

## JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

22 päivänä kesäkuuta 2006<sup>1</sup>

### I Johdanto

1. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä<sup>2</sup> 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 (muutoksenhakuvaltuutettu) 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.<sup>3</sup>
4. Erityisesti kysymyksellä pyritään selvittämään sitä, onko Luxemburgissa tehtävästä hammasproteesien valmistuksesta ja korjauksesta, joihin sovelletaan mainittua verotusta, 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,<sup>4</sup> 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 toimintoille myönnettävien vapautusten osalta muun muassa ”hammasteknikkojen ammatillisiin palvelujen suorituksiin sekä hammaslääkärin ja hammasteknikkojen suorittamiin hammasproteesien luovutuksiin” (1 alakohdan e alakohhta).

7. Direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdasta tehtävän vastakohtaispäätelmän mukaan

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

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 alakohhta. Vuoden 1991 Umsatzsteuergesetzin (Saksan arvonlisäverolaki)<sup>5</sup> 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

5 – BGBl. 1991, s. 351.

rinnastettiin yhteisön ulkopuolisiin liiketoi-  
miin ja niistä säädettiin direktiivin 15 artik-  
lassa, jonka kolmessa ensimmäisessä koh-  
dassa vapautetaan verosta sellaisten tavaroi-  
den luovutukset, jotka on lähetetty tai  
kuljetettu jäsenvaltion ulkopuolelle, ja palve-  
lujen suoritukset, jotka on suoritettu näihin  
tavaroihin liittyen.<sup>6</sup>

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 siirtymäjärjes-  
telmä” ja jonka tarkoitus on helpottaa sen  
jälkeen, kun verotukselliset tarkastukset  
sisäisillä rajoilla lakkautetaan 1.1.1993  
alkaen, lopulliseen kaupan verotusjärjestel-  
mään siirtymistä yhteisessä arvonlisäverojär-  
jestelmässä.<sup>7</sup>

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 liiketoi-  
miin sovellettava vapautusjärjestelmää” (17 kohta).

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

12. Tässä väliaikaisessa järjestelmässä arvon-  
lisäveroa kannetaan vastikkeellisista ”tavaroi-  
den yhteisöhankinnoista”, jotka verovelvolli-  
nen tässä ominaisuudessaan tai oikeushen-  
kilö, joka ei ole verovelvollinen, suorittaa  
jäsenvaltion alueella, jos myös myyjä on  
verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuus-  
udessaan (28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan  
ensimmäinen kappale).

13. Sellaiset tavaroiden luovutukset vapau-  
tetaan verosta, jotka ”myyjä tai hankkija  
taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai  
lähettää – – sellaiselle toiselle verovelvolli-  
selle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovel-  
vollinen, joka toimii verovelvollisena muussa  
jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai  
kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa” (28 c artik-  
lan 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 talou-  
delliseen toimintaan liittyviin liiketoi-  
miin, 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 liiketoi-  
miin (b alakohta).

### 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,<sup>8</sup> 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 epäminen on laitton, 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.<sup>9</sup>

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 tuomioistuintelle 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 15 artiklan 3 kohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa ennen 1.1.1993, 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 toimintoille maan alueella myönnettävät vapautuk-

set, 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 yhteisöhankeiden 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, min-käänlaista verotettavaa tapahtumaa tai

vähennystä koskevaa oikeutta ei synny, koska verovelvollisuutta ei ole.<sup>10</sup>

29. Tällä samalla linjalla asiassa BLP Group annetussa tuomiossa todettiin,<sup>11</sup> että nimenomaisesti määritellyjä 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 Mari, 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 määrjäsenvaltiossa.

31. Toisin sanoen, tähän lopulliseen sääntelyyn tähtäävän siirtymäjakson aikana arvonlisäveroa on maksettava, luonteeltaan tilapäisesti, verovelvollisen tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, suorittamista yhteisö-hankinnoista 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 tavarann vastaanottamisesta maassa, johon tavarat saapuvat (28 a artiklan A kohdan a alakohta) siten, että veron vyöryttäminen jatkuu tavarann 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<sup>12</sup> 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

kaikki toimijat osallistuvat, ja siitä riippumatta, mistä yhteisön jäsenvaltiosta käsin toiminta tapahtuu.<sup>15</sup>

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.

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.

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,<sup>13</sup> jolla pyritään paitsi siihen, että ketjun keskellä olevat lenkit saavat takaisin maksamansa veron, jotta verorasite koskee vain loppukuluttajaa, myös siihen, että kohtelu on yhdenvertaista<sup>14</sup> siitä tapahtumien ketjusta riippumatta, johon

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 tuotteen 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 – Asiasa C-302/93, Debouche, 26.9.1996 annettussa 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 esittämiseen 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.<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup> Ei ole hyväksyttävää, että neutraalisuuden periaatteesta ja järjestelmän yhtenäisyydestä poiketaan vapaasti valitun kansallisen erityispiirteen takia<sup>18</sup> 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 alkupe räinän 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.<sup>19</sup>

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) hammaslääkärin 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 myönnetty 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 neuvoo-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 60<sup>ème</sup> 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 tarkoitettujen tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset vapautetaan tämän säännöksen perusteella verosta, vaikka kyseessä ovat jäsenvaltiosta toiseen suoritettujen liiketoimien, 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.