FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 22. juni 2006 [1]

I — Indledning

1. I sjette momsdirektiv [2] (merværdiafgift, herefter »moms«) reguleres interne fritagelser, som medfører, at indgående afgift ikke kan fradrages, ved siden af fritagelserne til fordel for visse transaktioner inden for Fællesskabet, der giver fradragsret.

2. Luxembourgs Cour d'appel ønsker oplyst, om en økonomisk virksomhed, som er fritaget uden fradragsmulighed, når den foretages i en medlemsstat, også er fritaget, hvis den er grænseoverskridende.

3. Dette præjudicielle spørgsmål leder opmærksomheden hen på forholdet mellem fritagelserne for bestemte indenlandske transaktioner, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, og fritagelserne for transaktioner mellem stater i henhold til artikel 15 med hensyn til tjenesteydelser og levering af goder før den 1. januar 1993 og i henhold til artikel 28c [3] angående sidstnævnte former for transaktioner efter nævnte dato.

4. Det skal særligt afklares, om det ved fremstilling og reparation af tandproteser i Luxembourg, der er omfattet af nævnte fritagelse, er muligt at fradrage den erlagte afgift, når kunderne har bopæl i Tyskland.

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3 — Denne bestemmelse blev indført ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1).

II — Sjette direktiv

A — *Afgiftsfritagelser i indlandet*

5. I henhold til sjette direktiv afgiftspålægges levering af goder og tjenesteydelser [4], som mod vederlag foretages i indlandet af enhver, der selvstændigt udøver virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder virksomhed inden for liberale erhverv (artikel 2, nr. 1, og artikel 4, stk. 1 og 2).

6. Afsnit X regulerer afgiftsfritagelser, og artikel 13 regulerer afgiftsfritagelser i indlandet. I artikel 13, punkt A, der angår fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse, henvises der til »tjenesteydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser« [stk. 1, litra e)].

7. Som det fremgår af en modsætningsslutning fra artikel 17, stk. 1 og 2, modsætningsvis, er disse afgiftsfordele til hinder for fradrag for indgående moms, medmindre den afgiftspligtige person har anvendt godet eller tjenesteydelsen til sin afgiftspligtige virksomhed.

8. Ved artikel 28, stk. 3, litra a), gives medlemsstaterne tilladelse til i den i stk. 4 omhandlede periode at kræve afgift af transaktioner, der er fritaget i henhold til artikel 13 og omfattet af bilag E, hvis punkt 2 henviser til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e). I henhold til § 4, stk. 14, fjerde punktum, i Umsatzsteuergesetz 1991 (den tyske lov om merværdiafgift) [5] finder fritagelsen for læger og tandlæger ikke anvendelse på levering eller reparation af tandproteser og ortodontologiske apparater, hvis den erhvervsdrivende har fremstillet eller repareret dem i sin klinik.

B — *Fritagelser for transaktioner inden for Fællesskabet*

1. Før den 1. januar 1993

9. I den oprindelige affattelse af sjette direktiv sidestilles denne form for transakti-

4 — »Tjenesteydelser« udgør en residualkategori, der omfatter enhver transaktion, der ikke er en levering af goder (sjette direktivs artikel 6).

5 — BGBl. 1991, s. 351.

oner med transaktioner uden for Fællesskabet, og de var omfattet af artikel 15, hvis første 3 numre fritager leveringer af goder, som forsendes eller transporteres uden for en medlemsstat, og tjenesteydelser, der udføres på sådanne goder [6].

10. I henhold til artikel 17, stk. 3, litra b), kunne erlagt indgående afgift i disse tilfælde fradrages.

2. Efter den 1. januar 1993

11. Ved direktiv 91/680 indførtes i sjette direktiv et nyt afsnit XVIa med titlen »Momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne« for at lette overgangen til den endelige ordning for afgiftspålæggelse af handelen efter det fælles momssystem, når kontrollen i fiskalt øjemed ved de indre grænser var afskaffet fra den 1. januar 1993 [7].

12. Under denne overgangsordning momspålægges »erhvervelser inden for Fællesskabet« mod vederlag, der foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en anden afgiftspligtig person, der foretager transaktionen i denne egenskab [artikel 28a, stk. 1, litra a), første punktum].

13. Levering af genstande fritages, »når disse goder af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres [...] til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten [...] påbegyndes« [artikel 28c, punkt A, litra a)]. Erhvervelse inden for Fællesskabet af goder fritages også, når leveringen af disse goder fra afgiftspligtige personer ville være fritaget for afgift i indlandet [artikel 28c, punkt B, litra a)].

14. Endelig tillader artikel 17, stk. 3, som ændret ved artikel 28f, stk. 1, fradrag for indgående moms, hvis den afgiftspligtige person anvender goderne eller tjenesteydelserne til: 1) transaktioner, der omfatter afgiftspligtig virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i en medlemsstat [litra a)], og 2) virksomhed, der er fritaget i henhold til artikel 15 og artikel 28c, punkt A og C [litra b)].

6 — I forslaget til afgørelse i den sag, der gav anledning til dom af 16.9.2004, sag C-382/02, Cimber Air Sml. I, s. 8379, bemærker jeg, at »på området for international transport af goder gælder princippet om afgiftspålæggelse på bestemmelsesstedet eller på det sted, hvor varen overgår til endeligt forbrug. Hvis man ønsker at undgå »eksport« af indirekte skatter fra oprindelseslandet — hvilket ville være ensbetydende med dobbeltbeskatning — må der af denne årsag indføres en ordning med fritagelse ved udenlandske transaktioner« (punkt 17).

7 — Der henvises hertil i tredje, ottende og niende betragtning til direktiv 91/680.

III — Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15. Det luxembourgske selskab Eurodental SARL fremstiller og reparerer tandproteser for kunder med bopæl i Tyskland.

16. Ved afgørelse af 26. marts 1997 afviste de luxembourgske myndigheder fradrag for den moms, der havde påhvilet de goder, der var anvendt til at foretage leveringerne og tjenesteydelserne i nabolandet. Myndighederne anførte som begrundelse, at artikel 44 (hvorved fritagelsen for tandproteser er indført) i lov af 12. februar 1979 om ændring af og tilføjelse til lov af 5. august 1969 om moms [8] har forrang for artikel 43 (der regulerer fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet), uden dog at anvende artikel 49, stk. 2, litra a), der tillader fradrag for den afgift, der svarer til de goder, der anvendt til virksomhed, der er omfattet af artikel 43.

17. Tribunal d'arrondissement (retten i første instans) anså det i dom af 16. december 2002 for at være med urette, at fradraget var nægtet med den begrundelse, at nævnte artikel 43 og 44 vedrører forskellige transaktioner: Den ene vedrører transaktioner med udlandet, og den anden vedrører transaktioner i indlandet. Artikel 49 finder anvendelse på førstnævnte transaktioner, idet der ses bort fra transaktionernes karakter, således at ingen bestemmelse giver støtte for, at artikel 44 har forrang for artikel 43. Efter Tribunal d'arrondissements opfattelse er der altid fradragsret i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet [9].

18. Afgiftsmyndighederne har iværksat appel, idet de har gjort gældende, at den anerkendte fortolkning tillader, at leveringer af proteser til Tyskland behandles mere favorabelt end leveringer, der foretages i Luxembourg, hvilket er i strid med princippet om neutraliteten i det fælles momssystem.

19. Cour d'appel fandt, at ordlyden af de omtvistede bestemmelser ikke afklarer spørgsmålet, og den har derfor besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er levering af goder — som, når den foretages i en medlemsstats indland, er

8 — Memorial A, nr. 11 af 19.2.1979, s. 186.

9 — Eurodentals påstande blev ikke taget til følge, fordi der ifølge de luxembourgske retter ikke var blevet fremlagt den nødvendige dokumentation.

afgiftsfritaget i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), i [...] sjette direktiv [...], og som ikke giver ret til fradrag for indgående moms i medfør af dette direktivs artikel 17 — omfattet af anvendelsesområdet for henholdsvis artikel 15, stk. 1 og 2, i nævnte direktiv, således som affattet før 1. januar 1993, og af artikel 28c, punkt A, litra a), som fandt anvendelse fra den 1. januar 1993, og som følge heraf ligeledes af anvendelsesområdet for direktivets artikel 17, stk. 3, litra b), der giver ret til fradrag for indgående moms, når leveringen foretages af en virksomhed, der er etableret i en medlemsstat inden for Fællesskabet, til en virksomhed, der er etableret i en anden medlemsstat, og når betingelserne for anvendelse af henholdsvis direktivets artikel 15, nr. 1 og 2, således som affattet før den 1. januar 1993, og artikel 28c, punkt A, litra a), som fandt anvendelse fra den 1. januar 1993, er opfyldt?

2) Er levering af tjenesteydelser — som, når den foretages i en medlemsstats indland, er afgiftsfritaget i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), i [...] sjette direktiv [...], og som ikke giver ret til fradrag for indgående moms i medfør af dette direktivs artikel 17 — omfattet af anvendelsesområdet for artikel 15, nr. 3, i nævnte direktiv, således som affattet før den 1. januar 1993 (ingen bestemmelse om fritagelse for 1993), og som følge heraf ligeledes af anvendelsesområdet for direktivets artikel 17, stk. 3, litra b), der giver ret til fradrag for indgående moms, når leveringen foretages af en virksomhed, der er etableret i en medlemsstat inden for Fællesskabet, til en virksomhed, der er etableret i en anden medlemsstat, og når betingelserne for anvendelse af direktivets artikel 15, nr. 3, således som affattet før den 1. januar 1993, er opfyldt?«

IV — Retsforhandlingerne for Domstolen

20. Eurodental, de luxembourgske myndigheder, der er sagsøgt i hovedsagen, den tyske regering og Kommissionen har inden for den i artikel 23 i statutten for Domstolen fastsatte frist indgivet skriftlige indlæg.

21. Da ingen af parterne havde anmodet om åbning af det mundtlige stadium, besluttede Domstolen under det almindelige møde den 13. december 2005 at indlede rådslagningen i medfør af procesreglementets artikel 104, stk. 4, idet det fandtes ufornødent, at generaladvokaten fremsatte forslag til afgørelse.

22. Under rådslagningen besluttede Tredje Afdeling, hvortil sagen var henvist, den 6. april 2006 at tilbagevise den til det almindelige møde, der den 25. april 2006 opretholdt den foretagne henvisning, men anså det for hensigtsmæssigt med et forslag til afgørelse og afholdelse af mundtlig forhandling, idet parterne blev anmodet om at indgive skriftlige bemærkninger angående relevansen for besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål af det valg, som Forbundsrepublikken Tyskland har foretaget med hjemmel i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, om i en overgangsperiode at lade levering og reparation af tandproteser og ortodontologiske apparater, der foretages af erhvervsdrivende, der er etableret i indlandet, være afgiftspligtig.

23. I det offentlige retsmøde, der fandt sted den 31. maj 2006, mødtes repræsentanterne for Eurodental og Kommissionen og gentog deres respektive standpunkter.

V — Undersøgelse af de præjudicielle spørgsmål

24. Disse præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, giver mulighed for at undersøge forholdet mellem to slags fritagelser i sjette direktiv: fritagelserne for visse indenlandske erhverv af almen interesse, der er fastsat i artikel 13, punkt A, stk. 1, og de fritagelser, der gælder for transaktioner inden for Fællesskabet. Det første spørgsmål vedrører levering af goder før og efter den 1. januar 1993, mens det andet spørgsmål vedrører levering af tjenesteydelser før denne dato.

25. Tvisten er opstået, fordi den i hovedsagen omtvistede erhvervsmæssige virksomhed kan være omfattet af anvendelsesområdet for begge typer fritagelser enten på grund af sin art (virksomhed vedrørende tandproteser) eller på grund af sin gennemførelsesmetode (inden for Fællesskabet), men følgerne er imidlertid forskellige, da der ikke er fradrag, hvis virksomheden er omfattet af det første tilfælde, men derimod fradrag i det andet tilfælde.

26. Løsningen af problemet indebærer en dobbelt undersøgelse: en undersøgelse af fritagelserne i betragtning af afgiftens neutralitet, der er systemets hjørnesten, og undersøgelse af den særlige overgangsordning for transaktioner inden for Fællesskabet.

A — *Neutraliteten af fritagelserne i indlandet*

27. Momsen belaster forbrugshandlinger som værende indirekte udtryk for personers økonomiske kapacitet, hvilket formål opnås ved at opkræve afgift af erhvervsdrivende og næringsdrivende, der via overvæltningsteknikken overfører denne afgiftsbyrde på den endelige forbruger. Man indfører herved en »neutral« afgift, idet den udelukkende bæres af det sidste led i kæden, der aftager varen eller tjenesteydelsen.

28. Dette strukturelle krav medfører, at enhver, der deltager i et mellemliggende led i kæden, kan fradrage den erlagte afgift, således som fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og 2. Når afgifterne er erlagt, og goder eller tjenesteydelser er anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, kan den indgående afgift fradrages. Hvis varerne eller tjenesteydelserne anvendes til transaktioner, der ikke er afgiftspligtige eller er afgiftsfritaget, skal der således ikke erlægges nogen moms, og der er ingen fradragsret, da der ikke er afgiftspligt [10].

29. Det fastslås i denne retning i BLP Group-dommen [11], at en afgiftspligtig person, der anvender en tjenesteydelse, for hvilken han har betalt moms, til en fritaget transaktion, ikke kan fradrage den erlagte afgift, bortset fra i de udtrykkeligt fastsatte tilfælde, heller ikke selv om han tilsigter en afgiftspligtig transaktion.

B — *Overgangsordningen for varehandel inden for Fællesskabet*

30. Det er anført i dette forslag til afgørelses punkt 11, at sjette direktiv er ændret ved direktiv 91/680/EØF for efter afskaffelsen af kontrollen i fiskalt øjemed ved de indre grænser at lette overgangen til en endelig

10 — For en analyse af mekanismen for momsfradrag se P. Alguacil Marí og G. Orón Moratal: »La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva«, i Noticias/C.E.E., nr. 67 og 68, august/september 1990, s. 101. S. Colmenar Valdés: »El derecho a la deducción en el IVA«, i *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nr. 157, 1982, s. 327, hævder, at »da fradraget i funktionel henseende er knyttet til, at afgift, der er erlagt i tidligere led, også skal erlægges i senere led, forekommer der heller ikke at skulle være fradrag for afgift, der er båret i tidligere led, i de tilfælde, hvor der ikke er afgiftspligt, da grunden til fradraget er forsvundet«.

11 — Dom af 6.4.1995, sag C-4/94, Sml. I, s. 983.

afgiftsordning for handelen inden for Fællesskabet i henhold til den fælles momsordning, idet samhandelen mellem medlemsstaterne skal afgiftspålægges i oprindelseslandet. Da de angivne vilkår ikke var opfyldt den 31. december 1992 (dagen før denne afskaffelse), opretholdes for en tid (som endnu løber) reglen om afgiftspålæggelse på bestemmelsesstedet. Derfor indføres ved artikel 28c, punkt A, litra c), undtagelsen for leveringer inden for Fællesskabet, hvorefter denne type erhvervelser afgiftspålægges i modtagerstaten.

31. Med andre ord betales der under overgangsfasen til denne endelige regulering midlertidigt afgift af erhvervelser inden for Fællesskabet hos afgiftspligtige personer eller hos juridiske personer, der ikke er afgiftspligtige, hvorved den afgiftsudløsende omstændighed anses for indtrådt i den medlemsstat, hvortil forsendelse eller transport af varer foretages [sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), og artikel 28b, punkt A, stk. 1].

32. Disse regler er begrundet i, at når afgiften erlægges i modtagermedlemsstaten, er neutraliteten kun sikret, hvis den, der bærer afgiften, kan overvælte den eller fradrage den, idet personen ikke er den endelige forbruger, men en afgiftspligtig person, der anvender goderne til situationer, der er faktisk er afgiftspligtige.

33. I denne proces med sidestilling af samhandelen inden for Fællesskabet med de rent nationale transaktioner forsvinder det led, som grænseoverskridelsen udgør, i afgiftsmæssig henseende, således at leveringen bliver fritaget for afgiftspligten i oprindelseslandet [artikel 28c, punkt A, litra a)], da modtagelsen indebærer afgiftspligt i modtagerlandet for en person, der kan fradrage afgiften [artikel 28a, punkt A, litra a)], hvorved overvæltningen fortsætter frem til den endelige modtager.

34. Herved fremstår artikel 17, stk. 3, litra b), som affattet ved artikel 28f, stk. 1, som fuldt ud logisk, idet den tillader den afgiftspligtige person at fradrage moms, når han erhverver goder eller tjenesteydelser til brug for virksomhed [12], der er fritaget i henhold til artikel 28c, punkt A, da enhver, der tager skridtet fra en medlemsstat til en anden, skal komme ud af det »skadesløs«, som om det ikke havde eksisteret eller ikke var blevet foretaget.

12 — I tvisten i hovedsagen ville tandteknikeren have ret til fradrag for materialer til brug for fremstilling af proteser, da de er bestemt til en afgiftsfritaget transaktion.

C — *En ikke-eksisterende regelkonflikt*

35. Den foreliggende diskussion, der er baseret på transaktionens fællesskabsinterne karakter, bliver meningsløs, når fritagelsen i medfør af sjette direktivs artikel 13 er begrundet i virksomhedens art.

36. Hvis den afgiftspligtige person i forbindelse med en grænseoverskridende levering, der ikke er afgiftspligtig, og som heller ikke ville være afgiftspligtig, hvis den udelukkende havde været intern, kunne fradrage momsen, ville der opstå en konkurrenceforvridende fordel for den person, der handler fra udlandet, hvorved den tilstræbte balance brydes [13], hvorved det ikke blot tilsigtes, at de mellemliggende led får den erlagte afgift tilbage, således at afgiftspålæggelsen udelukkende rammer modtageren, men også tilsigtes ligebehandling [14] uden for den kæde, hvori hver af de erhvervsdrivende befinder sig, og det sted i Fællesskabet, hvorfra han handler [15].

37. Med andre ord: Fradraget for moms, der er overvæltet i tidligere led, er for afgiftsfritaget virksomhed kun tilladt på grund af dens fællesskabsinterne karakter og ikke af andre grunde. Heraf fremgår, at der ikke er fradrag for fritagelserne efter artikel 28c, punkt B, litra a), dvs. for erhvervelser inden for Fællesskabet af varer, når levering af disse varer fra en afgiftspligtig person ville være afgiftsfritaget i en stat, medmindre den som fastsat i artikel 17, stk. 3, litra a), til trods for sin rent interne karakter havde givet ret til fradrag for indgående afgift.

38. Der kan også findes vejledning i artikel 17, stk. 3, litra c), der specifik anerkender fradragsret for visse afgifter, der er erlagt i forbindelse med visse fritagelser i henhold til artikel 13, punkt B, når handelen går ud over Fællesskabets grænser. Artikel 17, stk. 3, litra c), ville være overflødig, såfremt — som Eurodental og den tyske regering har gjort gældende — sådanne fritagelser skulle henføres direkte under artikel 17, stk. 3, litra b), når de bliver af international karakter.

13 — I det foreliggende tilfælde ville den erhvervsdrivende, som leverer sine varer uden for Luxembourg, kunne fradrage moms, som var blevet pålagt indtil hans levering, hvilket ikke tillades en erhvervsdrivende, der operer inden for landets grænser.

14 — B. Terra og J. Kajus: *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, *Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006, s. 418-422, forklarer, at momsens neutralitet er et kompliceret koncept, som har en retlig dimension, der skal sikre, at enhver stilles lige for loven, en økonomisk dimension for optimere valget af produktionsmidler og en tredje, konkurrencemæssig dimension for ikke at fordreje markedet.

15 — I dom af 26.9.1996 i sag C-302/93, Debouche, Sml. I, s. 4495, særligt præmis 19, blev det nægtet en erhvervsdrivende, der driver virksomhed, som er undtaget fra afgift, at påberåbe sig den fællesskabsinterne situation for at få den afgift, han har betalt, godtgjort, hvis han ikke havde denne ret i indlandet.

39. Kommissionen har forklaret dette med al ønskelig klarhed i dens skriftlige indlæg i denne præjudicielle sag, idet den har anført, at hvis Eurodental fik mulighed for fradrag, ville denne virksomhed blive stillet i en fordelagtig situation i forhold til konkurrenter, der handler på det indenlandske marked og ikke har denne mulighed, hvorved der tilskyndes til svig, og hvorved selskaberne tilskyndes til at flytte til en anden medlemsstat end den, hvori de faktisk driver virksomhed.

40. Den tyske regering har ret, når den anfører, at da det i Tyskland i medfør af artikel 28, stk. 3, litra a), er valgt at afgiftspålægge transaktioner vedrørende tandproteser, vil fællesskabsinterne transaktioner kunne blive væsentligt mere byrdefulde for forbrugeren, da der skal erlægges afgift i Tyskland, og momsen i Luxembourg ikke kan fradrages [16]. Denne virkning, der skyldes, at denne indirekte afgift ikke er harmoniseret helt, beror imidlertid på det legitime valg, som de tyske myndigheder har foretaget, og som indebærer, at visse erhverv i en overgangsperiode er holdt uden for fællesskabsordningen. Derfor må de tyske myndigheder bære følgerne heraf [17]. Det forekommer ikke tilladeligt generelt at gøre undtagelse fra neutralitetsprincippet og bryde sammenhængen i systemet med henvisning til en frit valgt særlig national omstændighed [18], hvorved den økonomiske byrde, som opstår som følge af denne ensidige beslutning, ville blive overført til statskassen i andre medlemsstater, i det foreliggende tilfælde Luxembourg.

41. Det anførte vedrørende levering af goder såvel før som efter den 1. januar 1993 gælder tilsvarende for de tjenesteydelser før denne dato, hvortil der henvises i det andet præjudicielle spørgsmål, på grundlag af den oprindelige ordlyd af sjette direktivs artikel 15, stk. 3, og artikel 17, stk. 3, litra b).

42. En afgiftsfritaget fællesskabsintern transaktion giver ikke ret til fradrag af den erlagte afgift, hvis den også ville være afgiftsfritaget på grund af sit indhold, hvis den var af rent intern karakter [19].

16 — I en situation som den i hovedsagen foreliggende vil en patient i Tyskland betale tandlægen en faktura, der omfatter: a) de materialer, der er anvendt til fremstillingen i Luxembourg af protesen, med den tilsvarende moms (restmoms), b) tandteknikerens honorar og c) den tyske tandlæges honorar. Den økonomiske byrde vil således være større for slutforbrugeren, hvis der ikke gives noget fradrag for restmomsen, hvorfor løsningen i henhold til den tyske regering må være at godtage fradraget.

17 — I dom af 7.3.2002, sag C-169/00, Kommissionen mod Finland, Sml. I, s. 2433, udtaler Domstolen i præmis 32, at undtagelserne i henhold til artikel 28, stk. 3, ikke henhører under den fælles momsordning.

18 — Kun to andre lande — Belgien og Ungarn — har foretaget det samme valg.

19 — Dette er den løsning, som Udvalget vedrørende Merværdiafgift, der er nedsat i medfør af sjette direktivs artikel 29, foreslog under sit 60. møde, der blev afholdt den 20. og 21.3.2000 (TAXUD/1876/00 — Rév. 1, Comité de la TVA, Orientations de la 60ème réunion, 20.3.2000 og 21.3.2000).

VI — Forslag til afgørelse

43. Jeg foreslår i betragtning af det ovenfor anførte Domstolen at besvare de af Storhertugdømmet Luxembourgs Cour d'appel forelagte spørgsmål som følger:

»De leveringer af goder og tjenesteydelser, hvortil der henvises i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, er fritaget på grundlag af denne bestemmelse, også når det drejer sig om fællesskabsinterne transaktioner, der er omfattet af artikel 15, stk. 1, 2 og 3 (i den oprindelige affattelse og som affattet ved direktiv 91/680/EØF), og artikel 28c, punkt A, litra a), og giver derfor ikke ret til fradrag som omhandlet i artikel 17.«