

Mål C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

mot

Eurodental Sàrl

(begäran om förhandsavgörande från Cour d'appel (Luxemburg))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Artiklarna 13 A.1 e, 17.3 b och 28c A a – Avdragsrätt – Tillverkning och reparation av tandproteser – Gemenskapsinterna transaktioner som hänför sig till transaktioner som är undantagna från skatteplikt inom medlemsstaten – Betydelsen av de undantags- och övergångsbestämmelser som föreskrivs i artikel 28.3 a jämförd med punkt 2 i bilaga E – Principen om skatteneutralitet – Delvis harmonisering av mervärdesskatten”

Förslag till avgörande av generaladvokat D. Ruiz-Jarabo Colomer föredraget den 22 juni 2006

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 7 december 2006

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående skatt

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 13 A.1 e och 17.3 b)

Transaktioner, såsom tillverkning och reparation av tandproteser, som är undantagna från mervärdesskatt inom en medlemsstat enligt artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiven 91/680 och 92/111, ger inte någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 17.3 b i nämnda direktiv, även om de utgör gemenskapsinterna transaktioner och oavsett vilka mervärdesskattebestämmelser som är tillämpliga i destinationsmedlemsstaten.

Denna tolkning kan utläsas av själva ordalydelsen i sjätte direktivet och bekräftas av direktivets syfte och systematik samt av principen om skatteneutralitet.

För det första framgår det nämligen av syftet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt och de övergångsbestämmelser som införts genom direktiv 91/680 för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna att en skattskyldig som omfattas av ett undantag från skatteplikt, och som således inte har rätt att göra avdrag för ingående skatt som erlagts inom en medlemsstat, inte heller har rätt till avdrag när transaktionen i fråga är gemenskapsintern.

För det andra är de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A i sjätte direktivet specifika till sin karaktär, eftersom undantagen endast gäller vissa verksamheter av allmänintresse som anges och beskrivs på ett detaljerat sätt i denna bestämmelse, medan det undantag från skatteplikt för transaktioner som är gemenskapsinterna är allmänt till sin karaktär och på ett obestämt sätt avser ekonomiska transaktioner mellan medlemsstaterna. Under dessa förhållanden är det förenligt med sjätte direktivets systematik att reglerna för de specifika undantag som föreskrivs i artikel 13 A i direktivet ges företräde framför reglerna för de allmänna undantag som

föreskrivs i samma direktiv i fråga om gemenskapsinterna transaktioner.

För det tredje utgör principen om skatteneutralitet särskilt hinder för att liknande, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Om de transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 A e i sjätte direktivet berättigade till avdrag när de är gemenskapsinterna, skulle denna princip inte iakttas, eftersom det inte föreligger någon avdragsrätt när samma transaktioner utförs inom en medlemsstat.

I det avseendet saknar det relevans att destinationsmedlemsstaten tillämpar övergångsbestämmelserna i artikel 28.3 a i sjätte direktivet i förening med punkt 2 i bilaga E till direktivet, enligt vilka det är tillåtet för den att fortsätta att beskatta transaktionerna i fråga. Den beskattning som är tillåten enligt denna bestämmelse är nämligen inte en harmoniserad beskattning som utgör en integrerad del av mervärdesskattesystemet, såsom det utformats genom sjätte direktivet i fråga om vissa verksamheter av allmänintresse, utan en beskattning som enbart tillåts under en övergångsperiod. Dessa undantagsbestämmelser skall tolkas restriktivt. Deras räckvidd kan följaktligen inte utvidgas till att omfatta medlemsstater som i enlighet med principen i sjätte direktivet har undantagit vissa verksamheter av allmänintresse som anges i artikel 13 i nämnda direktiv från skatteplikt.

(se punkterna 38, 41, 43, 44, 46–48, 52, 54, 58 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 7 december 2006 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Artiklarna 13 A.1 e, 17.3 b och 28c A a – Avdragsrätt – Tillverkning och reparation av tandproteser – Gemenskapsinterna transaktioner som hänför sig till transaktioner som är undantagna från skatteplikt inom medlemsstaten – Betydelsen av de undantags- och övergångsbestämmelser som föreskrivs i artikel 28.3 a jämförd med punkt 2 i bilaga E – Principen om skatteneutralitet – Delvis harmonisering av mervärdesskatten”

I mål C-240/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Cour d'appel (Luxemburg), genom beslut av den 1 juni 2005 som inkom till domstolen den 3 juni 2005, i målet

Administration de l'enregistrement et des domaines

mot

Eurodental Sàrl,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus och A. Ó Caoimh (referent),

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

med beaktande av beslutet av den 4 maj 2006 att återuppta det muntliga förfarandet och efter förhandlingen den 31 maj 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Administration de l'enregistrement och des domaines, genom A. Kronshagen, avocat,
- Eurodental Sàrl, genom M. Molitor, P. Lopes Da Silva, N. Cambonie och R. Muller, avocats,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 juni 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 13 A.1 e, 15.1–15.3, 17.3 b och 28c A a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388 med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) och enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Eurodental Sàrl (nedan kallat Eurodental) och luxemburgska Administration de l'enregistrement et des domaines (nedan kallad den behöriga skattemyndigheten), med anledning av att den behöriga skattemyndigheten nekade Eurodental, med avseende på beskattningsåren 1992 och 1993, avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänförde sig till transaktioner för tillverkning och reparation av tandproteser, när dessa transaktioner utförts till förmån för personer med hemvist i Tyskland.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Undantag inom landets territorium

A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

e) Tjänster som tandtekniker tillhandahåller under sin yrkesutövning samt tandproteser som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker."

4 I artikel 28.3 a i direktivet föreskrivs dock följande:

"3. Under den övergångsperiod som avses i punkt 4 får medlemsstaterna

a) fortsätta att beskatta sådana transaktioner som undantas enligt artikel 13 ... och som anges i bilaga E till detta direktiv ..."

5 I punkt 2 i nämnda bilaga nämns de transaktioner som avses i artikel 13 A.1 e i direktivet.

6 Artikel 17 i samma direktiv har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", och i artikel 17.2 a och 17.3 föreskrevs, i den lydelse som var tillämplig innan direktiv 91/680 trädde i kraft, följande:

"2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2 och som bedrivs i något annat land och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium.

b) Transaktioner som är undantagna enligt ... [artikel] 15 ...

c) Någon av de transaktioner som är undantagna enligt artikel 13 B a och 13 B d punkterna 1–5, då kunden är etablerad utanför gemenskapen eller då dessa transaktioner är direkt kopplade till varor avsedda att exporteras till ett land utanför gemenskapen."

7 Genom artikel 1.22 i direktiv 91/680 ändrades direktiv 77/338 bland annat på så sätt att en

avdelning XVIa infördes. Denna avdelning har rubriken "Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna" och innehåller bland annat artiklarna 28a–28f. Direktiv 91/680 skulle ha införlivats med nationell rätt den 1 januari 1993.

8 I artikel 28a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Följande skall också beläggas med mervärdesskatt:

a) Förvärv inom gemenskapen av varor mot ersättning inom landets territorium av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person, om säljaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap och som inte omfattas av undantag enligt artikel 24 ...

..."

9 I artikel 28b A.1 i sjätte direktivet preciseras följande:

"Platsen för förvärv av varor inom gemenskapen skall anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när transporten till den person som förvärvar dem slutar."

10 I artikel 28c A a första stycket och 28c B a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"A. Undantag för leverans av varor

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och om inte annat följer av de villkor som medlemsstaterna skall fastställa för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag som föreskrivs nedan och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, skall medlemsstaterna undanta följande från skatteplikt:

a) Leverans av varor, såsom det definieras i artik[el] 5 ..., som skickas eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärvar varorna [eller för dennes räkning] ut ur det territorium som avses i artikel 3 men inom gemenskapen, åt en annan skattskyldig person eller en icke skattskyldig juridisk person i denna egenskap i en annan medlemsstat än den varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår.

...

B. Undantagna förvärv av varor inom gemenskapen

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och om inte annat följer av de villkor som staterna skall fastställa för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag som föreskrivs nedan och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, skall medlemsstaterna undanta följande:

a) Förvärv inom gemenskapen av varor när leverans av sådana varor av skattskyldiga personer under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt inom landets territorium."

11 I artikel 28f.1 i sjätte direktivet anges följande:

"1) Artikel 17.2, 17.3 och 17.4 skall ersättas med följande:

' ...

3. Medlemsstaterna skall också bevilja varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna eller tjänsterna

används för följande ändamål:

...

b) Transaktioner som är undantagna från skatt enligt ... [artikel] 28c A och C.”

12 Före den 1 januari 1993 omfattades gemenskapsinterna transaktioner av artikel 15 i sjätte direktivet, med rubriken ”Undantag för export och liknande transaktioner samt internationella transporter”. I artikel 15.1–15.3 och 15.13, i den lydelse som var tillämplig innan direktiven 91/680 och 92/111 trädde i kraft, föreskrevs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

1. Leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning skickas eller transporteras till en destination utanför landets territorium såsom det definieras i artikel 3.

2. Leverans av varor som av en kund som inte är etablerad inom landet eller för hans räkning, skickas eller transporteras till en destination utanför landets territorium såsom det definieras i artikel 3 ...

3. Tillhandahållande av tjänster bestående av arbete på lös egendom som förvärvats eller importerats i syfte att genomgå sådant arbete i landets territorium såsom det definieras i artikel 3 och som skickats eller transporterats ut ur det landets territorium av den som tillhandahåller tjänsterna eller av kunden, som inte är etablerad inom landets territorium, eller för någonderas räkning.

...

13. Tillhandahållande av tjänster, inklusive transport och dithörande transaktioner – men exklusive tillhandahållande av tjänster som är undantagna enligt artikel 13 – som är direkt kopplade till transitering eller export av varor eller till import av varor som kan komma i fråga enligt artiklarna 14.1 b och c och 16.1.”

De nationella lagstiftningarna

Den luxemburgska lagstiftningen

13 I artikel 43.1 a och c i lag av den 12 februari 1979 om ändring och komplettering av lag av den 5 augusti 1969 om mervärdesskatt (*Mémorial* A 1979, s. 186) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrevs, i den lydelse som var i kraft före den 1 januari 1993, följande:

”Med de begränsningar och på de villkor som fastställs i storhertiglig förordning skall följande verksamheter vara undantagna från skatteplikt:

a) Leverans av varor som skickas eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning till utlandet.

...

c) Tjänster som, i samband med aktiv förädling, utförs med avseende på varor som förvärvats eller importerats för denna förädling och som skickas eller transporteras till utlandet av den som

tillhandahåller tjänsten eller för dennes räkning.”

14 I artikel 43.1 d i mervärdesskattelagen, i den lydelse som var i kraft efter nämnda datum efter ändring genom artikel II i lag av den 18 december 1992 om ändring och komplettering av lag av den 12 februari 1979 om mervärdesskatt (*Mémorial*, A 1992, s. 3032), föreskrevs följande:

”1. Med de begränsningar och på de villkor som fastställs i storhertiglig förordning skall följande verksamheter vara undantagna från skatteplikt:

...

d) Leverans av varor, i den mening som avses i artiklarna 9 och 12 a–e, som skickas eller transporteras av leverantören eller köparen eller för någonderas räkning till en destination utanför landet men inom gemenskapen, åt en annan skattskyldig person inom ramen för dennes rörelse eller åt en icke skattskyldig juridisk person i en annan medlemsstat ...”

15 Artikel 44.1 I andra och tredje strecksatserna i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. Med de begränsningar och på de villkor som fastställs i storhertiglig förordning skall

...

l) följande tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor vara undantagna från skatteplikt:

...

– Tjänster som tandtekniker tillhandahåller under sin lagenliga yrkesutövning.

– Tandproteser som tandläkare och tandtekniker tillhandahåller under sin lagenliga yrkesutövning.”

16 I artikel 49.1 och 49.2 a i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”1. Rätt till avdrag föreligger inte i fråga om mervärdesskatt som hänför sig till varor och tjänster som används för att leverera varor och tillhandahålla tjänster som är undantagna från skatteplikt eller som inte omfattas av skattens tillämpningsområde.

...

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 har dock den skattskyldige rätt att göra avdrag när varorna och tjänsterna används i samband med

a) den skattskyldiges transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i artikel 43 eller i tillämpningsföreskrifter till dessa.”

Den tyska lagstiftningen

17 Enligt 4 § punkt 14 fjärde meningen i lag om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz) (nedan kallad UstG) är undantaget från skatteplikt för transaktioner som avser bland annat tandläkarverksamhet inte tillämpligt på leverans eller reparation av tandproteser och apparaturer för käkortopediska behandlingar om näringsidkaren har tillverkat eller reparerat dessa i sin rörelse.

18 Enligt 12 § 2 punkt 6 UstG beskattas dessa transaktioner med en lägre skattesats.

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19 Eurodental är ett bolag med hemvist i Luxemburg, vars verksamhet huvudsakligen består i att tillverka och reparera tandproteser åt kunder med hemvist i Tyskland.

20 Genom beslut av den 26 mars 1997 nekade den behöriga skattemyndigheten Eurodental, med avseende på beskattningsåren 1992 och 1993, avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänförde sig till varor som använts för att leverera varor och tillhandahålla tjänster till kunder med hemvist i Tyskland. Som motivering angavs att artikel 44 i mervärdesskattelagen har företräde framför artikel 43 i samma lag, i den lydelse som var tillämplig före och efter den 1 januari 1993, med följden att artikel 49.2 a i nämnda lag, i vilken avdrag för ingående mervärdesskatt medges, inte är tillämplig.

21 Eurodental överklagade till Tribunal d'arrondissement (Luxemburg) och yrkade att beslutet skulle upphävas och ändras. Nämnda domstol slog i dom av den 16 december 2002 fast att avdrag felaktigt hade nekats. Tribunal d'arrondissement konstaterade att de ovannämnda artiklarna 43 och 44 avser olika slags transaktioner, eftersom den förstnämnda artikeln inte rör transaktioner inom landet, medan den sistnämnda artikeln rör sådana transaktioner. Den ansåg därför att artikel 49 i mervärdesskattelagen medgav avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till sådana transaktioner som avses i artikel 43 i nämnda lag, i den lydelse som var tillämplig före och efter den 1 januari 1993, oavsett vilka regler för undantag från mervärdesskatteplikt som är tillämpliga inom landet. Enligt nämnda domstol finns det inte någon bestämmelse i nationell rätt som ger stöd för att artikel 44 i mervärdesskattelagen har företräde framför artikel 43 i samma lag.

22 Den behöriga skattemyndigheten överklagade domen till den hänskjutande domstolen. Cour d'appel konstaterade att frågan huruvida artikel 13 i sjätte direktivet har företräde framför artikel 28c i direktivet inte regleras i lagtexten, och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1) Omfattas en leverans av varor, som när den utförs inom en medlemsstat är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 e i ... sjätte direktiv[et] ... och inte ger rätt till avdrag för ingående skatt i enlighet med artikel 17 i samma direktiv, av tillämpningsområdet för artikel 15.1 och 15.2 i nämnda direktiv, i dess lydelse före den 1 januari 1993, respektive av tillämpningsområdet för artikel 28c A a, tillämplig från den 1 januari 1993, och följaktligen av tillämpningsområdet för artikel 17.3 b i nämnda direktiv som ger rätt till avdrag för ingående skatt, när leveransen utförs av en aktör med hemvist i en av gemenskapens medlemsstater till en aktör med hemvist i en annan medlemsstat, och när de villkor som gäller för tillämpningen av artikel 15.1 och 15.2 i nämnda direktiv, i dess lydelse före den 1 januari 1993, respektive av artikel 28c A a, som är tillämplig från den 1 januari 1993, är uppfyllda?

2) Omfattas ett tillhandahållande av tjänster, som när det sker inom en medlemsstat är undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 e i ... sjätte direktiv[et] ... och inte ger rätt till avdrag för ingående skatt i enlighet med artikel 17 i samma direktiv, av tillämpningsområdet för artikel 15.3, i dess lydelse före den 1 januari 1993 (trots att det inte föreskrevs någon undantagsbestämmelse för år 1993), och följaktligen av tillämpningsområdet för artikel 17.3 b i nämnda direktiv som ger rätt till avdrag för ingående skatt, när tjänsterna tillhandahålls av en aktör med hemvist i en av gemenskapens medlemsstater till en aktör med hemvist i en annan medlemsstat, och när de villkor som gäller för tillämpningen av artikel 15.3, i dess lydelse före den 1 januari 1993, är uppfyllda?"

Prövning av tolkningsfrågorna

23 Den nationella domstolen har ställt de båda frågorna, vilka skall prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida sådana transaktioner som tillverkning och reparation av tandproteser, som när de utförs inom en medlemsstat är undantagna från mervärdesskatt på grund av att de utgör verksamhet av allmänintresse, kan ge rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt när de utgör gemenskapsinterna transaktioner.

24 Det framgår av frågornas lydelse att begäran om förhandsavgörande avser dels leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförts före den 1 januari 1993, dels leveranser av varor som utförts efter nämnda datum. Begäran avser däremot inte tillhandahållanden av tjänster som utförts efter den 1 januari 1993.

25 I artikel 13 A i sjätte direktivet föreskrivs undantag från mervärdesskatteplikt för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, däribland – enligt artikel 13 A.1 e – tjänster som tandtekniker tillhandahåller under sin yrkesutövning och tandproteser som tillhandahålls av tandtekniker.

26 Enligt artikel 17.2 a i direktivet gäller att när en skattskyldig tillhandahåller varor eller tjänster till en annan skattskyldig som använder dessa för att utföra en transaktion som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 A a i samma direktiv, har denne i princip inte rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom de berörda varorna och tjänsterna i ett sådant fall inte används för skattepliktiga transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, REG 1982, s. 53, punkt 44, svensk specialutgåva, volym 6, s. 285, och av den 26 september 1996 i mål C-302/93, Debouche, REG 1996, s. I-4495, punkt 16).

27 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att det i målet vid den nationella domstolen är ostridigt att Eurodentals transaktioner inom den medlemsstat där bolaget har sitt hemvist omfattas av ovannämnda bestämmelser. Genom sin begäran vill nämnda domstol följaktligen endast få klarhet i huruvida dessa transaktioner fortsätter att omfattas av samma bestämmelser när de utförs till förmån för kunder med hemvist i en annan medlemsstat, i detta fall Tyskland.

28 I fråga om transaktioner som är gemenskapsinterna föreskrevs i artikel 15.1–15.3 i sjätte direktivet, i den lydelse som var tillämplig före den 1 januari 1993, att leveranser och tillhandahållanden av tjänster som avser varor som skickas eller transporteras utanför medlemsstaten var undantagna från skatteplikt. Efter nämnda datum föreskrivs undantaget från skatteplikt för dessa leveranser till en annan medlemsstat i artikel 28c A a första stycket i direktivet. Enligt artikel 17.3 b i direktivet, i dess lydelse till följd av artikel 28f.1 i detta, ger sådana transaktioner rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i den medlemsstat varifrån sändningen eller transporten av varor inom gemenskapen påbörjas (se dom av den 6 april 2006 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder, REG 2006, s. I-3227, punkt 30).

29 Den behöriga skattemyndigheten anser dock att de gemenskapsinterna transaktioner som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte ger en sådan rätt till avdrag, på grund av att artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet, i vilken det föreskrivs ett särskilt undantag, har företräde framför de mer allmänna bestämmelserna i artiklarna 15 och 28c A a i samma direktiv.

30 Eurodental har däremot gjort gällande att artikel 13 i sjätte direktivet inte kan ha företräde framför artiklarna 15 och 28c i direktivet, eftersom artikel 13, å ena sidan, och artiklarna 15 och 28c, å andra sidan, har olika tillämpningsområden. Bolaget anser nämligen att det framgår av rubrikerna till dessa bestämmelser att artikel 13 i direktivet endast är tillämplig på transaktioner

som utförs inom medlemsstaten, medan transaktioner mellan medlemsstaterna omfattas av artiklarna 15 och 28c i samma direktiv.

31 Domstolen påpekar i det avseendet att, såsom Eurodental har gjort gällande, artikel 13 i sjätte direktivet, enligt dess rubrik, avser undantag ”inom landets territorium”, medan artikel 15 i direktivet, i den lydelse som var tillämplig före den 1 januari 1993, och artikel 28c i samma direktiv, vilken var tillämplig efter nämnda datum, avser – enligt artiklarnas respektive rubrik – ”export” respektive ”handeln mellan medlemsstaterna”.

32 Till skillnad från vad Eurodental har hävdad följer det dock inte härav att en transaktion som avses i artikel 13 i sjätte direktivet, när den utgör en gemenskapsintern transaktion, med nödvändighet och endast av det skälet, omfattas av artiklarna 15 och 28c, med följden att transaktionen kan ge rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på grund av hänvisningen till sistnämnda bestämmelser i artikel 17.3 b i direktivet.

33 Det är nämligen endast i undantagsfall som det i sjätte direktivet föreskrivs, särskilt i artikel 17.3 b, avdragsrätt för mervärdesskatt för varor eller tjänster som används för transaktioner som är undantagna från skatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995, s. I?983, punkt 23). Följaktligen skall de uttryck som används i nämnda direktiv tolkas restriktivt.

34 I artikel 17.3 b i sjätte direktivet hänvisas det visserligen allmänt till de bestämmelser i direktivet i vilka det föreskrivs undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna transaktioner, nämligen artikel 15 i direktivet för perioden före den 1 januari 1993 respektive artikel 28c för perioden efter nämnda datum, men i denna bestämmelse hänvisas det över huvud taget inte till de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 i samma direktiv för vissa verksamheter .

35 I artikel 15 i sjätte direktivet, till vilken artikel 17.3 b hänvisade, undantogs tvärtom före den 1 januari 1993 uttryckligen – i artikel 15.13 – tillhandahållande av tjänster som var undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 i nämnda direktiv och som var direkt kopplade till vissa gränsöverskridande transaktioner.

36 I artikel 17.3 c i sjätte direktivet medges vidare specifikt avdragsrätt i fråga om vissa transaktioner som är undantagna enligt artikel 13 B i direktivet. Som Europeiska gemenskapernas kommission med fog har hävdad skulle denna bestämmelse sakna mening om de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 i direktivet redan omfattades av artikel 17.3 b.

37 Trots att rubrikerna till de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet har den lydelse som angetts ovan framgår det följaktligen av en bedömning av bestämmelsernas innehåll att de transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 i nämnda direktiv inte ger någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, inte ens när transaktionerna är gemenskapsinterna.

38 Denna tolkning kan utläsas av själva ordalydelsen i sjätte direktivet och bekräftas av direktivets syfte och systematik samt av principen om skatteneutralitet.

39 Vad beträffar sjätte direktivets syfte erinrar domstolen om att enligt artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) innebär principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt att det inom gemenskapen skall tillämpas en allmän konsumtionsskatt på varor och tjänster, vilken är exakt proportionell i förhållande till priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatten tas ut (beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service, REG 2004, s. I-1991, punkt 20).

40 Som den behöriga skattemyndigheten och kommissionen med fog har gjort gällande skulle sådana gemenskapsinterna transaktioner som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kunna tillhandahållas i gemenskapen helt befriade från mervärdesskatt om de gav rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i ursprungsmedlemsstaten. När dessa transaktioner under alla omständigheter är undantagna från skatteplikt inom destinationsmedlemsstaten enligt artikel 13 i sjätte direktivet, borde de nämligen för det första undantas från skatteplikt i denna medlemsstat i egenskap av gemenskapinterna förvärv i enlighet med artikel 28c B a i direktivet och för det andra inte föranleda något uttag av mervärdesskatt i ursprungsmedlemsstaten, eftersom den ingående skatten skulle dras av och eftersom det, med tillämpning av artikel 28c A a första stycket i samma direktiv, inte skulle tas ut någon skatt i senare led.

41 Det framgår således av syftet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt och de övergångsbestämmelser som införts genom direktiv 91/680 för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna att en skattskyldig som omfattas av ett undantag från skatteplikt, och som således inte har rätt att göra avdrag för ingående skatt som erlagts inom en medlemsstat, inte heller har rätt till avdrag när transaktionen i fråga är gemenskapsintern (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Debouche, punkt 15).

42 Denna princip slås fast i artikel 17.3 a i sjätte direktivet, eftersom det enligt denna bestämmelse inte föreligger någon rätt till avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till en transaktion som utförts i ett annat land om transaktionen inte ger rätt till avdrag inom medlemsstaten.

43 Vad därefter beträffar sjätte direktivets systematik påpekar domstolen att de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A i direktivet är specifika till sin karaktär, eftersom undantagen endast gäller vissa verksamheter av allmänintresse som anges och beskrivs på ett detaljerat sätt i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 november 2003 i mål C-307/01, D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services, REG 2003, s. I-13989, punkt 54). Det undantag från skatteplikt för transaktioner som är gemenskapsinterna som följer av artikel 15 i samma direktiv, för perioden före den 1 januari 1993, och av artikel 28c i direktivet, för perioden efter nämnda datum, är däremot allmänt till sin karaktär och avser på ett obestämt sätt ekonomiska transaktioner mellan medlemsstaterna.

44 Under dessa förhållanden är det förenligt med sjätte direktivets systematik att reglerna för de specifika undantag som föreskrivs i artikel 13 A i direktivet ges företräde framför reglerna för de allmänna undantag som föreskrivs i samma direktiv i fråga om gemenskapsinterna transaktioner.

45 Till skillnad från vad den tyska regeringen har hävdad kan inte artikel 26b G.1 i sjätte direktivet på något sätt påverka denna slutsats. Såsom den tyska regeringen har gjort gällande kan det visserligen av bestämmelserna i nämnda artikel, varigenom det införts särskilda regler för beskattning av investeringsguld, utläsas att en medlemsstat inte kan avstå från att tillämpa undantaget från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen i fråga om denna produkt, medan den på vissa villkor i princip kan avstå från att tillämpa det undantag från skatteplikt som föreskrivs

i dessa regler på specifika transaktioner som utförs i denna medlemsstat. Detta förhållande visar dock inte på något sätt att det förstnämnda undantaget har företräde framför det andra, utan bekräftar på sin höjd att vart och ett av dessa undantag lyder under egna regler, med olika ordalydelser och syften.

46 Det skall slutligen påpekas att principen om skatteneutralitet utgör hinder särskilt för att liknande, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 54).

47 Om de transaktioner som är i fråga i målet vid den nationella domstolen berättigade till avdrag när de är gemenskapsinterna, skulle denna princip inte iakttas, eftersom det inte föreligger någon avdragsrätt när samma transaktioner utförs inom en medlemsstat. Skattskyldiga som utför en gemenskapsintern transaktion skulle således hamna i en fördelaktigare ställning än skattskyldiga som utför en transaktion inom landet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Debouche, punkt 19).

48 Den tyska regeringen har emellertid påpekat att Förbundsrepubliken Tyskland tillämpar övergångsbestämmelserna i artikel 28.3 a i sjätte direktivet i förening med punkt 2 i bilaga E till direktivet, enligt vilka det är tillåtet för den att fortsätta att beskatta transaktionerna i fråga. Detta innebär, i målet vid den nationella domstolen, att dessa transaktioner skulle kunna komma att dubbelbeskattas, eftersom de skulle kunna beskattas på nytt i denna medlemsstat i enlighet med dessa bestämmelser, jämförda med artiklarna 28a.1 a första stycket och artikel 28b A.1 i sjätte direktivet, och avdrag inte skulle kunna göras för den ingående mervärdesskatt som erlagts i Luxemburg. Samma transaktioner skulle däremot, trots att de är skattepliktiga när de utförs inom denna medlemsstat, ge rätt till avdrag. Detta skulle resultera i att skattskyldiga med hemvist i Tyskland gynnas jämfört med de konkurrenter som har hemvist i Luxemburg.

49 Domstolen anser i likhet med kommissionen och den behöriga skattemyndigheten att dessa argument inte kan godtas.

50 Det skall påpekas att gemenskapens mervärdesskattesystem är resultatet av en gradvis harmonisering av de nationella lagstiftningarna inom ramen för artiklarna 93 EG och 94 EG. Som domstolen vid flera tillfällen har fastställt är denna harmonisering, såsom den har genomförts genom flera på varandra följande direktiv, särskilt sjätte direktivet, ännu inte fullständig (dom av den 5 december 1989 i mål C-165/88, ORO Amsterdam Beheer och Concerto, REG 1989, s. I-4081, punkt 21).

51 Den planerade harmoniseringen har således ännu inte genomförts, eftersom sjätte direktivet, i enlighet med artikel 28.3 a, tillåter att medlemsstaterna behåller vissa nationella lagbestämmelser antagna före sjätte direktivet, vilka utan nämnda tillstånd skulle strida mot direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, Idéal tourisme, REG 2000, s. I-6049, punkt 38).

52 Det är visserligen riktigt att en medlemsstat som, i likhet med Förbundsrepubliken Tyskland, behåller sådana bestämmelser i sin nationella lagstiftning inte åsidosätter sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Idéal tourisme, punkt 38), men faktum kvarstår att den beskattning som är tillåten enligt artikel 28.3 a i direktivet inte är en harmoniserad beskattning som utgör en integrerad del av mervärdesskattesystemet, såsom det utformats genom sjätte direktivet i fråga om vissa verksamheter av allmänintresse, utan en beskattning som enbart tillåts under en övergångsperiod (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 2002 i mål C-169/00, kommissionen mot Finland, REG 2002, s. I-2433, punkt 34). Artikel 28.4 i sjätte direktivet har till syfte att avskaffa sådana undantags- och övergångsbestämmelser (se, för ett

liknande resonemang, dom av den 29 april 1999 i mål C-136/97, Norbury Developments, REG 1999, s. I-2491, punkt 19, och domen i det ovannämnda målet Idéal tourisme, punkt 32).

53 Det skall följaktligen konstateras att den särskilda situation som åberopats av den tyska regeringen i förevarande mål för att motivera avdraget för den ingående mervärdesskatten i Luxemburg, vilken situation för övrigt inte har föranlett den nationella domstolen att anpassa sina frågor till de mervärdesskatteregler som valts av destinationsmedlemsstaten, har uppkommit till följd av två omständigheter. För det första har den möjlighet som ges i övergångsbestämmelserna att fortsätta beskatta transaktionerna i fråga ännu inte avskaffats och för det andra har Förbundsrepubliken Tyskland valt att införa sådana undantagsbestämmelser av övergångskaraktär. Denna situation är således en naturlig följd av att mervärdesskatten för närvarande ännu inte har harmoniserats fullständigt av gemenskapslagstiftaren.

54 Undantagsbestämmelserna i artikel 28.3 a i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Finland, punkt 34). Deras räckvidd kan följaktligen inte utvidgas till att omfatta medlemsstater som i enlighet med principen i sjätte direktivet har undantagit vissa verksamheter av allmänintresse som anges i artikel 13 i nämnda direktiv från skatteplikt. Det kan nämligen inte godtas att skyldigheten för de sistnämnda medlemsstaterna att inte medge avdrag, enligt artikel 17.2 a i samma direktiv, för ingående mervärdesskatt som hänför sig till dessa undantagna verksamheter kan påverkas av en annan medlemsstats beslut att välja att införa undantags- och övergångsbestämmelser, särskilt som syftet med artikel 28.4 i sjätte direktivet är att avskaffa dessa undantags- och övergångsbestämmelser.

55 En sådan utvidgning skulle för övrigt strida mot artikel 28.3 a i sjätte direktivet, eftersom det enligt denna bestämmelse inte är tillåtet för en medlemsstat som, i likhet med Storhertigdömet Luxemburg, undantar transaktionen från skatteplikt med tillämpning av de harmoniserade bestämmelserna, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 13 i nämnda direktiv, att införa eller återinföra regler om beskattning av denna transaktion, vilket därigenom skulle ge rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Detta gäller även om syftet är att avhjälpa en eventuell konkurrenssnedvridning som strider mot den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling, vilken på mervärdesskatteområdet återspeglas i principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 1991 i mål C-35/90, kommissionen mot Spanien, REG 1991, s. I-5073, punkterna 8 och 9, och domen i det ovannämnda målet Idéal tourisme, punkt 33). Med hänsyn till att de undantagsbestämmelser för beskattning som Förbundsrepubliken Tyskland har valt är av övergångskaraktär finns det däremot inget som hindrar att den staten, i enlighet med syftet med artikel 28.4 i sjätte direktivet, beslutar att även undanta transaktionen i fråga från skatteplikt, vilket i princip krävs enligt direktivet, för att undanröja en sådan konkurrenssnedvridning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Idéal tourisme, punkt 33).

56 Det skall i det avseendet särskilt framhållas att den omständigheten att det eventuellt skulle kunna medföra konkurrenssnedvridningar i Tyskland om undantags- och övergångsbestämmelserna i fråga behövs i vissa medlemsstater inte på något sätt gör det tillåtet för denna medlemsstat att själv skapa konkurrenssnedvridningar till nackdel för stater som har införlivat sjätte direktivets bestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 1992 i mål C-74/91, kommissionen mot Tyskland, REG 1992, s. I-5437, punkt 25). Detta skulle dock ske i förevarande fall om Eurodental medgavs avdrag för mervärdesskatt i Luxemburg, eftersom transaktioner inom denna medlemsstat, vilka inte ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, i sådant fall skulle missgynnas jämfört med gemenskapsinterna transaktioner som utförs från denna medlemsstat.

57 I den särskilda situation som den tyska regeringen har åberopat ankommer det följaktligen på gemenskapslagstiftaren att vidta alla nödvändiga åtgärder för att slutgiltigt reglera undantagen från mervärdesskatteplikt på gemenskapsnivå och på så sätt genomföra en gradvis harmonisering av de nationella lagstiftningarna på mervärdesskatteområdet. En sådan harmonisering är det enda sättet att undanröja konkurrenssnedvridningar till följd av att det finns undantags- och övergångsbestämmelser som är tillåtna enligt sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot m.fl., REG 1999, s. I-6671, punkt 31, och domen i det ovannämnda målet *Idéal tourisme*, punkt 39).

58 Följaktligen skall de frågor som ställts besvaras enligt följande. En transaktion som är undantagen från mervärdesskatt inom en medlemsstat enligt artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet ger inte någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 17.3 b i nämnda direktiv, även om den utgör en gemenskapsintern transaktion och oavsett vilka mervärdesskattebestämmelser som är tillämpliga i destinationsmedlemsstaten.

Rättegångskostnader

59 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

En transaktion som är undantagen från mervärdesskatt inom en medlemsstat enligt artikel 13 A.1 e i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388 med sikte på avskaffandet av fiskala gränser och enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt, ger inte någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 17.3 b i nämnda direktiv, även om den utgör en gemenskapsintern transaktion och oavsett vilka mervärdesskattebestämmelser som är tillämpliga i destinationsmedlemsstaten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.