

Mål C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

mot

Staatssecretaris van Financiën

(begäran om förhandsavgörande från

Hoge Raad der Nederlanden)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Artikel 13 A.1 e – Undantagets räckvidd – En mellanhand som inte är tandläkare eller tandtekniker tillverkar och reparerar tandproteser – Uppdrag till en tandtekniker”

Förslag till avgörande av generaladvokat J. Kokott föredraget den 7 september 2006

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 14 december 2006

Sammanfattning av domen

*Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag som föreskrivs i sjätte direktivet*

*(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 e)*

Artikel 13 A.1 e i direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, skall tolkas så, att denna artikel inte är tillämplig på leveranser av tandproteser från en mellanhand, vilken inte är tandläkare eller tandtekniker men har förvärvat sådana proteser från en tandtekniker.

Begreppen tandläkare och tandtekniker i nämnda artikel är otvetydiga och kan, om man inte radikalt vill ändra texten i denna bestämmelse och avskaffa villkoret rörande leverantörens egenskaper, inte förstås så, att de inbegriper mellanhänder som varken är tandläkare eller tandtekniker. Eftersom gemenskapslagstiftaren således inte hade för avsikt att utvidga undantaget enligt denna bestämmelse till att även avse leveranser av tandproteser från personer som inte är tandläkare eller tandtekniker, kan varken undantagets syften eller principen om skatteneutralitet utgöra grund för en extensiv tolkning av artikel 13 A i sjätte direktivet på denna punkt. Med hänsyn till hur precist villkoren för undantag enligt nämnda artikel är formulerade skall tvärtom varje tolkning som innebär att denna text i denna bestämmelse får en mer vidsträckt innebörd anses oförenlig med lagstiftarens syfte med denna bestämmelse.

(se punkterna 35–37 och 42 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 14 december 2006 (\*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Artikel 13 A.1 e – Undantagets räckvidd – En mellanhand som inte är tandläkare eller tandtekniker tillverkar och reparerar tandproteser – Uppdrag till en tandtekniker”

I mål C-401/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), genom beslut av den 11 november 2005 som inkom till domstolen den 14 november 2005, i målet

**VDP Dental Laboratory NV**

mot

**Staatssecretaris van Financiën,**

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Löhmus och A.Ó Caoimh (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- VDP Dental Laboratory NV, genom R. Oorthuizen, belastingsadviseur,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och M. de Mol, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom S. Spyropoulos, K. Boskovits och O. Patsopoulou, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 september 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

**Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande rör tolkningen av artiklarna 13 A.1 e, 17.3 a och 28c A a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse

enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan VDP Dental Laboratory NV (nedan kallat VDP) och Staatssecretaris van Financiën rörande detta företags rätt att för åren 1996–1998 dra av mervärdesskatt för leveranser av tandproteser till tandläkare med säte i Nederländerna och andra medlemsstater.

### **Tillämpliga bestämmelser**

#### *A – De gemenskråtsrättsliga bestämmelserna*

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4 Artikel 13 A.1 e i nämnda direktiv har följande lydelse:

"Undantag inom landets territorium

A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskråtsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

e) Tjänster som tandtekniker tillhandahåller under sin yrkesutövning samt tandproteser som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker."

5 I artikel 17.2 a i nämnda direktiv, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i samma direktiv, föreskrivs följande under rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd":

"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 skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av en annan skattskyldig person."

#### *Nationell lagstiftning*

6 Enligt artikel 11.1 g i mervärdesskattelagen (Wet op de omzetbelasting) av den 28 juni 1968 (Stb. 1968, nr 329), i den lydelse som gällde fram till den 1 december 1997 (nedan kallad 1968 års mervärdesskattelag), föreskrevs följande undantag från mervärdesskatt:

"leveranser och tjänster som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker ...".

7 Sedan den 1 december 1997 föreskrivs i artikel 11.1 g i 1968 års mervärdesskattelag följande undantag från mervärdesskatteplikt:

"tjänster som tillhandahålls av psykologer och tandtekniker; leveranser av tandproteser ...".

8 Artikel 15.2 i nämnda lag har följande lydelse:

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med de transaktioner som avses i [artikel] 11 ... , föreligger avdragsrätt endast för de tillhandahållanden som anges i artikel [11] i, j och k, förutsatt att den som erhåller nämnda tillhandahållanden har sin hemvist eller är etablerad utanför gemenskapen eller om dessa tillhandahållanden är direkt kopplade till varor som skall exporteras till ett land utanför gemenskapen.”

### **Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

9 VDP är ett bolag med säte i Nederländerna som på beställning från tandläkare i samma stat låter utföra tandtekniska arbeten, såsom att tillverka kronor, inlays, frames och bryggor, i andra medlemsstater och i tredjeland. VDP bedömer om de gipsavtryck som tandläkarna har gjort är användbara för att tillverka en tandprotes och skickar dem till ett laboratorium, som oftast är etablerat utanför gemenskapen, som ombeds att tillverka en tandprotes med utgångspunkt i gipsavtrycket. När protesen är färdig skickar laboratoriet den till VDP, som betalar laboratoriet och i förekommande fall importerar tandprotesen till gemenskapen. Därefter levererar VDP tandprotesen mot betalning till den tandläkare som har beställt den. VDP har inga tandtekniker eller tandläkare anställda.

10 VDP utgick i sina mervärdesskattedeklarationer för tiden från den 1 januari 1996 till den 31 december 1998 från att de leveranser som VDP varit iblandad i till tandläkare med hemvist i Nederländerna var undantagna från mervärdesskatt, och VDP gjorde därför, i enlighet med artikel 15.2 i 1968 års mervärdesskattelag, inte avdrag för ingående mervärdesskatt vad avser dessa leveranser, med undantag för leveranser till tandläkare etablerade utanför Nederländerna.

11 VDP eftertaxerades för denna period. Enligt skattemyndigheten hade VDP, eftersom bolaget endast ägnar sig åt tillhandahållanden som avses i artikel 11 i 1968 års mervärdesskattelag, nämligen inte rätt att göra avdrag för denna skatt, inte ens vad gäller leveranser till tandläkare etablerade utanför Nederländerna, utom i fall då utesluten avdragsrätt skulle leda till dubbelbeskattnings, det vill säga dels vid export av varorna till tredjeland, dels vid leverans inom gemenskapen på villkor att VDP anger köparens identifieringsnummer för mervärdesskatt och inger en mervärdesskattedeklaration för leverans inom gemenskapen. Dessa villkor var emellertid inte uppfyllda i förevarande fall.

12 I dom av den 13 januari 2003 fann Gerechtshof te Amsterdam (överrätten i Amsterdam), tvärtemot vad skattemyndigheten hade ansett, att VDP:s leveranser för perioden från och med den 1 januari 1996 till och med den 30 november 1997 inte var undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 11.1 g i 1968 års mervärdesskattelag i den lydelse som gällde fram till den 1 december 1997, varför VDP:s eftertaxering inte var motiverad för denna period.

13 Vad gäller perioden från den 1 december 1997 till den 31 januari 1998 ansåg Gerechtshof te Amsterdam att VDP:s verksamhet uppfyllde kraven enligt denna bestämmelse, i den lydelse som gäller sedan den 1 december 1997. Även om VDP:s verksamhet inte kan ses som att en tandtekniker levererar tandproteser, i den mening som avses i artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet, eftersom ingen av VDP:s anställda är utbildad tandtekniker och VDP bara tar emot beställningen, bedömer gipsavgjutningen, beställer tillverkning av en tandprotes hos tredje man och levererar protesen till kunden, är det, enligt denna domstol, emellertid så, att artikel 11.1 g i 1968 års mervärdesskattelag, i motsats till denna bestämmelse i sjätte direktivet, inte innehåller något krav vad gäller leverantörens egenskaper. Gerechtshof te Amsterdam avlog därför VDP:s yrkade avdrag för denna period, eftersom artikel 11.1 g i 1968 års mervärdesskattelag endast är tillämplig i fall då avdrag för mervärdesskatt inte är möjligt, varför VDP inte på samma gång kunde åberopa

undantaget i denna artikel och, för att göra avdrag för mervärdesskatt, bestämmelsen i sjätte direktivet, enligt vilken dessa tillhandahållanden inte är undantagna från skatteplikt.

14 VDP hävdade i sitt överklagande till Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) att bolaget hade rätt att dra av mervärdesskatt vad avser leveranser i Frankrike och Italien. Eftersom VDP:s leveranser av tandproteser enligt de nationella lagstiftningarna om mervärdesskatt i dessa två medlemsstater inte är undantagna, anses de varor och tjänster som VDP köper för att kunna leverera tandproteser till tandläkare etablerade i dessa medlemsstater ingå i beskattningsbara leveranser enligt sjätte direktivet. Artikel 17.2 i detta direktiv innebär därför att VDP i dessa fall kan göra avdrag för mervärdesskatt.

15 Hoge Raad der Nederlanden har i sin begäran om förhandsavgörande anmärkt att inget i ordalydelsen i artikel 11.1 g i 1968 års mervärdesskattelag, i dess lydelse efter den 1 december 1997, eller det som föregått antagandet av denna bestämmelse tyder på att undantaget förutsätter att leverantören har vissa egenskaper. Den nationella domstolen önskar få vägledning vad gäller frågan huruvida denna slutsats bygger på en korrekt tillämpning av artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet. Syftet att minska vårdkostnader talar, å andra sidan, för att de omtvistade tillhandahållandena bör undantas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-249, punkt 23). En mer restriktiv tolkning skulle, å andra sidan, emellertid leda till att begreppet "tandteknikers leveranser av tandproteser" endast omfattade det förhållande då tandtekniker gör leveranser i denna egenskap.

16 Hoge Raad der Nederlanden ställer sig frågan huruvida artikel 17.3 a i sjätte direktivet utgör hinder för avdrag för mervärdesskatt för en leverans av tandproteser från en medlemsstat där denna leverans är undantagen i enlighet med sjätte direktivet till medlemsstater, såsom Republiken Frankrike och Republiken Italien, där leveransen är mervärdesskattepliktig enligt artikel 28.3 a i sjätte direktivet, jämförd med bilaga E punkt 2 i samma direktiv, eller om principen om skatteneutralitet innebär att den avsändande medlemsstaten måste medge sådant avdrag. Den nationella domstolen har härvid anmärkt att även om artikel 17.1 i nämnda direktiv inte knyter avdragsrätten för mervärdesskatt till undantaget i artikel 13 i samma direktiv, medger artikel 17.3 b i samma direktiv avdragsrätt i fråga om tillhandahållanden som är undantagna enligt artikel 28c vad gäller leveranser inom gemenskapen.

17 Hoge Raad der Nederlanden konstaterade att domstolen har att ta ställning till denna problematik i mål C-240/05, Eurodental, som är anhängigt där, och den beslutade att förklara målet vilande och att ställa följande frågor till domstolen:

"1) Skall artikel 13 A 1 e i sjätte direktivet tolkas så, att begreppet 'tandproteser som tillhandahålls ... av tandtekniker' även omfattar leveranser av tandproteser som utförs av en skattskyldig som lagt ut tillverkningen av dessa tandproteser på en tandtekniker?

2) Om denna fråga ... besvaras jakande[, s]kall artikel 17.3 a i sjätte direktivet tolkas så, att en medlemsstat i vilken ovannämnda leveranser är undantagna från mervärdesskatt är skyldig att tillåta avdrag för dessa leveranser för det fall leveranserna (närmare bestämt på grund av artikel 28b B 1 första strecksatsen i sjätte direktivet) äger rum i en annan medlemsstat som med tillämpning av artikel 28.3 a, jämförd med bilaga E punkt 2 i sjätte direktivet, inte undantar dessa leveranser från mervärdesskatt?"

### **Tolkningsfrågorna**

18 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida undantaget från mervärdesskatt enligt artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet är tillämpligt på leveranser av tandproteser som utförs av en skattskyldig som lagt ut tillverkningen av dessa tandproteser på en

tandtekniker.

19 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att denna fråga rör leveranser från en leverantör, närmare bestämt VDP, som inte själv har någon tandläkare eller tandtekniker anställd, utan agerar som mellanhand och köper in tandproteser hos tandtekniker för att sälja dem vidare till tandläkare eller privatpersoner.

20 Domstolen har därför att ta ställning till om leveranser av tandproteser från en sådan mellanhand, som inte är tandläkare eller tandtekniker, omfattas av artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet.

21 Enligt den nederländska regeringen omfattas alla leveranser av tandproteser som tillverkas av tandtekniker av undantaget i denna bestämmelse, oavsett om proteserna levereras direkt av tandtekniker eller via en mellanhand. VDP, den grekiska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission har däremot hävdats att nämnda undantag inte är tillämpligt.

22 Domstolen vill härvid erinra om att mervärdesskatt enligt sjätte direktivet omfattar ett mycket stort tillämpningsområde, vilket omfattar alla former av ekonomisk verksamhet som tillverkare, handlare eller tjänsteleverantörer ägnar sig åt (se, bland annat, dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, REG 1989, s. I?1737, punkt 10).

23 Enligt artikel 13 i nämnda direktiv är emellertid viss verksamhet undantagen från mervärdesskatteplikt. Enligt fast rättspraxis skall de uttryck som används om dessa undantag tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje vara eller tjänst som tillhandahålls av en skattskyldig mot vederlag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 december 2005 i de förenade målen C?394/04 och C?395/04, Ygeia, REG 2005, s. I?10373, punkt 15, av den 9 februari 2006 i mål C?415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, REG 2006, s. I?1385, punkt 13, och av den 8 juni 2006 i mål C?106/05, L.u.P., REG 2006, s. I-0000, punkt 24).

24 Artikel 13 A i sjätte direktivet innebär inte heller att alla verksamheter av allmänintresse är undantagna från mervärdesskatteplikt, utan endast sådana verksamheter som uppräknas och beskrivs mycket noggrant i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry, REG 1998, s. I?7053, punkt 18, och av den 20 november 2003 i mål C-212/01, Unterpertinger, REG 2003, s. I?13859, punkt 36).

25 Även om det är riktigt att dessa undantag beviljas verksamheter med en viss inriktning, anges i de flesta bestämmelser i artikel 13 A i sjätte direktivet dessutom vilka näringsidkare som har rätt att utföra de tillhandahållanden som omfattas av undantagen, och dessa definieras således inte med hänvisning till strikt materiella eller funktionella kriterier (dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland, REG 1985, s. 2655, punkt 13, domen i det ovannämnda målet Stichting Uitvoering Financiële Acties, punkt 12, dom och av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I?4947, punkt 13).

26 Domstolen vill härvid erinra om att enligt fast rättspraxis utgör undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet självständiga gemenskapsrättsliga begrepp och de måste således ges en gemenskapsrättslig tolkning. Så måste även vara fallet beträffande de särskilda villkor som uppställs för att komma i åtnjutande av undantagen, i synnerhet beträffande de villkor som rör egenskaper eller identiteten hos en verksamhetsutövare som utför de tillhandahållanden som omfattas av undantaget. Även om medlemsstaterna enligt inledningen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet skall fastställa villkoren för undantagen i syfte att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av dem och förhindra skatteflykt, skatteundandragande och eventuellt missbruk, kan dessa villkor inte avse definitionen av innehållet i de föreskrivna undantagen från skatteplikt (se,

bland annat, dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I?4427, punkterna 22–24 och där omnämnd rättspraxis).

27 Vad gäller det undantag som här är i fråga föreskrivs emellertid i artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet redan i ordalydelsen i den andra delen av meningen att "tandproteser som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker" är undantagna.

28 Detta undantag definieras således, i likhet med de flesta av undantagen enligt artikel 13 A i nämnda direktiv, och till skillnad från flera av undantagen enligt artikel 13 B i detsamma (se, bland annat, dom av den 26 juni 2003 i mål C?305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, REG 2003, s. I?6729, punkt 64, och av den 4 maj 2006 i mål C-169/04, Abbey National, REG 2006, s. I?4027, punkt 66), inte bara med utgångspunkt från vilken typ av varor som levereras, utan även utifrån vad leverantören har för egenskaper.

29 Denna inskränkning av tillämpningsområdet för undantaget framgår uttryckligen av samtliga språkversioner av nämnda bestämmelse (se, förutom den franska versionen, exempelvis den danska versionen – "tandlaegers og tandteknikers levering af tandproteser" – den tyska versionen – "die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker" – den engelska – "dental prostheses supplied by dentists and dental technicians" –, den italienska – "le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici" – och den nederländska – "het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici").

30 Inskränkningen stärks också av omständigheten att det i den första delen av meningen i artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet anges att tjänster som samma tandtekniker tillhandahåller under sin yrkesutövning också omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt, varför nämnda undantag är tillämpligt på all verksamhet som kännetecknar detta yrke.

31 Det framgår således klart av ordalydelsen i artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet att enligt denna bestämmelse är inte alla leveranser av tandproteser undantagna från mervärdesskatteplikt, utan endast leveranser från de där angivna två yrkesgrupperna, det vill säga tandläkare och tandtekniker.

32 Leveranser av tandproteser som kommer från en mellanhand som inte är tandläkare eller tandtekniker omfattas följaktligen inte av undantagets tillämpningsområde enligt denna bestämmelse.

33 Det undantag som föreskrivs i 1968 års mervärdesskattelag, vilket sedan den 1 december 1997 är tillämpligt på alla leveranser av tandproteser, oavsett vem som levererar proteserna, strider således mot ordalydelsen i motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet. Den nederländska regeringen har härvid förespråkat en extensiv tolkning. En sådan extensiv tolkning strider mot domstolens i punkt 23 ovan nämnda rättspraxis, enligt vilken undantagen enligt artikel 13 i nämnda direktiv, däribland vad avser begreppen tandläkare och tandtekniker, skall tolkas restriktivt.

34 Den nederländska regeringen har emellertid gjort gällande att principen att undantag skall tolkas restriktivt inte är den enda omständighet som är av relevans för definitionen av undantagens tillämpningsområde och att undantagens syfte och principen om skatteneutralitet också måste beaktas. Syftet med artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet är, i likhet med vad som är fallet med artikel 13 A.1 b och c, att undvika att sjukvård, i detta fall tandvård, blir svårtillgänglig på grund av att kostnaden ökar när sjukvården beläggs med mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I?249, punkt 23, och av den 10 september 2002 i mål C?141/00, Kügler, REG 2002, s. I?6833, punkt 29). Den nederländska regeringen menar att så inte är fallet om mellanhänders leveranser av

tandproteser inte är undantagna, eftersom tandläkare, som själva gör sådana leveranser, inte kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt som de har betalat och därför övervältrar denna skatt på sina patienter. Mellanhänders och tandteknikers tillhandahållanden är identiska, eftersom det för en tandläkare saknar betydelse om leverantören själv tillverkar tandproteserna eller uppdrar detta till en tandtekniker.

35 Domstolen konstaterar härvid emellertid att begreppen tandläkare och tandtekniker i artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet är otvetydiga och att de, om man inte radikalt vill ändra texten i denna bestämmelse och avskaffa villkoret rörande leverantörens egenskaper, inte kan förstås så, att de inbegriper mellanhänder som varken är tandläkare eller tandtekniker.

36 Eftersom gemenskapslagstiftaren således inte hade för avsikt att utvidga undantaget enligt denna bestämmelse till att även avse leveranser av tandproteser från personer som inte är tandläkare eller tandtekniker, kan varken undantagets syften eller principen om skatteneutralitet utgöra grund för en extensiv tolkning av artikel 13 A i sjätte direktivet på denna punkt.

37 Med hänsyn till hur precist villkoren för undantag enligt artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet är formulerade skall tvärtom varje tolkning som innebär att denna text i denna bestämmelse får en mer vidsträckt innebörd anses oförenlig med lagstiftarens syfte med denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovan nämnda målet *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, punkt 14).

38 En restriktiv tolkning av undantaget enligt denna bestämmelse gör inte heller att undantaget förlorar sin verkan, eftersom en tandteknikers leveranser till en mellanhand, såsom den i målet vid den nationella domstolen, är undantagna från mervärdesskatteplikt, varför mellanhanden inte behöver betala mervärdesskatt för sådana leveranser.

39 Av detta följer att om en mellanhand som inte är tandläkare eller tandtekniker levererar tandproteser, omfattas dessa leveranser inte av undantaget enligt artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet, och dessa leveranser omfattas därför av huvudregeln om mervärdesskatteplikt enligt artikel 2.1 i nämnda direktiv. Enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet får således avdrag för ingående mervärdesskatt göras för sådana leveranser.

40 Domstolen erinrar härvid om att enligt fast rättspraxis ger bestämmelserna i artikel 17.2 i sjätte direktivet, jämförda med bestämmelserna i artiklarna 2 och 13 A.1 e i samma direktiv, enskilda rättigheter som de kan göra gällande mot den berörda medlemsstaten vid en nationell domstol (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, *BP Soupergaz*, REG 1995, s. I?1883, punkterna 35 och 36, och av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, REG 2001, s. I?493, punkterna 32, 33 och 35).

41 Ett företag som VDP, vilket vänder sig emot en nationell lagstiftning såsom den som här är i fråga och hävdar att denna lagstiftning är oförenlig med sjätte direktivet, kan således grunda sig direkt på direktivets bestämmelser för att lägga mervärdesskatt på ifrågavarande leveranser av tandproteser och således dra av ingående mervärdesskatt för sådana leveranser.

42 Domstolens svar på den första tolkningsfrågan blir följaktligen att artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet skall tolkas så, att denna artikel inte är tillämplig på leveranser av tandproteser från en mellanhand, såsom den i målet vid den nationella domstolen, vilken inte är tandläkare eller tandtekniker men har förvärvat sådana proteser från en tandtekniker.

43 Anledning saknas därför att besvara den andra frågan.



## Rättegångskostnader

44 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

**Artikel 13 A.1 e i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, skall tolkas så, att denna artikel inte är tillämplig på leveranser av tandproteser från en mellanhand, såsom den i målet vid den nationella domstolen, vilken inte är tandläkare eller tandtekniker men har förvärvat sådana proteser från en tandtekniker.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: nederländska.