

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

7. december 2006 *

I sag C-240/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Cour d'appel (Luxembourg) ved afgørelse af 1. juni 2005, indgået til Domstolen den 3. juni 2005, i sagen

Administration de l'enregistrement et des domaines

mod

Eurodental Sàrl,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus og A. Ó Caoimh (refererende dommer),

* Processprog: fransk.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

på grundlag af kendelse af 4. maj 2006 om genåbning af den mundtlige forhandling og efter retsmødet den 31. maj 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Administration de l'enregistrement og des domaines ved avocat A. Kronshagen

— Eurodental Sàrl ved avocats M. Molitor, P. Lopes Da Silva, N. Cambonie og R.Muller

— den tyske regering ved M. Lumma og U. Forsthoff, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 22. juni 2006,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkning af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), artikel 15, stk. 1-3, artikel 17, stk. 3, litra b), og artikel 28c, punkt A, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 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), og ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«).
- 2 Anmodningen er forelagt under en sag anlagt af Eurodental Sàrl (herefter »Eurodental«) mod den luxembourgske Administration de l'enregistrement et des domaines (herefter »afgiftsmyndigheden«) som følge af sidstnævntes afslag på at tillade Eurodental at fradrage indgående merværdiafgift (herefter »moms«) vedrørende regnskabsårene 1992 og 1993 erlagt vedrørende transaktioner i form af fremstilling og reparation af tandproteser, når disse var blevet foretaget for kunder med bopæl i Tyskland.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

- 3 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), bestemmer:

»Afgiftsfritagelser i indlandet

A. Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse

1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

- e) tjenesteydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser.«

4 Dog bestemmer direktivets artikel 28, stk. 3, litra a):

»3. I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

a) fortsat lade de transaktioner være afgiftspligtige, som er fritaget i henhold til artikel 13 [...], og som er anført i bilag E.«

5 Punkt 2 i dette bilag nævner de transaktioner, der er omfattet af nævnte direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e).

6 Direktivets artikel 17, som har overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, fastsatte i den udgave, der var gældende før ikrafttrædelsen af direktiv 91/680, i stk. 2, litra a), og stk. 3 følgende:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede [moms], for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

- a) hans transaktioner i forbindelse med de former for økonomisk virksomhed, som omhandlet i artikel 4, stk. 2, når disse udføres i udlandet og ville have givet ret til fradrag, såfremt de var blevet udført i indlandet

- b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af [...] artikel 15 [...]

- c) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 13, punkt B, litra a), og [artikel 13, punkt B,] litra d), nr. 1-5, såfremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet, eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til at udføres til et land uden for Fællesskabet.«

7 Artikel 1, nr. 22, i direktiv 91/680 indsatte i sjette direktiv i den oprindelige affattelse afsnit XVIa, der har overskriften »Momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne«, og som bl.a. omfatter artikel 28a-28f. Direktiv 91/680 skulle være gennemført i national ret den 1. januar 1993.

8 Sjette direktivs artikel 28a bestemmer:

»1. Der skal ligeledes svares merværdiafgift af:

- a) erhvervelser inden for Fællesskabet af goder mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og [ikke] er omfattet af fritagelsesordningen i artikel 24 [...]

[...]«

- 9 Sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 1, præciserer:

»Stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder anses for at være det sted, hvor goderne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til erhververen afsluttes.«

- 10 Sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, og punkt B, litra a), bestemmer:

»A. Fritagelse i forbindelse med levering af goder

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, fritager medlemsstaterne nedennævnte transaktioner:

- a) levering af goder, som defineret i artikel 5, når disse goder af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden

for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet, 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 af goderne påbegyndes.

[...]

B. Fritagelse i forbindelse med erhvervelse inden for Fællesskabet af goder

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af ovennævnte fritagelser og for at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug, fritager medlemsstaterne:

- a) erhvervelse inden for Fællesskabet af goder, når leveringen af disse goder foretaget af afgiftspligtige personer under alle omstændigheder ville være fritaget for afgift i indlandet.«

¹¹ Sjette direktivs artikel 28f, nr. 1, fastsætter:

»1. Artikel 17, stk. 2, 3 og 4, affattes således:

»[...]

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

[...]

b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til [...] artikel 28c, punkt A og C«.

¹² Før den 1. januar 1993 var transaktioner inden for Fællesskabet omfattet af sjette direktivs artikel 15, der har overskriften: »Afgiftsfritagelse for eksporttransaktioner[r] og dermed ligestillede transaktioner samt for international transport«. Artikel 15, nr. 1-3 og 13, fastsatte i den udgave, der var gældende før ikrafttrædelsen af direktiv 91/680 og 92/111:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

1. levering af goder, som af sælgeren eller for hans regning forsendes eller transporteres ud over det i artikel 3 fastlagte område
2. levering af goder, som af en køber, der ikke er etableret i indlandet, eller for hans regning forsendes eller transporteres ud over det i artikel 3 fastlagte område [...]

3. tjenesteydelser bestående i arbejde, der udføres på løsøregenstande, som med henblik på en sådan bearbejdning er erhvervet eller indført i det i artikel 3 fastlagte område, og som forsendes eller transporteres ud over dette område af tjenesteyderen eller af en aftager, der ikke er etableret i indlandet, eller for disses regning

[...]

13. tjenesteydelser, herunder transport og til ydelserne knyttede transaktioner — dog med undtagelse af tjenesteydelser, som er afgiftsfrie i henhold til artikel 13 — såfremt de er direkte forbundet med transit, med udførsel af goder eller med den indførsel af goder, der drager fordel af bestemmelserne i artikel 14, stk. 1, litra b) og c), og i artikel 16, stk. 1.«

De nationale bestemmelser

De luxembourgiske bestemmelser

- 13 Artikel 43, stk. 1, litra a) og c), i lov af 12. februar 1979 om ændring og supplering af lov af 5. august 1969 om merværdiafgift (*Mémorial* A 1979, s. 186, herefter »momsloven«) fastsatte i den udgave, der var gældende før den 1. januar 1993:

»Følgende former for virksomhed er fritaget for merværdiafgift inden for de grænser og på de betingelser, som vil blive fastsat ved storhertugelig anordning:

- a) leveringer af goder, der afsendes eller transporteres til udlandet af leverandøren eller af en tredjemand for dennes regning

[...]

- c) tjenesteydelser foretaget i forbindelse med en transaktion vedrørende aktiv forædling vedrørende goder, som er erhvervet eller indført med henblik på denne transaktion, og som afsendes eller transporteres til udlandet af tjenesteyderen eller af en tredjemand for dennes regning.«

¹⁴ I den udgave, der var gældende efter denne dato, fastsatte samme bestemmelse, som ændret ved artikel II i lov af 18. december 1992, som ændrede og supplerede lov af 12. februar 1979 om merværdiafgift (*Mémorial* A 1992, s. 3032), i sit stk. 1, litra d):

»Følgende former for virksomhed er [fritaget] for [moms] inden for de grænser og på de betingelser, som vil blive fastsat ved storhertugelig anordning:

[...]

- d) leveringer af goder som omhandlet i artikel 9 og artikel 12, litra a)-e), der afsendes eller transporteres til udlandet af leverandøren eller af en tredjemand for dennes regning eller af erhververen eller en tredjemand for dennes regning, uden for landet, men inden for Fællesskabet, foretaget for en anden momspligtig person som et led i udøvelsen af hans erhvervsmæssige virksomhed eller vedrørende en juridisk person, der ikke er afgiftspligtig i en anden medlemsstat [...].«

15 Momslovens artikel 44, stk. 1, nr. l), andet og tredje led, har følgende ordlyd:

»Følgende former for virksomhed er [fritaget] for [moms] inden for de grænser og på de betingelser, som vil blive fastsat ved storhertugelig anordning:

[...]

l) følgende tjenesteydelser og leveringer af goder:

[...]

— tjenesteydelser udført som et led i lovlig udøvelse af erhverv som tandtekniker

— tandlægers og tandteknikers levering af tandproteser som et led i lovlig udøvelse af deres erhverv.«

16 Momslovens artikel 49, stk. 1, og artikel 49, stk. 2, litra a), bestemmer:

»1. Der kan ikke fradrages [moms] betalt som indgående afgift vedrørende goder og tjenesteydelser, som anvendes med henblik på levering af goder og tjenesteydelser, der er fritagne eller ikke falder ind under anvendelsesområdet for afgiften.

[...]

2. Som en undtagelse fra bestemmelserne i stk. 1 må den afgiftspligtige dog foretage fradrag for moms, såfremt goderne og tjenesteydelserne anvendes i forbindelse med:

a) den pågældendes transaktioner, som er momsfritagne i henhold til artikel 43 eller gennemførelsesbestemmelserne vedrørende disse.«

De tyske bestemmelser

17 Efter ordlyden af § 4, nr. 14, fjerde punktum, i lov om omsætningsafgift (Umsatzsteuergesetz, herefter »UStG«) gælder fritagelsen af transaktioner i forbindelse med virksomhed som bl.a. tandlæge ikke for levering eller reparation af tandproteser og odontologiske apparater, hvis den erhvervsdrivende har fremstillet eller repareret dem i sin virksomhed.

- 18 I henhold til UStG's § 12, stk. 2, nr. 6, opkræves der moms med en reduceret sats vedrørende disse transaktioner.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 19 Eurodental er et selskab med hjemsted i Luxembourg, hvis virksomhed i det væsentlige består i fremstilling og reparation af tandproteser for kunder, der er etableret i Tyskland.
- 20 Ved afgørelse af 26. marts 1997 gav afgiftsmyndigheden Eurodental afslag på at fradrage indgående moms vedrørende regnskabsårene 1992 og 1993 erlagt for goder anvendt til at udføre leveringer af goder og tjenesteydelser til kunder, der var etableret i Tyskland. Begrundelsen var, at momslovens artikel 44 har forrang frem for dennes artikel 43, i den udgave af momsloven, der var gældende før og efter den 1. januar 1993, således at lovens artikel 49, stk. 2, litra a), som indrømmer fradrag for indgående moms, følgelig ikke finder anvendelse.
- 21 Under en sag med påstand om ophævelse eller ændring af denne afgørelse fastslog Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) ved dom af 16. december 2002, at fradraget var afslået med urette. Efter at have konstateret, at ovennævnte artikel 43 og 44 vedrører forskellige transaktioner, idet den førstnævnte vedrører transaktioner, der ikke er bestemt til indlandet, mens den anden vedrører transaktioner foretaget på dennes område, fandt retten, at momslovens artikel 49 gav hjemmel til at fradrage indgående moms for de transaktioner, som er omfattet af artikel 43 i loven, i den udgave af momsloven, der var gældende før og efter den 1. januar 1993, uanset hvilken momsfrigørelsesordning der fandt anvendelse i indlandet. Ingen intern retsforordning gav ifølge retten holdepunkter for at konkludere, at artikel 44 skulle have forrang for sidstnævnte bestemmelse.

22 Afgiftsmyndigheden har indanket denne dom for den forelæggende ret. Da den forelæggende ret har konstateret, at spørgsmålet om, hvorvidt sjette direktivs artikel 13 har forrang for dettes artikel 28c, ikke er afgjort i teksterne, har ankeinstansen besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

- »1) Er levering af goder — som, når den foretages i en medlemsstats indland, er afgiftsfritaget i medfør af [sjette direktivs] artikel 13, [punkt A], stk. 1, litra e), og som ikke giver ret til fradrag for indgående moms i medfør af dette direktivs artikel 17 — omfattet af anvendelsesområdet for henholdsvis artikel 15, nr. 1 og 2, i nævnte direktiv, således som affattet før den 1. januar 1993, og af artikel 28c, [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, og er [bestemt] 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 sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), [...] og som ikke giver ret til fradrag for indgående moms i medfør af dette direktivs artikel 17 — omfattet af anvendelsesområdet for henholdsvis 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, og er [bestemt] 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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

- 23 Med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om transaktioner som fremstilling og reparation af tandproteser, der, når de fuldføres inden for en medlemsstats område, som virksomhed af almen interesse er fritaget for moms, kan give ret til fradrag af indgående moms, når de har karakter af transaktioner inden for Fællesskabet.
- 24 Det fremgår af ordlyden af disse spørgsmål, at anmodningen angår dels leveringer af goder og tjenesteydelser, der er gennemført før den 1. januar 1993, dels leveringer af goder foretaget efter denne dato. Derimod angår den ikke tjenesteydelser foretaget efter den 1. januar 1993.
- 25 Det skal påpeges, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, fastsætter momsfritagelse for visse former for virksomhed af almen interesse, herunder som affattet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), af tjenesteydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv og levering af tandproteser præsteret af sidstnævnte.
- 26 I henhold til dette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), er forholdet det, at når en afgiftspligtig person leverer goder eller tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, som anvender dem til at udføre en transaktion, der er fritaget i medfør af direktivets artikel 13, punkt A, har sidstnævnte person i princippet ikke fradragsret for indgående moms, eftersom de pågældende goder og tjenesteydelser i et sådant tilfælde ikke anvendes til afgiftspligtige transaktioner (jf. i denne retning dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 44, og af 26.9.1996, sag C-302/93, Debouche, Sml. I, s. 4495, præmis 16).

- 27 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at det ikke i hovedsagen er bestridt, at de transaktioner, som Eurodental har foretaget, er omfattet af de sidstnævnte bestemmelser, når de gennemføres i indlandet i den medlemsstat, hvor nævnte selskab er etableret. Med anmodningen ønsker den forelæggende ret følgelig udelukkende afgjort, om nævnte transaktioner fortsat er omfattet af de samme bestemmelser, når de gennemføres til fordel for kunder, der er etableret i en anden medlemsstat, i det konkrete tilfælde i Tyskland.
- 28 Hvad angår transaktioner inden for Fællesskabet fastsatte artikel 15, nr. 1-3, i den udgave, der var gældende før den 1. januar 1993, afgiftsfritagelse for levering af goder, som forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaten. Fra denne dato er fritagelsen af samme leveringer fastsat i dette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), som affattet ved samme direktivs artikel 28f, nr. 1, giver sådanne transaktioner ret til fradrag for den indgående moms i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet af goder påbegyndes (jf. dom af 6.4.2006, sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. I, s. 3227, præmis 30).
- 29 Afgiftsmyndigheden er dog af den opfattelse, at de i hovedsagen omtvistede transaktioner inden for Fællesskabet ikke giver en sådan fradragsret, fordi sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), der fastsætter en særlig fritagelse, har forrang for de mere generelle bestemmelser i samme direktivs artikel 15 og artikel 28c, punkt A, litra a).
- 30 Eurodental har derimod gjort gældende, at eftersom sjette direktivs artikel 13, henholdsvis artikel 15 og artikel 28c i samme direktiv har forskellige anvendelsesområder, kan nævnte artikel 13 ikke have forrang for de sidstnævnte. Det fremgår nemlig ifølge Eurodental af ordlyden af overskrifterne for hver af disse bestemmelser, at dettes direktivs artikel 13 kun gælder for transaktioner foretaget i indlandet i en medlemsstat, mens transaktioner mellem medlemsstaterne for deres vedkommende er omfattet af samme direktivs artikel 15 og artikel 28c.

- 31 I så henseende bemærkes, at som anført af Eurodental omfatter sjette direktivs artikel 13 efter ordlyden af sin overskrift fritagelser »i indlandet«, mens henholdsvis dette direktivs artikel 15 i den udgave, der var gældende før den 1. januar 1993, og direktivets artikel 28c, der har været gældende fra denne dato, efter deres ordlyd omfatter henholdsvis »eksporttransaktioner[r]« og »samhandelen mellem medlemsstaterne«.
- 32 I modsætning til, hvad Eurodental har anført, kan dette dog imidlertid ikke medføre, at en transaktion omfattet af sjette direktivs artikel 13, når den har karakter af samhandel mellem medlemsstaterne, nødvendigvis er omfattet, og alene af denne grund, af nævnte artikel 15 og 28c, med den virkning, at nævnte transaktion i betragtning af henvisningen i direktivets artikel 17, stk. 3, litra b), til sidstnævnte bestemmelser, kan give ret til fradrag af indgående moms.
- 33 Kun undtagelsesvist tillader direktivet nemlig — bl.a. artikel 17, stk. 3, litra b) — fradrag af moms for goder eller tjenesteydelser, der er anvendt til fritagne transaktioner (jf. i denne retning dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 23). Derfor skal de i nævnte direktiv anvendte udtryk fortolkes strengt.
- 34 Selv om sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), generelt henviser til de bestemmelser i dette direktiv, der fastsætter fritagelse af transaktioner inden for Fællesskabet, nemlig henholdsvis nævnte direktivs artikel 15 for så vidt angår perioden før den 1. januar 1993 og artikel 28c i dette for så vidt angår perioden efter denne dato, må det derfor konstateres, at denne bestemmelse ikke på nogen måde henviser til de fritagelser, der fastsat i samme direktivs artikel 13 til fordel for visse former for virksomhed.

- 35 Tværtimod udelukkede sjette direktivs artikel 15, hvortil artikel direktivets 17, stk. 3, litra b), henviste, før den 1. januar 1993 udtrykkeligt tjenesteydelser, der var fritaget i henhold til nævnte direktivs artikel 13, såfremt de var direkte forbundet med visse grænseoverskridende transaktioner.
- 36 Desuden tildeler sjette direktiv 17, stk. 3, litra c), specifikt fradragsret med hensyn til visse transaktioner, der er fritaget i medfør af direktivets artikel 13, punkt B. Som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber med føje har gjort gældende, ville denne bestemmelse være uden indhold, hvis fritagelserne i nævnte direktiv artikel 13 allerede var dækket af stk. 3, litra b), i nævnte artikel 17.
- 37 Uanset ovennævnte ordlyd af overskrifterne på relevante bestemmelser i sjette direktiv fremgår det derfor af gennemgangen af deres indhold, at transaktioner, der er fritaget efter nævnte direktiv artikel 13, ikke giver ret til at fradrage indgående moms, selv når disse transaktioner har karakter af transaktioner inden for Fællesskabet.
- 38 Denne fortolkning, som er foretaget ud fra sjette direktiv efter dettes egen ordlyd, bekræftes såvel af det formål, direktivet forfølger, som af dets opbygning og af princippet om afgiftens neutralitet.
- 39 Hvad for det første angår det mål, der forfølges med sjette direktiv, skal der henvises til, at i henhold til artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12) bygger det fælles momssystem på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de

produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet (kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Transport Service, Sml. I, s. 1991, præmis 20).

- 40 Som afgiftsmyndigheden og Kommissionen med føje har gjort gældende, kan transaktioner inden for Fællesskabet som de i hovedsagen omhandlede, hvis de gav ret til at fradrage indgående moms i afsendelsesmedlemsstaten, leveres inden for Fællesskabet med fuldstændig momsfrigivelse. Når disse transaktioner i alle tilfælde er fritaget i indlandet i bestemmelsesmedlemsstaten i medfør af sjette direktivs artikel 13, skulle de nemlig dels være fritaget i denne medlemsstat som en erhvervelse inden for Fællesskabet i overensstemmelse med direktivets artikel 28c, punkt B, litra a), dels kunne de ikke være genstand for nogen momsopkrævning i oprindelsesmedlemsstaten, eftersom den indgående afgift ville være fradraget, og i overensstemmelse med direktivets artikel 28c, punkt A, litra a), ville der ikke blive opkrævet udgående afgift.
- 41 Det fremgår således af formålet med det fælles momssystem og af den momsovergangsordning, der er indført ved direktiv 91/680 for samhandelen mellem medlemsstaterne, at en person, som er omfattet af en afgiftsfritagelse, og som følgelig ikke har ret til fradrag for indgående moms betalt i indlandet i en medlemsstat, heller ikke kan have denne ret, når den omhandlede transaktion er foretaget inden for Fællesskabet (jf. i denne retning *Debouche-dommen*, præmis 15).
- 42 Dette princip er knæsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), eftersom retten til at fradrage moms i medfør af denne bestemmelse i forbindelse med en transaktion udført i udlandet er udelukket, hvis denne transaktion ikke giver ret til fradrag i indlandet.

- 43 Hvad dernæst angår opbygningen af sjette direktiv bemærkes, at fritagelserne i artikel 13, punkt A — da de alene er til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen — har særlig karakter (jf. i denne retning dom af 20.11.2003, sag C-307/01, D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, Sml. I, s. 13989, præmis 54). Derimod har fritagelsen til fordel for transaktioner inden for Fællesskabet, der følger af samme direktivs artikel 15 for så vidt angår perioden før den 1. januar 1993, og af direktivets artikel 28c for perioden efter denne dato, en almen karakter, som på ubestemt måde omfatter økonomiske transaktioner mellem medlemsstaterne.
- 44 Under disse omstændigheder er det i overensstemmelse med opbygningen af sjette direktiv, at den ordning, der finder anvendelse på de specifikke undtagelser i dette direktivs artikel 13, punkt A, antages at have forrang for den bestemmelse, der finder anvendelse på de almene fritagelser, som direktivet fastsætter for transaktioner inden for Fællesskabet.
- 45 I modsætning til, hvad den tyske regering har hævdet, kan sjette direktivs artikel 26b, punkt G, stk. 1, ikke ændre noget herved. Når det, som den tyske regering har gjort gældende, alligevel kan udledes af denne bestemmelse — som indfører et særarrangement for afgiftsbelægning af investeringsguld — at en medlemsstat ikke kan afstå fra at anvende fritagelsen af leveringer inden for Fællesskabet af dette produkt, mens den i princippet på visse betingelser kan afstå fra at anvende den i denne ordning fastsatte fritagelse vedrørende specifikke transaktioner, der udføres i denne medlemsstat, beviser det på ingen måde, at den første fritagelse har forrang for den anden, men bekræfter højst, at hver af disse fritagelser følger egne regler, som har forskelligt indhold og formål.
- 46 Hvad endelig for det tredje angår princippet om afgiftsneutralitet påpeges, at dette princip bl.a. er til hinder for, at sammenlignelige ydelser, som konkurrerer indbyrdes,

behandles forskelligt med hensyn til moms (jf. i denne retning dom af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 54).

⁴⁷ Hvis de i hovedsagen omhandlede transaktioner gav ret til fradrag, når de havde karakter af transaktioner inden for Fællesskabet, ville dette princip ikke blive overholdt, eftersom de samme transaktioner, når de er gennemført i indlandet, ikke for deres del medfører fradragsret. Følgelig ville afgiftspligtige personer, der udfører en transaktion inden for Fællesskabet, stå i en mere fordelagtig situation end afgiftspligtige personer, der udfører en intern transaktion (jf. i denne retning Debouche-dommen, præmis 19).

⁴⁸ Den tyske regering har dog hvad angår hovedsagen understreget, at eftersom Forbundsrepublikken Tyskland anvender overgangsordningen i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), sammenholdt med nr. 2 i bilag E til direktivet, hvilken ordning giver den mulighed for fortsat at afgiftsbelægge de omhandlede transaktioner, vil disse kunne blive undergivet en dobbeltbeskatning, eftersom de på ny kan beskattes dér i henhold til denne bestemmelse, sammenholdt med sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, og artikel 28b, punkt A, stk. 1, mens den i Luxembourg erlagte indgående moms ikke kan fradrages. Derimod vil de samme transaktioner, selv om de er afgiftspligtige, når de gennemføres i indlandet i denne medlemsstat, medføre adgang til fradrag. Heraf følger, at afgiftspligtige, der er etableret i Tyskland, vil stå i en mere fordelagtig situation end deres konkurrenter, som er etableret i Luxembourg.

⁴⁹ Denne argumentation, som Kommissionen og afgiftsmyndigheden har bestridt, kan ikke godtages.

- 50 Der må mindes om, at Fællesskabets momssystem er resultatet af en gradvis harmonisering af de nationale lovgivninger inden for rammerne af artikel 93 EF og 94 EF. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, er denne harmonisering, således som den er gennemført ved flere på hinanden følgende direktiver, og navnlig ved sjette direktiv, stadig kun en delvis harmonisering (dom af 5.12.1989, sag C-165/88, ORO Amsterdam Beheer og Concerto, Sml. s. 4081, præmis 21).
- 51 Således er den tilsigtede harmonisering endnu ikke gennemført, for så vidt som sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), giver medlemsstaterne tilladelse til fortsat at opretholde visse bestemmelser i deres nationale lovgivning, der er ældre end dette direktiv, og som uden den nævnte tilladelse ville være uforenelige med dette (jf. i denne retning dom af 13.7.2000, sag C-36/99, Idéal tourisme, Sml. I, s. 6049, præmis 38).
- 52 Det er vel korrekt, at en medlemsstat, der som Forbundsrepublikken Tyskland opretholder sådanne bestemmelser i sin nationale lovgivning, ikke derved tilsidesætter sjette direktiv (jf. i denne retning Idéal tourisme-dommen, præmis 38), men det står dog fast, at den afgiftspligt, som direktivets artikel 28, stk. 3, litra a), giver mulighed for at pålægge, ikke er en harmoniseret afgiftspligt, der er en integrerende del af den momsordning, som er etableret ved direktivet for visse former for virksomhed af almen interesse, men en afgiftspligt, der kun er tilladt i en overgangsperiode (jf. i denne retning dom af 7.3.2002, sag C-169/00, Kommissionen mod Finland, Sml. I, s. 2433, præmis 34). Sjette direktivs artikel 28, stk. 4, har til formål at ophæve en sådan overgangs- og undtagelsesordning. (jf. i denne retning dom af 29.4.1999, sag C-136/97, Norbury Developments, Sml. I, s. 2491, præmis 19, og Idéal tourisme-dommen, præmis 32).
- 53 Herefter må det fastslås, at den særlige situation, som den tyske regering har påberåbt sig i den foreliggende sag med henblik på at begrunde fradraget af indgående moms i Luxembourg — hvilken i øvrigt ikke har fået den forelæggende

ret til at tilpasse sine spørgsmål efter den momsordning, der anvendes i bestemmelsesmedlemsstaten — skyldes såvel den omstændighed, at den mulighed, som overgangsordningen giver for fortsat at afgiftsbelægge de omhandlede transaktioner, endnu ikke er ophævet, som Forbundsrepublikken Tysklands beslutning om at vælge at anvende en sådan undtagelsesordning af midlertidig karakter, hvorfor denne situation er forbundet med den omstændighed, at momsområdet på det nuværende udviklingstrin ikke er blevet fuldstændigt harmoniseret af fællesskabslovgiver.

54 Den særlige ordning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), skal imidlertid fortolkes strengt (jf. i denne retning ovennævnte dom i sagen Kommissionen mod Finland, præmis 34), og dens rækkevidde kan derfor ikke udvides til medlemsstater, der har indrettet sig efter det princip, som sjette direktiv bygger på, idet det fritager visse former for virksomhed af almen interesse, der er opregnet i direktivets artikel 13. Det kan nemlig ikke tillades, at sidstnævnte medlemsstaters forpligtelse til ikke at tildele fradrag i medfør af samme direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), af den indgående moms pålagt nævnte fritagne former for virksomhed kan påvirkes af en anden medlemsstats beslutning om at vælge at anvende en undtagelses- og overgangsordning, og dette så meget desto mere, som ophævelsen af sidstnævnte udgør det formål, der forfølges med sjette direktivs artikel 28, stk. 4.

55 En sådan udvidelse ville i øvrigt stride mod sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), da denne bestemmelse ikke tillader en medlemsstat, der som Storhertugdømmet Luxembourg fritager den omhandlede transaktion med hjemmel i den harmoniserede ordning, som det er fastsat i nævnte direktivs artikel 13, at indføre eller genindføre en afgiftsordning for denne transaktion, hvorved man således ville åbne en adgang til at fradrage indgående moms, og dette selv med henblik på at afhjælpe en eventuel fordrejning af konkurrencen, som er i strid med fællesskabsrettens princip om ligebehandling, der på momsområdet er udtrykt med princippet om neutralitet (jf. i denne retning dom af 17.10.1991, sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5073, præmis 8 og 9, og *Idéal tourisme*-dommen, præmis 33). I betragtning af den midlertidige karakter af den undtagelsesordning, som Forbundsrepublikken Tyskland har valgt, forhindrer intet den derimod i overensstemmelse med det mål, som sjette direktivs artikel 28, stk. 4, forfølger — og som nævnte direktiv i princippet kræver — i at beslutte tillige at fritage den omhandlede

transaktion med henblik på at fjerne en sådan fordrejning af konkurrencen (jf. i denne retning *Idéal tourisme-dommen*, præmis 33).

- 56 I så henseende skal det særligt fremhæves, at den omstændighed, at visse medlemsstaters opretholdelse af den omhandlede undtagelses- og overgangsordning i givet fald kan føre til konkurrencefordrejning i Tyskland, på ingen måde medfører, at denne medlemsstat selv må skabe konkurrencefordrejning til skade for de lande, der har gennemført bestemmelserne i sjette direktiv (jf. i denne retning dom af 27.10.1992, sag C-74/91, *Kommissionen mod Tyskland*, Sml. I, s. 5437, præmis 25). Det ville imidlertid blive tilfældet i den foreliggende sag, hvis Eurodental havde lov til at fradrage moms i Luxembourg, eftersom interne transaktioner i denne medlemsstat, som ikke giver ret til fradrag indgående moms, i et sådant tilfælde ville være stillet mindre gunstigt end transaktioner inden for Fællesskabet foretaget herfra.
- 57 Hvad angår den særlige situation, som den tyske regering har påberåbt sig, tilkommer det derfor fællesskabslovgiver at træffe enhver foranstaltning med henblik på at fastsætte Fællesskabets endelige ordning for momsfratagelser og således at gennemføre den gradvise harmonisering af de nationale momslovgivninger, hvilket er det eneste, der kan fjerne den konkurrencefordrejende virkning af de undtagelses- og overgangsordninger, som sjette direktiv tillader (jf. i samme retning dom af 5.10.1999, sag C-305/97, *Royscot m.fl.*, Sml. I, s. 6671, præmis 31, og *Idéal tourisme-dommen*, præmis 39).
- 58 Følgelig skal de forelagte spørgsmål besvares med, at en transaktion, der i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), er fritaget for moms i indlandet i en medlemsstat, ikke giver ret til fradrag af betalt indgående moms i henhold til dette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), selv når den udgør en transaktion inden for Fællesskabet, og uanset hvilken momsordning der finder anvendelse i bestemmelsesmedlemsstaten.

Sagens omkostninger

- 59 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelser af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

En transaktion, der — i medfør af 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, som affattet ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF, samt ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift — er fritaget for moms i indlandet i en medlemsstat, giver ikke ret til fradrag af betalt indgående moms i henhold til dette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), selv når den udgør en transaktion inden for Fællesskabet, og uanset hvilken merværdiafgiftsordning der finder anvendelse i bestemmelsesmedlemsstaten.

Underskrifter