JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
22 päivänä kesäkuuta 2006 [1]

I Johdanto

1. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä [2] säädetään jäsenvaltion sisällä eli maan alueella myönnettävistä vapautuksista, joiden perusteella ei synny vähennysoikeutta, yhdessä niiden vapautusten kanssa, joita sovelletaan tiettyihin jäsenvaltiosta toiseen suoritettaviin eli yhteisön sisäisiin liiketoimiin, joiden perusteella tämä vähennysoikeus syntyy.

2. Luxemburgin Cour d'appel (muutoksenhakutuomioistuin) haluaa saada tietää, myönnetäänkö taloudelliselle toiminnalle, joka on vapautettu verosta ilman verovähennystä, kun se suoritetaan jäsenvaltion alueella, tämä verosta vapauttaminen ilman verovähennystä myös silloin, kun se suoritetaan jäsenvaltiosta toiseen.

3. Tämä ennakkoratkaisukysymys kiinnittää huomion tiettyjä maan sisäisiä liiketoimia koskevien verovapautusten, joista säädetään kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa, ja jäsenvaltioiden välisiä niitä liiketoimia koskevien verovapautusten välisiin yhteyksiin, joista säädetään ennen 1.1.1993 suoritettujen palvelujen suoritusten ja tavaroiden luovutusten osalta direktiivin 15 artiklassa ja 1.1.1993 jälkeen suoritettujen tavaroiden luovutusten osalta direktiivin 28 c artiklassa. [3]

4. Erityisesti kysymyksellä pyritään selvittämään sitä, onko Luxemburgissa tehtävästä hammasproteesien valmistuksesta ja korjauksesta, joihin sovelletaan mainittua veroetuutta, oikeus vähentää vero, kun asiakkaiden kotipaikka on Saksassa.

1 – Alkuperäinen kieli: espanja.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

3 – Tämä säännös lisättiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1).

II Kuudes arvonlisäverodirektiivi

A *Maan alueella myönnettävät vapautukset*

5. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädetään, että veroa on kannettava vastikkeellisista maan sisällä suoritettavista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista,[4] jotka verovelvolliset suorittavat harjoittaessaan itsenäisesti tuottajan, kauppiaan tai palvelun suorittajan toimintaa, vapaa ammattitoiminta mukaan lukien (direktiivin 2 artiklan 1 kohta ja 4 artiklan 1 ja 2 kohta).

6. Direktiivin X osastossa säädetään vapautuksista ja sen 13 artiklan, jossa säädetään maan alueella toteutettaviin liiketoimiin myönnettävistä vapautuksista, A kohdassa viitataan tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävien vapautusten osalta muun muassa "hammasteknikkojen ammatillisiin palvelujen suorituksiin sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamiin hammasproteesien luovutuksiin" (1 alakohdan e alakohta).

7. Direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdasta tehtävän vastakohtaispäätelmän mukaan nämä veroetuudet estävät veron vähentämisen, paitsi jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

8. Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa sallitaan jäsenvaltioille 4 kohdassa tarkoitetun siirtymäkauden ajan sellaisten liiketoimien verottaminen, jotka on vapautettu verosta 13 artiklan mukaisesti ja jotka luetellaan liitteessä E, jossa olevassa 2 kohdassa mainitaan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohta. Vuoden 1991 Umsatzsteuergesetzin (Saksan arvonlisäverolaki)[5] 4 §:n 14 momentin neljännen virkkeen mukaisesti lääkäreitä ja hammaslääkäreitä vastaavia vähennyksiä ei sovelleta hammasproteesien ja hampaiden oikomishoidossa käytettyjen välineiden luovutuksiin tai korjauksiin, jos elinkeinonharjoittaja valmistaa tai korjaa ne osana liiketoimintaansa.

B *Jäsenvaltiosta toiseen toteutettavia liiketoimia koskevat vapautukset*

1. Ennen 1.1.1993

9. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin alkuperäisessä versiossa tämä liiketoimien luokka

4 – "Palvelujen suoritukset" muodostavat luokan, johon kuuluvat kaikki sellaiset liiketoimet, jotka eivät ole tavaroiden luovutuksia (kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artikla).

5 – BGBl. 1991, s. 351.

rinnastettiin yhteisön ulkopuolisiin liiketoimiin ja niistä säädettiin direktiivin 15 artiklassa, jonka kolmessa ensimmäisessä kohdassa vapautetaan verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka on lähetetty tai kuljetettu jäsenvaltion ulkopuolelle, ja palvelujen suoritukset, jotka on suoritettu näihin tavaroihin liittyen. [6]

10. Direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdassa sallittiin ostoihin sisältyvän veron vähentäminen.

2. 1.1.1993 jälkeen

11. Kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin lisättiin direktiivillä 91/680 uusi XVI a osasto, jonka otsikko on "Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä" ja jonka tarkoitus on helpottaa sen jälkeen, kun verotukselliset tarkastukset sisäisillä rajoilla lakkautetaan 1.1.1993 alkaen, lopulliseen kaupan verotusjärjestelmään siirtymistä yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä. [7]

12. Tässä väliaikaisessa järjestelmässä arvonlisäveroa kannetaan vastikkeellisista "tavaroiden yhteisöhankinnoista", jotka verovelvollinen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, suorittaa jäsenvaltion alueella, jos myös myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan (28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäinen kappale).

13. Sellaiset tavaroiden luovutukset vapautetaan verosta, jotka "myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää – – sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii verovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa" (28 c artiklan A kohdan a alakohta). Myös sellaiset tavaroiden yhteisöhankinnat vapautetaan, jotka verovelvollisten luovuttamina olisi vapautettu verosta maan alueella (28 c artiklan B kohdan a alakohta).

14. Lopuksi 17 artiklan 3 kohdassa, jota on muutettu 28 f artiklan 1 kohdassa, sallitaan maksetun arvonlisäveron vähentäminen, jos verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja seuraaviin tarkoituksiin: 1) verolliseen taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella (a alakohta) ja 2) 15 artiklan sekä 28 c artiklan A kohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin (b alakohta).

6 – Asiassa C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004 (Kok. 2004, s. I-8379) antamassani ratkaisuehdotuksessa totesin, että "kansainvälisessä tavaraliikenteessä sovelletaan periaatetta, jonka mukaan verotus suoritetaan määränpäässä eli siellä, missä lopullinen kulutus toteutetaan. Näin ollen jos halutaan välttää alkuperämaan välillisen verotuksen vienti – mikä merkitsisi kaksinkertaista verotusta –, on ulkomaan liiketoimiin sovellettava vapautusjärjestelmää" (17 kohta).

7 – Direktiivin 91/680 johdanto-osan kolmannessa, kahdeksannessa ja yhdeksännessä perustelukappaleessa mainitaan tämä aikomus.

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15. Luxemburgilainen Eurodental SARL -yhtiö (jäljempänä Eurodental) valmistaa ja korjaa hammasproteeseja Saksassa asuville asiakkaille.

16. Luxemburgin veroviranomainen eväsi Eurodentalilta 26.3.1997 tekemällään päätöksellä oikeuden sen arvonlisäveron vähentämiseen, jonka Eurodental oli maksanut tavaroista, joita käytettiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorittamiseen naapurimaassa. Se katsoi, että 12.2.1979 annetun lain, jolla on muutettu ja täydennetty arvonlisäverosta 5.8.1969 annettua lakia,[8] 44 § (jossa säädetään hammasproteesien verosta vapauttamisesta) on ensisijainen tämän lain 43 §:ään (jossa säädetään toiseen jäsenvaltioon suoritettavien luovutusten verovapautuksesta) nähden ja että 49 §:n 2 momentin a kohtaa, jossa sallitaan 43 §:ssä tarkoitettuun toimintaan käytettyjä tavaroita vastaavan veron vähentäminen, ei sovelleta.

17. Tribunal d'arrondissement (alioikeus) katsoi 16.12.2002 antamassaan tuomiossa, että vähentämisen epääminen on laiton, koska kyseiset 43 ja 44 § koskevat eri liiketoimia: yksi koskee maan ulkopuolisia liiketoimia ja toinen liiketoimia maan alueella. Lain 49 §:ää sovelletaan ensin mainittuihin niiden luonteesta riippumatta, eikä missään säännöksessä säädetä 44 §:n ensisijaisuudesta 43 §:ään nähden. Tribunal d'arrondissementin mukaan luovutukset toiseen jäsenvaltioon luovat aina oikeuden veron vähennykseen.[9]

18. Verohallinto valitti tästä tuomiosta väittäen, että tällainen tulkinta johtaa kohteluun, jolla suositaan Saksaan suuntautuvia hammasproteesien luovutuksia Luxemburgissa suoritettaviin luovutuksiin nähden, millä loukataan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuusperiaatetta.

19. Cour d'appel on katsonut, että kyseessä olevien säännösten sisältö ei tarjoa selvennystä tulkinta-ongelmaan, minkä vuoksi se on päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Kuuluuko sellainen tavaroiden luovutus, joka – – kuudennen – – [arvonlisävero]

8 – Mémorial A nro 11, 19.2.1979, s. 186.

9 – Eurodentalin vaatimus hylättiin, koska luxemburgilaisten tuomioistuinten mukaan se ei esittänyt tarvittavaa näyttöä.

direktiivin – – 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan nojalla on vapautettu verosta silloin, kun se on tehty jäsenvaltion alueella, ja jonka perusteella mainitun direktiivin 17 artiklan nojalla ei synny oikeutta aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentämiseen, mainitun direktiivin 15 artiklan 1 ja 2 kohdan, sellaisina kuin ne olivat voimassa ennen 1.1.1993, soveltamisalaan ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan, jota sovelletaan 1.1.1993 lukien, soveltamisalaan ja näin ollen mainitun direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan, jossa annetaan oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu vero, jos luovutuksen on tehnyt yhteisön jäsenvaltioon sijoittautunut toimija toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle toimijalle ja jos mainitun direktiivin 15 artiklan 1 ja 2 kohdassa, sellaisina kuin ne olivat voimassa ennen 1.1.1993, ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa, jota sovelletaan 1.1.1993 lukien, asetetut soveltamisedellytykset täyttyvät, soveltamisalaan?

2) Kuuluuko sellainen palvelujen suoritus, joka – – kuudennen – – [arvonlisävero] direktiivin – – 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan nojalla on vapautettu verosta silloin, kun se on tehty jäsenvaltion alueella, ja jonka perusteella mainitun direktiivin 17 artiklan nojalla ei synny oikeutta aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentämiseen, mainitun direktiivin 15 artiklan 3 kohdan, sellaisena kuin se oli voimassa ennen 1.1.1993 (mihin liittyen vuotta 1993 ei koske mikään verovapautussäännös), soveltamisalaan ja näin ollen mainitun direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan, jossa annetaan oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu vero, jos palvelun on suorittanut yhteisön jäsenvaltioon sijoittautunut toimija toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle toimijalle ja jos 15 artiklan 3 kohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa ennen 1.1.1993, asetetut soveltamisedellytykset täyttyvät, soveltamisalaan?"

IV Asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

20. Eurodental, pääasian oikeudenkäynnissä valittajana oleva Luxemburgin viranomainen, Saksan hallitus ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisessa määräajassa.

21. Koska yksikään asianosaista ei ole vaatinut suullisen käsittelyn aloittamista, yhteisöjen tuomioistuin on 13.12.2005 pidetyssä yleiskokouksessaan päättänyt ratkaista asian työjärjestyksen 104 artiklan 4 kohdan mukaisesti, koska se katsoi, että julkisasiamiehen ratkaisuehdotus on tarpeeton.

22. Asian ratkaisuvaiheessa kolmas jaosto, jonka käsiteltävänä asia on, teki 6.4.2006 päätöksen asian palauttamisesta yleiskokoukseen, joka 25.4.2006 tekemällään päätöksellä päätti uudelleen, että asian ratkaiseminen kuuluu kolmannelle jaostolle, mutta se katsoi, että ratkaisuehdotus ja suullinen käsittely ovat aiheelliset, ja kehotti asianosaisia esittämään kirjallisesti näkemyksensä siitä, onko ennakkoratkaisukysymyksen ratkaisun kannalta merkitystä sillä, että Saksan liittotasavalta on tehnyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaisen valinnan ja kantaa veroa siirtymäkauden ajan sen alueelle asettuneiden ammatinharjoittajien tekemistä hammasproteesien ja hampaiden oikomishoidossa käytettävien välineiden luovutuksista ja korjauksista.

23. Suullisessa käsittelyssä, joka pidettiin 31.5.2006, olivat läsnä Eurodentalin ja komission edustajat, jotka pysyivät kummatkin kannassaan.

V Ennakkoratkaisukysymysten arviointi

24. Nämä ennakkoratkaisukysymykset, jotka on aiheellista tiivistää yhdeksi kysymykseksi, tarjoavat mahdollisuuden tarkastella kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen kahdentyyppisten vapautusten välisiä suhteita: tietyille yleishyödyllisille toiminnoille maan alueella myönnettävät vapautukset, joista säädetään 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa, ja jäsenvaltiosta toiseen suoritettaville liiketoimille myönnettävät vapautukset. Ensimmäinen kysymys koskee tavaroiden luovutuksia ennen 1.1.1993 ja tämän ajankohdan jälkeen, kun taas toisessa kysymyksessä viitataan ennen tätä ajankohtaa suoritettuihin palvelujen suorituksiin.

25. Pääasian oikeudenkäynti on saanut alkunsa siitä, että siinä kyseessä oleva liiketoiminta voi kuulua molempien vapautusten soveltamisalaan niin luonteensa (hammasproteeseja koskeva toiminta) kuin toteuttamistapojensa (suorittaminen jäsenvaltiosta toiseen) puolesta, mutta sen seuraukset voivat kuitenkin olla erilaiset, koska jos tämän toiminnan katsotaan kuuluvan ensin mainittuun luokkaan, maksettua arvonlisäveroa ei ole oikeutta vähentää, kun taas jälkimmäisessä tapauksessa se voidaan vähentää.

26. Ongelman ratkaisu edellyttää kahdenlaista tarkastelua: on tarkasteltava verovapautuksia verotuksen neutraalisuuden, joka on koko järjestelmän tukipilari, kannalta sekä yhteisöhankintojen ja -luovutusten erityistä ja väliaikaista tilannetta.

A *Neutraalisuus maan sisällä tehtävissä vapautuksissa*

27. Arvonlisäveroa kannetaan kulutuksesta, joka välillisesti ilmaisee henkilöiden taloudellista kapasiteettia, ja tämä tavoite saavutetaan verottamalla niiden elinkeinonharjoittajien tai ammatinharjoittajien liiketoimia, jotka vyörytystekniikan avulla siirtävät verorasituksen loppukuluttajalle. Näin saadaan "neutraali" vero, koska se rasittaa vain prosessin viimeistä lenkkiä, joka vastaanottaa tavaran tai palvelun.

28. Tämä rakenteellinen vaatimus johtaa siihen, että kaikki prosessiin osallistuvat toimijat vähentävät maksamansa veron kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetyllä tavalla. Kun verot on maksettu ja kun tavaroita tai palveluita käytetään verollisten liiketoimien tarpeisiin, vero voidaan vähentää. Näin ollen, jos niitä käytetään sellaisten liiketoimien yhteydessä, jotka eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan tai jotka on vapautettu verosta, minkäänlaista verotettavaa tapahtumaa tai vähennystä koskevaa oikeutta ei synny, koska verovelvollisuutta ei ole. [10]

29. Tällä samalla linjalla asiassa BLP Group annetussa tuomiossa todettiin, [11] että nimenomaisesti määriteltyjä tilanteita lukuun ottamatta verovelvollinen, joka käyttää verovapaan liiketoimen tekemistä varten palvelua, josta se on maksanut arvonlisäveroa, ei voi vähentää tätä veroa silloinkaan, kun verovapaalla liiketoimella on tarkoitus suorittaa verotettava liiketoimi.

B *Yhteisöhankintoja ja -luovutuksia koskeva siirtymäjärjestelmä*

30. Olen todennut tämän ratkaisuehdotuksen 11 kohdassa, että kuudetta arvonlisäverodirektiiviä muutettiin direktiivillä 91/680/ETY, jotta sen jälkeen, kun verotukselliset tarkastukset sisäisillä rajoilla on lakkautettu,

10 – Arvonlisäveron vähennysten mekanismia koskevan tarkastelun osalta suosittelen artikkelia Alguacil Marí, P. ja Orón Moratal, G., "La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva", *Noticias/C.E.E.*, nro 67 ja 68, elokuu/syyskuu 1990, s. 101. Colmenar Valdés, S., "El derecho a la deducción en el IVA", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nro 157, 1982, s. 327, katsoo, että "koska aikaisemmassa vaiheessa maksettu vero liittyy perustavalla tavalla siihen, joka on maksettava seuraavassa vaiheessa, tapauksissa, joissa ei ole verovelvollisuutta, vaikuttaa siltä, ettei myöskään voida vähentää aikaisemmin maksettua veroa, koska vähennysoikeuden perustana olevaa varsinaista syytä ei enää ole".

11 – Asia C-4/94, tuomio 6.4.1995 (Kok. 1995, s. I-983).

helpotetaan siirtymistä lopulliseen yhteisön sisäisen kaupan verottamiseen yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä siten, että jäsenvaltioiden välisestä kaupasta kannetaan vero lähtöjäsenvaltiossa. Tästä huolimatta, koska 31.12.1992 (tätä lakkauttamista edeltänyt päivä) ei ollut olemassa tältä osin tarvittavia edellytyksiä, sääntö, jonka mukaan vero kannetaan määrämaassa, pysyi voimassa ja on edelleen voimassa. Tästä syystä 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa otettiin käyttöön yhteisöluovutuksia koskeva verovapautus siten, että tähän luokkaan kuuluvista hankinnoista kannetaan vero määräjäsenvaltiossa.

31. Toisin sanoen, tähän lopulliseen sääntelyyn tähtäävän siirtymäjakson aikana arvonlisäveroa on maksettava, luonteeltaan tilapäisesti, verovelvollisen tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, suorittamista yhteisöhankinnoista siten, että verollinen liiketoimi katsotaan suoritetuksi jäsenvaltiossa, johon lähetys tai kuljetus saapuu tavaroiden hankkijalle (kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohta ja 28 b artiklan A kohdan 1 alakohta).

32. Näitä säännöksiä voidaan perustella sillä, että kun vero on maksettava maassa, johon tavarat saapuvat, neutraalisuus voidaan taata vain, jos veron maksaneella on mahdollisuus vyöryttää tai vähentää se, ja siksi kyse ei voi olla loppukuluttajasta vaan verovelvollisesta, joka käyttää tavaroita tilanteissa, joita verorasitus tosiasiallisesti koskee.

33. Tässä menettelyssä, jossa jäsenvaltioiden väliset liiketoimet rinnastetaan maan sisäisiin liiketoimiin, rajanylitys jätetään huomiotta verotusta varten siten, että lähtövaltiossa tapahtuva luovutus vapautetaan verosta (28 c artiklan A kohdan a alakohta) ja veron vähentämiseen oikeutetun on maksettava veroa tavaran vastaanottamisesta maassa, johon tavarat saapuvat (28 a artiklan A kohdan a alakohta) siten, että veron vyöryttäminen jatkuu tavaran lopulliseen vastaanottajaan asti.

34. Täten direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohta, sellaisena kuin se on annettu 28 f artiklan 1 kohdassa, jossa sallitaan verovelvolliselle arvonlisäveron vähentäminen, jos verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja verosta vapautettuihin liiketoimiinsa [12] 28 c artiklan A kohdan mukaisesti, koska jäsenvaltioiden välisen liiketoimen suorittajan ei tarvitse maksaa tästä veroa, ikään kuin tällaista liiketoimea ei olisi toteutettu.

12 – Pääasian oikeudenkäynnissä hammasteknikolla olisi oikeus vähentää proteesin valmistamisessa käytetyistä tavaroista maksettu vero, kun proteesi olisi tarkoitettu verovapaata liiketoimintaa varten.

C *Säännösten välinen ristiriita, jota ei ole olemassa*

35. Edellä esitetty kysymyksenasettelu, joka perustuu siihen, että liiketoimi kuuluu jäsenvaltiosta toiseen toteutettavien liiketoimien luokkaan, menettää merkityksensä, kun kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan mukaisesti myönnettävä vapautus perustuu liiketoimen luonteeseen.

36. Jos verosta vapautetun rajatylittävän luovutuksen, jota ei myöskään verotettaisi, vaikka luovutus olisi puhtaasti maan sisäinen, yhteydessä verovelvollinen vähentää arvonlisäveron, täten luotaisiin kilpailunvastainen etu niille, jotka suorittavat liiketoimia maan ulkopuolelta käsin, ja rikottaisiin tavoiteltu tasapaino,[13] jolla pyritään paitsi siihen, että ketjun keskellä olevat lenkit saavat takaisin maksamansa veron, jotta verorasite koskee vain loppukuluttajaa, myös siihen, että kohtelu on yhdenvertaista[14] siitä tapahtumien ketjusta riippumatta, johon kaikki toimijat osallistuvat, ja siitä riippumatta, mistä yhteisön jäsenvaltiosta käsin toiminta tapahtuu.[15]

37. Toisin sanoen: aikaisemmissa vaiheissa vyörytetyn arvonlisäveron vähentäminen on hyväksyttyä sellaisen toiminnan yhteydessä, joka on vapautettu verosta vain sen vuoksi, että tämä toiminta suuntautuu jäsenvaltiosta toiseen, ei muista syistä; näin ollen vähentämistä ei hyväksytä 28 c artiklan B kohdan a alakohdan mukaisten vapautusten osalta eli sellaisten tavaroiden yhteisöhankintojen yhteydessä, joiden luovuttaminen jäsenvaltiossa olisi ollut verosta vapautettu, paitsi jos, kuten 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa todetaan, ne olisivat luoneet oikeuden vähennykseen maan alueella suoritettuinakin.

38. Asiaan saadaan selvennystä myös 17 artiklan 3 kohdan c alakohdasta, jossa nimenomaisesti myönnetään oikeus sen arvonlisäveron vähentämiseen, joka on maksettu tiettyjen 13 artiklan B kohdassa mainittujen vapautettujen liiketoimien yhteydessä, kun liiketoimi ylittää yhteisön rajat. Tämä c alakohta olisi tarpeeton, jos, kuten Eurodental ja Saksan hallitus tuovat esiin, tällaisiin vapautuksiin, kun liiketoimi on kansainvälinen, sovellettaisiin suoraan 17 artiklan 3 kohdan b alakohtaa.

13 – Nyt esillä olevassa asiassa Luxemburgin ulkopuolelle tuotteensa lähettävä toimija voi vähentää oman toimintansa yhteydessä maksaman arvonlisäveron, mitä se ei voi tehdä maan sisällä toteutettavien liiketoimien yhteydessä.

14 – Terra, B. ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Volume 1, Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006, s. 418–422, selittävät, että arvonlisäveron neutraalisuus on monitahoinen ajatus, jolla on lainsäädännöllinen ulottuvuus, jotta toimijoita kohdellaan yhdenvertaisella tavalla lain edessä, taloudellinen ulottuvuus, jotta tuotannossa käytettävien menettelyiden valinta olisi optimaalista, ja kilpailua koskeva ulottuvuus, jotta markkinoita ei vääristetä.

15 – Asiassa C-302/93, Debouche, 26.9.1996 annetussa tuomiossa (Kok. 1996, s. I-4495) ja erityisesti tuomion 19 kohdassa todetaan, että taloudellinen toimija, joka harjoitti verosta vapautettua toimintaa, ei voinut vedota siihen, että toiminta tapahtui jäsenvaltiosta toiseen, jotta hän saisi veron takaisin, jos hänellä ei ollut tähän oikeutta maan sisällä.

39. Komissio selittää asian hyvin selkeästi ennakkoratkaisupyynnön osalta esittämissään kirjallisissa huomautuksissa, joissa se perustelee, että jos Eurodentalille myönnetään oikeus veron vähentämiseen, sille myönnettäisiin etuoikeutettu asema niihin kilpailijoihin nähden, jotka toimivat kansallisilla markkinoilla ja joilla ei ole tätä oikeutta, mikä kannustaisi veropetokseen ja innostaisi yrityksiä siirtymään eri jäsenvaltioihin kuin siihen, jossa ne tosiasiallisesti toimivat.

40. Saksan hallitus on oikeassa väittäessään, että kun se valitsi 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaisesti, että Saksassa jatketaan hammasproteeseihin liittyvien liiketoimien verottamista, Luxemburgista hankittavat hammasproteesit voivat tulla kuluttajille kalliimmiksi, koska niistä kannetaan veroa Saksassa eikä Luxemburgissa maksettua arvonlisäveroa ole mahdollista vähentää. [16] Tämä lopputulos, joka johtuu siitä, että tätä välillistä veroa ei ole kokonaan yhdenmukaistettu, on kuitenkin seurausta Saksan viranomaisten, jotka ovat väliaikaisesti jättäneet tietyt liiketoimet yhteisen järjestelmän ulkopuolelle, laillisesti tekemästä valinnasta, jonka seurauksista sen on vastattava. [17] Ei ole hyväksyttävää, että neutraalisuuden periaatteesta ja järjestelmän yhtenäisyydestä poiketaan vapaasti valitun kansallisen erityispiirteen takia [18] ja että muiden jäsenvaltioiden, tässä tapauksessa Luxemburgin, veroviranomaisille siirretään tästä yksipuolisesta päätöksestä aiheutuva taloudellinen rasite.

41. Tavaroiden luovutuksiin, sekä ennen 1.1.1993 suoritettuihin että tämän ajankohdan jälkeen suoritettuihin, liittyvät toteamukset koskevat myös ennen tätä ajankohtaa suoritettuja palvelujen suorituksia, joista on kyse toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä, kun otetaan huomioon kuudennen arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 3 kohdan ja 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan alkuperäinen sanamuoto.

42. Lopuksi on todettava, että jäsenvaltiosta toiseen suoritettava liiketoimi ei luo oikeutta maksetun arvonlisäveron vähentämiseen, jos maan sisällä suoritettava liiketoimi vapautetaan verosta sen sisällön vuoksi. [19]

16 – Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa potilas maksaisi Saksassa hammaslääkärille laskun, joka sisältäisi: a) proteesin valmistamiseen Luxemburgissa käytetyt tarvikkeet ja niitä vastaavan arvonlisäveron (arvonlisäveron jäännösmäärä), b) hammasteknikon palkkion ja c) saksalaisen hammaslääkärin palkkion. Näin ollen taloudellinen vaikutus on suurempi loppukuluttajalle, jos arvonlisäveron jäännösmäärän vähentämistä ei myönnetä, minkä vuoksi Saksan hallituksen mukaan ratkaisu on tämän salliminen.

17 – Asiassa C-169/00, komissio v. Suomi, 7.3.2002 annetun tuomion (Kok. 2002, s. I-2433) 32 kohdassa muistutetaan, että 28 artiklan 3 kohdan nojalla myönnetyt poikkeukset eivät kuulu yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään.

18 – Vain kaksi muuta maata – Belgia ja Unkari – ovat valinneet tämän saman vaihtoehdon.

19 – Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 29 artiklan mukaisesti perustettu neuvoa-antava arvonlisäverokomitea ehdotti tätä ratkaisua 60. kokouksessaan, joka pidettiin 20. ja 21.3.2000 (TAXUD/1876/00 – Rév. 1, Comité de la TVA, Orientations de la 60ème réunion, 20 et 21 mars 2000).

VI Ratkaisuehdotus

43. Esitettyjen ajatusten perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee Luxemburgin suurherttuakunnan Cour d'appelin esittämät ennakkoratkaisukysymykset seuraavalla tavalla:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdassa tarkoitetut tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset vapautetaan tämän säännöksen perusteella verosta, vaikka kyseessä ovat jäsenvaltiosta toiseen suoritetut liiketoimet, joista säädetään 15 artiklan 1, 2 ja 3 kohdassa (alkuperäisessä ja direktiivin 91/680/ETY mukaisessa sanamuodossaan) ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa, ja niiden perusteella ei näin ollen synny 17 artiklan mukaista vähennysoikeutta.