

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)  
της 14ης Δεκεμβρίου 2006\*

Στην υπόθεση C-401/05,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, υποβληθείσα από το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2005, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Νοεμβρίου 2005, στο πλαίσιο της δίκης

**VDP Dental Laboratory NV**

κατά

**Staatssecretaris van Financiën,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Rosas, πρόεδρο τμήματος, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lohmus και A. Ó Caoimh (εισηγητή), δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενική εισαγγελέας: J. Kokott  
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η VDP Dental Laboratory NV, εκπροσωπούμενη από τον R. Oorthuizen, belastingadviseur,
- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster και M. de Mol,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Σ. Σπυρόπουλο και Κ. Μπόσκοβιτς και την Ο. Πατσοπούλου,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και Α. Weimar,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', και 28γ, Α, στοιχείο α', 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της VDP Dental Laboratory NV (στο εξής: VDP) και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών) σχετικά με το δικαίωμα της εταιρίας αυτής να προβεί σε έκπτωση, για τα έτη 1996 έως 1998, του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ο οποίος επιβάρυνε ως φόρος εισροών τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής σε οδοντίατρους εγκατεστημένους στις Κάτω Χώρες και σε άλλα κράτη μέλη.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Η κοινοτική ρύθμιση*

- 3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας υπόκεινται σε ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

4 Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

Α. Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος

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 αποτρέπεται κάθε 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]θετικής που πραγματοποιούνται από τους οδοντιάτρους και τους οδοντοτεχνίτες».

5 Το άρθρο 17 της εν λόγω οδηγίας, το οποίο επιγράφεται: «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», στην παράγραφο του 2, στοιχείο α΄, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28στ, σημείο 1, της ίδιας οδηγίας, ορίζει:

«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 [ΦΠΑ] 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 εθνική ρύθμιση*

- 6 Όπως είχε πριν από την 1η Δεκεμβρίου 1997, το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Wet op de omzetbelasting 1968), της 28ης Ιουνίου 1968 (Stb. 1968, αριθ. 329, στο εξής: νόμος του 1968 περί ΦΠΑ), όριζε ότι απαλλάσσονται του ΦΠΑ:

«οι παραδόσεις και οι υπηρεσίες από οδοντίατρους και οδοντοτεχνίτες [...]

- 7 Από 1ης Δεκεμβρίου 1997 το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου του 1968 περί ΦΠΑ ορίζει ότι απαλλάσσονται του ΦΠΑ:

«οι υπηρεσίες που παρέχονται από ψυχολόγους και οδοντοτεχνίτες· οι παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής [...]

- 8 Το άρθρο 15, παράγραφος 2, του εν λόγω νόμου ορίζει:

«Στο μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των παροχών [του άρθρου] 11 [...], δικαίωμα εκπτώσεως υπάρχει μόνο για τις παροχές

του [...] προαναφερθέντος άρθρου [11], στοιχεία i, j και k, αρκεί ο λήπτης των εν λόγω παροχών να έχει την κατοικία ή έδρα του έξω από την Κοινότητα ή αρκεί οι παροχές αυτές να έχουν άμεση σχέση με αγαθά που προορίζονται να εξαχθούν από την Κοινότητα.»

## **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 9 Η VDP είναι μια εδρεύουσα στις Κάτω Χώρες εταιρία της οποίας η δραστηριότητα συνίσταται στο να φροντίζει, κατόπιν αιτήσεως οδοντιάτρων εγκατεστημένων στο ίδιο κράτος μέλος, σε άλλα κράτη μέλη καθώς και σε τρίτες χώρες, για την εκτέλεση οδοντοτεχνικών εργασιών, όπως είναι οι κορώνες, τα εμφυτεύματα και οι γέφυρες. Αφού εξακριβώσει αν τα γύψινα εκμαγεία δοντιών που έχουν λάβει οι οδοντίατροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την κατασκευή ενός είδους οδοντικής προσθετικής, η VDP αποστέλλει τα εκμαγεία αυτά σε εργαστήρια που ως επί το πλείστον βρίσκονται έξω από την Κοινότητα, από τα οποία ζητεί να κατασκευάσουν πάνω σε αυτή τη βάση ένα είδος οδοντικής προσθετικής. Μόλις κατασκευάσει αυτό το είδος οδοντικής προσθετικής, το εργαστήριο το παραδίδει στη VDP η οποία του καταβάλλει την τιμή και, εν ανάγκη, το εισάγει στην Κοινότητα. Στη συνέχεια, η VDP παραδίδει έναντι πληρωμής το είδος οδοντικής προσθετικής στον οδοντίατρο που το παρήγγειλε. Η VDP δεν απασχολεί οδοντοτεχνίτες ή οδοντίατρος.
- 10 Στις δηλώσεις της ΦΠΑ για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 1996 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1998, η VDP θεώρησε ότι οι παραδόσεις που γίνονταν με τη φροντίδα της σε οδοντιάτρους εγκατεστημένους στις Κάτω Χώρες απαλλάσσονται του ΦΠΑ οπότε, βάσει του άρθρου 15, παράγραφος 2, του νόμου του 1968 περί ΦΠΑ, δεν αφείρεσε τον φόρο εισροών σχετικά με τις παραδόσεις αυτές, εξαιρουμένου του φόρου εισροών σχετικά με τις παραδόσεις σε οδοντιάτρους εγκατεστημένους εκτός Κάτω Χωρών.

- 11 Σχετικά με το πιο πάνω χρονικό διάστημα, εκδόθηκε εις βάρος της VDP αναδρομική βεβαίωση φόρου. Συγκεκριμένα, κατά τον οικονομικό έφορο, εφόσον η VDP δεν προβαίνει σε παροχές του άρθρου 11 του νόμου του 1968 περί ΦΠΑ, δεν έχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, ακόμη και όσον αφορά τις παραδόσεις σε οδοντιάτρους εγκατεστημένους εκτός Κάτω Χωρών, εξαιρουμένης της περιπτώσεως που η μη αναγνώριση δικαιώματος εκπτώσεως θα οδηγούσε σε διπλή φορολογία, δηλαδή, αφενός, όταν τα προϊόντα εξαγονταν σε τρίτη χώρα και, αφετέρου, σε περίπτωση ενδοκοινοτικής παραδόσεως υπό την προϋπόθεση ότι η VDP έχει αναφέρει τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ του αγοραστή και έχει προβεί σε δήλωση ενδοκοινοτικής παραδόσεως. Ωστόσο, οι τελευταίες προϋποθέσεις δεν τηρήθηκαν εν προκειμένω.
- 12 Με απόφαση της 13ης Ιανουαρίου 2003, το *Gerechtshof te Amsterdam* (Εφετείο του Άμστερνταμ) έκρινε, αντιθέτως προς τον οικονομικό έφορο, ότι οι παροχές της VDP σχετικά με το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 1996 μέχρι τις 30 Νοεμβρίου 1997 δεν απαλλάσσονταν βάσει του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου του 1968 περί ΦΠΑ όπως είχε μέχρι την 1η Δεκεμβρίου 1997, οπότε η αναδρομική βεβαίωση που εκδόθηκε εις βάρος της VDP δεν δικαιολογούνταν για το χρονικό αυτό διάστημα.
- 13 Αντιθέτως, όσον αφορά το χρονικό διάστημα από την 1η Δεκεμβρίου 1997 μέχρι τις 31 Ιανουαρίου 1998, το *Gerechtshof te Amsterdam* εκτίμησε ότι οι δραστηριότητες της VDP όντως πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει η διάταξη αυτή, όπως έχει μετά την 1η Δεκεμβρίου 1997. Συγκεκριμένα, ναι μεν οι δραστηριότητες της VDP δεν μπορούν να θεωρηθούν παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής από οδοντοτεχνίτη κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, καθόσον κανένα από τα πρόσωπα που απασχολεί η VDP δεν έχει δίπλωμα οδοντοτεχνίτη και καθόσον η VDP περιορίζεται να λαμβάνει την παραγγελία, να αξιολογεί το γύψινο εκμαγείο, να διαβιβάζει σε τρίτον την εντολή κατασκευής ενός είδους οδοντικής προσθετικής και να παραδίδει το είδος αυτό στον πελάτη, πλην όμως, κατά το δικαστήριο αυτό, το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου του 1968 περί ΦΠΑ, αντιθέτως προς την πιο πάνω διάταξη της έκτης οδηγίας, δεν επιβάλλει καμία προϋπόθεση σχετικά με την ιδιότητα του προμηθευτή ο οποίος προβαίνει στην παράδοση. Κατά συνέπεια, το *Gerechtshof te Amsterdam* έκρινε ότι δεν είναι σύννομες οι από τη VDP εκπτώσεις κατά το χρονικό αυτό διάστημα, με το σκεπτικό ότι, εφόσον η εφαρμογή του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου του

1968 περί ΦΠΑ συνδέεται αναπόσπαστα με τον αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, η VDP δεν μπορούσε να επικαλεστεί τόσο την απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο αυτό όσο και, για την έκπτωση του ΦΠΑ, τη διάταξη της έκτης οδηγίας βάσει της οποίας δεν απαλλάσσονται οι παροχές της.

14 Με την αίτηση αναιρέσεως που υπέβαλε ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden (Ανωτάτου Ακυρωτικού των Κάτω Χωρών), η VDP υποστηρίζει ότι είχε δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ όσον αφορά τις παροχές που έγιναν στη Γαλλία και την Ιταλία. Εφόσον, κατά τις σχετικές με τον ΦΠΑ εθνικές νομοθεσίες των δύο αυτών κρατών μελών, δεν απαλλάσσονται οι παραδόσεις που έγιναν εκεί από τη VDP, τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που η τελευταία έλαβε για να παραδώσει είδη οδοντικής προσθετικής σε οδοντίατρους εγκατεστημένους σε αυτά τα κράτη μέλη χρησιμοποιήθηκαν όντως στο πλαίσιο παραδόσεων που είναι φορολογητέες κατά την έκτη οδηγία. Κατά συνέπεια, το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής συνεπάγεται ότι, στο μέτρο αυτό, η VDP έχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

15 Με την απόφασή του περί παραπομπής, το Hoge Raad der Nederlanden παρατηρεί ότι ούτε από το κείμενο του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο g, του νόμου του 1968 περί ΦΠΑ, όπως έχει από την 1η Δεκεμβρίου 1997, ούτε από τις νομοπαρασκευαστικές εργασίες σχετικά με το άρθρο αυτό μπορεί να συναχθεί ότι η απαλλαγή εξαρτάται από την προϋπόθεση να έχει ο προμηθευτής μια συγκεκριμένη ιδιότητα. Ωστόσο, το πιο πάνω δικαστήριο διερωτάται αν το συμπέρασμα αυτό συνιστά ορθή εφαρμογή του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας. Αφενός, ο σκοπός μείωσης του κόστους της υγειονομικής περιθάλψεως θα μπορούσε να συνηγορήσει υπέρ της απαλλαγής των επίμαχων παροχών (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23). Αφετέρου, μια στενότερη ερμηνεία θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα να κριθεί ότι με τον όρο «παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής από οδοντοτεχνίτες» νοείται μόνον η παράδοση από οδοντοτεχνίτη ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή.

16 Πάντως, το Hoge Raad der Nederlanden διερωτάται αν, όταν μια παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής έχει γίνει με αφετηρία ένα κράτος μέλος, το οποίο σύμφωνα



με την έκτη οδηγία απαλλάσσει την παροχή αυτή, προς κράτη μέλη, όπως η Γαλλική Δημοκρατία και η Ιταλική Δημοκρατία, όπου η παράδοση φορολογείται βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας σε συνδυασμό με το παράρτημά της Ε, σημείο 2, το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής εμποδίζει την έκπτωση του ΦΠΑ ή αν η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας επιβάλλει στο κράτος μέλος αποστολής να επιτρέψει την έκπτωση αυτή. Το δικαστήριο αυτό εκθέτει συναφώς ότι, ναι μεν το άρθρο 17, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας δεν συνδέει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ με την απαλλαγή του άρθρου 13 της οδηγίας αυτής, πλην όμως το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας παρέχει δικαίωμα εκπτώσεως σχετικά με την απαλλαγή του άρθρου 28γ όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

- 17 Διαπιστώνοντας ότι στο Δικαστήριο έχει τεθεί η προβληματική αυτή στην εκκρεμή ενώπιόν του υπόθεση C-240/05, Eurodental, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «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;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, 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) 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;»

**Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

- 18 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η απαλλαγή από τον ΦΠΑ, η οποία προβλέπεται από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, ισχύει για τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής οι οποίες γίνονται από προμηθευτή που ανέθεσε σε οδοντοτεχνίτες την κατασκευή των ειδών αυτών.
- 19 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το ερώτημα αυτό τίθεται όσον αφορά παραδόσεις από έναν προμηθευτή, τη VDP, που ο ίδιος δεν απασχολεί ούτε οδοντίατρος ούτε οδοντοτεχνίτες, αλλά ασκεί εμπορικές δραστηριότητες διαμεσολαβητή στο πλαίσιο των οποίων αγοράζει από οδοντοτεχνίτες είδη οδοντικής προσθετικής για να τα μεταπωλήσει σε οδοντίατρος ή ιδιώτες.
- 20 Κατά συνέπεια, πρέπει να εξεταστεί αν οι παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής οι οποίες γίνονται από έναν τέτοιο διαμεσολαβητή που δεν έχει την ιδιότητα του οδοντίατρου ή του οδοντοτεχνίτη εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας.
- 21 Κατά την Ολλανδική Κυβέρνηση, όλες οι παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής τα οποία έχουν κατασκευαστεί από οδοντοτεχνίτες εμπίπτουν στην προβλεπόμενη από τη διάταξη αυτή απαλλαγή, ανεξαρτήτως του αν τα πιο πάνω είδη οδοντικής προσθετικής παραδίδονται κατ' ευθείαν από οδοντοτεχνίτες ή μέσω διαμεσολαβητή. Αντιθέτως, η VDP, η Ελληνική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων υποστηρίζουν ότι δεν ισχύει η εν λόγω απαλλαγή.

- 22 Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ότι η έκτη οδηγία δίνει ευρύτατο πεδίο εφαρμογής στον ΦΠΑ, στο οποίο εμπίπτουν όλες οι οικονομικές δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 15ης Ιουνίου 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Συλλογή 1989, σ. I-1737, σκέψη 10).
- 23 Ωστόσο, το άρθρο 13 της εν λόγω οδηγίας απαλλάσσει από τον ΦΠΑ ορισμένες δραστηριότητες. Πάντως, κατά τη νομολογία, οι όροι τους οποίους χρησιμοποιεί για να αναφέρει τις απαλλαγές αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, καθόσον οι εν λόγω απαλλαγές αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παράδοση ενός αγαθού ή για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο (βλ., στο ίδιο πνεύμα, τις αποφάσεις της 1ης Δεκεμβρίου 2005, C-394/04 και C-395/04, Υγεία, Συλλογή 2005, σ. I-10373, σκέψη 15· της 9ης Φεβρουαρίου 2006, C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Συλλογή 2006, σ. I-1385, σκέψη 13, και της 8ης Ιουνίου 2006, C-106/05, L.u.P., Συλλογή 2006, σ. I-5123, σκέψη 24).
- 24 Επιπλέον, το άρθρο 13, Α, της έκτης οδηγίας δεν απαλλάσσει από τον ΦΠΑ όλες τις δραστηριότητες γενικού συμφέροντος, αλλά μόνον εκείνες τις οποίες απαριθμεί και περιγράφει λεπτομερέστατα (βλ., στο ίδιο πνεύμα, τις αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1998, C-149/97, Institute of the Motor Industry, Συλλογή 1998, σ. I-7053, σκέψη 18, και της 20ής Νοεμβρίου 2003, C-212/01, Unterpertinger, Συλλογή 2003, σ. I-13859, σκέψη 36).
- 25 Επιπρόσθετα, και μιν οι απαλλαγές αυτές προβλέπονται για δραστηριότητες που έχουν ορισμένους σκοπούς, πλην όμως οι περισσότερες από τις διατάξεις του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας διευκρινίζουν και ποιοι είναι οι οικονομικοί φορείς που επιτρέπεται να προβαίνουν στις απαλλασσόμενες παροχές, οπότε οι παροχές αυτές δεν ορίζονται με αναφορά σε καθαρά υλικές και λειτουργικές έννοιες (απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 1985, σ. 2655, σκέψη 13· προαναφερθείσα απόφαση Stichting Uitvoering Financiële Acties, σκέψη 12, και απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, Gregg, Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 13).

- 26 Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία, οι απαλλαγές του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οπότε πρέπει να δίνεται σε αυτές κοινοτικός ορισμός. Το ίδιο ισχύει για τις ειδικές προϋποθέσεις που απαιτούνται σχετικά με τις απαλλαγές αυτές και, ειδικότερα, για τις προϋποθέσεις που αφορούν την ιδιότητα ή την ταυτότητα του οικονομικού φορέα ο οποίος προβαίνει σε παροχές που καλύπτονται από την απαλλαγή. Συγκεκριμένα, και μεν, βάσει του εισαγωγικού μέρους του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη καθορίζουν τις προϋποθέσεις των απαλλαγών για να διασφαλίσουν την ορθή και απλή εφαρμογή τους και να αποτρέψουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και καταστρατήγηση, πλην όμως οι προϋποθέσεις αυτές δεν μπορούν να αφορούν τον ορισμό του περιεχομένου των προβλεπομένων απαλλαγών (βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello, Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψεις 22 έως 24 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 27 Πάντως, όσον αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη απαλλαγή, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας ορίζει, στη δεύτερη φράση του, ότι απαλλάσσονται οι «παραδόσεις ειδών οδοντικής προ[σ]θητικής που πραγματοποιούνται από τους οδοντιάτρους και τους οδοντοτεχνίτες».
- 28 Κατά συνέπεια, όπως οι περισσότερες απαλλαγές του άρθρου 13, Α, της εν λόγω οδηγίας, και αντιθέτως προς διάφορες απαλλαγές του άρθρου 13, Β, της οδηγίας αυτής (βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2003, C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Συλλογή 2003, σ. I-6729, σκέψη 64, και της 4ης Μαΐου 2006, C-169/04, Abbey National, Συλλογή 2006, σ. I-4027, σκέψη 66), η απαλλαγή αυτή δεν ορίζεται με αναφορά μόνο στη φύση των παραδιδόμενων αγαθών, αλλά και στην ιδιότητα του προμηθευτή.
- 29 Ο πιο πάνω περιορισμός του πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής απορρέει ρητώς από το σύνολο των γλωσσικών αποδόσεων του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας (βλ., πέραν της γαλλικής αποδόσεως, π.χ. τη δανική —«tandlaegers og tandteknikeres levering af tandproteser»—, τη γερμανική —«die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker»—, την αγγλική

—«dental prostheses supplied by dentists and dental technicians»—, την ιταλική —«le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici»— και την ολλανδική απόδοση —«het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici»).

- 30 Επίσης, ο περιορισμός αυτός επιρρωννύεται από το γεγονός ότι η πρώτη φράση του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας απαλλάσσει τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τους ίδιους οδοντοτεχνίτες στο πλαίσιο του επαγγέλματός τους, οπότε η απαλλαγή αυτή ισχύει για το σύνολο των δραστηριοτήτων που αποτελούν το ειδικό αντικείμενο του επαγγέλματος αυτού.
- 31 Έτσι, από το κείμενο του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας προκύπτει σαφώς ότι η διάταξη αυτή δεν απαλλάσσει από τον ΦΠΑ όλες τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής, αλλά μόνον εκείνες που γίνονται από τα μέλη δύο συγκεκριμένων επαγγελμάτων, δηλαδή αυτών του «οδοντίατρου» και του «οδοντοτεχνίτη».
- 32 Κατά συνέπεια, οι παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής οι οποίες γίνονται από διαμεσολαβητή που δεν έχει την ιδιότητα του οδοντίατρου ή του οδοντοτεχνίτη δεν εμπίπτουν στο πεδίο της απαλλαγής την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή.
- 33 Επομένως, η απαλλαγή, την οποία προβλέπει ο νόμος του 1968 περί ΦΠΑ και η οποία, από 1ης Δεκεμβρίου 1997, ισχύει για όλες τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής ασχέτως της ιδιότητας του προμηθευτή των ειδών αυτών, έρχεται σε αντίφαση με το κείμενο των αντίστοιχων διατάξεων της έκτης οδηγίας. Η ευρεία ερμηνεία την οποία εν προκειμένω υποστηρίζει η Ολλανδική Κυβέρνηση προσκρούει στην προπαρατεθείσα στη σκέψη 23 νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία οι απαλλαγές του άρθρου 13 της εν λόγω οδηγίας, και μεταξύ άλλων οι όροι «οδοντίατροι» και «οδοντοτεχνίτες», πρέπει να ερμηνεύονται στενά.

- 34 Ωστόσο, η κυβέρνηση αυτή ισχυρίζεται ότι η αρχή της στενής ερμηνείας των απαλλαγών δεν είναι η μόνη που ασκεί επιρροή για τον καθορισμό του πεδίου των απαλλαγών αυτών και ότι πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη τόσο ο σκοπός τους όσο και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Κατά την ίδια κυβέρνηση, αφενός, το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας, όπως η παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', του εν λόγω άρθρου, σκοπό έχει να αποφύγει να καταστεί η ιατρική περίθαλψη, και εν προκειμένω η οδοντιατρική περίθαλψη, απρόσιτη λόγω του αυξημένου κόστους που θα είχε αν υπέκειτο σε ΦΠΑ (βλ., στο ίδιο πνεύμα, τις αποφάσεις της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-76/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-249, σκέψη 23, και της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, Kügler, Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 29). Πάντως, αυτό θα συμβεί αν δεν απαλλάσσονται οι από διαμεσολαβητές παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής, καθόσον οι οδοντίατροι που προβαίνουν οι ίδιοι στις απαλλασσόμενες πράξεις δεν θα έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, οπότε θα τον ανακτούν από τους πελάτες τους. Αφετέρου, οι διαμεσολαβητές και οι οδοντοτεχνίτες προβαίνουν σε πανομοιότυπες παροχές, καθόσον για τους οδοντιάτρους δεν έχει σημασία το αν ο προμηθευτής κατασκευάζει ο ίδιος τα είδη οδοντικής προσθετικής ή αναθέτει την κατασκευή τους σε οδοντοτεχνίτη ως υπεργολάβο.
- 35 Ωστόσο, εν προκειμένω διαπιστώνεται ότι οι όροι «οδοντίατροι» και «οδοντοτεχνίτες» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας δεν είναι διφορούμενοι και ότι, για να μη μεταβληθεί άρδην το κείμενο της διατάξεως αυτής και να μη καταστεί ανενεργός η προϋπόθεση σχετικά με την ιδιότητα του προμηθευτή, οι όροι αυτοί σαφέστατα δεν μπορούν να νοηθούν υπό την έννοια ότι περιλαμβάνουν διαμεσολαβητές που ακριβώς δεν είναι ούτε οδοντίατροι ούτε οδοντοτεχνίτες.
- 36 Κατά συνέπεια, εφόσον ο κοινοτικός νομοθέτης δεν είχε την πρόθεση να επεκτείνει το ευεργέτημα της απαλλαγής, η οποία προβλέπεται από τη διάταξη αυτή, στις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής οι οποίες δεν γίνονται από οδοντιάτρους ή από οδοντοτεχνίτες, ούτε οι σκοποί της απαλλαγής αυτής ούτε η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας μπορούν να επιβάλουν διασταλτική ερμηνεία του άρθρου 13, Α, της έκτης οδηγίας στο σημείο αυτό.

- 37 Όλως αντιθέτως, λαμβανομένου υπόψη του ακριβούς κειμένου των προϋποθέσεων της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας, κάθε ερμηνεία διευρύνουσα το κείμενο της διατάξεως αυτής θα πρέπει να θεωρηθεί ασύμβατη με τον σκοπό της, όπως τον αντελήφθη ο κοινοτικός νομοθέτης (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την προαναφερθείσα απόφαση *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, σκέψη 14).
- 38 Επιπλέον, η στενή ερμηνεία της κατά τη διάταξη αυτή απαλλαγής δεν μπορεί να στερήσει την εν λόγω διάταξη από τα αποτελέσματά της, καθόσον οι παραδόσεις που γίνονται από οδοντοτεχνίτη σε διαμεσολαβητή, όπως ο διαμεσολαβητής στην υπόθεση της κύριας δίκης, απαλλάσσονται του ΦΠΑ, οπότε ο τελευταίος δεν πρέπει να καταβάλει ΦΠΑ για τις παραδόσεις αυτές.
- 39 Επομένως, οι παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής που γίνονται από διαμεσολαβητή ο οποίος δεν έχει την ιδιότητα του οδοντίατρου ή του οδοντοτεχνίτη δεν εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 13 Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της έκτης οδηγίας, οπότε εξακολουθούν να υπόκεινται στον γενικό κανόνα υπαγωγής στον ΦΠΑ κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της εν λόγω οδηγίας. Κατά συνέπεια, βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας, οι πιο πάνω παραδόσεις δημιουργούν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών.
- 40 Εν προκειμένω, από τη νομολογία προκύπτει ότι οι διατάξεις του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 2 και 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε΄, της ίδιας οδηγίας, παρέχουν στους ιδιώτες δικαιώματα που οι τελευταίοι μπορούν να επικαλεστούν κατά του σχετικού κράτους μέλους ενώπιον εθνικού δικαστηρίου (βλ., στο ίδιο πνεύμα, τις αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, *BP Σουπεργκάτζ*, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψεις 35 και 36, και της 18ης Ιανουαρίου 2001, C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, Συλλογή 2001, σ. I-493, σκέψεις 32, 33 και 35).

- 41 Επομένως, μια επιχείρηση, όπως η VDP, η οποία εναντιώνεται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη προβάλλοντας ότι η ρύθμιση αυτή είναι ασύμβατη με την έκτη οδηγία, μπορεί να στηριχθεί ευθέως στις διατάξεις της οδηγίας αυτής για να πετύχει την υπαγωγή στον ΦΠΑ των επίμαχων παραδόσεων ειδών οδοντικής προσθετικής και, έτσι, την έκπτωση του σχετικού με τις παραδόσεις αυτές φόρου εισροών.
- 42 Κατά συνέπεια, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν έχει εφαρμογή επί των παραδόσεων ειδών οδοντικής προσθετικής που γίνονται από διαμεσολαβητή όπως ο της υποθέσεως της κύριας δίκης ο οποίος δεν έχει την ιδιότητα του οδοντίατρου ή του οδοντοτεχνίτη, αλλά απέκτησε τα είδη αυτά από οδοντοτεχνίτη.
- 43 Υπό τις συνθήκες αυτές, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 44 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

**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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν έχει εφαρμογή επί των παραδόσεων ειδών οδοντικής προσθετικής που γίνονται από διαμεσολαβητή όπως ο της υποθέσεως της κύριας δίκης ο οποίος δεν έχει την ιδιότητα του οδοντίατρου ή του οδοντοτεχνίτη, αλλά απέκτησε τα είδη αυτά από οδοντοτεχνίτη.**

(υπογραφές)