών προορισμού, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών μπορεί δίχως άλλο να αναγνωριστεί στο κράτος καταγωγής, κατά το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, σχετικά με τις παροχές που αποτελούν εισροές για ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

2. Η δεύτερη υποθετική περίπτωση: εφαρμογή του de minimis καθεστώτος ενδοκοινοτικών παραδόσεων

71. Όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που εμπίπτουν στο καθεστώς de minimis, βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας το δικαίωμα εκπτώσεως εξαρτάται από το αν ο φόρος εισροών θα μπορούσε να εκπέσει για τις πράξεις αυτές στην περίπτωση που είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας.

72. Έτσι, γι' αυτή την κατηγορία ενδοκοινοτικών παραδόσεων το στοιχείο α' προβλέπει ρητώς μια παρέκκλιση από το —όπως το ερμηνεύω— στοιχείο β'. Αντί να λάβει υπόψη τη φορολογική μεταχείριση στο κράτος προορισμού, όπως θα έπρεπε να

γίνει με γνώμονα το όλο πνεύμα του συστήματος των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, το στοιχείο α' επιλέγει ως κριτήριο το καθεστώς που ισχύει στο εσωτερικό της χώρας.

73. Πάντως, η διαφορά αυτή με το στοιχείο β' δικαιολογείται από τον *de minimis* χαρακτήρα των σχετικών παραδόσεων. Εφόσον πρόκειται για σποραδικές παραδόσεις μικρής αξίας, ο φόρτος εργασίας των διοικητικών αρχών θα ήταν δυσανάλογος αν έπρεπε να καθορίσουν αν πρόκειται για παράδοση η οποία στη χώρα προορισμού υπόκειται στον φόρο, με αποτέλεσμα να υπάρχει δικαίωμα εκπτώσεως.

74. Βέβαια, και εδώ υπάρχει κίνδυνος να παραβιαστεί η αρχή της ουδετερότητας του φόρου και να παρεμβληθούν εμπόδια στην ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων στην περίπτωση που είδη οδοντικής προσθετικής παραδοθούν εντός κρατών μελών τα οποία συνεχίζουν να φορολογούν τις αντίστοιχες παραδόσεις κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το παράρτημα Ε, σημείο 2, της έκτης οδηγίας. Ωστόσο, ο νομοθέτης αποδέχθηκε τον κίνδυνο αυτόν, όπως προκύπτει από το σαφές κείμενο του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, για να μη φθάσει στο σημείο να επιβαρύνει υπερβολικά τη φορολογική μεταχείριση των παραδόσεων *de minimis* και έτσι να δημιουργήσει σε ακόμη περισσότερες περιπτώσεις εμπόδια στο ενδοκοινοτικό εμπόριο.

75. Ωστόσο, όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, τίθεται το ζήτημα τι θα γίνει με το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', αν το κράτος εγκαταστάσεως του προμηθευτή δεν έχει μεταφέρει σωστά την έκτη οδηγία και απαλλάσσει οικονομικές πράξεις που η έκτη οδηγία κατ' αρχήν υποβάλλει στον φόρο. Θα επανέλθω στο ζήτημα αυτό²⁰, αφότου εξετάσω εκ του σύνεγγυς την ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας.

Γ — *Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος*

76. Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο θέλει να διευκρινιστεί αν η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής από έναν υποκείμενο στον φόρο ο οποίος δεν είναι ο ίδιος οδοντίατρος ή οδοντοτεχνίτης εμπίπτει και αυτή στο άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας.

77. Κατά το κείμενο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, απαλλάσσονται μόνον οι παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής που γίνονται από οδοντίατρος ή οδοντοτεχνίτες. Εφόσον οι απαλλαγές του άρθρου 13 αποτελούν εξαιρέσεις από την αρχή ότι κάθε

²⁰ — Βλ. το σημείο 94 επ. των προτάσεών μου.

παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας υπόκειται σε ΦΠΑ, οι απαλλαγές αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά²¹. Μόνο και μόνο για τον λόγο αυτόν, ουδόςως χρειάζεται να επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής πέραν του κειμένου της.

78. Επιπλέον, η γραμματική ερμηνεία στοιχεί με τη λογική και τον σκοπό της διατάξεως. Αντιθέτως προς άλλες απαλλαγές, και προ πάντων αντιθέτως προς τις απαλλαγές του άρθρου 13, Β, το πεδίο των απαλλαγών του άρθρου 13, Α, ορίζεται ως επί το πλείστον με όρους οι οποίοι αφορούν όχι μόνον το αντικείμενο της σχετικής παροχής, αλλά και το πρόσωπο του προμηθευτή.

79. Όπως το Δικαστήριο έκρινε όλως προσφάτως στην απόφαση Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen²² ως προς το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, οι προϋποθέσεις σχετικά με το πρόσωπο του προμηθευτή σκοπό έχουν να εξασφαλίσουν ότι η απαλλαγή θα ισχύει μόνο για την υγειονομική περίθαλψη από πρόσωπα που έχουν τα απαιτούμενα επαγγελματικά προσόντα.

80. Συγκεκριμένα, η απαλλαγή των ιατρικών παροχών σκοπό έχει να εξασφαλίσει, προς το γενικό συμφέρον, να παραμείνουν οι παροχές αυτές προσιτές για το ευρύ κοινό και να μη γίνουν ακριβότερες λόγω του ΦΠΑ²³. Πάντως, το γενικό συμφέρον συνίσταται μόνο στην απαλλαγή των ιατρικών παροχών που πραγματοποιούνται από ειδικευμένο προσωπικό²⁴. Τούτο συμβαίνει όχι μόνο με τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως υπό την έννοια του στοιχείου γ', αλλά και για την παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής κατά το στοιχείο ε'.

81. Εν προκειμένω, μπορούμε να αφήσουμε ανοικτό το ζήτημα αν η τελευταία απαλλαγή διαδραματίζει ρόλο μόνο στην περίπτωση που ο οδοντοτεχνίτης που παραδίδει το είδος οδοντικής προσθετικής το κατασκεύασε ο ίδιος. Ακόμη και αν παραδίδει ένα είδος οδοντικής προσθετικής που κατασκευάστηκε από τρίτον, τα προσόντα του τού δίνουν πάντοτε τη δυνατότητα να αξιολογήσει αν το προϊόν έχει την απαιτούμενη ποιότητα. Επιπλέον, μπορεί να συμβουλευθεί τον οδοντίατρο όταν ο τελευταίος τού παραγγέλλει το είδος οδοντικής προσθετικής και —αν είναι αναγκαίο— να προβεί σε συμπληρωματικές εργασίες επί του είδους οδοντικής προσθετικής, να δεχθεί αιτήσεις επιδιορθώσεως και να δώσει συνέχεια στις αιτήσεις αυτές.

82. Το ίδιο ισχύει κατά μείζονα λόγο όταν το σχετικό είδος οδοντικής προσθετικής κατασκευάστηκε από οδοντοτεχνίτες σε

21 — Αποφάσεις της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 28) της 20ης Νοεμβρίου 2003, C-307/01, d'Ambrumenil και Dispute Resolutions Services Ltd (Συλλογή 2003, σ. I-13989, σκέψη 52), και της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello (Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψη 29).

22 — Προαναφέρθηκε στην υποσημείωση 18, σκέψη 37, η οποία παραπέμπει στην προαναφερθείσα στην υποσημείωση 21 απόφαση Kügler, σκέψη 27.

23 — Προαναφερθείσα στην υποσημείωση 21 απόφαση d'Ambrumenil και Dispute Resolution Services, σκέψη 58, η οποία παραπέμπει στην απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23), και στην προαναφερθείσα στην υποσημείωση 21 απόφαση Kügler, σκέψη 29.

24 — Βλ. τις προαναφερθείσες στην υποσημείωση 18 προτάσεις στις υποθέσεις Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, σημείο 39.

τρίτα κράτη, σχετικά με τα οποία δεν είναι εύκολο να καθοριστεί ποιες είναι οι απαιτήσεις ως προς τα επαγγελματικά προσόντα. Επιπλέον, η εκτέλεση εργασιών επιδιορθώσεως μπορεί στην περίπτωση αυτή να δημιουργήσει ιδιαίτερες δυσκολίες.

83. Βέβαια, δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, ένα πρόσωπο που το ίδιο δεν είναι οδοντοτεχνίτης θα αποκτήσει με τον χρόνο τις αναγκαίες δεξιότητες για να εκτελέσει τις εργασίες που πρέπει να γίνουν σχετικά με την παροχή ενός είδους οδοντικής προσθετικής. Επίσης, δεν θέλω να πω ότι είδη οδοντικής προσθετικής, που έχουν κατασκευαστεί σε τρίτο κράτος και διανεμηθεί στην Κοινότητα από έναν διαμεσολαβητή, κατ' αρχήν δεν θα ικανοποιούν τις απαιτήσεις ποιότητας που ισχύουν στην Κοινότητα. Ωστόσο, για να εξασφαλιστεί γενικά ότι η απαλλαγή ισχύει μόνο για παραδόσεις που έχουν την απαιτούμενη ποιότητα, είναι δικαιολογημένο η απαλλαγή να περιοριστεί μόνο στις παραδόσεις που γίνονται από διπλωματούχους οδοντοτεχνίτες (ή οδοντίατρους).

84. Η αρχή της ουδετερότητας του φόρου δεν εμποδίζει την πιο πάνω ερμηνεία του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε'. Κατά τη νομολογία, η αρχή αυτή απαγορεύει να επιφυλάσσεται, προκειμένου περί ομοίων προϊόντων ή υπηρεσιών, που επομένως βρίσκονται σε ανταγωνιστική σχέση μεταξύ

τους, διαφορετική μεταχείριση εξ απόψεως ΦΠΑ²⁵.

85. Η απαλλαγή στηρίζεται στην υπεράνω κριτικής εκτίμηση του νομοθέτη ότι μόνον οδοντοτεχνίτες ή οδοντίατροι που έχουν τα απαιτούμενα επαγγελματικά προσόντα εξασφαλίζουν εν γένει ότι τα είδη οδοντικής προσθετικής που παραδίδουν έχουν την αναγκαία ποιότητα. Κατά συνέπεια, η παροχή ενός διαμεσολαβητή ο οποίος δεν έχει τα αντίστοιχα επαγγελματικά προσόντα δεν μπορεί να θεωρηθεί όμοια και, επομένως, δεν πρέπει να τύχει της ίδιας μεταχειρίσεως βάσει της αρχής της ουδετερότητας του φόρου.

86. Κατά συνέπεια, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι στην απαλλαγή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας εμπίπτουν μόνον οι παραδόσεις που γίνονται από οδοντοτεχνίτες ή οδοντίατρους.

25 — Βλ. τις προαναφερθείσες στην υποσημείωση 17 αποφάσεις, την απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 2003, C-109/02, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2003, σ. I-12691, σκέψη 20), την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 21 απόφαση Kingscrest Associates και Montecello, σκέψη 54, και την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 18 απόφαση Solleveld και van den Hout-van Eijnsbergen, σκέψη 39.

Δ — Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

τικού δικαίου τους οποίους το αιτούν δικαστήριο δεν ανέφερε με το ερώτημά του²⁶.

87. Το Hoge Raad θέτει το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα μόνο για την περίπτωση που στο πρώτο ερώτημα δοθεί καταφατική απάντηση, δηλαδή η απάντηση ότι και οι παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής από διαμεσολαβητές εμπίπτουν στο πεδίο της απαλλαγής.

1. Πρώτη υποθετική περίπτωση: εφαρμογή του συνήθους καθεστώτος ενδοκοινοτικών παραδόσεων

88. Το ερώτημα αυτό στηρίζεται στην ανάλυση ότι, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικών παραδόσεων, το δικαίωμα εκπτώσεως εξαρτάται από τη φορολογική μεταχείριση που το κράτος καταγωγής επιφυλάσσει στις αντίστοιχες εκροές. Αυτό είναι εκείνο που φαίνεται να απορρέει από το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, διάταξη που το αιτούν δικαστήριο ζητεί με το ερώτημα αυτό να ερμηνευθεί. Ωστόσο, αν εφαρμογή έχει το σύνθετο καθεστώς, η ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 3 —αλλά στοιχείο β'— είναι το πρώτο ζήτημα που πρέπει να επιλυθεί.

90. Όπως εξέθεσα πιο πάνω²⁷, το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών στο πλαίσιο ενδοκοινοτικών παραδόσεων, οι οποίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ κατά το άρθρο 28γ, Α. Επομένως, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών υπάρχει χωρίς το παραμικρό πρόβλημα όταν η παράδοση του είδους οδοντικής προσθετικής θεωρείται στη χώρα προορισμού, σύμφωνα με την έκτη οδηγία, ως παράδοση που υπόκειται στον φόρο επειδή δεν γίνεται από οδοντοτεχνίτη ή οδοντίατρο.

89. Λαμβανομένης υπόψη της αβεβαιότητας που περιέγραψα πιο πάνω σχετικά με το εφαρμοστέο καθεστώς, πάλι θα προτείνω μια απάντηση για κάθε μια από τις δύο υποθετικές περιπτώσεις, ακόμη και αν το αιτούν δικαστήριο δεν ζήτησε να ερμηνευθεί το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο β'. Συγκεκριμένα, για να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο δύναται να λάβει υπόψη κανόνες του κοινο-

91. Ωστόσο, ο φόρος εισροών δύναται να εκπέσει και όταν πρόκειται για παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής οι οποίες να

26 — Βλ., ειδικότερα, τις αποφάσεις της 20ής Μαρτίου 1986, 35/85, Tissier (Συλλογή 1986, σ. 1207, σκέψη 9), της 27ης Μαρτίου 1990, C-315/88, Bagli Pennacchiotti (Συλλογή 1990, σ. I-1323, σκέψη 10), της 18ης Νοεμβρίου 1999, C-107/98, Teckal (Συλλογή 1999, σ. I-8121, σκέψη 39), και της 7ης Νοεμβρίου 2002, C-228/01 και C-289/01, Bourrasse και Perchicot (Συλλογή 2002, σ. I-10213, σκέψη 33).

27 — Σημείο 41 επ.

μεν απαλλάσσονται του ΦΠΑ κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας, αλλά στο κράτος προορισμού συνεχίζουν να υπόκεινται στον φόρο κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ε, σημείο 2, της έκτης οδηγίας.

2. Δεύτερη υποθετική περίπτωση: εφαρμογή του de minimis καθεστώτος ενδοκοινοτικών παραδόσεων

92. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, ο φόρος των εισροών που αποκτήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας δύναται να εκπέσει όταν οι παροχές αυτές χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις στην αλλοδαπή οι οποίες ανάγονται στις κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2, δραστηριότητες και οι οποίες θα δημιουργούσαν δικαίωμα εκπτώσεως αν είχαν γίνει στο εσωτερικό της χώρας.

93. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών αποκλείεται για παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής εντός άλλου κράτους μέλους όπου έχει εφαρμογή το άρθρο 28β, Β, σε συνδυασμό με το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, όταν η παράδοση στο κράτος εγκαταστάσεως του προμηθευτή απαλλάσσεται του ΦΠΑ κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας.

94. Ωστόσο, τίθεται το ζήτημα ποιες είναι οι εντεύθεν συνέπειες για το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών όταν το κράτος εγκαταστάσεως του προμηθευτή δεν έχει μεταφέρει σωστά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας και εκτείνει την απαλλαγή σε πράξεις που δεν εμπίπτουν στην εν λόγω οδηγία. Τούτο συμβαίνει με τις ολλανδικές διατάξεις από τότε που απαλλάσσουν του φόρου και τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής από διαμεσολαβητές οι οποίοι δεν έχουν τα προσόντα οδοντοτεχνίτη ή οδοντίατρου.

95. Αν το εθνικό δίκαιο δεν είναι δυνατόν να ερμηνευθεί κατά τρόπο σύμφωνο με το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας, τότε ο ιδιώτης θα μπορεί να επικαλεστεί ευθέως την οδηγία για να αποκτήσει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών. Τόσο το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, όσο και το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας είναι εν προκειμένω αρκούντως σαφή²⁸. Πάντως, δεν μπορεί να γίνει «ασύμμετρη επίκληση» της οδηγίας, δηλαδή, κατ' αρχήν, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να στηριχθεί στην οδηγία για να αξιώσει έκπτωση του φόρου εισροών χωρίς να φορολογούνται οι εκροές.

28 — Βλ., γενικά όσον αφορά την άμεση εφαρμογή της έκτης οδηγίας, την απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, Stockholm Lindöpark (Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψη 31)· ειδικά όσον αφορά την απαλλαγή του άρθρου 13, την απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker (Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 49) και όσον αφορά το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, την προαναφερθείσα στην υποσημείωση 14 απόφαση ΒΡ Σουπεργκάτ, σκέψη 34.

96. Συγκεκριμένα, αποτελεί βασική αρχή του συστήματος του ΦΠΑ ότι δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου ο οποίος έπληξε τη λήψη αγαθών ή υπηρεσιών υφίσταται κατ' αρχήν όταν οι δαπάνες που έγιναν για τη λήψη των αγαθών ή υπηρεσιών αυτών αποτελούν στοιχεία του κόστους φορολογητέων εκροών που δικαιολογούν το δικαίωμα εκπτώσεως²⁹. Αντιθέτως, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο χορηγεί παροχές σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος τις χρησιμοποιεί για μια απαλλασσόμενη πράξη, ο τελευταίος —εκτός από τις περιπτώσεις που ρητώς προβλέπει η οδηγία— δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών³⁰.

97. Όσον αφορά τις παραδόσεις που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας οι οποίες, συνεπεία εσφαλμένης μεταφοράς της οδηγίας, απαλλάσσονται του φόρου, θα ήταν αντίθετο προς την αρχή αυτή να μπορεί στο πλαίσιο των εν λόγω παραδόσεων να εκπέσει ο φόρος εισροών. Κατά συνέπεια, για να μπορέσει ο υποκείμενος στον φόρο να αξιώσει, στηριζόμενος στην οδηγία, έκπτωση του φόρου εισροών, θα πρέπει να ζητήσει συγχρόνως να υπαχθεί στον φόρο³¹. Οι εθνικοί δικονομικοί κανόνες πρέπει εν προκειμένω να εξασφαλίζουν ότι ο ιδιώτης δύναται να ασκήσει τα δικαιώματά του που απορρέουν από την οδηγία. Αντιθέτως, δεν

θα ήταν λύση να δοθεί, με ερμηνεία της οδηγίας, στον υποκείμενο στον φόρο ένα πλεονέκτημα που θα αντιστρατευόταν τις ίδιες τις αρχές της οδηγίας.

98. Ωστόσο, όσον αφορά τις *διασυνοριακές παραδόσεις* που υπάγονται στο καθεστώς de minimis, οι οποίες μας ενδιαφέρουν εν προκειμένω, η κατάσταση είναι εντελώς διαφορετική. Σύμφωνα με τα πράγματα, οι παραδόσεις αυτές ουδόλως φορολογούνται στην έδρα του προμηθευτή, καθόσον θεωρείται ότι γίνονται στη χώρα προορισμού. Μόνο κατά πλάσμα δικαίου, για λόγους διοικητικής απλουστεύσεως, το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας εξαρτά την έκπτωση του φόρου εισροών από τη φορολογική μεταχείριση των αντίστοιχων πράξεων στο εσωτερικό της χώρας.

99. Αν ληφθεί ως αφετηρία ότι τα κράτη μέλη μετέφεραν σωστά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, τότε οι χώρες προορισμού θα πρέπει γενικά να μεταχειρίζονται τις σχετικές παραδόσεις ως παραδόσεις που υπόκεινται στον φόρο, οπότε, σύμφωνα με τις πιο πάνω αρχές θα δικαιολογείται η έκπτωση του φόρου εισροών. Ουδόλως θα μπορούσε να γίνει λόγος για ασύμμετρη επίκληση της οδηγίας.

100. Ως εκ τούτου, κατά την εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της

29 — Βλ. τις παραπομπές που γίνονται στην υποσημείωση 10.

30 — Απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group (Συλλογή 1995, σ. I-983, σκέψη 28), και προαναφερθείσα στην υποσημείωση 19 απόφαση Debouche, σκέψη 16.

31 — Συγκεκριμένα, σε συνδυασμό με το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, η υπαγωγή στον φόρο δύναται να δώσει πλεονεκτήματα στον υποκείμενο στον φόρο, όπως έχει εξηγήσει ο γενικός εισαγγελέας Darmon στις προτάσεις του στην υπόθεση Lubbock Fine (απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 1993, C-63/92, Συλλογή 1993, σ. I-6665, σημείο 19 των προτάσεων).

οδηγίας, δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά πλάσμα δικαίου η μεταχείριση που το μη σύμφωνο με την οδηγία εθνικό δίκαιο επιφυλάσσει στις αντίστοιχες πράξεις. Αντιθέτως, πρέπει να τεθεί κατά πλάσμα δικαίου το ερώτημα ποια θα ήταν η φορολογική μεταχείριση των αντίστοιχων πράξεων αν η οδηγία είχε μεταφερθεί σωστά στο εθνικό δίκαιο.

101. Η λύση αυτή καθιστά δυνατό να αποφευχθεί στη μεγάλη πλειονότητα των περιπτώσεων παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του φόρου. Συγκεκριμένα, η αρχή αυτή θα παραβιαζόταν αν η έκπτωση του φόρου εισροών δεν αναγνωριζόταν στην έδρα του προμηθευτή, μολονότι, στις χώρες προορισμού, η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής από διαμεσολαβητή δεν αντιμετωπίζεται, σύμφωνα με τις αρχές που θέτει

η οδηγία, ως απαλλασσόμενη παροχή. Χωρίς έκπτωση του φόρου εισροών, οι εισροές θα φορολογούνταν διπλά, πράγμα που θα εμπόδιζε και το διασυνοριακό εμπόριο.

102. Βέβαια, έτσι παραδόσεις που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας και παραδόσεις που γίνονται σε άλλο κράτος μέλος τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισεως όσον αφορά την έκπτωση του φόρου εισροών. Ωστόσο, εφόσον οι παραδόσεις φορολογούνται στη χώρα προορισμού —αν υποτεθεί ότι η οδηγία μεταφέρθηκε σωστά— ενώ οι αντίστοιχες παραδόσεις στο εσωτερικό της χώρας απαλλάσσονται του φόρου κατά παράβαση της οδηγίας, η κατάσταση των παραδόσεων στο εσωτερικό της χώρας και η κατάσταση των παραδόσεων στην αλλοδαπή δεν είναι ίδιες.

V — Συμπέρασμα

103. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα του Hoge Raad ως εξής:

«1) Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής από διαμεσολαβητή που ο ίδιος δεν έχει τα προσόντα οδοντοτεχνίτη ή οδοντίατρου δεν αποτελεί μέρος των παραδόσεων που απαλλάσσονται βάσει της διατάξεως αυτής.

- 2) Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως ή επιστροφής του φόρου εισροών σχετικά με ενδοκοινοτικές παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής που απαλλάσσονται του φόρου βάσει του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, όταν η αντίστοιχη ενδοκοινοτική απόκτηση υπόκειται στον φόρο στο κράτος προορισμού λόγω του ότι το κράτος αυτό συνεχίζει να υποβάλλει τις πράξεις αυτές στον φόρο κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', σε συνδυασμό με το παράρτημα Ε, σημείο 2, της έκτης οδηγίας.

Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως ή επιστροφής του φόρου εισροών σχετικά με παραδόσεις που έγιναν σε άλλο κράτος μέλος σύμφωνα με το άρθρο 28β, Β, σε συνδυασμό με το άρθρο 28α, παράγραφος 1, στοιχείο α', δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, αρκεί οι πράξεις αυτές να δημιουργούσαν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών αν είχαν γίνει στο εσωτερικό της χώρας. Το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών υφίσταται στην περίπτωση αυτή και όταν η παράδοση στο εσωτερικό της χώρας θεωρείται, κατά παράβαση της έκτης οδηγίας, απαλλασσόμενη πράξη.»