YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

14 päivänä joulukuuta 2006 *

Asiassa C-401/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 11.11.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 14.11.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

VDP Dental Laboratory NV

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– VDP Dental Laboratory NV, edustajanaan belastingadviseur R. Oorthuizen,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja M. de Mol,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään S. Spyropoulos, K. Boskovits ja O. Patsopoulou,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja A. Weimar,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.9.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan, 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat VDP Dental Laboratory NV (jäljempänä VDP) ja Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja jossa on kyse tuon yrityksen oikeudesta vähentää vuosina 1996–1998 ostoihin sisältynyt arvonlisävero hammasproteesien luovutuksista, jotka tehtiin Alankomaihin ja muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille hammaslääkäreille.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

4 Kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 kohdan e alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Maan alueella myönnettävät vapautukset

A. Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

e) hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset."

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna saman direktiivin 28 f artiklan 1 kohdalla, säädetään otsikon "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus" alla seuraavaa:

"2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle."

Kansallinen lainsäädäntö

6 Liikevaihtoverosta (Wet op de omzetbelasting) 28.6.1968 annetun lain (Stbl. 1968, nro 329; jäljempänä vuoden 1968 arvonlisäverolaki) 11 §:n 1 momentin g kohdassa, sellaisena kuin se oli ennen 1.12.1997, säädettiin, että arvonlisäverosta ovat vapautettuja

"hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat luovutukset ja palvelut – –"

7 Vuoden 1968 arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentin g kohdassa säädetään 1.12.1997 lähtien, että arvonlisäverosta ovat vapautettuja

"psykologien ja hammasteknikkojen suorittamat palvelut; hammasproteesien luovutukset – –"

8 Kyseisen lain 15 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jos tavarat ja palvelut käytetään 11 [§:ssä] tarkoitettuihin suorituksiin – – verovelvollisella on oikeus vähentää vero vain edellä mainitun [11] §:n i, j ja k

alakohdassa tarkoitettujen suoritusten osalta edellyttäen, että kyseisten suoritusten saajalla on kotipaikka yhteisön ulkopuolella tai että se on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle taikka että nämä suoritukset koskevat välittömästi sellaisia tavaroita, jotka on tarkoitus viedä yhteisön ulkopuolelle."

Pääasian riita ja ennakkoratkaisukysymykset

9 VDP on Alankomaihin sijoittautunut yritys, jonka toimialaan kuuluu teettää Alankomaihin, muihin jäsenvaltioihin ja kolmansiin maihin sijoittautuneiden hammaslääkärien tilauksesta hammasteknisiä töitä, kuten kruunuja, rankaproteeseja ja siltoja. Sen jälkeen kun VDP on arvioinut, voidaanko hammaslääkärien hampaistosta tekemiä kipsijäljennöksiä käyttää hammasproteesin valmistukseen, se lähettää kyseiset jäljennökset johonkin yleensä yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneeseen laboratorioon, jota pyydetään valmistamaan hammasproteesi tällä perusteella. Kun tämä proteesi on valmis, laboratorio toimittaa sen VDP:lle, joka maksaa sen hinnan sille ja tuo sen tarvittaessa yhteisöön. VDP toimittaa tämän jälkeen kyseisen proteesin maksua vastaan sen tilanneelle hammaslääkärille. Sen palveluksessa ei ole hammasteknikon tai hammaslääkärin tutkinnon suorittaneita henkilöitä.

10 VDP katsoi ajanjaksolta 1.1.1996–31.12.1998 antamissaan arvonlisäveroilmoituksissa, että sen Alankomaihin sijoittautuneille hammaslääkäreille suorittamat tavaroiden luovutukset oli vapautettu arvonlisäverosta, ja jätti näin ollen vuoden 1968 arvonlisäverolain 15 §:n 2 momentin nojalla vähentämättä ostoihin sisältyvän veron näiden luovutusten osalta mutta vähensi kuitenkin ostoihin sisältyvän veron Alankomaiden ulkopuolelle sijoittautuneille hammaslääkäreille suoritettujen tavaroiden luovutusten osalta.

11 VDP:lle lähetettiin tuota ajanjaksoa koskeva veronoikaisuilmoitus. Verotarkastaja totesi, että koska VDP suorittaa vain vuoden 1968 arvonlisäverolain 11 §:ssä tarkoitettuja palveluja, sillä ei ole lupaa vähentää tuota veroa niidenkään luovutusten osalta, jotka se tekee Alankomaiden ulkopuolelle sijoittautuneille hammaslääkäreille, paitsi silloin kun vähennyksen tekemättä jättäminen johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen, eli yhtäältä silloin, kun tavarat viedään kolmanteen maahan, ja toisaalta silloin, kun on kyse yhteisöluovutuksesta, edellyttäen, että VDP ilmoittaa ostajan arvonlisäverotunnisteen kauppa-asiakirjoissaan ja antaa ilmoituksen yhteisöluovutuksista. Nämä viimeksi mainitut edellytykset eivät kuitenkaan hänen mukaansa täyttyneet tässä asiassa.

12 Verotarkastajan käsityksen vastaisesti Gerechtshof te Amsterdam katsoi 13.1.2003 antamassaan tuomiossa, että VDP:n 1.1.1996 ja 30.11.1997 välisenä aikana suorittamia tavaroiden luovutuksia ei ollut vapautettu verosta vuoden 1968 arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentin g kohdan, sellaisena kuin se oli voimassa 1.12.1997 asti, perusteella, joten VDP:lle osoitettu oikaisuvaatimus ei ollut perusteltu tuon ajanjakson osalta.

13 Sitä vastoin 1.12.1997 ja 31.1.1998 välisen ajanjakson osalta Gerechtshof te Amsterdam katsoi, että VDP:n toiminta täytti hyvinkin tuossa säännöksessä, sellaisena kuin se oli 1.12.1997 lähtien, asetetut edellytykset. Vaikka VDP:n toimintaa ei voidakaan pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdassa tarkoitettuna hammasteknikon suorittamana hammasproteesien luovutuksena sen vuoksi, ettei kellään VDP:n palveluksessa työskentelevällä henkilöllä ole hammasteknikon koulutusta ja että VDP vain vastaanottaa tilauksen, arvioi kipsijäljennöksen, toimittaa hammasproteesin valmistustilauksen kolmannelle ja toimittaa proteesin asiakkaalle, tuon tuomioistuimen mukaan on kuitenkin niin, että vuoden 1968 arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentin g alakohdalla, toisin kuin tuossa kuudennen direktiivin säännöksessä, ei aseteta mitään edellytyksiä sen osalta, missä ominaisuudessa luovutuksen suorittajan on ollut toimittava. Näin ollen Gerechtshof te Amsterdam hylkäsi VDP:n tuolta ajanjaksolta tekemät vähennykset perustellen tätä sillä, että koska vuoden 1968 arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentin g alakohdan soveltaminen on erottamattomasti sidoksissa arvonlisäveron vähennys-

oikeuden poissulkemiseen, VDP ei voinut vedota samanaikaisesti sekä tuossa pykälässä säädettyyn verovapautukseen että – arvonlisäveron vähentämiseksi – siihen kuudennen direktiivin säännökseen, jonka nojalla sen suoritukset eivät ole verosta vapautettuja.

14 VDP väittää Hoge Raad der Nederlandeniin tekemässään kassaatiovalituksessa, että sillä oli oikeus vähentää arvonlisävero Ranskaan ja Italiaan tehtyjen luovutusten osalta. Koska VDP:n näissä kahdessa jäsenvaltiossa suorittamia hammasteknisten töiden luovutuksia ei ole näiden jäsenvaltioiden kansallisella arvonlisäverolainsäädännöllä vapautettu verosta, tavarat ja palvelut, jotka VDP ostaa luovuttaakseen hammasproteesit näihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille hammaslääkäreille, käytetään kuudennessa direktiivissä tarkoitettuihin arvonlisäverollisiin liiketoimiin. Tämän direktiivin 17 artiklan 2 kohdasta siis seuraa, että VDP saa tältä osin vähentää arvonlisäveron.

15 Hoge Raad der Nederlanden huomauttaa ennakkoratkaisupyynnössään, ettei vuoden 1968 arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentin g alakohdasta, sellaisena kuin se oli 1.12.1997 lähtien, eikä sen valmistelutöistä voida päätellä, että vapautuksen soveltamisen edellytyksenä olisi se, että tavaroiden luovuttajalla olisi jokin tietty ominaisuus. Tuo tuomioistuin pohtii kuitenkin sitä, sovelletaanko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohtaa oikein tässä päätelmässä. Terveydenhoitokustannusten alentamistavoite voisi yhtäältä puhua riidanalaisten suoritusten vapauttamisen puolesta (ks. vastaavasti asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001, Kok. 2001, s. I-249, 23 kohta). Toisaalta kuitenkin tiukemmalla tulkinnalla saatettaisiin päätyä päättämään, että ilmaisulla "hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset" tarkoitetaan vain hammasteknikon tuossa ominaisuudessa suorittamaa luovutusta.

16 Hoge Raad der Nederlanden pohtii, onko niin, että silloin kun hammasproteesit luovutetaan sellaisesta jäsenvaltiosta, jossa tämä luovutus on kuudennen direktiivin

mukaisesti vapautettu verosta, Ranskan tasavallan ja Italian tasavallan kaltaisiin jäsenvaltioihin, joissa luovutusta verotetaan kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja sen liitteessä E olevan 2 kohdan nojalla, tuon direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohta estää arvonlisäveron vähentämisen, vai niin, että lähettävällä jäsenvaltiolla on verotuksen neutraalisuuden periaatteen nojalla pakko sallia tämä vähentäminen. Tuo tuomioistuin toteaa tässä suhteessa, että vaikka arvonlisäveron vähennysoikeutta ei kyseisen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa sidotakaan sen 13 artiklassa säädettyyn vapauttamiseen, tuon saman direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdalla annetaan kuitenkin 28 c artiklassa säädettyyn vapautukseen sidottu vähennysoikeus yhteisöluovutuksissa.

17 Hoge Raad der Nederlanden totesi, että yhteisöjen tuomioistuimessa on vireillä tätä ongelmatiikkaa koskeva asia C-240/05, Eurodental, ja päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [kuudennen direktiivin] 13 artiklan A kohdan alkuosaa ja e alakohtaa tulkittava siten, että ilmaisulla 'hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesin luovutukset' on katsottava tarkoitettavan myös sellaisen verovelvollisen suorittamia hammasproteesien luovutuksia, joka antaa niiden valmistamisen hammasteknikon tehtäväksi?

2) Mikäli tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että sellaisen jäsenvaltion, joka on vapauttanut edellä mainitut tavaroiden luovutukset arvonlisäverosta, on sidottava näihin luovutuksiin ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus siltä osin kuin nämä luovutukset tapahtuvat (erityisesti kuudennen direktiivin 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdan alkuosan ja ensimmäisen luetelmakohdan perusteella) toisessa jäsenvaltiossa, joka on sulkenut pois näiden luovutusten vapauttamisen kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan, luettuna yhdessä liitteessä E olevan 2 kohdan kanssa, nojalla?"

Ennakkoratkaisukysymykset

18 Ensimmäisessä kysymyksessään kansallinen tuomioistuin kysyy, sovelletaanko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohtaa sellaisen luovuttajan suorittamiin hammasproteesien luovutuksiin, joka on antanut niiden valmistamisen hammasteknikkojen tehtäväksi.

19 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että tämä kysymys koskee sellaisen luovuttajan, VDP:n, tekemiä luovutuksia, jonka itsensä palveluksessa ei ole hammaslääkäreitä eikä hammasteknikkoja vaan joka harjoittamansa välitysliiketoiminnan puitteissa ostaa hammasproteesit hammasteknikoilta myydäkseen ne edelleen hammaslääkäreille tai yksityishenkilöille.

20 Näin ollen on tutkittava, kuuluvatko tällaisen liiketoimintaa harjoittavan välittäjän, jolla ei ole hammaslääkärin eikä hammasteknikon ominaisuutta, suorittamat hammasproteesien luovutukset kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan säännösten soveltamisalaan.

21 Alankomaiden hallituksen mukaan tuossa säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisalaan kuuluvat hammasteknikoiden valmistamien hammasproteesien kaikki luovutukset, ovat ne sitten välittömästi hammasteknikkojen tai välillisesti välittäjän suorittamia. VDP, Kreikan hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio sitä vastoin väittävät, ettei kyseistä vapauttamista voida soveltaa.

22 Tässä suhteessa on muistutettava, että kuudennessa direktiivissä annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, joka kattaa valmistajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan kaiken liiketoiminnan (ks. mm. asia 348/87, Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. I-1737, 10 kohta).

23 Kyseisen direktiivin 13 artiklalla tietyt toiminnot kuitenkin vapautetaan arvonlisäverosta. Näiden vapautusten määrittelyyn käytettyjä sanamuotoja on kuitenkin oikeuskäytännön mukaan tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan verovelvollisen jokaisesta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-394/04 ja C-395/04, Ygeia, tuomio 1.12.2005, Kok. 2005, s. I-10373, 15 kohta; asia C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, tuomio 9.2.2006, Kok. 2006, s. I-1385, 13 kohta ja asia C-106/05, L.u.P., tuomio 8.6.2006, Kok. 2006, s. I-5123, 24 kohta).

24 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan säännöksellä ei myöskään vapauteta arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja vaan ainoastaan ne, jotka siinä hyvin yksityiskohtaisesti luetellaan ja kuvataan (ks. vastaavasti asia C-149/97, Institute of the Motor Industry, tuomio 12.11.1998, Kok. 1998, I-7053, 18 kohta ja asia C-212/01, Unterpertinger, tuomio 20.11.2003, Kok. 2003, s. I-13859, 36 kohta).

25 Lisäksi on myös huomautettava, että vaikka nämä vapautukset hyödyttävätkin toimintoja, joilla pyritään tiettyihin tavoitteisiin, suurimmassa osassa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan säännöksiä täsmennetään myös ne taloudelliset toimijat, joilla on lupa tarjota verosta vapautettuja palveluja, joita ei siis määritellä viittaamalla pelkästään aineellisiin ja toiminnallisiin käsitteisiin (asia 107/84, komissio v. Saksa, tuomio 11.7.1985, Kok. 1985, s. 2655, 13 kohta; em. asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomion 12 kohta ja asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I-4947, 13 kohta).

26 Tältä osin on muistutettava, että oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetyt vapautukset ovat yhteisön oikeuden omia käsitteitä ja että niillä on näin ollen oltava yhteisön oikeuteen perustuva määritelmä. Tämä koskee myös niitä erityisiä edellytyksiä, joita näiden vapautusten saamiselle on asetettu, ja varsinkin niitä edellytyksiä, jotka koskevat vapautuksen alaan kuuluvia palveluja suorittavan taloudellisen toimijan ominaisuutta tai henkilöllisyyttä. Kun jäsenvaltiot asettavat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantovirkkeen nojalla edellytyksiä vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, nämä edellytykset eivät saa vaikuttaa säädettyjen vapautusten sisällön määrittelyyn (ks. mm. asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I-4427, 22–24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Pääasiassa kyseessä olevasta vapautuksesta säädetään kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan virkkeen jälkimmäisessä osassa nimenomaisesti, että ”hammaslääkäreiden ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset” on vapautettava verosta.

28 Samalla tavoin kuin suurin osa kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetyistä vapautuksista ja päinvastoin kuin useat sen 13 artiklan B kohdassa säädetyt vapautukset (ks. mm. asia C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6729, 64 kohta ja asia C-169/04, Abbey National, tuomio 4.5.2006, Kok. 2006, s. I-4027, 66 kohta), tätä vapauttamista ei siis määritellä vain suhteessa siihen, millaisia tavaroita luovutetaan, vaan myös suhteessa siihen, missä ominaisuudessa luovuttaja ne luovuttaa.

29 Tämä vapauttamisen soveltamisalan rajoitus ilmenee nimenomaisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan kaikista kieliversioista (ks. ranskankielisen version lisäksi esimerkiksi tanskankielinen – ”tandlaegers og tandteknikeres levering af tandproteser” – saksankielinen – ”die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker” – englanninkielinen – ”dental

prostheses supplied by dentists and dental technicians" – italiankielinen – "le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici" – ja hollanninkielinen – "het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici" versio).

30 Sitä tukee myös se seikka, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan virkkeen ensimmäisessä osassa puolestaan vapautetaan samojen hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset, joten kyseistä vapauttamista sovelletaan näin kaikkeen tälle ammattiryhmälle ominaiseen toimintaan.

31 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan sanamuodosta ilmenee selvästi, että tällä säännöksellä ei vapauteta arvonlisäverosta hammasproteesien kaikkia luovutuksia vaan ainoastaan siinä määrättyyn kahteen ammattiryhmään kuuluvien henkilöiden, eli "hammaslääkäreiden" ja "hammasteknikkojen", suorittamat luovutukset.

32 Näin ollen sellaisen välittäjän suorittamat hammasproteesien luovutukset, jolla ei ole hammaslääkärin tai hammasteknikon ominaisuutta, eivät voi kuulua tuossa säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

33 Tästä seuraa, että vuoden 1968 arvonlisäverolaissa säädettyä vapautusta, jota 1.12.1997 lähtien sovelletaan hammasproteesien kaikkiin luovutuksiin siitä riippumatta, missä ominaisuudessa niiden luovuttaja toimii, on ristiriidassa kuudennen direktiivin vastaavien säännösten sanamuodon kanssa. Alankomaiden hallituksen tältä osin puoltama laaja tulkinta on ristiriidassa tämän tuomion 23 kohdassa mainitun yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan kyseisen direktiivin 13 artiklassa säädettyjä vapautuksia, ja varsinkin ilmaisuja "hammaslääkäri" ja "hammasteknikko", on tulkittava suppeasti.

34 Tämä hallitus toteaa kuitenkin, ettei vapautusten suppeaa tulkintaa koskeva periaate ole ainoa merkityksellinen periaate määritettäessä viimeksi mainittujen soveltamisalaa ja että huomioon on syytä ottaa niin niiden tavoite kuin verotuksen neutraalisuuden periaatekin. Sen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan, kuten kyseisen artiklan 1 alakohdan b ja c alakohdankin, tavoitteena on välttää se, että lääkärinhoidon, tässä tapauksessa hammashoidon, saaminen estettäisiin sillä, että hoidon antamisen kustannukset kasvavat, mikä seuraisi, jos siitä kannettaisiin arvonlisäveroa (ks. vastaavasti asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001, Kok. 2001, s. I-249, 23 kohta ja asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002, Kok. 2002, s. I-6833, 29 kohta). Näin kävisi kuitenkin siinä tapauksessa, että välittäjien suorittamia hammasproteesien luovutuksia ei olisi vapautettu, sillä vapautettuja liiketoimia itse suorittavat hammaslääkärit eivät voisi vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ja vyöryttäisivät näin ollen tämän veron potilailleen. Toisaalta välittäjien ja hammasteknikkojen suoritukset ovat samanlaisia, sillä hammaslääkärin kannalta merkitystä ei ole sillä, valmistaako luovuttaja hammasproteesit itse vai antaako se niiden valmistuksen alihankintana hammasteknikolle.

35 Tässä suhteessa on kuitenkin syytä todeta, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdassa olevat sanat "hammaslääkärit" ja "hammasteknikot" eivät ole epäselviä ja ettei niitä tietenkään saa ymmärtää siten, että ne käsittäisivät välittäjät, jotka eivät todellakaan ole hammaslääkäreitä eivätkä hammasteknikoita, sillä tällaisella menettelyllä muutettaisiin radikaalisti tämän säännöksen tekstiä ja tehtäisiin luovuttajan ominaisuutta koskeva edellytys merkityksettömäksi.

36 Tästä seuraa, että koska yhteisön lainsäätäjän tarkoituksena ei ole ollut ulottaa tässä säännöksessä säädettyä vähennysoikeutta muiden kuin hammaslääkäreiden tai hammasteknikoiden suorittamiin hammasproteesien luovutuksiin, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan tämän osan laajaa tulkintaa ei voida perustella kyseisen vapautuksen tavoitteilla eikä verotuksen neutraalisuuden periaatteella.

37 Päinvastoin kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdassa säädetyn vapautuksen edellytysten tarkka sanamuoto, tämän säännöksen tekstiä laajentavaa tulkintaa on pidettävä yhteensoveltumattomana yhteisön lainsäätäjän sille antaman tavoitteen kanssa (ks. vastaavasti em. asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomion 14 kohta).

38 Tässä säännöksessä säädetyn vapautuksen suppealla tulkinnalla ei myöskään estetä sen vaikutuksia, sillä hammasteknikon pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle välittäjälle suorittamat luovutukset on vapautettu arvonlisäverosta, joten viimeksi mainitun ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa tällaisista luovutuksista.

39 Tästä seuraa, että hammaslääkärin tai hammasteknikon ominaisuutta vailla olevan välittäjän suorittamat hammasproteesien luovutukset eivät kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan ja että ne tästä syystä jäävät kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetyn yleisen arvonlisäverovelvollisuuden alaisuuteen. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero tällaisten luovutusten osalta.

40 Oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan säännöksissä, tarkasteltuina yhdessä sen 2 artiklan ja 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan kanssa, annetaan yksityisille oikeuksia, joihin ne voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa jäsenvaltiota vastaan (ks. vastaavasti asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 35 ja 36 kohta ja asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I-493, 32, 33 ja 35 kohta).

41 Näin ollen VDP:n kaltainen yritys, joka riitauttaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen lainsäädännön sillä perusteella, että se ei sovellu yhteen kuudennen direktiivin kanssa, voi perustaa kyseisten hammasproteesien luovutusten arvonlisäverollisuuden välittömästi tämän direktiivin säännöksiin ja vähentää näin ollen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron näiden luovutusten osalta.

42 Tästä seuraa, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava siten, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohtaa on tulkittava niin, ettei sitä sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen välittäjän, jolla ei ole hammaslääkärin tai hammasteknikon ominaisuutta vaan joka on hankkinut nämä proteesit hammasteknikolta, suorittamiin hammasproteesien luovutuksiin.

43 Näin ollen toiseen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

44 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohtaa on tulkittava niin, ettei sitä sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen välittäjän, jolla ei ole hammaslääkärin tai hammasteknikon ominaisuutta vaan joka on hankkinut nämä proteesit hammasteknikolta, suorittamiin hammasproteesien luovutuksiin.

Allekirjoitukset