



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 4 september 2014¹

Förenade målen C-144/13, C-154/13 och C-160/13

VDP Dental Laboratory NV
mot
Staatssecretaris van Financiën,
Staatssecretaris van Financiën
X BV
och
Staatssecretaris van Financiën
mot
Nobel Biocare Nederland BV

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Konungariket Nederländerna))

”Skatterätt — Mervärdesskatt — Undantag från skatteplikt vid gemenskapsinterna förvärv av varor — Artikel 140 a och b i direktiv 2006/112/EG — Undantag från skatteplikt vid import av varor — Artikel 143 a i direktiv 2006/112/EG — Tillämpning av undantag från skatteplikt vid leverans av tandproteser som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 132.1 e i direktiv 2006/112/EG — Avdrag för ingående skatt — Artikel 17.2 a i sjätte direktivet 77/388/EEG, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i detta direktiv — Direkt effekt — Rätt till avdrag för ingående skatt vid nationella transaktioner som i strid med unionsrätten är undantagna från skatteplikt”

I – Inledning

1. Domstolen har ännu en gång² ombetts att yttra sig över mervärdesbeskattning av tandproteser. Detta har särskild betydelse såtillvida som leverans av tandproteser i vissa fall är undantagen från skatt samtidigt som det fortfarande finns medlemsstater som till följd av en övergångsbestämmelse beskattar samtliga leveranser av tandproteser.

2. Domstolen har redan i domen Eurodental³ yttrat sig avseende den inverkan som dessa särskilda omständigheter har på möjligheten till avdrag för ingående skatt och konkurrensvillkoren för leverantörer av tandproteser i olika medlemsstater. I de här aktuella målen om begäran om förhandsavgörande rör det sig återigen om dessa konkurrensvillkor, men denna gång mot bakgrund av undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna förvärv och import från tredjeland. Det har nämligen ännu inte klargjorts huruvida de är tillämpliga på tandproteser.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Se dom Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763) och dom VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 — Dom Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763).

3. Därutöver måste domstolen i anslutning till sin första dom VDP Dental Laboratory⁴ återigen befatta sig med frågan vilka konsekvenser ett undantag från skatteplikt som beviljas i strid med unionsrätten har för rätten till avdrag för ingående skatt. Den nyligen avkunnade domen MDDP⁵ bör emellertid inte ha lämnat några frågor öppna i detta avseende.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

4. De nationella målen avser mervärdesskatteplikt för åren 2006 och 2008. Av det skälet ska såväl rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund⁶ i den för år 2006 relevanta lydelsen (nedan kallat sjätte direktivet) som rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁷ i den för år 2008 relevanta lydelsen som trädde i kraft den 1 januari 2007 (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) beaktas. I det följande kommer således bestämmelserna antingen att återges i lydelsen enligt mervärdesskattedirektivet eller sjätte direktivet, beroende på den beskattningsperiod för vilken en tolkning av bestämmelserna krävs.

Skattskyldighetens inträde

5. Enligt artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet ska följande transaktioner vara föremål för mervärdesskatt:

- a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.
- b) Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium
 - i) av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap ..., om säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap ...,
 - ...
- c) ...
- d) Import av varor.”

6. Med "[l]everans av varor" avses enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar."

7. I artikel 20.1 i mervärdesskattedirektivet definieras "gemenskapsinternt förvärv av varor" som "förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick."

4 — Dom VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

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

6 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva: område 9, volym 1 s. 28–63.

7 — EGT L 347, s. 1.

8. Med ”import av varor” avses enligt artikel 30.1 i mervärdesskattedirektivet ”införsel i gemenskapen av varor som inte är i fri omsättning i den mening som avses i artikel 24 i fördraget.”

Undantag från skatteplikt för tandproteser

9. Enligt artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

”Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.”

10. Avsnitt 1 (”Avvikelse för de stater som ingick i gemenskapen den 1 januari 1978 i mervärdesskattedirektivet”) innehåller emellertid under rubriken ”Avvikelse som skall gälla till dess att slutliga ordningar har antagits” i kapitel 1, avdelning XIII i mervärdesskattedirektivet en avvikelse från detta undantag från skatteplikt. I artikel 370 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”De medlemsstater som den 1 januari 1978 beskattade de transaktioner som anges i del A i bilaga X får fortsätta att beskatta dem.”

11. I del A i bilaga X anges under punkt 1 ”tillhandahållande av tjänster av tandtekniker under deras yrkesutövning samt leverans av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.”

Undantag från skatteplikt vid gemenskapsinterna förvärv och vid import av varor

12. Enligt artikel 140 i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna dessutom undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Gemenskapsinterna förvärv av varor när leverans av sådana varor av en beskattningsbar person under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt inom deras respektive territorium.

b) Gemenskapsinterna förvärv av varor vilkas import under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 143 a, b och c samt e–l.

...”

13. Vid import från tredjeländ ska medlemsstaterna enligt artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet undanta följande transaktioner från skatteplikt:

”[S]lutlig import av varor vars leverans av en beskattningsbar person under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt inom respektive medlemsstats territorium.”

Undantag från skatteplikt vid gemenskapsintern leverans av varor och vid export

14. För gränsöverskridande leverans inom unionen som svarar mot ett gemenskapsinternt förvärv föreskrivs följande undantag från skatteplikt i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

15. På motsvarande sätt föreskrivs i artikel 146 i mervärdesskattedirektivet följande för export:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

- a) Leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen.
- b) Leverans av varor som av en förvärvare som inte är etablerad inom deras respektive territorium eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen ...

...”

Avdragsrätten

16. Avseende den skattskyldiges rätt att göra avdrag för ingående skatt på de varor och tjänster som vederbörande förvärvat (nedan kallade ingående transaktioner) föreskrivs för beskattningsperioden 2006 i artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i detta direktiv, följande:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

- a) Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person som är skyldig att betala denna skatt inom landets territorium.
- b) Mervärde[s]skatt som är förfallen eller erlagd med avseende på importerade varor inom landets territorium.
- c) ...
- d) Mervärdesskatt som är förfallen i enlighet med artikel 28a.1 a.

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

...

- b) Transaktioner som är undantagna enligt artiklarna ... 15 och ... [28c] A och C ...,

...”

17. I artikel 28a.1 a i sjätte direktivet föreskrivs skatteplikt för gemenskapsinterna förvärv i enlighet med artikel 2.1 b i) i mervärdesskattedirektivet.⁸ I artikel 15 i sjätte direktivet reglerades de undantag från skatteplikt vid export som numera föreskrivs i artikel 146 i mervärdesskattedirektivet.⁹ I artikel 28c del A i sjätte direktivet reglerades undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser, vilket numera återfinns i artikel 138 i mervärdesskattedirektivet.¹⁰

8 — Se punkt 5 ovan.

9 — Se punkt 15 ovan.

10 — Se punkt 14 ovan.

18. Bestämmelserna avseende avdrag för ingående skatt i artikel 17.1–17.3 i sjätte direktivet, dess lydelse enligt artikel 28f.1 i detta direktiv, motsvarar artiklarna 167 och 168 i mervärdesskattedirektivet.

B – Nationell rätt

19. Den nederländska lagstiftningen innehöll bestämmelser som i princip motsvarade ovannämnda unionsrättsliga bestämmelser.

20. Undantaget från skatteplikt för tandproteser enligt artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet hade emellertid år 2006 införlivats i artikel 11.1 g punkt 1 i den nederländska mervärdesskattelagen (*Wet op de omzetbelasting 1968*) på ett sätt som strider mot unionsrätten¹¹, såtillvida att leverantören av tandproteser varken behövde vara tandläkare eller tandtekniker.

III – Målet vid den nationella domstolen

21. Samtliga nationella mål rör personer som är skattskyldiga i Nederländerna och som låter tillverka tandproteser i utlandet, antingen för att vidareförsälja dem som mellanled eller själva använda dem i sin yrkesutövning som tandläkare. Det är i samtliga nationella mål tvistigt huruvida förvärv av tandproteser från utlandet är undantagna från skatteplikt.

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

22. Mål C-144/13 rör det nederländska bolaget VDP Dental Laboratory N.V. (nedan kallat VDP). På beställning av tandläkare lät bolaget tillverka tandproteser vid utländska tandtekniska laboratorier såväl inom som utanför Europeiska unionen. Tvisten i det nationella målet avser VDP:s mervärdesskattskyldighet i Nederländerna för det första kvartalet år 2006 och för det tredje kvartalet år 2008.

23. Enligt uppgifter från den hänskjutande domstolen betraktades VDP år 2006 ännu inte som tandtekniker i den mening som avses i undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. Trots detta behandlade VDP, med hänvisning till artikel 11.1 g punkt 1 i den nederländska mervärdesskattelagen, sina leveranser av tandproteser som undantagna från skatteplikt. Bolaget gjorde samtidigt, trots undantaget från skatteplikt, gällande avdragsrätt med avseende på sina ingående transaktioner, här med hänvisning till unionsrätten. Den nederländska skattemyndigheten beslutade emellertid att inte bevilja VDP avdrag för ingående skatt.

24. Enligt den hänskjutande domstolen är VDP sedan år 2008 tandtekniker i den mening som avses i undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. VDP behandlade således sina leveranser av tandproteser som undantagna från skatteplikt och gjorde inte heller avdrag för ingående mervärdesskatt. VDP vill emellertid inte heller betala skatt på tandproteser som förvärvats från utlandet som gemenskapsinterna förvärv eller som import från tredjeland. VDP har gjort gällande att bolaget i detta avseende nämligen är undantaget från skatteplikt enligt artiklarna 140 a och 143 a i mervärdesskattedirektivet.

11 — Se dom *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792).

B – *Mål C-154/13 (X)*

25. När det gäller mål C-154/13 rör tvisten i det nationella målet X:s mervärdesskattskyldighet i Nederländerna för de första tre kvartalen år 2008. Under denna period bedrev X en tandläkarmottagning. I denna tillhandahöll X tjänster som enligt artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet var undantagna från mervärdesskatt, så att X i detta avseende inte hade rätt till avdrag för ingående skatt.

26. För sin verksamhet förvärvade X tandproteser från en tandtekniker som är etablerad i Tyskland. X har gjort gällande att X inte behöver betala mervärdesskatt för detta gemenskapsinterna förvärv på grund av undantaget från skatteplikt enligt artikel 140 i mervärdesskattedirektivet. Den nederländska skattemyndigheten har emellertid anfört att detta undantag från skatteplikt inte är tillämpligt, bland annat av det skälet att leveranser av tandproteser i Tyskland, till skillnad från vad som gäller i Nederländerna, enligt artikel 370 jämförd med punkt 1 i del A i bilaga X inte är undantagna från mervärdesskatteplikt.

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

27. Utgångspunkten i det tredje målet är en tvist avseende det nederländska bolaget Nobel Biocare Nederland BV:s (nedan kallat Nobel) mervärdesskattskyldighet för december år 2008. Under denna period levererade Nobel tandproteser till tandtekniska laboratorier i Nederländerna. Nobel lät sitt moderbolag i Sverige tillverka dessa tandproteser.

28. Eftersom de tandproteser som Nobel hade förvärvat från Sverige betraktades som gemenskapsinterna förvärv belade den nederländska skattemyndigheten dem med mervärdesskatt. Nobel har emellertid gjort gällande att undantaget från skatteplikt enligt artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet är tillämpligt i detta avseende.

IV – Förfarandet vid EU-domstolen

29. Hoge Raad der Nederlanden har med stöd av artikel 267 FEUF den 21, 27 och 28 mars 2013 i tre mål hänskjutit en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen med sammanlagt fem frågor. Tolkningsfrågorna rör två olika områden.

30. Den hänskjutande domstolen har för det första i mål C-144/13 (VDP Dental Laboratory) ställt följande fråga som avser rätten till avdrag för ingående skatt för beskattningsperioden 2006:

Ska artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet tolkas så, att om en nationell bestämmelse i strid med direktivet föreskriver ett undantag från skatteplikt (som utesluter rätt till avdrag för ingående skatt) har den skattskyldiga personen ändå rätt till ett sådant avdrag med stöd av artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet?

31. För det andra har följande fråga avseende undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna förvärv ställts i alla tre målen:

Ska artikel 140 a och 140 b i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att de undantag från mervärdesskatteplikt som anges i dessa bestämmelser inte gäller för gemenskapsinterna förvärv av tandproteser? Om denna fråga besvaras nekande, är då undantaget från skatteplikt villkorat med att tandproteserna från utlandet ska levereras av en tandläkare eller tandtekniker och/eller till en tandläkare eller tandtekniker?

32. Denna tolkningsfråga har utsträckts i mål C-144/13 (VDP Dental Laboratory) till att även omfatta tolkningen av artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet som avser undantag från skatteplikt vid import från tredjeland.

33. Dessutom har denna tolkningsfråga kompletterats på följande sätt i mål C-154/13 (X):

Om det undantag från mervärdesskatteplikt som anges i artikel 140 a och 140 b i mervärdesskattedirektivet (med eller utan de villkor som anges i föregående fråga) gäller för gemenskapsinterna förvärv av tandproteser, gäller då i sådana medlemsstater som Nederländerna, som tillämpar undantaget från skatteplikt i artikel 132 i direktiv 2006/112, undantaget från skatteplikt även för gemenskapsinterna förvärv av tandproteser från en medlemsstat som har utnyttjat undantags- och övergångsbestämmelserna i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet?

34. Efter det att målen förenades vad gäller förfarandet och domen har VDP, Nobel, Republiken Estland, Konungariket Nederländerna samt kommissionen kommit in med skriftliga yttranden. Vid förhandlingen som hölls den 19 maj 2014 deltog Nobel, Konungariket Nederländerna och kommissionen.

V – Rättslig bedömning

A – Avdragsrätten

35. Såsom framgår av redogörelsen för skälen till begäran om förhandsavgörande i mål C-144/13 vill den hänskjutande domstolen genom sin tolkningsfråga avseende avdragsrätten huvudsakligen få klarhet i huruvida en skattskyldig person – med hänvisning till artikel 17 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i detta direktiv – kan göra gällande en rätt till avdrag för ingående skatt trots att vederbörande inte betalat skatt på sina transaktioner, eftersom det i den nationella lagstiftningen i strid med unionsrätten föreskrevs ett undantag från skatteplikt.

36. Denna fråga hade, vad gäller tolkningen av mervärdesskattedirektivet, redan väckts i mål C-319/12 (MDDP), i vilket dom meddelades först efter det att förevarande begäran om förhandsavgörande hade framställts.

37. I domen MDDP slog domstolen fast att artikel 168 i mervärdesskattedirektivet inte tillåter att en beskattningsbar person får utnyttja ett undantag från skatteplikt som föreskrivs i den nationella lagstiftningen men som står i strid med mervärdesskattedirektivet och i detta avseende samtidigt göra gällande rätt till avdrag.¹² I ett sådant fall kan en beskattningsbar person således enbart välja antingen att tillämpa det nationella undantaget från skatteplikt, vilket innebär att avdragsrätten inte kan göras gällande, eller betala mervärdesskatt på sina transaktioner med hänvisning till unionsrätten och därigenom komma i åtnjutande av rätten till avdrag för ingående skatt.

38. Eftersom ingen av parterna i förevarande mål har framfört några argument som inte redan anförts i målet MDDP¹³ finns det ingen anledning att ifrågasätta de uttalanden som gjorts i domen MDDP.

39. Denna slutsats påverkas inte heller av den omständigheten att kommissionen vid förhandlingen anförde att de faktiska omständigheterna i förevarande mål skiljer sig från dem i målet MDDP, eftersom VDP var tvunget att göra gällande sin avdragsrätt i efterhand. Kommissionen har visserligen rätt i att VDP stod inför problemet att bolaget från sina kunder i efterhand måste kräva ett pris som hade höjts med mervärdesskatten, eftersom VDP för att kunna göra gällande avdragsrätten måste

12 — Dom MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 45).

13 — Se i detta avseende mitt förslag till avgörande i mål MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, punkterna 37–51).

betala skatt på de transaktioner som inledningsvis behandlats som undantagna från skatteplikt. Jag har emellertid redan inom ramen för målet MDDP påpekat att en beskattningsbar person i förekommande fall kan begära skadestånd av den berörda medlemsstaten, såvida vederbörande inte längre kan övervältra den mervärdesskatt som uttagits i efterhand på sina kunder.¹⁴

40. Den första tolkningsfrågan ska således besvaras enligt följande: En skattskyldig person som har underlåtit att betala skatt på sina transaktioner av det skälet att det i den nationella lagstiftningen i strid med unionsrätten föreskrivs ett undantag från skatteplikt har inte någon rätt till avdrag för ingående skatt enligt artikel 17 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i detta direktiv.

B – Undantagen från skatteplikt i artikel 140 a och b samt i artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet

41. Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga avseende undantagen från skatteplikt för gemenskapsinterna förvärv av varor enligt artikel 140 a och b och för import av varor från tredjeland enligt artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet för att få klarhet i huruvida, och i förekommande fall på vilka villkor, dessa undantag från skatteplikt gäller för tandproteser. I båda bestämmelserna villkoras undantaget från skatteplikt nämligen av att ett undantag från skatteplikt även föreskrivs för leverans av varor inom landets territorium.

42. Enligt artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet ska leveranser av tandproteser inom landets territorium undantas från skatteplikt. Undantaget från skatteplikt gäller emellertid enbart under förutsättning att leveransen utförs av tandläkare eller tandtekniker. Enligt artikel 140 a och b samt artikel 143 i mervärdesskattedirektivet krävs emellertid att leveranserna ”under alla förhållanden” är undantagna från skatteplikt inom landets territorium för att gemenskapsinterna förvärv samt import av varor från tredjeland ska kunna undantas från skatteplikt. Konungariket Nederländerna är därför, till skillnad från de övriga parterna, av den uppfattningen att artiklarna 140 a och b och 143 a i mervärdesskattedirektivet inte är tillämpliga på tandproteser.

43. Jag anser att denna fråga kräver ett differentierat svar. Såsom kommer att visas är undantaget från skatteplikt i artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet visserligen inte tillämpligt på import av tandproteser från tredjeland (se i detta avseende punkt 1 nedan). Samma sak gäller för artikel 140 b i mervärdesskattedirektivet (se i detta avseende punkt 2 nedan). Det förhåller sig emellertid annorlunda vad gäller undantaget från skatt enligt artikel 140 a, vilken under de förhållanden som anges i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet även gäller för gemenskapsinterna förvärv av tandproteser (se i detta avseende punkt 3 nedan). Den omständigheten att den stat i vilken varan har sitt ursprung inte tillämpar undantaget från skatteplikt enligt artikel 132 e i mervärdesskattedirektivet enligt övergångsbestämmelsen i artikel 370 jämförd med punkt 1 i del A i bilaga X medför inte heller någon annan bedömning (se i detta avseende punkt 4 nedan).

1. Undantag från skatteplikt för import av varor enligt artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet

44. Enligt artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta slutlig import av varor ”vars leverans av en beskattningsbar person under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt inom respektive medlemsstats territorium” från skatteplikt.

45. Formuleringen ”inom respektive medlemsstats territorium” hänför sig till den importerande medlemsstaten. Detta framgår av en jämförelse med sådana bestämmelser som artikel 88, artikel 207 eller artikel 214.1 a i mervärdesskattedirektivet, som har samma formulering. Såsom VDP således angett måste leveransen av varor vara undantagen från skatteplikt i destinationsmedlemsstaten, det vill säga i den medlemsstat till vilken varan importeras.

14 — Se mitt förslag till avgörande i målet MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, punkt 72).

46. Det framgår av formuleringen ”under alla förhållanden” i artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet att leveransen av den importerade varan alltid, det vill säga oberoende av varje annat villkor, måste vara undantagen från skatteplikt. Om det däremot föreskrivs ett annat villkor för att leveransen av en vara ska vara undantagen från skatteplikt, såsom i förevarande fall i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet avseende leverantörens status, så skulle leveransen av en viss vara inte vara undantagen från skatteplikt ”under alla förhållanden”.

47. Tolkningen av ordalydelsen bekräftas av förarbetena till artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet. Artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet motsvarades av artikel 14.1 a i sjätte direktivet. Enligt sistnämnda bestämmelse var införsel av varor ”vars tillhandahållande av en skattskyldig person under alla förhållanden skulle vara undantaget från skatteplikt inom landet” undantagen från skatteplikt. Artikel 14.1 a i sjätte direktivet grundar sig i sin tur på artikel 15.1 i kommissionens förslag.¹⁵ Till skillnad från artikel 14.1 a i sjätte direktivet, vilken antogs av rådet vid en senare tidpunkt, hänvisades i artikel 15.1 i kommissionens förslag uttryckligen till enskilda nationella undantag från skatteplikt. Denna hänvisning omfattade, förutom i ett fall,¹⁶ uteslutande undantag från skatteplikt som enbart berodde på föremålet för leveransen och som skulle gälla oberoende av varje annat villkor. Det hänvisades inte till undantag från skatteplikt för leverans av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.¹⁷

48. Den omständigheten att undantaget från skatteplikt i artikel 14.1 a i sjätte direktivet slutligen formulerades annorlunda kan mot denna bakgrund bäst förklaras med att det enda undantag från skatteplikt till vilket det hänvisades i artikel 15.1 i kommissionens förslag och vilket var beroende av andra villkor än föremålet för leveransen inte återges i det antagna direktivet. Det låg således nära till hands att sammanfatta hänvisningen till de undantag från skatteplikt som därefter skulle gälla oberoende av andra villkor med uttrycket ”under alla förhållanden”.

49. Något annat framgår inte heller vid en systematisk tolkning. I artikel 143 k föreskrivs nämligen ett undantag från skatteplikt för ”[c]entralbankers import av guld”. Enligt artikel 152 i mervärdesskattedirektivet är ”leverans av guld till centralbanker” undantagen från skatteplikt. Det rör sig således om ett undantag från skatteplikt som innebär att leverans av guld inte är undantagen från skatteplikt under alla förhållanden utan enbart när det levereras till en viss mottagare, nämligen en centralbank. Om undantaget från skatteplikt i artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet emellertid skulle tolkas så att det skulle vara tillämpligt vid samtliga undantag från skatteplikt för leverans av varor när villkoren för undantagen är uppfyllda, så måste centralbankens import av guld redan vara undantagen från skatt enligt denna bestämmelse jämförd med artikel 152 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 143 k i mervärdesskattedirektivet i vilken ett sådant undantag föreskrivs skulle således vara överflödigt.

50. Slutligen framgår det inte heller av syftet med undantaget från skatteplikt i artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet att dess tillämpningsområde ska ges en extensiv tolkning.

51. I sitt förslag till det sjätte direktivet slog kommissionen fast att detta undantag från skatteplikt inte kräver ”några särskilda förklaringar”¹⁸. I förevarande mål har kommissionen emellertid anført att syftet med detta undantag är att säkerställa likabehandling av gränsöverskridande och nationella transaktioner. Denna förklaring låter omedelbart rimlig. Men det kan inte längre vara fråga om likabehandling om inverkan i leveranskedjan av avdraget för ingående skatt beaktas.

15 — Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund av den 20 juni 1973, KOM(73) 950 slutlig.

16 — Se artikel 14 B c i förslag till sjätte direktivet (ovan fotnot 15), enligt vilken leveranser som görs till ”organ som har till uppgift att anlägga, bygga och underhålla kyrkogårdar, gravar och monument av minnesplatskaraktär för krigsoffer” skulle undantas från skatteplikt. Se i detta avseende numera punkt 6 i del B i bilaga X till mervärdesskattedirektivet.

17 — Artikel 14.A 1 e i förslaget till det sjätte direktivet (ovan fotnot 15).

18 — Förslag till sjätte direktivet (ovan fotnot 15), s. 17.

52. Om avdraget för ingående mervärdesskatt inte beaktas i leveranskedjan innebär en extensiv tillämpning av undantaget från skatteplikt i artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet att det inte ska betalas någon mervärdesskatt vid förvärv av en vara, oberoende av om varan förvärvas inom en medlemsstat eller från tredjeland. Anledningen till detta är att undantaget från skatteplikt för inhemska leveranser utvidgas till att även omfatta import från tredjeland.

53. Om leverantörens avdrag för ingående skatt beaktas uppkommer en annan situation. Undantaget från skatt för leverans av en vara inom landets territorium medför nämligen att leverantören enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet¹⁹ inte heller har någon rätt till avdrag för ingående skatt på varor som förvärvats i syfte att tillverka varan. Den icke-avdragsgilla mervärdesskatten för insatsvaror belastar således slutgiltigt den skattebefriade leveransen av en vara genom att den ökar kostnaderna för varans tillverkning.

54. Det förhåller sig emellertid vanligtvis annorlunda vid import av varor från tredjeland. I det fallet har den leverantör som har hemvist i ett tredje land i princip avdragsrätt. Enligt internationell skattepraxis ska varor som exporteras nämligen helt befrias från mervärdesskatt. När varor exporteras från unionen uppnås detta genom undantaget från skatteplikt för export enligt artikel 146 samtidigt som avdrag beviljas enligt artikel 169 b i mervärdesskattedirektivet.²⁰

55. Den omständigheten att leverantören i allmänhet har rätt till avdrag vid gränsöverskridande transaktioner, men inte vid interna transaktioner, leder till att undantaget från skatteplikt enligt artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet även i allmänhet medför en konkurrensfördel för varor från tredjeland. Konungariket Nederländerna har följaktligen med rätta hävdat att leverantörer från tredjeland, i motsats till leverantörer inom landets territorium, i förevarande fall kan leverera tandproteser utan att betala någon som helst mervärdesskatt om artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet även skulle vara tillämplig på import av tandproteser från tredjeland.

56. Sådana snedvridningar av konkurrensen kan enbart undvikas genom att avdragsrätt inte heller beviljas i tredjeland för exportleveranser. Eftersom detta i allmänhet inte kommer att vara fallet kan denna konkurrensfördel för leverantörer från tredjeland enbart motverkas, i vart fall delvis, genom att importen av en vara beskattas. Genom att beskatta importen belastas nämligen även en vara från tredjeland med mervärdesskatt. Denna belastning är även slutlig såvida förvärvaren inte har avdragsrätt enligt artikel 168 e i mervärdesskattedirektivet.²¹ Detta är framförallt fallet när förvärvaren är konsument eller säljer varan vidare inom medlemsstatens territorium skattefritt. Sådan är situationen i de tre nationella målen. De beskattningsbara personerna har inte någon rätt till avdrag för ingående skatt på de tandproteser som de förvärvat, eftersom de vidare säljer tandproteserna skattefritt enligt artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet.

57. Varor från tredjeland kommer emellertid i allmänhet att belastas med högre mervärdesskatt än varor som levereras inom medlemsstatens territorium. Medan den skatt som ska betalas i det sistnämnda fallet beror på insatsvarornas värde,²² grundar sig den skatt som ska betalas för varorna vid import på värdet av den färdiga varan.²³ Om undantag från skatteplikt inte beviljas för import enligt artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet uppkommer således i allmänhet en konkurrensnackdel för tandproteser från tredjeland.

19 — Eller artikel 17.2 i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i sjätte direktivet.

20 — Eller artikel 17.3 b i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i sjätte direktivet.

21 — Eller artikel 17.2 b i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i detta direktiv.

22 — Se artikel 73 i mervärdesskattedirektivet.

23 — Se artikel 85 i mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 29 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4).

58. Varken undantaget från skatt eller beskattningen av import av varor från tredjeland, vars leverans till destinationsmedlemsstaten är skattefri, utgör således en konkurrensneutral lösning. Ingen av dessa möjligheter kan säkerställa lika konkurrensvillkor för inhemska varor och varor från tredjeland. En konkurrensneutral lösning ligger således utanför mervärdesskattedirektivets regleringsmöjligheter, eftersom en sådan lösning skulle kräva att den kan inverka på den rätt till avdrag för ingående skatt som tillkommer en leverantör i tredjeland.²⁴

59. Det ska mot bakgrund av vad som anförts ovan erinras om domstolens fasta rättspraxis. Enligt denna rättspraxis ska undantagen från skatteplikt i sjätte direktivet tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för varje leverans av varor och varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag.²⁵ Denna princip gäller även för undantag från skatteplikt vid import. En restriktiv tolkning skulle i förevarande fall inte heller innebära att undantaget från skatteplikt i artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet förlorar sin verkan,²⁶ eftersom målet att uppnå likabehandling, såsom framgått ovan, med beaktande av de verkningar som leverantörens avdragsrätt har, inte kan uppnås på ett mer effektivt sätt genom en vid tolkning av bestämmelsen.

60. Slutligen talar även betydande praktiska svårigheter mot en vid tolkning. Till dessa svårigheter har såväl Konungariket Nederländerna som kommissionen hänvisat. Vid en extensiv tolkning av undantaget från skatteplikt i artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet ska det, till exempel i förevarande fall, nämligen som huvudregel visas att säljaren i tredjeland är tandläkare eller tandtekniker när gränsen passeras. Sådana svårigheter kan undvikas om undantaget från skatteplikt i artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet enbart finner tillämpning när ett undantag från skatteplikt alltid är tillämpligt på leveransen av en importerad vara, det vill säga enbart på grund av varans egenskaper. Det är nämligen normalt sett lätt att fastställa varans egenskaper när den passerar gränsen.

61. Enligt artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet gäller undantaget från skatteplikt för import av varor från tredjeland endast då leveransen i destinationsmedlemsstaten alltid, det vill säga oberoende av andra villkor, är undantagen från skatt. Av det skälet ska tolkningsfrågan avseende artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet besvaras så, att detta undantag från skatteplikt inte är tillämpligt på import av tandproteser.

2. Undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna förvärv enligt artikel 140 b i mervärdesskattedirektivet

62. I det följande ska undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna förvärv av varor enligt artikel 140 b i mervärdesskattedirektivet undersökas. Denna bestämmelse anknyter till det nyss behandlade undantaget från skatteplikt för import av varor enligt artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 140 b i mervärdesskattedirektivet ska nämligen bland annat "[g]emenskapsinterna förvärv av varor vilkas import under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 143 a" vara undantagna från skatteplikt.

63. Eftersom det undantag från skatteplikt till vilket det hänvisas inte är tillämpligt på import av tandproteser,²⁷ är inte heller gemenskapsinterna förvärv av tandproteser undantagna från skatteplikt enligt artikel 140 b i mervärdesskattedirektivet.

24 — Se ovan punkterna 55 och 56.

25 — Se, bland annat dom *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 19) och dom *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, punkt 25).

26 — Se avseende detta krav bland annat dom *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, punkt 42) och dom *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 27).

27 — Se ovan punkterna 44–61.

3. Undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna förvärv enligt artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet

64. Gemenskapsinterna förvärv av tandproteser kan emellertid vara undantagna från skatteplikt på de villkor som föreskrivs i artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet. Detta undantag från skatteplikt avser gemenskapsinterna förvärv av varor när leverans av sådana varor av en beskattningsbar person "under alla förhållanden" skulle vara undantagen från skatteplikt i destinationsmedlemsstaten.

65. Trots att ordalydelsen i artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet uppenbarligen hänför sig till undantaget från skatteplikt för import av varor från tredjeland enligt artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet kan de båda bestämmelserna inte tolkas på samma sätt. Gemenskapsinterna förvärv av tandproteser är däremot undantagna från skatteplikt när leveransen utförs av en tandläkare eller tandtekniker.²⁸ Min uppfattning – vilken avviker från tolkningen av artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet men företräds av VDP, Nobel, Republiken Estland och kommissionen – bygger på två grunder.

66. För det första skulle en identisk tolkning av de båda bestämmelserna innebära att undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna förvärv enligt artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet fräntas allt självständigt innehåll. Det skulle i det fallet nämligen inte gå utöver innehållet i undantaget från skatteplikt enligt artikel 140 b i mervärdesskattedirektivet, eftersom denna artikel i sin tur hänvisar till undantaget från skatteplikt enligt artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet.

67. För det andra krävs en tolkning som avviker från tolkningen av artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet på grund av artiklarna 90 och 93 EG (nu artiklarna 110 och 113 FEUF). En unionsrättsakt såsom mervärdesskattedirektivet ska nämligen tolkas i överensstämmelse med hela primärrätten.²⁹

68. Enligt artikel 90 EG (nu artikel 110 FEUF) ska ingen medlemsstat på varor från andra medlemsstater lägga interna skatter eller avgifter, av vilket slag de än är, som är högre än de skatter eller avgifter som läggs på liknande inhemska varor. Bestämmelsen har till syfte att säkerställa den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna på normala konkurrensvillkor, genom att varje form av skydd som kan följa av att diskriminerande interna skatter eller avgifter tillämpas på varor med ursprung i andra medlemsstater avskaffas.³⁰

69. Artikel 93 EG (nu artikel 113 FEUF), på grundval av vilken mervärdesskattedirektivet antogs, syftar också till att säkerställa den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna på normala konkurrensvillkor. Harmoniseringen av medlemsstaternas mervärdesskattelagstiftning syftar följaktligen till att skapa en fungerande inre marknad och framför allt till att undvika en snedvridning av konkurrensen.

70. Av de båda fördragsbestämmelserna framgår att artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet, såvitt det är möjligt, ska tolkas så, att konkurrenssnedvridningar mellan medlemsstaterna hindras. Sätillvida skiljer sig den gemenskapsinterna konkurrenssituationen i två hänseenden från konkurrenssituationen i förhållande till tredjeland.

71. För det första har undantagen från skatteplikt i princip reglerats på ett enhetligt sätt i unionen genom mervärdesskattedirektivet. Ett undantag från skatteplikt ska således i princip tillämpas på samma sätt i ursprungsmedlemsstaten och i destinationsmedlemsstaten.

28 — Se mitt förslag till avgörande i målet VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, punkt 44).

29 — Se dom *Sturgeon m.fl.* (C-402/07, EU:C:2009:716, punkt 48), *Chatzi* (C-149/10, EU:C:2010:534, punkt 43) och kommissionen/*Strack* (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, punkt 40).

30 — Dom *Stadtgemeinde Frohnleiten och Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:657, punkt 30) avseende artikel 90 EG.

72. För det andra ger inte heller en gränsöverskridande leverans av en vara som i ett nationellt fall är undantagen från skatteplikt rätt till avdrag för ingående skatt. Domstolen slog nämligen i domen Eurodental fast att de transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 i sjätte direktivet inte ger någon avdragsrätt för ingående skatt, inte ens när transaktionerna är gemenskapsinterna.³¹ En gemenskapsintern leverans som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet ger således inte – såsom annars enligt artikel 169 b i mervärdesskattedirektivet³² – någon avdragsrätt för ingående skatt när en sådan leverans omfattas av ett speciellt undantag från mervärdesskatt, såsom bland annat det i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet, i dess nuvarande lydelse.

73. På så sätt säkerställs principen om mervärdesskattens konkurrensneutralitet i handeln med tandproteser i unionen. Villkoren för leverantörens avdragsrätt för ingående skatt är nämligen identiska i nationella och gemenskapsinterna situationer. I båda fallen har leverantören vid enhetligt gällande undantag från skatteplikt i unionen nämligen inte någon sådan avdragsrätt. Av det skälet ska tandproteser som förvärfas såväl inom landets territorium som från en annan medlemsstat under samma omständigheter belastas med icke avdragsgill ingående skatt vid tillverkning.³³ Mot bakgrund av vad som anförts ovan syftar ett undantag för gemenskapsinterna förvärv av en vara, för det fall att en inhemsk leverans av varan också skulle vara undantagen från skatteplikt – till skillnad från vad som gäller för import från tredjeland³⁴ – till att säkerställa likabehandling av nationella och gränsöverskridande transaktioner.

74. Det är mot bakgrund av vad som anförts ovan inte överraskande att domstolen i domen Eurodental redan *en passant* slagit fast att undantaget från skatteplikt i artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet även kan tillämpas på tandproteser³⁵ och att den rådgivande kommittén för mervärdesskatt redan tidigare gjort ett likartat uttalande.³⁶

75. För att detta undantag från skatteplikt ska kunna tillämpas krävs att leverantören i ursprungsmedlemsstaten är tandläkare eller tandtekniker, eftersom nationella och gemenskapsinterna leveranser enbart behandlas lika i det fallet. Detta medför visserligen också vissa praktiska svårigheter när det gäller att fastställa villkoren för undantaget från skatteplikt. Det är emellertid lättare att genomföra en prövning inom unionen än vid import från tredjeland.³⁷ För det första föreligger nämligen ömsesidigt bistånd i skattefrågor inom unionen.³⁸ För det andra behöver kontrollen inte ske vid gränsen utan kan ske inom ramen för det normala beskattningsförfarandet.

76. Till skillnad från artikel 143 a ska artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet således tolkas så, att den är tillämplig på gemenskapsinterna förvärv av tandproteser när leverantören är en tandläkare eller tandtekniker i den mening som avses i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet.

31 — Dom Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, punkt 37).

32 — Eller artikel 17. 3 b i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i sjätte direktivet.

33 — Dessa skillnader föreligger enbart såtillvida som den ingående mervärdesskatten beroende på ursprunget kan variera på grund av olika skattesatser i medlemsstaterna. Skattesatserna har enligt artiklarna 96–105 i mervärdesskattedirektivet nämligen enbart delvis harmoniserats.

34 — Se ovan punkterna 53–55.

35 — Se dom Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, punkt 40) avseende de bestämmelser som föregick artikel 28c del B a i sjätte direktivet.

36 — Se riktlinjerna från den rådgivande kommitténs för mervärdesskatt 56:e sammanträde enligt artikel 29 i sjätte direktivet av den 13–14 oktober 1998 avseende den bestämmelse som föregick artikel 28c del B a i sjätte direktivet.

37 — Se ovan punkt 60.

38 — Se rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot skatteundandragande i fråga om mervärdesskatt (omarbetning) (EUT L 268, s. 1).

4. Inverkan av undantagsbestämmelsen i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet

77. Slutligen ska det klargöras huruvida artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet även är tillämplig när tandproteser levereras från en medlemsstat som på grund av artikel 370 jämförd med punkt 1 i del A i bilaga X till mervärdesskattedirektivet inte tillämpar undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet utan alltid beskattar leveranser av tandproteser.

78. Konungariket Nederländerna har i detta hänseende gjort gällande att undantaget från skatteplikt i vart fall inte kan vara tillämpligt i ett sådant fall för att förhindra konkurrenssnedvridning.

79. En sådan avvikelse kan inte grunda sig på ordalydelsen av undantaget från skatteplikt i artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet. Avvikelsen avser nämligen, såsom framgår ovan, det fallet att ett undantag från skatteplikt föreskrivs i destinationsmedlemsstaten men inte i ursprungsmedlemsstaten.³⁹

80. En medlemsstat som enligt artikel 370 jämförd med punkt 1 i del A i bilaga X till mervärdesskattedirektivet alltid beskattar leverans av tandproteser befinner sig visserligen i samma konkurrenssituation som ett tredje land. Eftersom leverantören i en sådan medlemsstat inte omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet, utan enbart av undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet, kan vederbörande vid leverans i en annan medlemsstat enligt artikel 169 b i mervärdesskattedirektivet⁴⁰ emellertid göra avdrag för hela den ingående skatten som han betalat på sina ingående transaktioner. Tandproteser från en sådan medlemsstat kan därför levereras utan att belastas med någon mervärdesskatt. Detta medför – på samma sätt som vid leverans från tredjeland⁴¹ – en konkurrensfördel för beskattningsbara personer som har hemvist i en sådan medlemsstat.

81. Framförallt för att kompensera denna konkurrensfördel föreslår jag, inom ramen för en prövning av artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet, att undantaget från skatteplikt för import från tredjeland ska ges en restriktiv tolkning.⁴² Jag anser emellertid inte att det är lämpligt att överföra denna restriktiva tolkning på undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna förvärv enligt artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet när det i ursprungsmedlemsstaten på grund av undantagsbestämmelsen i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet inte föreskrivs något undantag från skatteplikt för leverans av tandproteser.

82. För det första skulle detta ha en skadlig inverkan på konkurrenssituationen i en sådan ursprungsmedlemsstat. Såsom jag redan angett med avseende på tredjeländer,⁴³ skulle tandproteser från en sådan medlemsstat nämligen genom en beskattning av gemenskapsinterna förvärv i allmänhet belastas med högre mervärdesskatt än tandproteser från en annan medlemsstat som enbart belastas med icke avdragsgill ingående mervärdesskatt. En sådan diskriminering av importerade varor är emellertid problematisk i medlemsstater – till skillnad från tredjeländer – med avseende på förbudet i artikel 90 EG (nu artikel 110 FEUF).⁴⁴

39 — Se punkt 45 ovan.

40 — Eller artikel 17. 3 b i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i sjätte direktivet.

41 — Se punkt 55 ovan.

42 — Se punkt 56 ovan.

43 — Se punkt 57 ovan.

44 — Se ovan punkt 68.

83. För det andra har domstolen i domen Eurodental redan, med avseende på konkurrenssnedvridningar som följer av skillnader i de nationella lagstiftningarna avseende avdragsrätten,⁴⁵ slagit fast att denna situation uppkommit till följd av att det ännu inte skett en fullständig harmonisering av mervärdesbeskattningen.⁴⁶ De konkurrensbegränsningar som Konungariket Nederländerna med rätta har påpekat har således uppkommit till följd av undantagsbestämmelsen i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet och inte till följd av en alltför vid tolkning av undantaget från skatteplikt i artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet.

84. Om problemet således har uppkommit till följd av undantagsbestämmelsen i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet, så kan en lösning på problemet enbart finnas där. Man kan således fråga sig om denna bestämmelse uppfyller kraven enligt primärrätten, framför allt principen om likabehandling. Detta gäller såväl med avseende på den allmänna principen om likabehandling i artikel 20 i stadgan om de grundläggande rättigheterna, vilken gäller för en beskattningsbar person, som med avseende på den särskilda principen om likabehandling i artikel 4.2 FEU, vilken är tillämplig på förhållandet mellan medlemsstaterna. Vad gäller artikel 370 i mervärdesskattedirektivet rör det sig nämligen inte om ett klassiskt fall av enbart gradvis harmonisering som möjliggör för samtliga medlemsstater att tillämpa olika nationella lagstiftningar. Enligt denna bestämmelse kan däremot enbart vissa bestämda medlemsstater⁴⁷ avvika från bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt, vilka således är tvingande för andra medlemsstater.⁴⁸ Det kan vara motiverat att under en övergångsperiod behandla medlemsstaterna, och därmed de beskattningsbara personer som har sitt hemvist där, olika för att uppnå harmonisering.⁴⁹ I förevarande fall föreskrivs emellertid inte någon begränsning i tiden för undantagsbestämmelsen i artikel 370 i mervärdesskattedirektivet. Medlemsstaterna har därför redan sedan sjätte direktivet trädde ikraft, följaktligen sedan mer än 36 år tillbaka, olika befogenheter vad gäller tillämpningen av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet.⁵⁰

85. Frågan huruvida artikel 370 i mervärdesskattedirektivet är förenlig med artikel 20 i stadgan om de grundläggande rättigheterna och artikel 4.2 FEU omfattas emellertid inte av denna begäran om förhandsavgörande. Den kan endast prövas av domstolen i ett annat förfarande. Oberoende av vad som angetts ovan anmodas unionslagstiftaren, mot bakgrund av de konkurrenssnedvridningar som Konungariket Nederländerna anfört, att iakttä de krav som anges i artikel 113 FUEF genom att anpassa mervärdesskattedirektivet på vederbörligt sätt.

86. Det återstår med avseende på förevarande fråga att fastställa att artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet även är tillämplig när tandproteser levereras från en medlemsstat som på grund av artikel 370, jämförd med punkt 1 i del A i bilaga X i mervärdesskattedirektivet, inte tillämpar undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet.

45 — Se ovan punkt 72.

46 — Dom Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, punkterna 48–53).

47 — Se avseende de snäva villkoren för att medlemsstater som anslutits sig till unionen i ett senare skede ska kunna återöppna undantagsbestämmelserna i mervärdesskattedirektivet dom kommissionen/Polen (C-49/09, EU:C:2010:644, punkt 42) med avseende på artikel 115 i mervärdesskattedirektivet.

48 — Denna omständighet har inte beaktats i domen Jetair och BTW-*eenheid* BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punkterna 44–51), som tog ställning till artikel 370 i mervärdesskattedirektivet i ett annat sammanhang.

49 — Se avseende skillnad i behandling av ekonomiska aktörer dom Arcelor Atlantique och Lorraine m.fl. (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 69), se, för ett liknande resonemang även dom Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, punkt 52).

50 — Se artikel 28.3 a och 28.4 jämförd med punkt 2 i bilaga E till sjätte direktivet.

VI – Förslag till avgörande

87. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att de frågor som ställts av Hoge Raad der Nederlanden besvaras på följande sätt:

1. En skattskyldig person som inte har betalat skatt på sina transaktioner av det skälet att det i den nationella lagstiftningen i strid med unionsrätten föreskrivs ett undantag från skatteplikt, har inte någon avdragsrätt för ingående skatt enligt artikel 17 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i detta direktiv.
2. Undantaget från skatteplikt i artikel 140 a i mervärdesskattedirektivet är tillämpligt på gemenskapsinterna förvärv av tandproteser, när leverantören enligt artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet är en tandläkare eller en tandtekniker. Detta gäller oberoende av frågan om ursprungsmedlemsstaten tillämpar undantagsbestämmelsen i artikel 370 jämförd med punkt 1 i del A i bilaga X till mervärdesskattedirektivet.
3. Enligt artikel 143 a i mervärdesskattedirektivet är import av tandproteser inte under några förhållanden undantagen från skatteplikt.
4. Enligt artikel 140 b i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 143 a i detta direktiv, är gemenskapsinterna förvärv av tandproteser inte under några förhållanden undantagen från skatteplikt.