



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 26ης Φεβρουαρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Εκπτώσεις — Απαλλαγές —
Παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-144/13, C-154/13 και C-160/13,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με αποφάσεις της 1ης και της 8ης Μαρτίου 2013, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο, αντιστοίχως, στις 21, 27 και 28 Μαρτίου 2013, στις δίκες

VDP Dental Laboratory NV

κατά

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13)

και

Staatssecretaris van Financiën

κατά

X BV (C-154/13),

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, S. Rodin, A. Borg Barthet (εισηγητή), M. Berger και F. Biltgen, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 19ης Μαΐου 2014,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η VDP Dental Laboratory NV, εκπροσωπούμενη από τον R. Oorthuizen, belastingadviseur,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

- η Nobel Biocare Nederland BV, εκπροσωπούμενη από τον G. C. Bulk, adviseur,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Bulterman και M. Noort, καθώς και από τον J. Langer,
- η Εσθονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την N. Grünberg,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Cordewener και E. Manhaeve,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2014,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφοι 1 και 2, 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 προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2005/92/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Δεκεμβρίου 2005 (ΕΕ L 345, σ. 19, στο εξής: έκτη οδηγία), και των άρθρων 140, στοιχεία α' και β', και 143, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2007 (ΕΕ L 346, σ. 13, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), σε συνδυασμό με τα άρθρα 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε', και 370 της οδηγίας αυτής.
- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο τριών ενδίκων διαφορών μεταξύ της VDP Dental Laboratory NV (στο εξής: VDP) και του Staatssecretaris van Financiën (στο εξής: Staatsecretaris) και μεταξύ του Staatsecretaris, αφενός, και της X BV (στο εξής: X) και της Nobel Biocare Nederland BV (στο εξής: Nobel), αφετέρου, όσον αφορά την είσπραξη του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τις χρήσεις 2006 και 2008.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Οι κύριες δίκες αφορούν την είσπραξη του ΦΠΑ για τις χρήσεις 2006 και 2008. Κατά συνέπεια, οι εφαρμοστέες οδηγίες είναι η έκτη οδηγία και η οδηγία ΦΠΑ. Αναλόγως προς το κρίσιμο εν προκειμένω διάστημα, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι σχετικές διατάξεις ως έχουν στην έκτη οδηγία ή στην οδηγία περί ΦΠΑ.

Η έκτη οδηγία

- 4 Το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας, το οποίο αφορά τις απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος στο εσωτερικό της χώρας, ορίζει τα εξής:

«1. 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 αποτρέπει ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

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

[...]».

- 5 Το άρθρο 17 της οδηγίας αυτής, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ της εν λόγω οδηγίας (στο εξής: άρθρο 17 της έκτης οδηγίας) και τιτλοφορείται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», προβλέπει, στις παραγράφους του 1 και 2, τα εξής:

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

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

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

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

γ) τον [ΦΠΑ] που οφείλεται σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', το άρθρο 6, παράγραφος 3, και το άρθρο 28α, παράγραφος 6.

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

Η οδηγία ΦΠΑ

- 6 Το άρθρο 131 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

- 7 Το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, πρώην άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

- δ) τις παραδόσεις ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος,
- ε) τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από τους οδοντοτεχνίτες στο πλαίσιο του επαγγέλματός τους καθώς και τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής που πραγματοποιούνται από τους οδοντιάτρους και τους οδοντοτεχνίτες,

[...].».

- 8 Το άρθρο 138, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

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

- 9 Κατά το άρθρο 140 της ίδιας οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

- α) τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, η παράδοση των οποίων από υποκείμενους στον φόρο απαλλάσσεται σε κάθε περίπτωση στο αντίστοιχο έδαφός τους,
- β) τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών η εισαγωγή των οποίων απαλλάσσεται σε κάθε περίπτωση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχεία α', β', γ' και ε' έως ιβ',

[...].».

- 10 Το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

- α) τις οριστικές εισαγωγές αγαθών, των οποίων η παράδοση από υποκείμενους στον φόρο απαλλάσσεται οπωσδήποτε στο αντίστοιχο έδαφός τους.»

- 11 Το άρθρο 167 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

- 12 Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής, πρώην άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,
- β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α', και το άρθρο 27,

- γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i,
- δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,
- ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.»
- 13 Η οδηγία ΦΠΑ προβλέπει επίσης διάφορες «[π]αρεκκλίσεις για τα κράτη που ήταν μέλη της Κοινότητας την 1η Ιανουαρίου 1978», ιδίως βάσει του άρθρου της 370 που προβλέπει τα εξής:
- «Τα κράτη μέλη, τα οποία την 1η Ιανουαρίου 1978 φορολογούσαν τις πράξεις που περιλαμβάνονται στον κατάλογο του παραρτήματος Χ, μέρος Α, μπορούν να εξακολουθήσουν να τις φορολογούν.»
- 14 Το παράρτημα Χ της οδηγίας αυτής, στο μέρος Α, τιτλοφορούμενο «Πράξεις τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να εξακολουθήσουν να φορολογούν», προβλέπει στο σημείο του 1 τα εξής:
- «Παροχές υπηρεσιών, οι οποίες πραγματοποιούνται από τους οδοντοτεχνίτες στο πλαίσιο του επαγγέλματός τους, καθώς και παραδόσεις ειδών οδοντικής προθητικής που πραγματοποιούνται από τους οδοντιάτρους και τους οδοντοτεχνίτες.»
- 15 Το άρθρο 90 ΕΚ (νυν άρθρο 110 ΣΛΕΕ) είχε ως εξής:
- «Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει άμεσα ή έμμεσα στα προϊόντα άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους οποιασδήποτε φύσεως, ανωτέρους από εκείνους που επιβαρύνουν άμεσα ή έμμεσα τα ομοειδή εθνικά προϊόντα.
- Κανένα κράτος μέλος δεν επιβάλλει στα προϊόντα των άλλων κρατών μελών εσωτερικούς φόρους, η φύση των οποίων οδηγεί έμμεσα στην προστασία άλλων προϊόντων.»

Το ολλανδικό δίκαιο

- 16 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, 1°, του νόμου περί του φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting), της 28ης Ιουνίου 1968 (*Staatsblad* 1968, αριθ. 329, στο εξής: Κώδικας ΦΠΑ), όπως ίσχυε μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου 2003 και της 1ης Ιανουαρίου 2007, όριζε τα εξής:
- «Απαλλάσσονται του ΦΠΑ, υπό προϋποθέσεις που ορίζονται με κανονιστική απόφαση:
- οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν επαγγελματίες των οποίων το επάγγελμα ρυθμίζεται από τον νόμο για τα επαγγέλματα του τομέα της ιδιωτικής υγειονομικής περιθάλψης [*Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg*] ή βάσει του νόμου αυτού· οι υπηρεσίες των ψυχολόγων και των οδοντοτεχνιτών· οι παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθητικής· η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με ασθενοφόρο.»
- 17 Το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, 1°, του κώδικα αυτού, όπως ίσχυε το 2008, έχει ως εξής:
- «Απαλλάσσονται του ΦΠΑ, υπό προϋποθέσεις που ορίζονται με κανονιστική απόφαση:
- η ιατρική περίθαλψη στο πλαίσιο της ασκήσεως των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών που ρυθμίζονται από τον νόμο για τα επαγγέλματα του τομέα της ιδιωτικής υγειονομικής περιθάλψης ή βάσει του νόμου αυτού, καθώς και η περίθαλψη από ψυχολόγους· οι υπηρεσίες που παρέχονται από τους οδοντοτεχνίτες, υπό την ιδιότητά τους αυτή· οι παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθητικής από οδοντιάτρους και οδοντοτεχνίτες· η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με ασθενοφόρο.»

- 18 Το άρθρο 15, παράγραφος 2, του εν λόγω κώδικα, όπως ίσχυε το 2006, προβλέπει τους ακόλουθους κανόνες:

«Στο μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για παροχή υπηρεσιών του επιχειρηματία, υπό την έννοια των άρθρων 11 και 28k, ο φόρος είναι δυνατό να εκπέσει μόνον εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες προβλεπόμενες στο άρθρο 11, στοιχεία i, j και k, υπό την προϋπόθεση ότι ο αγοραστής των υπηρεσιών αυτών κατοικεί ή είναι εγκατεστημένος εκτός της Κοινότητας ή υπό την προϋπόθεση ότι οι υπηρεσίες αυτές αφορούν άμεσα εμπορεύματα που προορίζονται για εξαγωγή εκτός της Κοινότητας.»

- 19 Το άρθρο 17e, στοιχείο a, του Κώδικα ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Υπουργική απόφαση απαλλάσσει από τον φόρο, υπό τις προϋποθέσεις και τους περιορισμούς που θα καθορίσει, τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών

- a. των οποίων η παράδοση στις Κάτω Χώρες απαλλάσσεται εν πάση περιπτώσει·
- b. των οποίων η απαλλαγή θα εφαρμοζόταν εν πάση περιπτώσει κατά το χρονικό σημείο της εισαγωγής·
- c. ως προς τα οποία υφίσταται εν πάση περιπτώσει δικαίωμα πλήρους επιστροφής.»

- 20 Το άρθρο 21, στοιχείο c, του Κώδικα ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Υπουργική απόφαση απαλλάσσει από τον φόρο, υπό τις προϋποθέσεις και τους περιορισμούς που θα καθορίσει:

- c) την εισαγωγή εμπορευμάτων των οποίων η παράδοση στις Κάτω Χώρες απαλλάσσεται εν πάση περιπτώσει.»

- 21 Το άρθρο 16a, παράγραφος 1, στοιχείο a, της υπουργικής αποφάσεως για την εφαρμογή του Κώδικα ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Ορίζονται ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, υπό την έννοια του άρθρου 17e:

- a) οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος.»

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Η υπόθεση C-144/13

- 22 Η διαφορά της κύριας δίκης στην υπόθεση C-144/13 αφορά τη VDP, εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες, μεσάζοντα κατά την πώληση ειδών οδοντικής προσθετικής. Κατόπιν προηγούμενης παραγγελίας εκ μέρους οδοντιάτρων εγκατεστημένων στις Κάτω Χώρες ή εκτός του κράτους μέλους αυτού, έδωσε εντολή να κατασκευασθούν τα είδη οδοντικής προσθετικής της από εργαστήρια που έχουν την ιδιότητα του οδοντοτεχνίτη και είναι εγκατεστημένα εκτός των Κάτω Χωρών, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα εν λόγω εργαστήρια παραδίδουν τα είδη οδοντικής προσθετικής στη VDP, η οποία κατόπιν τα διανέμει στους οδοντιάτρους που τα παρήγγειλαν. Τα είδη οδοντικής προσθετικής τα οποία η VDP παραλαμβάνει από κράτη που δεν ανήκουν στο τελωνειακό έδαφος της Ένωσης δηλώνονται κατά την άφιξή τους στις Κάτω Χώρες προκειμένου να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία.

- 23 Στη δήλωσή της ΦΠΑ για το πρώτο τρίμηνο του 2006, η VDP δήλωσε, όσον αφορά τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής που διενεργήθηκαν κατά το διάστημα εκείνο προς οδοντιάτρους εγκατεστημένους στις Κάτω Χώρες, ότι οι εν λόγω παραδόσεις απαλλάσσονταν από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, 1°, του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2008. Επιπλέον, εξέπεσε τον ΦΠΑ που της είχε τιμολογηθεί κατά το τρίμηνο αυτό επί των οικείων παραδόσεων ειδών οδοντικής προσθετικής, στηριζόμενη στην ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, την οποία έδωσε το Δικαστήριο στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792). Ο Inspecteur αρνήθηκε την έκπτωση αυτή βάσει του άρθρου 15, παράγραφος 2, του Κώδικα ΦΠΑ και απέρριψε τη διοικητική προσφυγή της VDP.
- 24 Για τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής προς οδοντιάτρους εγκατεστημένους εντός των Κάτω Χωρών, κατά το τρίτο τρίμηνο του 2008, η VDP δεν κατέβαλε ΦΠΑ βάσει δηλώσεως, στηριζόμενη στο ότι, από την 1η Ιανουαρίου 2008, είχε την ιδιότητα του «οδοντοτεχνίτη», υπό την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ, και κρίνοντας ότι, ως εκ τούτου, ετύγχανε απαλλαγής, σύμφωνα με το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, 1°, του Κώδικα ΦΠΑ. Σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 2, του κώδικα αυτού, η VDP δεν εξέπεσε τον φόρο που της τιμολογήθηκε κατά τη διάρκεια του τριμήνου αυτού για τις οικείες παραδόσεις.
- 25 Επιπλέον, η VDP δήλωσε και κατέβαλε, κατά το εν λόγω τρίμηνο, τον φόρο για την εισαγωγή και την ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών οδοντικής προσθετικής προερχομένων από εργαστήρια εγκατεστημένα εκτός των Κάτω Χωρών. Εντούτοις, στη συνέχεια, εκτίμησε ότι δεν όφειλε τον φόρο αυτόν όσον αφορά την εισαγωγή των δηλωθέντων ειδών οδοντικής προσθετικής, σύμφωνα με το άρθρο 21, στοιχείο γ', του Κώδικα ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 143, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ και, όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις τέτοιων ειδών, σύμφωνα με το άρθρο 17e, στοιχείο a, του Κώδικα ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 140, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Η διοικητική προσφυγή την οποία άσκησε η VDP συναφώς απορρίφθηκε επίσης από τον Inspecteur.
- 26 Ως προς το πρώτο τρίμηνο του 2006, το Rechtbank te Haarlem απέρριψε την προσφυγή της VDP και έκρινε ότι η εφαρμογή της απαλλαγής σύμφωνα με το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, του Κώδικα ΦΠΑ συνεπαγόταν τον αποκλεισμό από την έκπτωση του φόρου εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 15, παράγραφος 2, του Κώδικα ΦΠΑ. Η VDP άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως που εξέδωσε το δικαστήριο αυτό.
- 27 Ως προς το τρίτο τρίμηνο του 2008, το Rechtbank te Haarlem έκρινε βάσιμη την προσφυγή της VDP και διαπίστωσε ότι, σύμφωνα, αφενός, με το άρθρο 21, στοιχείο c, του Κώδικα ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 143, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, και, αφετέρου, με το άρθρο 17e, στοιχείο a, του Κώδικα ΦΠΑ, σε συνδυασμό με το άρθρο 140, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, δεν οφείλεται ΦΠΑ για την εισαγωγή και την ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών οδοντικής προσθετικής, υπό την προϋπόθεση πάντοτε ότι πρόκειται περί παραδόσεως εκ μέρους αλλοδαπού οδοντοτεχνίτη και ότι μια τέτοια παράδοση απαλλάσσεται στις Κάτω Χώρες. Ο Staatssecretaris άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής.
- 28 Κατά το Hoge Raad, τόσο η αναίρεση της VDP όσο και η αναίρεση του Staatssecretaris θέτουν ζητήματα δικαίου της Ένωσης.
- 29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχει το άρθρο 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας την έννοια ότι, αν μια εθνική νομοθετική διάταξη προβλέπει, κατά παράβαση της έκτης οδηγίας, απαλλαγή (λόγω της οποίας αποκλείεται το δικαίωμα εκπτώσεως), ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται εκπτώσεως βάσει του άρθρου 17, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας;

- 2) Έχουν το άρθρο 143, εισαγωγική περίοδος και στοιχείο α', και το άρθρο 140, εισαγωγική περίοδος και στοιχεία α' και β', της οδηγίας ΦΠΑ την έννοια ότι οι προβλεπόμενες στις διατάξεις αυτές απαλλαγές από τον ΦΠΑ δεν ισχύουν για την εισαγωγή και την ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών οδοντικής προσθετικής; Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, προϋποθέτει η εφαρμογή των απαλλαγών ότι τα προερχόμενα από την αλλοδαπή είδη οδοντικής προσθετικής παραδίδονται από οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη και/ή παραδίδονται σε οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη;»

Η υπόθεση C-154/13

- 30 Η υπόθεση C-154/13 αφορά την X, εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες, η οποία εκμεταλλεύεται οδοντιατρείο του οποίου οι δραστηριότητες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, 1°, του Κώδικα ΦΠΑ, χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως. Κατά το διάστημα από 1ης Ιανουαρίου έως 30 Σεπτεμβρίου 2008, η X απέκτησε, από οδοντοτεχνίτη εγκατεστημένο στη Γερμανία, είδη οδοντικής προσθετικής τα οποία μεταφέρθηκαν από τη Γερμανία και παραδόθηκαν στην X, χωρίς να τιμολογηθεί ΦΠΑ. Η X δεν κατέβαλε ΦΠΑ βάσει δηλώσεως, για ενδοκοινοτικές παραδόσεις ως προς τις αγορές αυτές. Ο Inspecteur όμως φρονεί ότι πρόκειται για τέτοιου είδους παραδόσεις και συνέταξε εκ των υστέρων βεβαίωση του φόρου.
- 31 Το Rechtbank te' s-Gravenhage έκρινε παραδεκτή την προσφυγή της X. Κατά το δικαστήριο αυτό, το άρθρο 17e του Κώδικα ΦΠΑ και το άρθρο 140 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση παραδόσεως ειδών οδοντικής προσθετικής από οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη εγκατεστημένο εκτός των Κάτω Χωρών, η αντίστοιχη ενδοκοινοτική απόκτηση από πελάτη εντός των Κάτω Χωρών απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι η παράδοση αυτή απαλλάσσεται επίσης όταν διενεργείται στις Κάτω Χώρες. Ο Staatssecretaris άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής και παρέπεμψε, μεταξύ άλλων, στην επιβολή φόρου επί των παραδόσεων ειδών οδοντικής προσθετικής στη Γερμανία.
- 32 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει το άρθρο 140, στοιχεία α' και β', της οδηγίας ΦΠΑ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν ισχύει για την ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών οδοντικής προσθετικής; Αν όχι, εξαρτάται η εφαρμογή της απαλλαγής από την προϋπόθεση να παραδόθηκαν τα είδη οδοντικής προσθετικής, από την αλλοδαπή, από οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη και/ή να παραδόθηκαν σε οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη;
- 2) Αν η προβλεπόμενη από το άρθρο 140, στοιχεία α' και β', της οδηγίας ΦΠΑ απαλλαγή από τον ΦΠΑ (είτε υπό τις προϋποθέσεις που περιγράφονται στο ερώτημα 1 είτε όχι) ισχύει για την ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών οδοντικής προσθετικής: ισχύει σε κράτη μέλη όπως το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, που έχουν συμμορφωθεί με την απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 132 της οδηγίας ΦΠΑ, η απαλλαγή επίσης για την ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών οδοντικής προσθετικής που προέρχονται από κράτος μέλος το οποίο έχει χρησιμοποιήσει την εξαιρετική μεταβατική ρύθμιση που περιέχεται στο άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ;»

Η υπόθεση C-160/13

- 33 Η υπόθεση C-160/13 αφορά τη Nobel, εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες, η οποία έχει την ιδιότητα του οδοντοτεχνίτη, υπό την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, 1°, του Κώδικα ΦΠΑ. Η Nobel είναι μεσάζων κατά την πώληση ειδών οδοντικής προσθετικής. Πωλεί τα είδη αυτά, κατόπιν προηγούμενης παραγγελίας, σε οδοντοτεχνικά εργαστήρια εγκατεστημένα στις Κάτω Χώρες. Τα είδη οδοντικής προσθετικής κατασκευάζονται στη Σουηδία από τη μητρική εταιρία της Nobel, την A AB

(στο εξής: Α), η οποία είναι επίσης οδοντοτεχνίτης. Η Α παραδίδει τα είδη οδοντικής προσθετικής, έναντι συμφωνηθείσας αντιπαροχής, στη Nobel, η οποία τα παραδίδει στη συνέχεια στα εν λόγω εργαστήρια.

- 34 Όσον αφορά τα είδη οδοντικής προσθετικής που παραδόθηκαν τον Δεκέμβριο του 2008, η Α δεν τιμολόγησε ΦΠΑ. Ως προς τις παραδόσεις αυτές, η Nobel κατέβαλε, βάσει δηλώσεως, τον ΦΠΑ επί των ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Στη συνέχεια, αμφισβήτησε τη νομιμότητα αυτής της καταβολής. Το Rechtbank te Haarlem τη δικαίωσε και έκρινε ότι το άρθρο 17ε του Κώδικα ΦΠΑ και το άρθρο 140 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι, σε περίπτωση παραδόσεως είδους οδοντικής προσθετικής από οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη εγκατεστημένο εκτός των Κάτω Χωρών, η αντίστοιχη ενδοκοινοτική απόκτηση από πελάτη εντός των Κάτω Χωρών απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι η παράδοση αυτή απαλλάσσεται επίσης όταν διενεργείται στις Κάτω Χώρες. Ο Staatssecretaris άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως την οποία εξέδωσε το δικαστήριο αυτό.
- 35 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:
- «Πρέπει το άρθρο 140, στοιχεία α' και β', της οδηγίας ΦΠΑ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η προβλεπόμενη από την εν λόγω διάταξη απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν ισχύει για την ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών οδοντικής προσθετικής; Αν όχι, εξαρτάται η εφαρμογή της απαλλαγής από την προϋπόθεση να παραδόθηκαν τα είδη οδοντικής προσθετικής, από την αλλοδαπή, από οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη και/ή να παραδόθηκαν σε οδοντίατρο ή οδοντοτεχνίτη;»
- 36 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 4ης Ιουνίου 2013, οι υποθέσεις C-144/13, C-154/13 και C-160/13 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος της υποθέσεως C-144/13

- 37 Με το πρώτο ερώτημα της υποθέσεως C-144/13, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινισθεί αν το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επαναλαμβάνει το περιεχόμενο του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, έχει την έννοια ότι, όταν απαλλαγή που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο δεν συμβιβάζεται με την οδηγία ΦΠΑ, το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής δεν επιτρέπει σε υποκείμενο στον φόρο να τύχει της απαλλαγής αυτής, προβάλλοντας συγχρόνως δικαίωμα εκπτώσεως.
- 38 Το Δικαστήριο έχει ήδη διαπιστώσει ότι, όταν απαλλαγή που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο δεν συμβιβάζεται με την οδηγία ΦΠΑ, το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής δεν επιτρέπει σε υποκείμενο στον φόρο να τύχει της απαλλαγής αυτής, προβάλλοντας συγχρόνως δικαίωμα εκπτώσεως (απόφαση MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 45).
- 39 Πράγματι, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 37 των προτάσεών της, όταν υποκείμενος στον φόρο αντιμετωπίζει μια τέτοια κατάσταση, πρέπει είτε να εφαρμόσει την εθνική απαλλαγή και να παραιτηθεί του δικαιώματος εκπτώσεως είτε να υποβάλει τις πράξεις του σε ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν του δικαιού της Ένωσης και να ζητήσει στη συνέχεια να τύχει εκπτώσεως του φόρου εισροών.

40 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα της υποθέσεως C-144/13 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, όταν απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο δεν συμβιβάζεται με την οδηγία ΦΠΑ, το εν λόγω άρθρο 168 δεν επιτρέπει σε υποκείμενο στον φόρο να τύχει της απαλλαγής αυτής, προβάλλοντας συγχρόνως δικαίωμα εκπτώσεως.

Επί του δευτέρου ερωτήματος της υποθέσεως C-144/13, του πρώτου ερωτήματος της υποθέσεως C-154/13 και του ερωτήματος της υποθέσεως C-160/13

- 41 Με το δεύτερο ερώτημα της υποθέσεως C-144/13, το πρώτο ερώτημα της υποθέσεως C-154/13, καθώς και με το ερώτημα της υποθέσεως C-160/13, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί αν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ την οποία προβλέπουν το άρθρο 140, στοιχεία α' και β', καθώς και το άρθρο 143, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ έχει εφαρμογή στην ενδοκοινοτική απόκτηση και στην εισαγωγή ειδών οδοντικής προσθετικής και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν η απαλλαγή αυτή εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι παραδίδονται είδη οδοντικής προσθετικής, προερχόμενα από άλλο κράτος μέλος ή από τρίτη χώρα, εκ μέρους οδοντιάτρου ή οδοντοτεχνίτη ή ότι παραδίδονται σε οδοντίατρο ή σε οδοντοτεχνίτη ή αν η απαλλαγή αυτή εξαρτάται από τη σώρευση των δύο αυτών προϋποθέσεων.
- 42 Διαπιστώνεται ότι τα άρθρα 132, 140 και 143 της οδηγίας ΦΠΑ εντάσσονται στο πλαίσιο του συστήματος απαλλαγής το οποίο προβλέπεται στον τίτλο ΙΧ της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος τιτλοφορείται «Απαλλαγές». Οι διατάξεις αυτές προβλέπουν ένα μηχανισμό απαλλαγής για πράξεις επί συγκεκριμένων αγαθών, όταν πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις.
- 43 Οι απαλλαγές τις οποίες προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν ως σκοπό να καταστήσουν πιο προσιτές ορισμένες παροχές υπηρεσιών καθώς και την παράδοση ορισμένων αγαθών, διά της αποφυγής του επιπλέον κόστους που θα απέρρευε από την επιβολή ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-287/00, EU:C:2002:388, σκέψη 47, και MDDP, EU:C:2013:778, σκέψη 26).
- 44 Κατά πάγια νομολογία, οι εν λόγω απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες σκοπούν στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 15, και Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, σκέψη 23).
- 45 Υπενθυμίζεται επιπλέον ότι σκοπός του άρθρου 132 της οδηγίας ΦΠΑ είναι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος. Εντούτοις, η διάταξη αυτή δεν εξαιρεί από την εφαρμογή του ΦΠΑ όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον αυτές που απαριθμούνται και περιγράφονται κατά πολύ λεπτομερή τρόπο στη διάταξη αυτή (απόφαση Institute of the Motor Industry, C-149/97, EU:C:1998:536, σκέψη 18).
- 46 Η απαλλαγή της παραδόσεως ειδών οδοντικής προσθετικής εκ μέρους των οδοντιάτρων και οδοντοτεχνιτών έχει ως σκοπό να διασφαλίσει ότι η παράδοση προϊόντων που αφορούν την περίθαλψη δεν καθίσταται απρόσιτη λόγω του αυξημένου κόστους που θα είχαν τα προϊόντα αυτά αν επιβαλλόταν ΦΠΑ επί της παραδόσεώς τους (βλ., όσον αφορά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, νυν άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-76/99, EU:C:2001:12, σκέψη 23).
- 47 Όσον αφορά το άρθρο 140, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, το άρθρο αυτό επιβάλλει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών των οποίων η παράδοση από υποκείμενους στον φόρο απαλλάσσεται, εν πάση περιπτώσει, στο έδαφός τους.

- 48 Κατ' αρχάς, σημειωτέον ότι, όπως υπογράμμισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 45 των προτάσεών της, η φράση «στο αντίστοιχο έδαφός τους» αναφέρεται στο κράτος μέλος εισαγωγής. Τούτο προκύπτει από τη σύγκριση με διατάξεις όπως τα άρθρα 88, 207 ή 214, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ, οι οποίες περιέχουν την ίδια φράση.
- 49 Συνεπώς, προκειμένου να κριθεί αν μια ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, πρέπει να εξετασθεί αν η παράδοση των ίδιων αυτών αγαθών απαλλάσσεται στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού.
- 50 Στις υποθέσεις των κυρίων δικών, οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής είναι δυνατό να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 140, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, να τυγχάνουν απαλλαγής, αν απαλλάσσονται στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού. Δεδομένου ότι άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας αυτής επιβάλλει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν την παράδοση των ειδών οδοντικής προσθετικής εκ μέρους των οδοντιάτρων και των οδοντοτεχνιτών, η παράδοση του προϊόντος αυτού στο έδαφος κράτους μέλους απαλλάσσεται κατ' ανάγκην, εφόσον το κράτος μέλος δεν έχει θέσει σε εφαρμογή τη μεταβατική ρύθμιση του άρθρου 370 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 51 Συνεπώς, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ειδών οδοντικής προσθετικής εκ μέρους των οδοντιάτρων και των οδοντοτεχνιτών εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 140, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 52 Διαπιστώνεται, επίσης, ότι η απαλλαγή των οριστικών εισαγωγών αγαθών την οποία προβλέπει το άρθρο 143, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ εμπνέεται προδήλως από το άρθρο 140, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, με τη διαφορά ότι οι πράξεις που εμπίπτουν στην απαλλαγή αποτελούν οριστικές εισαγωγές αγαθών.
- 53 Πράγματι, προκειμένου να κριθεί αν μια εισαγωγή αγαθών απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, πρέπει να ελεγχθεί αν η παράδοση των ίδιων αυτών αγαθών απαλλάσσεται στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού. Από το γράμμα των εν λόγω διατάξεων προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης προέβλεψε πανομοιότυπο μηχανισμό για τα άρθρα 140, στοιχείο α', και 143, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 54 Συνεπώς, οι διατάξεις αυτές πρέπει να ερμηνευθούν κατά πανομοιότυπο τρόπο.
- 55 Δεδομένου ότι το στοιχείο αναφοράς είναι η ύπαρξη απαλλαγής της παραδόσεως των αγαθών εντός του κράτους προορισμού, όσον αφορά τα είδη οδοντικής προσθετικής, πρέπει να γίνει παραπομπή στην απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με αυτές του άρθρου 140, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής. Ως εκ τούτου, οι οριστικές εισαγωγές ειδών οδοντικής προσθετικής στις οποίες προβαίνουν οι οδοντίατροι και οι οδοντοτεχνίτες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας.
- 56 Όσον αφορά το άρθρο 140, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου να κριθεί αν μια ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών είναι δυνατό να τύχει απαλλαγής εντός κράτους μέλους, αρκεί να ελεγχθεί αν οι οριστικές εισαγωγές των ίδιων αυτών αγαθών στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους τυγχάνουν απαλλαγής δυνάμει του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής.
- 57 Ως προς το ζήτημα που αφορά τις αναγκαίες προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής, διαπιστώνεται ότι από το γράμμα του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι το ευεργέτημα αυτό εξαρτάται από την προϋπόθεση ότι τα είδη οδοντικής προσθετικής παραδίδονται από οδοντιάτρους ή οδοντοτεχνίτες.

58 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα της υποθέσεως C-144/13, στο πρώτο ερώτημα της υποθέσεως C-154/13, καθώς και στο ερώτημα της υποθέσεως C-160/13 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 140, στοιχεία α' και β', καθώς και 143, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ την οποία προβλέπουν εφαρμόζεται στην ενδοκοινοτική απόκτηση και στην οριστική εισαγωγή ειδών οδοντικής προσθετικής τα οποία παραδίδουν οι οδοντίατροι και οι οδοντοτεχνίτες, όταν το κράτος μέλος της παραδόσεως ή της εισαγωγής δεν έχει θέσει σε εφαρμογή τη μεταβατική ρύθμιση του άρθρου 370 της οδηγίας αυτής.

Επί του δευτέρου ερωτήματος της υποθέσεως C-154/13

59 Με το δεύτερο ερώτημα της υποθέσεως C-154/13, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 140, στοιχεία α' και β', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ την οποία αφορά η διάταξη αυτή έχει επίσης εφαρμογή στην περίπτωση που η ενδοκοινοτική απόκτηση αφορά είδη οδοντικής προσθετικής προερχόμενα από κράτος μέλος το οποίο έχει θέσει σε εφαρμογή το εξαιρετικό μεταβατικό καθεστώς το οποίο προβλέπει το άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ.

60 Υπενθυμίζεται ότι το κοινοτικό σύστημα του ΦΠΑ συνιστά αποτέλεσμα προοδευτικής εναρμονίσεως των εθνικών νομοθεσιών στο πλαίσιο των άρθρων 113 ΣΛΕΕ και 115 ΣΛΕΕ. Όπως έχει διαπιστώσει επανειλημμένως το Δικαστήριο, η εναρμόνιση αυτή, όπως υλοποιήθηκε με διαδοχικές οδηγίες και, ιδίως, με την έκτη οδηγία, αποτελεί προς το παρόν μερική μόνον εναρμόνιση (αποφάσεις *ORO Amsterdam Beheer* και *Concerto*, C-165/88, EU:C:1989:608, σκέψη 21, καθώς και *Eurodental*, C-240/05, EU:C:2006:763, σκέψη 50).

61 Πράγματι, η οδηγία ΦΠΑ, βάσει του άρθρου της 370, επέτρεψε στα κράτη μέλη να εξακολουθήσουν να διατηρούν σε ισχύ ορισμένες προγενέστερες της οδηγίας αυτής διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας τους, οι οποίες, αν δεν είχε επιτραπεί η εν λόγω διατήρησή τους σε ισχύ, θα ήταν ασύμβατες προς την οδηγία αυτή (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις *Idéal tourisme*, C-36/99, EU:C:2000:405, σκέψη 38 και *Eurodental*, EU:C:2006:763, σκέψη 51).

62 Συγκεκριμένα, από την απάντηση που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα της υποθέσεως C-144/13, στο πρώτο ερώτημα της υποθέσεως C-154/13 και στο ερώτημα της υποθέσεως C-160/13 προκύπτει ότι, προκειμένου να κριθεί αν ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών οδοντικής προσθετικής μπορεί να τύχει απαλλαγής, πρέπει να ελεγχθεί αν η παράδοση ή η εισαγωγή των ίδιων αυτών αγαθών απαλλάσσεται στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού. Συνεπώς, το στοιχείο αναφοράς είναι το καθεστώς που έχει εφαρμογή στο κράτος μέλος προορισμού.

63 Όταν το κράτος αυτό δεν έχει θέσει σε εφαρμογή το εξαιρετικό μεταβατικό καθεστώς το οποίο προβλέπει το άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ και, συνεπώς, εφαρμόζει την απαλλαγή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας αυτής, οι απαλλαγές τις οποίες προβλέπει το άρθρο 140, στοιχεία α' και β', της εν λόγω οδηγίας έχουν επίσης εφαρμογή. Τούτο ισχύει ανεξαρτήτως του ζητήματος αν το κράτος μέλος προελεύσεως έχει κάνει χρήση του εν λόγω εξαιρετικού μεταβατικού καθεστώτος το οποίο προβλέπει το άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ.

64 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα της υποθέσεως C-154/13 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 140, στοιχεία α' και β', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ την οποία αφορά η διάταξη αυτή έχει επίσης εφαρμογή στην περίπτωση που η ενδοκοινοτική απόκτηση αφορά είδη οδοντικής προσθετικής προερχόμενα από κράτος μέλος το οποίο έχει θέσει σε εφαρμογή το εξαιρετικό μεταβατικό καθεστώς το οποίο προβλέπει το άρθρο 370 της οδηγίας ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

⁶⁵ Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2007, έχει την έννοια ότι, όταν απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο δεν συμβιβάζεται με την οδηγία 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75, το εν λόγω άρθρο 168 δεν επιτρέπει σε υποκείμενο στον φόρο να τύχει της απαλλαγής αυτής, προβάλλοντας συγχρόνως δικαίωμα εκπτώσεως.
- 2) Τα άρθρα 140, στοιχεία α' και β', καθώς και 143, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75, έχουν την έννοια ότι η απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας την οποία προβλέπουν εφαρμόζεται στην ενδοκοινοτική απόκτηση και στην οριστική εισαγωγή ειδών οδοντικής προσθετικής τα οποία παραδίδουν οι οδοντίατροι και οι οδοντοτεχνίτες, όταν το κράτος μέλος της παραδόσεως ή της εισαγωγής δεν έχει θέσει σε εφαρμογή τη μεταβατική ρύθμιση του άρθρου 370 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75.
- 3) Το άρθρο 140, στοιχεία α' και β', της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2007/75, έχει την έννοια ότι η απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας την οποία αφορά η διάταξη αυτή έχει επίσης εφαρμογή στην περίπτωση που η ενδοκοινοτική απόκτηση αφορά είδη οδοντικής προσθετικής προερχόμενα από κράτος μέλος το οποίο έχει θέσει σε εφαρμογή το εξαιρετικό μεταβατικό καθεστώς το οποίο προβλέπει το άρθρο 370 της οδηγίας αυτής.

(υπογραφές)