

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

7 päivänä syyskuuta 2006¹

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävässä asiassa on vastattava kuudennen direktiivin eli jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukais-
tamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY² (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkintaa koskeviin kysymyksiin hammasproteesien luovutuksen yhteydessä.

2. Ensinnäkin on selvitettävä, onko tällaisten tavaroiden luovutuksille kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdassa myönnetty vapautus voimassa myös silloin, kun hammasproteesia ei luovuta välittömästi hammaslääkäri tai hammasteknikko vaan välittäjä, jolla ei itsellään ole hammaslääkärin eikä hammasteknikon ammattipätevyyttä.

3. Toiseksi esitetään kysymys siitä, onko hammasproteesien yhteisön sisäisissä luovutuksissa olemassa oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, jos luovutusta kohdellaan saapumismaassa verollisena siirtymäkauden säännöksen mukaisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdasta poiketen. Samankaltainen kysymys on myös asian C-240/05 (Eurodental)³ taustalla.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A Yhteisön oikeus

4. Ensimmäinen arvonlisäverodirektiivi⁴ ei ole nykyään enää voimassa, mutta sen 2 artiklassa esitetään sisällöltään edelleen pätevä määritelmä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän keskeisistä osatekijöistä:

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – EYVL L 145, s. 1.

3 – Ks. tältä osin julkisasiamies Ruiz-Jarabon 22.6.2006 antama ratkaisuehdotus.

4 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301).

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jake-lussa suoritettujen liiketoimien lukumää-rästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tava-ran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokan-nan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.”

5. Kuudennen direktiivin 13 artiklan otsik-kona on ”Maan alueella myönnettävät vapau-tukset”, ja säännöksen A kohdan 1 alakoh-dassa säädetään muun muassa seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

--

I - 12124

e) hammasteknikkojen ammatilliset palve-lujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset; – –”

6. Direktiivin 28 artiklan 3 kohdassa salli-taan siirtymäkauden ajan poikkeukset 13 artiklasta:

”Jäsenvaltiot voivat 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymäkautena: [5]

a) jatkaa sellaista liiketoimien verottamista, jotka ovat vapautetut 13 tai 15 artiklan mukaisesti ja jotka luetellaan liitteessä E; – –”

7. Liitteessä E olevassa 2 kohdassa mainitaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdassa tarkoitettut ham-maslääkärien ja hammasteknikkojen liiketoi-met.

5 – Sen mukaan siirtymäkausi kestää 28 artiklan säännösten poistamiseen saakka, mitä ei ole tähän mennessä tapahtunut nyt käsiteltävien liiketoimien osalta.

8. Kuudenteen direktiiviin lisättiin 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/68/ETY⁶ uusi XVI a osasto (jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä; 28 a–28 m artikla). Nämä säännökset ovat edelleenkin merkityksellisiä, koska tähän mennessä ei ole vielä annettu lopullista sääntelyä jäsenvaltioiden väliseen kauppaan liittyvän yritysten tavaraliikenteen verottamisesta.

9. Direktiivin 28 a artiklassa⁷ säädetään yhteisöhankintojen verollisuudesta seuraavaa:

”1) Arvonlisäveroa on kannettava myös:

- a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen suorittamista tavaroiden yhteisöhankinnoista, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 24 artiklassa tarkoitettua verovapautusta eikä 8 artik-

lan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä tai 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuja säännöksiä.

Poiketen siitä, mitä ensimmäisessä alakohdassa säädetään, arvonlisäveroa ei ole kannettava verovelvollisen tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, 1 a kohdassa säädetyn edellytyksin suorittamista tavaroiden yhteisöhankinnoista.

Jäsenvaltioiden on myönnettävä sellaisille verovelvollisille ja oikeushenkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, joihin voidaan soveltaa toista alakohtaa, oikeus valita ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu yleinen järjestelmä. Jäsenvaltioiden on vahvistettava tämän joka tapauksessa vähintään kahden kalenterivuoden pituisen valinta-oikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

--

1 a) Edellä 1 kohdan a alakohdan toisessa alakohdassa säädettyä poikkeusta on sovellettava:

a) --

6 – EYVL L 376, s. 1.

7 – Sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14 päivänä joulukuuta 1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47), sellaisena kuin se on oikaistuna (EYVL 1993, L 197, s. 57).

- b) muihin kuin a alakohdassa tarkoitettuihin tavaroiden yhteisöhankintoihin, naisarvon ilman tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa kannettavaa tai maksettua arvonlisäveroa.”

- – – jotka suorittaa verovelvollinen –
- yksinomaan vähennykseen oikeuttamattomia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia toimittava verovelvollinen taikka oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen

10. Direktiivin 28 b artiklan B kohdassa vahvistetaan tavaroiden luovutuspaikka yhteisön sisäisissä luovutuksissa tiettyjä poikkeustapauksia varten seuraavasti:

- joiden kuluvan kalenterivuoden kokonaisarvo ei ole suurempi kuin jäsenvaltioiden vahvistama raja-arvo, mutta jonka on oltava vähintään yhtä suuri kuin 10 000:ta ecua vastaava arvo kansallisena valuutana, ja

”1) Poiketen siitä, mitä 8 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 2 kohdassa säädetään, luovuttajan tai jonkun muun tämän lukuun eri jäsenvaltiosta kuin lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltiosta lähettämien tai kuljettamien tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa ostajalle, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

- joissa tavaroiden yhteisöhankintojen edellisen kalenterivuoden kokonaisarvo ei ole ollut toisessa luettelma-kohdassa tarkoitettua kynnysarvoa suurempi.

- tavarat luovutetaan verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joille on myönnetty 28 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu poikkeus, taikka muulle henkilölle, joka ei ole verovelvollinen;

Edellä olevia säännöksiä sovellettaessa käytettävä raja-arvo käsittää muiden tavaroiden kuin uusien kulkuneuvojen ja valmisteverolisten tuotteiden yhteisöhankintojen koko-

– –

2) Jos luovutetut tavarat ovat muita kuin valmisteveron alaisia tuotteita, 1 kohtaa ei kuitenkaan sovelleta sellaisten tavaroiden luovutuksiin, jotka lähetetään tai kuljetetaan lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltioon,

- jos niiden saman kalenterivuoden kokonaisarvo ilman arvonlisäveroa on enintään yhtä suuri kuin 100 000 ecun vasta-arvo kansallisena valuuttana, ja

- jos 1 kohdassa tarkoitettu edellytyksin suoritettujen muiden kuin valmisteveron alaisten tuotteiden luovutusten, edellisen kalenterivuoden kokonaisarvo ilman arvonlisäveroa on enintään yhtä suuri kuin 100 000 ecun vasta-arvo kansallisena valuuttana.[⁸]

Jäsenvaltio, jonka alueella tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa ostajalle, voi

rajoittaa edellä tarkoitettujen kynnysarvot 35 000 ecun vasta-arvoon kansallisena valuuttana, jos se epäilee, että edellä tarkoitettu 100 000 ecun raja-arvo johtaisi kilpailun edellytysten vakavaan vääristymiseen. Tätä mahdollisuutta käyttävien jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet asian saattamiseksi sen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten tietoon, josta tavarat lähetetään tai kuljetetaan.

- -

3) Jäsenvaltion, jonka alueella tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen alkaessa, on myönnettävä sellaisten tavaroiden luovutuksia suorittaville verovelvollisille, joihin 2 kohdan säännöksiä voidaan soveltaa, oikeus valita luovutusten paikan määrääminen 1 kohdan mukaisesti.

Niiden jäsenvaltioiden, joita asia koskee, on vahvistettava tämän joka tapauksessa vähintään kaksi kalenterivuotta sovellettavan valinta-oikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.”

8 - Tästä säädetään nyttemmin tarkemmin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY täytäntöönpanotoimenpiteistä 17 päivänä lokakuuta 2005 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 1777/2005 (EUVL L 288, s. 1) 22 artiklassa, jota ei voida ajallisesti soveltaa nyt käsiteltävään asiaan.

11. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan mukaan kahden jäsenvaltion väliset

yhteisön sisäiset luovutukset on lähtökohtaisesti vapautettu verosta. Säännöksen sanamuoto on seuraava:

toisessa alakohdassa säädettyä poikkeusta;

– –”

”Jäsenvaltioiden on jäljempänä tarkoitettujen vapautusten oikean ja yksinkertaisen soveltamisen varmistamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi määräämällään edellytyksillä, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista, vapautettava verosta:

12. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklalla,⁹ säädetään ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeudesta. Tässä yhteydessä ovat merkityksellisiä sen 2 ja 3 kohta:

a) 5 artiklassa ja 28 a artiklan 5 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää 3 artiklassa tarkoitettun alueen ulkopuolelle mutta yhteisön alueelle sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, joka toimii verovelvollisena muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.

”2) Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai suorittanut taikka luovuttaa tai suorittaa toinen, maan alueella veronmaksuvelvollinen verovelvollinen;

Tätä vapautusta ei sovelleta sellaisiin verovelvollisten suorittamiin tavaroiden luovutuksiin, joihin sovelletaan 24 artiklassa säädettyä verovapautusta, eikä tavaroiden luovutuksiin sellaisille verovelvollisille tai oikeushenkilöille, jotka eivät ole verovelvollisia, joihin sovelletaan 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan

– –

⁹ – Sellaisena kuin se on muutettuna edellä alaviitteessä 7 mainitulla direktiivillä 92/111.

3) Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavaroita tai palveluja käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella;

b) verovelvollisen 14 artiklan 1 kohdan i alakohdan, 15 artiklan, 16 artiklan 1 kohdan B, C, D ja E alakohdan ja 2 kohdan sekä 28 c artiklan A ja C kohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin;

c) verovelvollisen 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1–5 alakohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin, jos vastaanottaja on sijoittautunut yhteisön ulkopuolelle tai jos liiketoimet välittömästi liittyvät yhteisön ulkopuolelle vietäviksi tarkoitettuihin tavaroihin.”

B *Jäsenvaltion lainsäädäntö*

13. Alankomaiden liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin g kohdan mukaan, sellaisena

kuin se oli voimassa 1.12.1997 saakka, hammasteknikkojen palvelut oli vapautettu verosta. Alankomaiden tuomioistuinten omaksuman tulkinnan mukaan vapautus ei ulottunut sellaisten välittäjien luovutuksiin, jotka eivät itse olleet hammasteknikoita.

14. Kyseisessä säännöksessä on vapautettu 1.12.1997 lähtien verosta ”hammasproteesien luovutukset”, ilman että siihen sisältyisi tarkempia tietoja luovuttavasta henkilöstä.

III **Tosiseikasto ja ennakkoratkaisukysymykset**

15. VDP Dental Laboratory (jäljempänä VDP), jonka kotipaikka on Alankomaissa, teettää Alankomaihin, Belgiaan, Tanskaan, Saksaan, Ranskaan, Italiaan ja kolmansiin maihin sijoittautuneiden hammaslääkärien tilauksesta hammasteknisiä töitä, kuten kruunuja, inlay-proteeseja, rankaproteeseja, siltoja ja vastaavia rakennelmia. Tilauksen antava hammaslääkäri tekee hampaistosta tilausta varten yhden tai useampia kipsijäljennöksiä, jotka lähetetään sitten VDP:lle tai se hakee ne. VDP arvioi, ovatko jäljennökset käyttökelpoisia, ja lähettää ne tilanteen mukaan johonkin (yleensä yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneeseen) hammastekniseen laboratorioon. Hammaslaboratorio toimittaa hammasproteesin VDP:lle, joka maksaa siitä

vastikkeen ja tuo hammasproteesin mahdollisesti yhteisöön. VDP toimittaa siinä yhteydessä hammasproteesin – vastiketta vastaan ja rahtivapaasti – sen tilanneelle hammaslääkärille. Sen palveluksessa ei ole hammasteknikon tai hammaslääkärin tutkinnon suorittaneita henkilöitä.

ranomaiset määräsivät 1.1.1996 ja 31.12.1998 väliseltä ajalta kannettavaksi jälkikantona 117 530 Alankomaiden guldenin (NLG) suuruisen liikevaihtoveron.

16. VDP katsoi, että sen Alankomaissa suorittamat tavaroiden luovutukset oli vapautettu liikevaihtoverosta ja että sillä ei ollut oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen Alankomaihin sijoittautuneille hammaslääkäreille luovutettujen tavaroiden osalta. Se on kuitenkin vähentänyt ostoihin sisältyvän veron Alankomaiden ulkopuolelle sijoittautuneille hammaslääkäreille suoritettujen tavaroiden luovutusten osalta.

17. Veroviranomaiset sallivat ostoihin sisältyvän veron vähentämisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi siltä osin kuin kyseinen vero oli laskutettu VDP:ltä sen hankkimista tavaroista tai palveluista, jotka liittyvät yhteisön sisäisiin tavaroiden luovutuksiin. Vähentämisen edellytyksenä oli, että VDP ilmoitti ostajan arvonnäisäverotunnisteen kauppa-asiakirjoissaan ja antoi ilmoituksen yhteisön sisäisistä tavaroiden luovutuksista.

18. Koska nämä edellytykset eivät täyttyneet tavaroiden luovutusten osalta edellä mainituissa jäsenvaltioissa (ks. 15 kohta), verovi-

19. Alimman oikeusasteen tuomioistuin katsoi, että VDP:n 1.1.1996 ja 1.12.1997 välisenä aikana suorittamia tavaroiden luovutuksia ei ollut vapautettu verosta liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin g kohdan (sellaisena kuin se oli voimassa joulukuuhun 1997 asti) perusteella. Tuomioistuin totesi 1.12.1997 ja 31.1.1998 välisen ajanjakson osalta, että kyseiset tavaroiden luovutukset eivät kuuluneet kuudennen direktiivin mukaisen vapautuksen soveltamisalaan, koska VDP ei ollut hammasteknikko. Sitä vastoin liikevaihtoverolain 11 §:n 1 momentin g kohdassa (sellaisena kuin se oli voimassa 1.12.1997 alkaen) säädetyt edellytykset täyttyivät. Koska tavaroiden luovutus oli vapautettu verosta, ostoihin sisältyneen veron vähentäminen ei ollut mahdollista. VDP ei sen mielestä voinut vedota yhtäältä luovutuksen verollisuuteen kuudennen direktiivin perusteella ja vaatia sen perusteella ostoihin sisältyneen veron vähentämistä, ja toisaalta kansallisen oikeuden mukaiseen verovapautukseen. Tästä syystä tuomioistuin alensi jälkiverona maksettavan summan 9 527 NLG:iin. Tämä summa koskee muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille hammaslääkäreille 1.12.1997 ja 31.3.1998 välisenä aikana luovutettuja hammasproteeseja.

20. Hoge Raadin kassaatiomenettelyssä on riidanalaista, onko olemassa oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero myös Ranskaan ja Italiaan sijoittautuneille hammaslääkäreille suoritettujen luovutusten osalta, koska näissä maissa hammasproteesien luovutusta ei ole vapautettu verosta. Hoge Raad on tässä yhteydessä esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 11.11.2005 tekemällään välipäätöksellä seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohtaa tulkittava siten, että hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset käsittävät myös sellaisen verovelvollisen suorittamat hammasproteesien luovutukset, joka antaa niiden valmistamisen hammasteknikon tehtäväksi?

2) Mikäli tähän kysymykseen vastataan myöntävästi:

Onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että sellaisen jäsenvaltion, joka on vapauttanut edellä mainitut tavaroiden luovutukset arvonlisäverosta, on yhdistettävä näihin luovutuksiin ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus siltä osin kuin nämä luovutukset tapahtuvat (erityisesti kuudennen direktiivin 28 b

artiklan B kohdan 1 alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan perusteella) toisessa jäsenvaltiossa, joka on sulkenut pois näiden luovutusten verottomuuden kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan nojalla, luettuna yhdessä liitteessä E olevan 2 kohdan kanssa?”

21. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeudenkäynnissä ovat kirjallisia huomautuksiaan esittäneet VDP, Alankomaiden ja Kreikan hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio.

IV Oikeudellinen arviointi

A Yhteisön sisäiseen kauppaan sovellettava järjestelmä

22. Ennen kuin Hoge Raadin ennakkoratkaisukysymyksiä voidaan käsitellä tarkemmin, on tutkittava, millä yhteisön sisäistä kauppaa koskevilla säännöksillä on merkitystä nyt käsiteltävän asian kannalta. Sen mukaan, mitä järjestelmää sovelletaan, ovat näet voimassa erilaiset ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskevat säännöt.

1. Yleinen järjestelmä

23. Yleisen järjestelmän mukaan verovelvollisen toiselle verovelvolliselle sen lähtöjäsenvaltiossa suorittama yhteisön sisäinen tavaroiden luovutus on kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan mukaan vapautettu arvonlisäverosta. Tavaroiden luovuttajan sijasta vastaanottajan on suoritettava yhteisöhankinnoista arvonlisävero saapumisvaltiossa 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla.

24. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavarat tai palvelut käytetään kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan nojalla vapautettuihin liiketoimiin eli luovutuksiin, jotka verovelvollinen on käyttänyt tuotantopanoksena yhteisön sisäistä tavaroiden luovutusta varten.

25. Tämä säännös on ensi arviolta yllättävä, koska oikeus tavaroiden tai palvelujen hankkimiseksi suoritetun arvonlisäveron vähentämiseen syntyy lähtökohtaisesti vain silloin, kun tästä aiheutuneet menot kuuluvat vähennykseen oikeuttavien alkuperäisten

verollisten liiketoimien kustannustekijöihin.¹⁰

26. Kuitenkin 17 artiklan 3 kohdan b alakohda on täysin ja kaikilta osin yhteensopiva jäsenvaltioiden välisen kaupan verottamista koskevan järjestelmän kanssa, kuten julkisasiamies Ruiz-Jarabokin totesi asiassa Eurodental antamassaan ratkaisuehdotuksessa.¹¹ Säännöksessä otetaan huomioon veronkanto-oikeuden siirtyminen saapumisvaltiolle ja varmistetaan se, että myös tuotantopanosten lisäarvosta kannetaan vero siinä valtiossa, jossa hyödyke käytetään, mikä vastaa arvonlisäveron luonnetta yksityiseen kulutukseen kohdistuvana verona.¹²

2. De minimis -järjestelmä

27. Tiettyjä vähämerkityksisiä yhteisön sisäisiä luovutuksia koskevat erityissäännöt, joita

10 – Asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4357, 35 kohta), jossa viitataan asiassa C-98/98, Midland Bank, 8.6.2000 annettuun tuomioon (Kok. 2000, s. I-4177, 30 kohta); asiassa C-408/98, Abbey National, 22.2.2001 annettuun tuomioon (Kok. 2001, s. I-1361, 28 kohta) ja asiassa C-16/00, Cibo Participations, 27.9.2001 annettuun tuomioon (Kok. 2001, s. I-6663, 31 kohta).

11 – Mainittu edellä alaviitteessä 3, ratkaisuehdotuksen 34 kohta. Ks. tarkemmin yhteisön sisäisten luovutusten ja yhteisöhankintojen järjestelmästä myös asiassa C-245/04, EMAG Handel Eder, 10.11.2005 antamani ratkaisuehdotus (tuomio 6.4.2006, Kok. 2006, s. I-3227, s. I-3230), 19–25 kohta).

12 – Vrt. tältä osin edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Eurodental, ratkaisuehdotuksen 27 kohta, sekä ensimmäisen direktiivin 2 artikla, jota on siteerattu edellä 4 kohdassa.

kutsun yhdessä nimellä de minimis -järjestelmä. Näiden erityissäännösten soveltamis-edellytykset ovat varsin monimutkaisia, ja niihin voi vaikuttaa eri valintaoikeuksien käyttäminen.

velvollinen ei ole myöskään saanut käyttää kuluvan tai edellisen kalenterivuoden aikana 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan kolmannen alakohdan mukaista mahdollisuutta valita yleinen järjestelmä (yhteisö Hankintojen verollisuus).

28. Yksinkertaistetusti ilmaistuna tavaroiden luovutuspaikkana on, toisin kuin yleisten säännösten mukaan, kaukomyynnissä se paikka, jossa tavara on lähettämisen tai kuljetuksen päättyessä. Luovutuksesta on siten kannettava vero saapumismaassa *tavararan luovuttajalta* eikä yhteisön sisäistä kauppaa koskevan yleisen järjestelmän mukaisesti *ostajalta*. Vähämerkityksiset tavaroiden luovutukset toisessa jäsenvaltiossa oleville verovelvollisille rinnastetaan siten pitkälti rajatylittäviin luovutuksiin verovelvolliselta loppukuluttajalle. Tämän erityisjärjestelmän yksityiskohtaiset säännöt ovat seuraavat.

30. Kuudennen direktiivin 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdan mukaan sellaisten tavaroiden, joiden hankinta on 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen alakohdan nojalla vapautettu verosta, yhteisön sisäisenä luovutuspaikkana on pidettävä saapumismaata. Tämä oikeudellinen seuraus pätee tavaroihin, joista ei makseta kulutukseen kohdistuvaa veroa – siis esimerkiksi hammasproteeseihin – kuitenkin ainoastaan siltä osin kuin luovutusten arvo ei ole jossain jäsenvaltiossa ylittänyt kuluvana tai edellisenä kalenterivuonna 100 000:ta ecua/euroa; jäsenvaltiot voivat myös rajoittaa tämän kynnysarvon 35 000 ecuun/euroon (28 b artiklan B kohdan 2 alakohta). Tässäkin tapauksessa tavaroiden luovuttaja voi kuitenkin valita yleisen järjestelmän soveltamisen.

29. Kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen alakohdan mukaan, kun sitä luetaan yhdessä 1 a kohdan kanssa, yhteisö Hankinta on vapaa verosta, jos ostaja harjoittaa ainoastaan sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, jotka eivät miltään osin oikeuta vähennykseen, ja tämän verovelvollisen yhteisö Hankintojen kokonaisarvo ei ole kalenterivuonna suurempi kuin jäsenvaltioiden vahvistama raja-arvo. Raja-arvon on oltava vähintään yhtä suuri kuin 10 000 ecun vasta-arvo – nykyään 10 000 euroa. Asianomainen vero-

31. De minimis -järjestelmää täydennetään kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan toisessa alakohdassa. Tässä säännöksessä selvennetään, että yleisestä järjestelmästä poiketen yhteisön sisäisiä tavaroiden luovutuksia ei vapauteta arvonlisäverosta silloin, jos vastaava näiden tavaroiden hankinta ei 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen alakohdan nojalla ole verollinen.

32. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa vahvistetaan ostoihin sisältyvän veron vähentämisestä näiden tavaroiden luovuttajan saapumismaahan suorittamien luovutusten osalta, että niitä on kohdeltava samalla tavoin kuin vastaavia liiketoimia maan alueella. Mikäli oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen annettaisiin, jos lopulliset liiketoimet suoritettaisiin maan alueella, tämä oikeus on olemassa myös ulkomaisten liiketoimien tuotantopanosten osalta.

3. Mitä järjestelmää on sovellettava pääasian riitaan?

33. Komissio on esittänyt näkemyksensä yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kysymykseen antamassaan vastauksessa, että pääasian oikeudenkäyntiin pitäisi soveltaa de minimis -järjestelmää.

34. Ennakkoratkaisupyyntöissä ei kuitenkaan anneta tästä yksiselitteisiä tietoja. Yhtäältä Hoge Raad tiedustelee toisessa kysymyksessään nimenomaisesti kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan tulkintaa sellaisten tavaroiden luovutusten yhteydessä, joita on kuudennen direktiivin 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdan ensimmäi-

sen luetelmakohdan perusteella pidettävä toisessa jäsenvaltiossa suoritettuina. Tämä viittaa de minimis -järjestelmään.

35. Toisaalta kansallinen tuomioistuin viittaa ennakkoratkaisupyyntönsä perusteluissa asiaan Eurodental ja esittää, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan tulkinnasta kyseisessä asiassa esitetyllä kysymyksellä olisi merkitystä myös tämän oikeudenkäynnin kannalta. Kyseinen säännös koskee kuitenkin ainoastaan yhteisön sisäisiä tavaroiden luovutuksia, joihin sovelletaan yleistä järjestelmää.

36. Komissio nojautuu näkemyksessään ennen kaikkea omaan selvitykseensä ennakkoratkaisupyyntön taustalla olevan tuomion tosiseikoista.

37. Tältä osin on todettava, että riita koski alun perin 117 530 NLG:n (vastaa noin 53 000:ta euroa) suuruisen liikevaihtoveron jälkikantopäätöstä ajanjaksolta 1.1.1996–31.12.1998. Jos lähtökohtana pidetään saapumismaiden keskimääräistä arvonlisäverokantaa eli 19:ää prosenttia, vastaavien yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten arvo oli noin 279 000 euroa.

38. Tosiseikastosta ei ole kuitenkaan pääteltävissä, miten tavaroiden luovutukset jakaantuivat eri verovuosille ja saapumismaihin.

Lisäksi on epäselvää, käyttivätkö nämä maat mahdollisuutta alentaa kynnsarvo 28 b artiklan B kohdan nojalla 35 000 ecuun/euroon ja mitkä näistä maista sitä mahdollisesti käyttivät. Ei ole myöskään tiedossa, miten laajoja tavaroiden luovutukset olivat edellisenä kalenterivuonna ja oliko VDP valinnut yleisen järjestelmän soveltamisen.

39. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene myöskään varmuudella, olivatko VDP:n ostajat harjoittaneet ainoastaan sellaisia tavaroiden luovutuksia, jotka eivät oikeuttaneet vähennykseen, tai olivatko ne käyttäneet oikeutta valita yhteisö Hankintojen verottamisen. Joka tapauksessa niillä jäsenvaltioihin sijoittautuneilla VDP:n hammaslääkäriasiakkailla, jotka käyttävät 28 artiklan 1 kohdan a alakohdan siirtymäkauden sääntelyä, luetuna yhdessä liitteen E kanssa, lienee oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.

40. Näin ollen kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on selvittää, kumpaa näistä järjestelmistä on sovellettava nyt käsiteltävässä asiassa. Koska ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskeva sääntely on näissä tapauksissa erilainen, käsittelen jäljempänä molempien vaihtoehtojen osalta, mitä vaikutuksia yhteisön sisäistä kauppaa koskevien säännösten ja hammasproteesien maan alueella tapahtuvien luovutusten verovapauden yhtymäkohdilla on.

B Yhteisön sisäistä kauppaa koskevien säännösten ja hammasproteesien maan alueella tapahtuvien luovutusten verovapauden välinen suhde

1. Vaihtoehto 1: Yleisen järjestelmän soveltaminen yhteisön sisäisiin tavaroiden luovutuksiin

41. Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan mukaan yhteisön sisäiset tavaroiden luovutukset on vapautettu arvonlisäverosta. Direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdassa annetaan kuitenkin yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten yhteydessä oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, ilman että tämä riippuisi millään tavoin luovutuksen kohteesta.

42. Jos nämä säännökset olisivat ensisijaisesti sovellettavia, ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ei tarvitsisi vastata, koska tavaroiden luovutusta ei olisi tarpeen luonnehtia kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan perusteella. Ratkaisevaa olisi ainoastaan se, että kyseessä on yhteisön sisäinen tavaroiden luovutus, joka on perusteena 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaiselle oikeudelle ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.

43. Tähän ratkaisuvaihtoehtoon liittyy kuitenkin se ongelma, että sen perusteella

valtion sisäiset tavaroiden luovutukset asetettaisiin tietyissä olosuhteissa heikompaan asemaan yhteisön sisäisiin tavaroiden luovutuksiin nähden, mikä saattaa johtaa kilpailun vääristymiseen.

44. Mikäli näet valtion sisäinen tavaroiden luovutus on saapumismaassa vapautettu verosta kuudennen direktiivin 13 artiklan nojalla, 28 c artiklan B kohdan a alakohdan nojalla myös yhteisöehdokka on verovapaa. Tästä syystä verovelvollinen voi luovuttaa tavaroin yhteisön jäsenvaltioissa sijaitseville ostajilleen, ilman että nämä joutuisivat suorittamaan arvonlisäveroa missään muodossa. Tavaroiden luovuttaja voisi tästä huolimatta vähentää ostoihin sisältyvän veron, koska hän on suorittanut yhteisön sisäisen tavaroiden luovutuksen.

45. Saapumismaahan sijoittautunut verovelvollinen voi tosin niin ikään luovuttaa tavaroin verovapaasti 13 artiklan nojalla. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla hänellä ei kuitenkaan ole oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.

46. Tämä ongelma pitäisi mielestäni ratkaista siten, että oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen myönnettäisiin yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten yhteydessä ainoastaan siinä tapauksessa, että tavaroiden alkuperäisestä luovutuksesta kannetaan todellisuudessa vero saapumismaassa.

47. Julkisasiamies Ruiz-Jarabo esitti sitä vastoin toisen vaihtoehdon asiassa Eurodental antamassaan ratkaisuehdotuksessa. Hän katsoo, että ostoihin sisältyvän veron vähentäminen ei ole mahdollista yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten yhteydessä, jos tämä liiketoimi ei ole 13 artiklan perusteella ”luonteeltaan” verollista.¹³ Nyt käsiteltävässä asiassa osapuolina ovat hallitukset ja komissio katsovat samoin, että 13 artiklan mukaiselle vapautukselle on annettava etusija yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten vapauttamiseen nähden.

48. Tämä näkemys ei saa selkeätä tukea sovellettavien säännösten sanamuodosta. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan mukaisen vapautuksen ensisijaista soveltamista vastaan puhuu säännöksen johdantolauseeseen sisältyvä nimenomainen varaus: ”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta – –, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista”. On lisäksi epävarmaa, voidaanko hammasproteesien toimittamista pitää luonteeltaan verosta vapautettuna, vaikka kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa, luettuna yhdessä liitteen E kanssa, sallitaankin veron kantaminen tällaisista tavaroiden luovutuksista.

49. Julkisasiamies Ruiz-Jarabo esittää näkemyksensä tueksi kaksi muutakin perustelua. Hän viittaa ensinnäkin – kuten myös komissio tässä oikeudenkäynnissä – kuudennen

¹³ – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Eurodental, ratkaisuehdotuksen 35 kohta.

direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohtaan. Tässä säännöksessä annetaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen tiettyjen 13 artiklan B kohdassa vapautettujen tavaroiden luovutusten osalta, jos liiketoimi ylittää yhteisön rajat. Tämä säännös olisi julkisasiamiehen ja komission mielestä tarpeeton, mikäli vapautukset voitaisiin perustaa myös välittömästi 17 artiklan 3 kohdan b alakohtaan heti kun niiden kattamat tavaroiden luovutukset olisivat kansainvälisiä.

50. Tämä perustelu ei vakuuta. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa mainitut 13 artiklan B kohdan a alakohdan ja d alakohdan 1–5 alakohdan mukaiset vapautukset koskevat vakuutus- ja rahoituspalveluja, jotka liittyvät tavaroiden luovutuksiin kolmansien maiden alueelle. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohta käsittää sen sijaan itse tavaroiden luovutuksen toisiin jäsenvaltioihin tai kolmansiin valtioihin. Näin ollen b ja c alakohta koskevat täysin erilaisia tavaroiden luovutuksia, joten mikään säännöksistä ei voi tehdä muista tarpeettomia.

51. Toiseksi julkisasiamies Ruiz-Jarabo käsittelee erästä komission perustelua ja esittää, että vapautus johtaisi kilpailun vääristymiin yrityksen kotipaikan valtiossa, mikäli ostoihin sisältyvä vero voitaisiin vähentää hammasproteesien yhteisön sisäisten luovutusten osalta, kun muilla yrityksillä,

jotka suorittaisivat vastaavia valtion sisäisiä luovutuksia kyseisessä valtiossa, ei sen sijaan olisi oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.

52. En voi yhtyä virkaveljeni näkemykseen tässäkin kohdin. Siltä osin kuin yritys suorittaa rajatylittäviä tavaroiden luovutuksia toiseen jäsenvaltioon, se ei kilpaile sellaisten yritysten kanssa, jotka toimivat sen kotimarkkinoilla. Kilpailusuhde on pikemminkin yhteisön sisäisen tavaroiden luovutuksen ja valtion sisäisten tavaroiden luovutusten välillä saapumisvaltiossa. Jotta vältettäisiin kilpailun vääristymät, on siis varmistettava, että näitä tavaroiden luovutuksia kohdellaan saapumisvaltion verotuksessa samalla tavoin.

53. Julkisasiamies Ruiz-Jarabon ehdotuksessa ratkaisussa ei oteta tätä huomioon. Se johtaa tietyissä tilanteissa, kuten asian Eurodental ja mahdollisesti myös asian VDP taustalla olevassa tilanteessa, sekä arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen loukkamiseen että myös yhteisön sisäisen tavaraliikenteen rajoittamiseen.

54. Asia Eurodental koskee sitä, onko Luxemburgiin sijoittautuneella yrityksellä oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen Saksaan toimitettavien hammasproteesien osalta. Kun Luxemburgissa on vapau-

tettu hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan mukaisesti arvonlisäverosta, Saksassa näistä luovutuksista kannetaan kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan nojalla, luettuna yhdessä liitteen E kanssa, edelleen vero.

kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.¹⁵

55. Mikäli ensisijaisesti sovellettaisiin hammasproteesien luovutuksiin lähtövaltiossa sovellettavaa 13 artiklan mukaista vapautusta, Eurodentalin kaltaiselta yritykseltä evättäisiin ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus, vaikka sen suorittama tavaroiden luovutus on saapumismaassa todellisuudessa verollinen. Tästä seuraisi, että yhteisön sisäistä tavaroiden luovutusta rasittaisi loppuhintaan suhteutetun arvonlisäveron lisäksi myös tuotantopanoksista jäljellä oleva vero.

57. Kuten ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa kuvataan, loppukuluttajan pitäisi suorittaa tavaran hintaan täsmälleen suhteutettua veroa, ilman että tätä vaihetta edeltävien vaiheiden tuotantopanoksista kannetaan veroa useaan kertaan. Julkisasiamies Ruiz-Jarabon näkemyksen mukaan tuloksena olisi kuitenkin tuotantopanosten kaksinkertainen verotus, jolloin kokonaisverorasite ei ole enää suhteutettu loppukuluttajan maksamaan hintaan.¹⁶

56. Tämä on vastoin arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta, sellaisena kuin se on ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta koskevien säännösten taustalla. Vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa.¹⁴ Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja

58. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin pitää myös neutraalisuuden periaatteen ilmentymänä sitä, että samankaltaisia ja siten

14 – Vrt. erityisesti asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta); yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrija ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577, 43 kohta) ja edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Kretztechnik, tuomion 33 kohta.

15 – Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Kretztechnik, tuomion 34 kohta, jossa viitataan asiassa 268/83, Rompelmann, 14.2.1985 annettuun tuomioon (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta); asiassa C-37/95, Ghent Coal Terminal, 15.1.1998 annettuun tuomioon (Kok. 1998, s. I-1, 15 kohta); edellä alaviitteessä 14 mainituissa yhdistetyissä asioissa Gabalfrija ym. annetun tuomion 44 kohtaan; edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa Midland Bank annetun tuomion 19 kohtaan ja edellä alaviitteessä 10 mainitussa asiassa Abbey National annetun tuomion 24 kohtaan.

16 – Vrt. edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Eurodental, ratkaisuehdotuksen alaviite 16.

keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja ei saa kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavoin.¹⁷ Tällä tavoin ymmärrettynä verotuksen neutraalisuuden periaate on täsmällisesti arvioituna ainoastaan yleisen yhdenvertaisen kohtelun periaatteen erityinen ilmentymä.¹⁸ Myös tätä periaatetta loukattaisiin, mikäli saapumismaahan sijoittautunut hammasteknikko voisi vähentää ostojensa yhteydessä suorittamansa arvonlisäveron, mutta hammasteknikolta, joka suorittaa yhteisön sisäisiä tavaroiden luovutuksia toisesta jäsenvaltiosta tähän saapumismaahan, evättäisiin ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus.

59. Sillä, että valtion sisäisiä tavaroiden luovutuksia ja niiden kanssa kilpailevia yhteisön sisäisiä tavaroiden luovutuksia kohdellaan verotuksessa tästä syystä eri tavoin, rajoitetaan lisäksi EY 28 artiklassa vahvistettua tavaroiden vapaata liikkuvuutta. Tuotantopanojen kaksinkertainen verotus tekee näet hammaspoteesien tuonnin toisista jäsenvaltioista kalliimmaksi. Rajoitus johtuu siinä yhteydessä yhteisön sisäisen tavaroiden luovutuksen lähtövaltiosta, jossa ei myönnetä ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta, vaikka kyseisestä alkuperäisestä tavaroiden luovutuksesta kannetaan todellisuudessa vero saapumisvaltiossa.

17 – Asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, 20 kohta); yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005 (Kok. 2005, s. I-1131, 24 kohta) ja asia C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, tuomio 12.1.2006 (Kok. 2006, s. I-589, 33 kohta).

18 – Yhdistetyt asiat C-443/04 ja C-444/04, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, tuomio 27.4.2006 (Kok. 2006, s. I-3617, 35 kohta). Vrt. tältä osin myös kyseisissä yhdistetyissä asioissa 15.12.2005 antamani ratkaisuehdotuksen 40 kohta.

60. Julkisasiamies Ruiz-Jarabo katsoo sitä vastoin komission tavoin, että ongelma johtuu yksinomaan siitä, että saapumisvaltio käyttää poikkeusta. Tältä osin epätäydellinen yhdenmukaistaminen ei saa hänen mielestään johtaa siihen, että lähtövaltion – Eurodentalin tapauksessa Luxemburgin – veroviranomaisille asetetaan taloudellinen rasite saapumisvaltion – Saksa – yksipuolisella päätöksellä.

61. On varmasti toivottavaa, että arvonlisäverojärjestelmä yhdenmukaistetaan mahdollisimman kattavasti ja että sovitut poikkeukset poistetaan. Siltä osin kuin näitä poikkeuksia on laillisesti edelleen voimassa, niistä sisämarkkinoille ja erityisesti yksittäisille verovelvollisille aiheutuvat haitalliset seuraukset on kuitenkin tehtävä mahdollisimman vähäisiksi siinäkin tapauksessa, että jäsenvaltion verotulot sen vuoksi yksittäistapauksessa vähenevät.

62. Asian Eurodental osalta esimerkkeinä kuvattuja ongelmia voi esiintyä myös nyt käsiteltävässä asiassa, mikäli välittäjien suorittamat hammaspoteesien luovutukset ovat kyllä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan nojalla lähtökohtaisesti verosta vapautettuja tavaroiden luovutuksia, mutta niistä kannetaan kuitenkin kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan, luettuna yhdessä liitteen E kanssa, nojalla edelleen vero VDP:n yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten todellisissa saapumismaissa.

63. Tässä tilanteessa edellä kuvatut neutraalisuusperiaatteen loukkaukset ja tavaroiden vapaan liikkuvuuden rajoitus voidaan välttää sillä, että yhteisön sisäisen tavaroiden luovutuksen lähtövaltio sallii ostoihin sisältyvän veron vähentämisen tai maksetun veron palauttamisen näiden luovutusten osalta, jos luovutuksista kannetaan todellisuudessa vero saapumisvaltiossa.

64. Tämä perustuu ensinnäkin kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan yksiselitteiseen sanamuotoon. Toiseksi se, että vero kannetaan yksinomaan kulutusvaltiossa, vastaa yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten järjestelmän rakennetta ja arvonlisäveron luonnetta kulutukseen kohdistuvana verona. Lähtövaltiolla ei sitä vastoin ole yleensä oikeutta tavaroiden luovutuksista suoritettavaan arvonlisäveroon, jonka maksavat toisen valtion loppukuluttajat.

65. VDP viittaa vielä seuraaviin ongelmiin: koska Alankomaat ulotti maansa aluetta koskevan vapautuksen – VDP:n mielestä – perusteettomasti koskemaan myös välittäjien suorittamia hammaspoteesien luovutuksia ja epäsi siten ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden näiden tavaroiden luovutusten yhteydessä, VDP asetetaan heikompaan asemaan kuin sellaiset välittäjät, jotka tuovat tavaraa toisista jäsenvaltioista Alankomaihin. Näiden VDP:n kilpailijoiden kotipaikkojen valtiot näet myöntävät ostoihin

sisältyvän veron vähennysoikeuden, koska ne katsovat, että välittäjien suorittamat tavaroiden luovutukset eivät kuulu vapautuksen soveltamisalaa.

66. Tästä on todettava, että VDP:n kilpailijoiden verokohtelun lainmukaisuus niiden sijoittautumisvaltioissa ei ole nyt käsiteltävän asian kohteena. Kohteena ei ole myöskään VDP:n valtion sisäisten tavaroiden luovutusten verovapaus eikä ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden epääminen näiden luovutusten osalta. Riidanalaista on pikemminkin yksinomaan se, onko VDP:llä oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten osalta. Tätä varten on ratkaisevaa, onko yhteisön sisäisiä tavaroiden luovutuksia vastaava yhteisöhan- kinta verollinen saapumismaissa.

67. Mainittakoon vielä lopuksi, että ehdottamani ratkaisu on täysin ja kaikilta osin asiassa *Debouche* annetun tuomion¹⁹ mukainen. Kyseisen tuomion taustalla oli seuraava tosiseikasto: *Debouche*, Belgiaan sijoittautunut asianajaja, leasing-vuokrasi Alankomaista auton, jota hän käytti yksinomaan ammattitoimintansa yhteydessä Belgiassa. Belgiassa asianajajien palvelut oli kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla, luettuna yhdessä liit-

¹⁹ – Asia C-302/93, *Debouche*, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4495).

teessä F olevan 2 kohdan kanssa, vapautettu arvonlisäverosta, kun ne Alankomaissa olivat verollisia.

68. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tuollaisessa tilanteessa ei ole oikeutta saada auton leasing-vuokrasta maksettua arvonlisäveroa palautetuksi ostoihin sisältyvänä verona. Koska asianajajan palveluista ei kanneta arvonlisäveroa valtiossa, jossa ne suoritetaan – tässä tapauksessa Belgiassa – toisesta jäsenvaltiosta tehtyihin ostoihin sisältyvää veroa ei voida ottaa huomioon. Tämä pätee siinäkin tapauksessa, että valtiossa, jossa ostot on tehty, vastaavat palvelut ovat verollisia.

69. Ratkaisun perusteella on selvää, että ostoihin sisältyvän veron vähennyskelpoisuus riippuu lähtökohtaisesti siitä, miten alkupe- räistä suoritusta todellisuudessa kohdellaan verotuksellisesti siinä valtiossa, jossa se tulee markkinoille. Mikäli se on siellä – vaikkapa vain siirtymäkauden säännöksen perusteella – vapautettu verosta, ostoihin sisältyvän veron vähentäminen on evättävä.

70. Mikäli kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan mukaista vapautusta ei sovellettaisi hammasproteesien luovutuksiin välittäjän kautta, nyt käsiteltävässä asiassa, toisin kuin asiassa Eurodental,

ei sitä vastoin syntyisi ristiriitaa yhtäältä 13 artiklan mukaisen vapautuksen ja ostoihin sisältyvän veron vähennyskelttomuuden ja toisaalta vapautuksen ja ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden välillä yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten osalta. Jos nämä säännökset olisi pantu asianmukaisesti täytäntöön asianomaisissa saapumismaissa, ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus voitaisiin ilman muuta myöntää lähtövaltiossa kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten tuotantopa- nosten osalta.

2. Vaihtoehto 2: De minimis -järjestelmän soveltaminen yhteisön sisäisiin tavaroiden luovutuksiin

71. Jos kyseessä ovat de minimis -järjestel- män piiriin kuuluvat yhteisön sisäiset tava- roiden luovutukset, oikeus ostoihin sisälty- vän veron vähentämiseen riippuu kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan siitä, olisiko näiden liiketoimien osalta ollut olemassa ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus, mikäli ne olisi suori- tettu maan alueella.

72. Tämän yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten ryhmän osalta säädetään a alakohdassa siten nimenomaisesti b ala- kohdasta – sellaisena kuin sitä tulkitseen – poikkeavasta sääntelystä. Sen sijaan että

otettaisiin huomioon verokohtelu saapumisvaltiossa, siten kuin sinänsä olisi asianmukaista edellä esitettyjen, yhteisön sisäisiin tavaroiden luovutuksiin liittyvien johdonmukaisuusseikkojen perusteella, a alakohta perustuu maan alueella voimassa oleviin säännöksiin.

73. Tämä ero b alakohtaan on kuitenkin perusteltavissa asianomaisten tavaroiden luovutusten vähäisellä merkityksellä. Kun kyse on satunnaisista, arvoltaan vähäisistä tavaroiden luovutuksista, sen selvittäminen, onko saapumismaassa kyseessä verollinen ja siten ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen oikeuttava tavaroiden luovutus, aiheuttaisi suhteettomia hallinnollisia ponnisteluja.

74. Myös tässä tapauksessa verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaukset ja tavaroiden vapaan liikkuvuuden rajoitukset ovat kyllä mahdollisia, jos hammasproteeseja toimitetaan jäsenvaltioihin, joissa edelleen kannetaan vero tällaisista tavaroiden luovutuksista direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan nojalla, luettuna yhdessä liitteessä E olevan 2 kohdan kanssa. Lainsäätäjä on kuitenkin hyväksynyt tämän, kuten ilmenee 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan selkeästä sanamuodosta, jotta merkitykseltään vähäisten tavaroiden luovutusten verokohtelua ei kaiken kaikkiaan vaikutettaisi liikaa eikä siten aiheutettaisi huomattavasti useammassa tapauksissa yhteisön sisäisen kaupan rajoituksia.

75. Nyt käsiteltävässä asiassa on tosin pohdittava, miten 17 artiklan 3 kohdan a alakohtaa sovellettaessa on meneteltävä, jos tavaroiden luovuttajan kotipaikan valtio ei ole pannut direktiiviä asianmukaisesti täytäntöön ja on vapauttanut verosta liiketoimet, jotka olisivat direktiivin mukaan oikeastaan verollisia. Palaan tähän kysymykseen myöhemmin,²⁰ sen jälkeen kun olen käsitellyt tarkemmin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan tulkintaa.

C Ensimmäiset ennakkoratkaisukysymykset

76. Kansallinen tuomioistuin pyrkii tällä kysymyksellä selvittämään, kuuluvatko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan soveltamisalaan myös hammasproteesien luovutukset sellaisen verovelvollisen välityksellä, joka ei itse ole hammaslääkäri eikä hammasteknikko.

77. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan sanamuodon mukaan ainoastaan sellaiset hammasproteesien luovutukset on vapautettu verosta, jotka suorittaa hammaslääkäri tai hammasteknikko. Direktiivin 13 artiklassa säädettyjä vapautuksen edellytyksiä on tulkittava suppeasti, koska se on poikkeus

20 – Ks. jäljempänä 94 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

periaatteesta, jonka mukaan kaikista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista kannetaan arvonlisäveroa.²¹ Tästäkään syystä ei ole mitään syytä laajentaa säännöksen soveltamisalaa sen sanamuotoa pidemmälle.

78. Sanamuotoon perustuva suppea tulkinta vastaa lisäksi myös säännöksen tarkoitusta. Toisin kuin muissa, erityisesti 13 artiklan B kohdassa säädetyissä vapautuksen edellytyksissä, 13 artiklan A kohdan mukaisten vapautusten soveltamisalalla ei yleensä aseteta tiettyjä vaatimuksia ainoastaan asianomaisen luovutuksen kohteelle, vaan myös luovuttavalle henkilölle.

79. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on asiassa *Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen* äskettäin antamassaan tuomiossa²² todennut kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdasta, hoidon antavalle henkilölle asetetuilla vaatimuksilla pyritään varmistamaan se, että vapautusta sovelletaan ainoastaan sellaisen hoidon antamiseen henkilölle, jonka suorittaa vaaditun ammatillisen pätevyyden hankkinut palvelujen tarjoaja.

80. Lääketieteellisen hoidon antamisen vapauttamisella verosta pyritään yleisen edun nimissä takaamaan se, että suurella yleisöllä on siihen varaa ja että hoitoa ei tehdä arvonlisäverolla kalliimmaksi.²³ Yleiseen etuun liittyvä intressi kohdistuu kuitenkin ainoastaan sellaisten lääketieteellisten hoitojen vapauttamiseen verosta, jotka suorittaa pätevä henkilöstö.²⁴ Tämä ei päde ainoastaan c alakohdassa tarkoitettuun lääketieteellisen hoidon antamiseen vaan myös e alakohdassa tarkoitettuihin hammasproteesien luovutuksiin.

81. Tässä yhteydessä voidaan jättää avoimeksi, onko viimeksi mainittu vapautus voimassa ainoastaan siinä tapauksessa, että hammasproteesin luovuttava hammasteknikko on itse myös valmistanut sen. Myös silloin, kun hän luovuttaa hammasproteesin, jonka jokin kolmas osapuoli on valmistanut, hän voi ammattipätevyytensä ansiosta joka tapauksessa arvioida sitä, onko tuotteen laatu riittävä. Lisäksi hän voi hammasproteesin tilauksen yhteydessä kysyä ohjeita hammaslääkäriltä ja – mikäli tarpeen – tehdä lisätöitä hammasproteesiin sekä ottaa vastaan valituksia ja käsitellä niitä.

82. Tämä pätee erityisesti silloin, jos kyseisen hammasproteesin on valmistanut hammasteknikko kolmannessa valtiossa, jossa

21 – Asia C-141/00, *Kügler*, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6833, 28 kohta); asia C-307/01, *d'Ambrumenil ja Dispute Resolutions Services Ltd*, tuomio 20.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13989, 52 kohta) ja asia C-498/03, *Kingscrest ja Montecello*, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4427, 29 kohta).

22 – Mainittu edellä alaviiteessä 18, tuomion 37 kohta, jossa viitataan alaviiteessä 21 mainittuun asiaan *Kügler*, tuomion 27 kohta.

23 – Edellä alaviiteessä 21 mainittu asia *d'Ambrumenil*, tuomion 58 kohta, jossa viitataan asiassa C-76/99, komissio v. Ranska, 11.1.2001 annettuun tuomioon (Kok. 2001, s. I-249, 23 kohta) ja edellä alaviiteessä 21 mainitussa asiassa *Kügler* annettuun tuomioon, 29 kohta.

24 – Vrt. edellä alaviiteessä 18 mainitut yhdistetyt asiat *Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen*, ratkaisuehdotuksen 39 kohta.

ammattipätevyydelle asetetut vaatimukset eivät ole ilman muuta todennettavissa. Lisäksi parannusten tekeminen jälkeenpäin voi tässä tapauksessa olla erityisen vaikeaa.

suorituksia arvonlisäveron kannalta eri tavoin.²⁵

83. Ei tosin voida poissulkea sitä, että yksittäistapauksessa myös henkilö, joka ei itse ole hammasteknikko, hankkii ajan myötä tarvittavan ammattipätevyyden täyttääkseen luovutukseen liittyvät tehtävät. Ei voida myöskään väittää, että hammasproteesi, joka on valmistettu kolmannessa valtiossa ja jota välittäjä myy yhteisössä, ei lähtökohtaisesti täyttäisi tällaisia laatuvaatimuksia. Jotta kuitenkin varmistettaisiin yleisesti, että vapautusta sovelletaan ainoastaan sellaisten tavaroiden luovutusten yhteydessä, jotka ovat riittävän laadukkaita, on asianmukaista rajoittaa vapautus koskemaan vain koulutettujen hammasteknikkojen (tai hammaslääkärien) luovuttamia hammasproteeseja.

85. Vapautuksen taustalla on lainsäätäjän arviointi, joka ei ole kiistettävissä ja jonka mukaan ainoastaan hammasteknikoilla tai hammaslääkäreillä on tarvittava ammattipätevyys, jolla varmistetaan yleisesti, että heidän luovuttamansa hammasproteesit ovat riittävän laadukkaita. Välittäjän suoritusta ilman vastaavaa ammattipätevyyttä ei pidetä samanarvoisena, joten sitä ei verotuksen neutraalisuuteen liittyvistä syistä pidä myöskään kohdella samalla tavoin.

84. Verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole tällaisen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan tulkinnan esteenä. Oikeuskäytännössä on katsottu, että tämän periaatteen mukaan on kiellettyä käsitellä samankaltaisia ja siten keskenään kilpailevia

86. Tästä syystä ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan mukainen vapautus koskee ainoastaan hammasteknikkojen tai hammaslääkärien suorittamia tavaroiden luovutuksia.

25 – Vrt. alaviitteessä 17 mainitut tuomiot sekä asia C-109/02, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2003 (Kok. 2003, s. I-12691, 20 kohta); edellä alaviitteessä 21 mainittu asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 54 kohta, sekä alaviitteessä 18 mainitut yhdistetyt asiat Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, tuomion 39 kohta.

D *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

oikeussääntöjä, joita kansallinen tuomioistuim ei ole kysymyksessään maininnut.²⁶

87. Hoge Raad esittää toisen kysymyksen ainoastaan sen varalta, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi ja että siten myös välittäjien suorittamat hammasproteesien luovutukset kuuluvat vapautuksen soveltamisalaan.

88. Taustalla on se näkemys, että jotta oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen syntyisi yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten yhteydessä, ratkaisevaa on vastaavien alkuperäisten liiketoimien kohtelu lähtövaltiossa. Tämä perustuu kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohtaan, jonka tulkintaa kansallinen tuomioistuin tiedustelee tässä kysymyksessä. Mikäli sovellettaisiin kuitenkin yleistä järjestelmää, 17 artiklan 3 kohdan – tosin sen b alakohdan – tulkinta olisi todellisuudessa ensin ratkaisu kysymys.

89. Kun otetaan huomioon edellä kuvattu epäselvyys siitä, mitä järjestelmää on todellisuudessa sovellettava, ehdotan jälleen vastausta molempia vaihtoehtoja varten, vaikka kansallinen tuomioistuin ei olekaan pyytänyt 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan tulkintaa. Jotta kansalliselle tuomioistuimelle kyettäisiin antamaan hyödyllinen vastaus, yhteisöjen tuomioistuin voi näet todeta olevansa velvoitettu ottamaan huomioon yhteisön

1. Vaihtoehto 1: Yleisen järjestelmän soveltaminen yhteisön sisäisiin tavaroiden luovutuksiin

90. Kuten edellä on todettu,²⁷ kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen on olemassa sellaisten yhteisön sisäisten tavaroiden luovutusten yhteydessä, jotka on 28 c artiklan A kohdan nojalla vapautettu arvonlisäverosta. Oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen on siten ongelmitta olemassa silloin, kun hammasproteesin toimittamista saapumismaahan pidetään direktiivin mukaisesti verollisena tavaroiden luovutuksena, koska sitä ei suoriteta hammasteknikko tai hammaslääkäri.

91. Ostoihin sisältyvä vero voidaan kuitenkin vähentää myös sellaisten hammasproteesien luovutusten yhteydessä, jotka sinänsä

26 – Vrt. erityisesti asia 35/85, Tissier, tuomio 20.3.1986 (Kok. 1986, s. 1207, 9 kohta); asia C-315/88, Bagli Pennacchiotti, tuomio 27.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1323, 10 kohta); asia C-107/98, Teckal, tuomio 18.11.1999 (Kok. 1999, s. I-8121, 39 kohta) ja yhdistetyt asiat C-228/01 ja C-289/01, Bourrasse ja Perchicot, tuomio 7.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10213, 33 kohta).

27 – 41 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

olisi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan nojalla vapautettu arvonnlisäverosta, mutta jotka ovat saapumisvaltiossa kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan nojalla, luettuna yhdessä liitteessä E olevan 2 kohdan kanssa, edelleen verollisia.

2. Vaihtoehto 2: De minimis -järjestelmän soveltaminen yhteisön sisäisiin tavaroiden luovutuksiin

92. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan ostoihin sisältyvä vero voidaan vähentää maan alueella tehtyjen suoritusten osalta silloin, jos ne käytetään sellaisiin verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennyksen, jos ne olisi suoritettu maan alueella.

93. Tästä syystä oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ei ole, kun kyseessä on sellainen hampasproteesin toimitus toiseen jäsenvaltioon, johon sovelletaan kuudennen direktiivin 28 b artiklan B kohtaa, luettuna yhdessä 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen alakohdan kanssa, jos tavaroiden luovutus on luovuttajan sijoittautumisvaltiossa vapautettu verosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan nojalla.

94. On tosin pohdittava sitä, mitä seurauksia ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeudelle aiheutuu siitä, että jos tavaroiden luovuttajan sijoittautumisvaltio ei ole pannut 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohtaa asianmukaisesti täytäntöön ja että vapautus ulottuu liiketoimiin, joita direktiivi ei koske. Tämä pätee Alankomaiden säännöksiin siitä lähtien, kun niillä on vapautettu verosta myös sellaiset hampasproteesien luovutukset, joita suorittavat välittäjät, joilla ei ole hammaslääkärin tai hammaslääkärin ammattipätevyyttä.

95. Mikäli kansallista lainsäädäntöä ei ole mahdollista tulkita kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan mukaisesti, yksityinen voi vedota välittömästi direktiiviin saadakseen oikeuden ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen. Sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohta että 17 artiklan 1 ja 2 kohta ovat tässä mielessä riittävän täsmällisiä.²⁸ ”Epäsymmetrinen vetoaminen” direktiiviin ei tosin ole mahdollista, eli verovelvollinen ei voi direktiivin perusteella lähtökohtaisesti vaatia ostoihin sisältyvän veron vähentämistä, jos alkuperäisiä liiketoimia ei veroteta.

28 – Vrt. kuudennen direktiivin välittömästä sovellettavuudesta yleisesti: asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-493, 31 kohta); erityisesti 13 artiklan mukaisen verovapautuksen osalta: asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 49 kohta), ja 17 artiklan 1 ja 2 kohdan osalta: edellä alaviitteessä 14 mainittu asia BP Soupergaz, tuomion 34 kohta.

96. Arvonlisäverojärjestelmän keskeinen periaate on näet se, että oikeus tavaroiden tai palvelujen hankintojen yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähentämiseen on lähtökohtaisesti olemassa vain silloin, jos hankinnoista aiheutuneet menot kuuluvat verolisten, vähennykseen oikeuttavien alkuperäisten liiketoimien kustannustekijöihin.²⁹ Mikäli verovelvollinen on sitä vastoin luovuttanut toiselle verovelvolliselle tavaroita, jotka tämä käyttää verotonta liiketoimintavarten, toisella verovelvollisella ei ole sovellettavissa direktiiveissä nimenomaisesti säädettyjä tapauksia lukuun ottamatta oikeutta vähentää suoritettua ostoihin sisältyvää veroa.³⁰

97. Kun kyseessä ovat sellaiset tavaroiden luovutukset *maan alueella*, jotka on direktiivin virheellisen täytäntöönpanon vuoksi vapautettu verosta, olisi tämän periaatteen vastaista, mikäli ostoihin sisältyvä vero olisi kuitenkin vähennettävissä näitä tavaroita luovutettaessa. Jotta direktiivin perusteella voitaisiin vaatia ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta, verovelvollisen on siten samalla vaadittava sitä, että häntä kohdellaan verovelvollisena.³¹ Kansallisessa prosessioikeudessa on siinä yhteydessä varmistettava se, että yksityiset voivat panna direktiivistä johtuvat oikeutensa täytäntöön. Asiaa ei sitä

vastoin voitaisi ratkaista siten, että verovelvollinen saisi direktiivin tulkinnan perusteella edun, joka on ristiriidassa itse direktiivin periaatteiden kanssa.

98. Kun kyseessä ovat de minimis -järjestelmän mukaiset *rajatylittävät tavaroiden luovutukset*, joista on kyse nyt käsiteltävässä asiassa, tilanne on kuitenkin täysin toinen. Näistä tavaroiden luovutuksista ei *todellisuudessa* kanneta lainkaan veroa tavaroiden luovuttajan kotipaikassa, koska luovutusten katsotaan tapahtuneen saapumismaassa. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan vastaavien liiketoimien kohtelu maan alueella otetaan ostoihin sisältyvän veron vähennyskelpoisuuden kannalta hallinnon yksinkertaistamiseen liittyvistä syistä vain *fiktiivisesti* huomioon.

99. Mikäli lähtökohtana pidetään sitä, että jäsenvaltiot ovat panneet kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan asianmukaisesti täytäntöön, asianomaisia tavaroiden luovutuksia saapumismaihin kohdeltaneen yleisesti verollisina tavaroiden luovutuksina, joten edellä esitettyjen periaatteiden mukaan myös ostoihin sisältyvän veron vähentäminen olisi sinänsä perusteltavissa. Tässä yhteydessä ei voida puhua epäsymmetrisestä vetoamisesta direktiiviin.

100. Tästä syystä 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan soveltamisen yhteydessä ei pidä

29 – Ks. alaviitteessä 10 mainitut lähteet.

30 – Asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok. 1995, s. I-983, 28 kohta) ja edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Debouche, tuomion 16 kohta.

31 – Verovelvollisuus saattaa näet yhdistettynä ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuteen olla verovelvolliselle edullista, kuten jo julkisasiamies Darmonkin totesi asiassa C-63/92, Lubbock Fine, 30.6.1993 antamassaan ratkaisuehdotuksessa (Kok. 1993, s. I-6665, 19 kohta).

fiktiivisesti ottaa huomioon sitä, miten vastaavia liiketoimia kohdellaan direktiivejä vastaamattomassa kansallisessa oikeudessa. Pikemminkin on otettava fiktiivisesti perustaksi ja kysymykseksi se, miten vastaavia liiketoimia pitäisi verotuksessa luonnehtia, jos direktiivi olisi pantu maan alueella *asianmukaisesti täytäntöön*.

101. Tällaisella ratkaisulla vältetään useimmissa tapauksissa verotuksen neutraalisuuden loukkaaminen. Näin nimittäin tapahtuisi, jos ostoihin sisältyvän veron vähennys-oikeus evättäisiin tavaroiden luovuttajan kotipaikassa, vaikka välittäjän suorittamaa hammasproteesin luovutusta ei direktiivin säännösten mukaisesti kohdella saapumis- maissa verosta vapautettuna tavaroiden luovutuksena.

Ilman ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta kyseessä olisi näet tuotantopanosten kaksinkertainen verottaminen, joka estäisi myös rajatylittävää kauppaa.

102. Maan alueella tapahtuvia tavaroiden luovutuksia ja toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvia tavaroiden luovutuksia kohdellaan siten ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden kannalta eri tavalla. Koska tavaroiden luovutuksista kannetaan saapumismaassa – silloin kun direktiivi on pantu asianmukaisesti täytäntöön – todellisuudessa kuitenkin vero, vaikka vastaavat tavaroiden luovutukset on maan alueella direktiivin vastaisesti vapautettu verosta, kotimaisten ja ulkomaisten tavaroiden luovutusten tilanne ei ole myöskään sama.

V Ratkaisuehdotus

103. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin antaisi Hoge Raadin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavat vastaukset:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä

toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohtaa on tulkittava siten, että tämän säännöksen perusteella verosta vapautettuihin tavaroiden luovutuksiin ei kuulu hammas-tekniikan tai hammaslääkärin ammattipätevyyttä vailla olevan välittäjän tekemä hammasproteesin luovutus.

- 2) Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan verovelvollisella on oikeus ostoihin sisältyvän veron vähennykseen tai palautukseen hammasproteesien sellaisten yhteisön sisäisten luovutusten osalta, jotka on vapautettu verosta kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla, jos vastaava yhteisöhankinta on verollinen saapumisvaltiossa, koska tässä valtiossa kannetaan edelleen vero vastaavista liiketoimista direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan nojalla, luettuna yhdessä liitteessä E olevan 2 kohdan kanssa.

Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan verovelvollisella on oikeus ostoihin sisältyvän veron vähennykseen tai palautukseen sellaisten tavaroiden luovutusten osalta, joita pidetään kuudennen direktiivin 28 b artiklan B kohdan nojalla, luettuna yhdessä 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan toisen alakohdan kanssa, toisessa jäsenvaltiossa suoritettuina, siltä osin kuin näiden liiketoimien osalta olisi olemassa oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella. Oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen on tässä tapauksessa olemassa myös silloin, kun tavaroiden luovutusta kohdellaan maan alueella kuudennen direktiivin vastaisesti verosta vapautettuna liiketoimena.