

Asia C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

vastaan

Eurodental Sàrl

(Cour d'appelin (Luxemburg) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Vapautukset – Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohhta, 17 artiklan 3 kohdan b alakohhta ja 28 c artiklan A kohdan a alakohhta – Vähennysoikeus – Hammasproteesien valmistus ja korjaus – Jäsenvaltiosta toiseen suoritettut liiketoimet, jotka liittyvät jäsenvaltiossa verovapaisiin liiketoimiin – Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetyn poikkeus- ja siirtymäkauden järjestelmän vaikutus yhdessä direktiivin liitteessä E olevan 2 kohdan kanssa – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Arvonlisäveron osittainen yhdenmukaistaminen

Julkisasiamies D. Ruiz-Jarabo Colomer ratkaisuehdotus 22.6.2006

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (kolmas jaosto) 7.12.2006

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen

(Neuvoston direktiivin 77/388 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohhta ja 17 artiklan 3 kohdan b alakohhta)

Hammasproteesien valmistaminen ja korjaaminen, jotka ovat kuudennen neuvoston direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 91/680 ja direktiivillä 92/111, 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan nojalla arvonlisäverosta yhdessä jäsenvaltiossa vapautettuja liiketoimia, eivät perusta oikeutta direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennykseen silloinkaan kun liiketoimi on suoritettu jäsenvaltiosta toiseen ja siitä riippumatta, mitä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa.

Tätä kuudennen direktiivin sanamuodosta johdettua tulkintaa tukee sekä direktiivin tavoite että sen yleinen rakenne ja verotuksen neutraalisuuden periaate.

Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ja direktiivillä 91/680 käyttöön otetun, jäsenvaltiosta toiseen tapahtuvan vaihdannan verottamista koskevan siirtymäkauden järjestelmän tavoitteiden mukaan verovelvollisella, jolle on myönnetty verovapautus ja jolla ei tämän johdosta ole oikeutta vähentää jäsenvaltiossa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettua veroa, ei ole vähennysoikeutta myöskään silloin kun kyseessä oleva liiketoimi on suoritettu jäsenvaltiosta toiseen.

Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetty vapautukset ovat luonteeltaan erityisiä, koska ne koskevat ainoastaan tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja, jotka on lueteltu ja yksityiskohtaisesti kuvattu tässä säännöksessä. Sitä vastoin vapautus, joka koskee sellaisia liiketoimia, joille on luonteenomaista se, että ne suoritetaan jäsenvaltiosta toiseen, on luonteeltaan

yleinen, koska se kohdistuu jäsenvaltiosta toiseen suoritettaviin liiketoimiin ennalta määrittelemättömällä tavalla. Kuudennen direktiivin yleisen järjestelmän mukaista on näin ollen se, että tämän direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädettyjä erityisiä vapautuksia koskeva järjestelmä katsotaan ensisijaiseksi suhteessa samassa direktiivissä säädettyihin yleisiin poikkeuksiin jäsenvaltiosta toiseen suoritettavien liiketoimien osalta.

Verotuksen neutraalisuuden periaate on vastoin muun muassa sitä, että samankaltaisia suorituksia, jotka ovat näin kilpailuasemassa toisiinsa nähden, kohdeltaisiin arvonlisäverotuksessa eri tavoin. Jos liiketoimet, jotka on vapautettu verosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan e alakohdan nojalla, perustaisivat vähennysoikeuden silloin kun ne suoritetaan jäsenvaltiosta toiseen, ei tätä periaatetta noudatettaisi, koska nämä samat liiketoimet eivät perusta vähennysoikeutta silloin kun ne on suoritettu yhdessä jäsenvaltiossa.

Merkitystä ei tässä yhteydessä ole sillä, että vastaanottava jäsenvaltio soveltaa kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaista siirtymäjärjestelmää yhdessä tämän direktiivin liitteessä E olevan 2 kohdan kanssa ja se voi tämän siirtymäjärjestelmän avulla jatkaa kyseessä olevien liiketoimien verottamista. Tässä säännöksessä sallittu verotus ei ole yhdenmukaistettu ja varsinainen osa arvonlisäverojärjestelmää, kuten direktiivillä tiettyjen yleishyödyllisten toimien osalta toteutettu järjestelmä, vaan verotus, joka sallitaan ainoastaan siirtymäkauden ajan. Tätä poikkeusjärjestelmää on sovellettava suppeasti eikä sen soveltamisalaa voida ulottaa jäsenvaltioihin, jotka ovat mukautuneet kuudennessa direktiivissä omaksuttuun periaatteeseen, vapauttamalla verosta tietyt yleishyödylliset toiminnat, jotka on lueteltu sen 13 artiklassa.

(ks. 38, 41, 43, 44, 46–48, 52, 54 ja 58 kohta sekä tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

7 päivänä joulukuuta 2006 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Vapautukset – Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohta, 17 artiklan 3 kohdan b alakohta ja 28 c artiklan A kohdan a alakohta – Vähennysoikeus – Hammasproteesien valmistus ja korjaus – Jäsenvaltiosta toiseen suoritettut liiketoimet, jotka liittyvät jäsenvaltiossa verovapaisiin liiketoimiin – Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetyn poikkeus- ja siirtymäkauden järjestelmän vaikutus yhdessä direktiivin liitteessä E olevan 2 kohdan kanssa – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Arvonlisäveron osittainen yhdenmukaistaminen

Asiassa C-240/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Cour d'appel (Luxemburg) on esittänyt 1.6.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 3.6.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Administration de l'enregistrement et des domaines

vastaan

Eurodental Sàrl,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

ottaen huomioon suullisen käsittelyn uudelleen aloittamisesta 4.5.2006 tehdyn päätöksen ja 31.5.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Administration de l'enregistrement et des domaines, edustajanaan avocat A. Kronshagen,
- Eurodental Sàrl, edustajinaan avocat M. Molitor, avocat P. Lopes Da Silva, avocat N. Cambonie ja avocat R. Muller,
- Saksan hallitus, asiamiehinnään M. Lumma ja U. Forsthoff,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinnään R. Lyal ja M. Afonso,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.6.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) ja direktiivin 77/338/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan, 15 artiklan 1–3 kohdan, 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty Eurodental Sàrlin (jäljempänä Eurodental) ja Administration de l'enregistrement et des domainesin (Luxemburg; jäljempänä toimivaltainen veroviranomainen) välisessä oikeudenkäynnissä. Toimivaltainen veroviranomainen ei ollut hyväksynyt Eurodentalin tilivuosilta 1992–1993 tekemää vähennystä, joka koski arvonlisäveroa, joka sisältyi hammasproteesien valmistukseen ja huoltoon liittyviin ostoihin, niiltä osin kuin nämä toimet oli suoritettu Saksassa olevien edunsaajien hyväksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeus

3 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Maan alueella myönnettävät vapautukset

A. Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset

1. 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:

– –

e) hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkäreiden ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset.”

4 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään kuitenkin seuraavaa:

”3. Jäsenvaltiot voivat 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymäkautena:

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

5 Tässä liitteessä olevassa 2 kohdassa mainitaan direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdassa tarkoitettut liiketoimet.

6 Direktiivin 17 artiklan, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus” 2 kohdan a alakohdassa ja 3 kohdassa säädettiin ennen direktiivin 91/680 voimaantuloa seuraavaa:

”2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

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

– –

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavarat tai palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) sellaisiin 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 – – 15 artiklan – – mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin;

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

7 Direktiivin 91/680 1 artiklan 22 kohdalla kuudenteen direktiiviin sellaisena kuin se oli alun perin, lisättiin XVI a osasto, jonka otsikko on "Jäsenvaltioiden välisen kaupan verotuksen siirtymäjärjestelmä" ja jossa on 28 a–28 f artikla. Direktiivi 91/680 piti panna täytäntöön kansallisissa oikeusjärjestyksissä 1.1.1993 mennessä.

8 Kuudennen direktiivin 28 a artiklassa säädetään 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 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä tai 28 b artiklan B kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuja säännöksiä – –

– – "

9 Kuudennen direktiivin 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Yhteisön sisäisenä tavaroiden hankintapaikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa tavarat ovat lähetyksen tai kuljetuksen saapuessa hankkijalle."

10 Kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa ja B kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"A. Tavaroiden luovutusten vapautukset

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

a) 5 artiklassa – – tarkoitetut sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden lukuun kuljettaa tai lähettää 3 artiklassa tarkoitetun 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.

– –

B. Tavaroiden yhteisöhankintojen vapautukset

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

a) tavaroiden yhteisöhankinnat, jos nämä tavarat verovelvollisten luovuttamina olisi kaikissa olosuhteissa vapautettu verosta maan alueella."

11 Kuudennen direktiivin 28 f artiklan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Korvataan 17 artiklan 2, 3 ja 4 kohta seuraavasti:

' _ _

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

— —

b) verovelvollisen — — 28 c artiklan A ja C kohdan perusteella vapautettuihin liiketoimiin’.”

12 Ennen 1.1.1993, jäsenvaltioiden välillä suoritettavat liiketoimet kuuluivat kuudennen direktiivin 15 artiklan soveltamisalaan. Tämän artiklan otsikkona on ”Yhteisön ulkopuolelle suoritettujen vientitoimien ja niihin verrattavien liiketoimien sekä kansainvälisten kuljetusten vapautukset”. Sen 1–3 ja 13 kohdassa säädettiin ennen direktiivien 91/680 ja 92/111 voimaantuloa 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:

1. sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka luovuttajan toimesta tai tämän lukuun lähetetään tai kuljetetaan 3 artiklassa määritellyn maan alueen ulkopuolelle;
2. maan alueelle sijoittautumattoman ostajan toimesta tai tämän lukuun 3 artiklassa määritellyn maan alueen ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset — — ;
3. sellaisten palvelujen suoritukset, jotka koostuvat irtaimeen omaisuuteen kohdistuvasta työstä, kun omaisuus on hankittu tai maahantuotu juuri tämän työn suorituksen kohteeksi 3 artiklassa määritellyn maan alueella ja lähetetään tai kuljetetaan tämän alueen ulkopuolelle maan alueelle sijoittautumattoman palvelujen suorittajan tai ostajan toimesta tai näiden lukuun;

— —

13. palvelujen suoritukset, mukaan lukien kuljetukset ja liitännäiset liiketoimet, mutta lukuun ottamatta 13 artiklan mukaisesti vapautettuja palvelujen suorituksia, jos nämä välittömästi liittyvät passitukseen, tavaroiden vientiin tai 14 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdan sekä 16 artiklan 1 kohdan säännösten mukaan vapautettujen tavaroiden maahantuontiin.”

Kansalliset säännökset

Luxemburgin lainsäädäntö

13 Arvonlisäverosta 5.8.1969 annetun lain muuttamisesta ja täydentämisestä 12.2.1979 annetun lain (Mémorial A 1979, s. 186; jäljempänä arvonlisäverolaki), sellaisena kuin se oli voimassa ennen 1.1.1993, 43 §:n 1 momentin a ja c alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Suurherttuan asetuksella vahvistettavien edellytyksien ja säädetyissä rajoissa arvonlisäverosta vapaita ovat

a) sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka luovuttaja tai sen lukuun toimiva kolmas henkilö on lähettänyt tai kuljettanut ulkomaille;

— —

c) sellaisten palvelujen suoritukset, jotka on tehty sellaisten tavaroiden sisäisessä

jalostusmenettelyssä, jotka on hankittu tai tuotu maahan tätä jalostusmenettelyä varten ja jotka palvelun suorittaja tai sen lukuun toimiva kolmas henkilö lähettää tai kuljettaa ulkomaille.”

14 Tämän pykälän, sellaisena kuin se on arvonlisäverolain muuttamisesta ja täydentämisestä 18.12.1992 annetulla lailla muutettuna (Mémorial A 1992, s. 3032), 1 momentin d alakohdassa säädetään edellä mainitun ajankohdan jälkeen seuraavaa:

”Suurherttuan asetuksella vahvistettavien edellytyksin ja säädetyissä rajoissa arvonlisäverosta vapaita ovat:

— —

d) 9 §:ssä ja 12 §:n a–e kohdassa tarkoitetut tavaroiden luovutukset, jotka luovuttaja tai sen lukuun toimiva kolmas henkilö, tai ostaja tai sen lukuun toimiva kolmas henkilö, on lähettänyt tai kuljettanut johonkin toiseen maahan yhteisön alueella toiselle verovelvolliselle sen yritystoiminnassa tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, johonkin toiseen yhteisön jäsenvaltioon — — .”

15 Arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin l kohdan toisessa ja kolmannessa luetelmakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Suurherttuan asetuksella vahvistettavien edellytyksin ja säädetyissä rajoissa arvonlisäverosta vapaita ovat:

— —

l) seuraavat palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset:

— —

— palvelut, jotka suoritetaan laillisesti hammasteknikon ammattia harjoitettaessa

— hammasproteesien luovutukset, jotka hammaslääkärit ja -tekniikot suorittavat laillisesti ammattia harjoittaessaan.”

16 Arvonlisäverolain 49 §:n 1 momentissa ja 2 momentin a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Vähentää ei voida arvonlisäveroa, joka on kannettu tavaroista ja palveluista, jotka on käytetty verovapaisiin tai veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävien palvelujen suorituksiin tai tavaroiden luovutuksiin.

— —

2. Edellä olevasta 1 kohdasta poiketen verovelvollinen voi tehdä vähennyksen silloin kun tavarat ja palvelut käytetään:

a) 43 §:n säännösten tai sen täytäntöönpanoasetusten nojalla verovapaisiin liiketoimiin.”

Saksan lainsäädäntö

17 Arvonlisäverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 4 §:n 14 momentin neljännen virkkeen mukaan muun muassa hammaslääkärin toimien harjoittamiseen kuuluvien liiketoimien verovapautta ei sovelleta hammasproteesien tai hampaiden oikomiskojeiden luovutukseen tai korjaukseen, jos elinkeinonharjoittaja on valmistanut tai korjannut ne liiketoimintansa yhteydessä.

18 UStG:n 12 §:n 2 momentin 6 kohdan nojalla näitä liiketoimia verotetaan alemman verokannan mukaan.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19 Eurodental on sijoittautunut Luxemburgiin ja se harjoittaa pääasiallisesti hammasproteesien valmistusta ja korjausta asiakkaille, joiden kotipaikka on Saksassa.

20 Toimivaltainen veroviranomainen epäsi 26.3.1997 tekemällään päätöksellä Eurodentalilta tilivuosien 1992 ja 1993 osalta oikeuden vähentää arvonlisävero, joka oli maksettu sellaisista tavaroista, jotka oli käytetty Saksassa oleville asiakkaille luovutettuihin tavaroihin ja näille asiakkaille suoritettuihin palveluihin, sillä perusteella, että arvonlisäverolain 44 §, sellaisena kuin sitä on sovellettava ennen ja jälkeen 1.1.1993, on ensisijainen sen 43 §:ään nähden, minkä johdosta sen 49 §:n 2 momentin a alakohtaa, jossa sallitaan arvonlisäveron vähentäminen, ei sovelleta.

21 Eurodental vaati tämän päätöksen kumoamista ja oikaisua tribunal d'arrondissementissä (Luxemburg), joka katsoi 16.12.2002 antamassaan tuomiossa, että vähennysoikeus oli evätty perusteettomasti. Tribunal d'arrondissement totesi, että edellä mainitut 43 ja 44 § koskevat kukin eri liiketoimia – ensin mainittu liiketoimia, joita ei ole tarkoitettu maan sisäisiksi, ja jälkimmäinen maan sisällä suoritettavia liiketoimia – ja että arvonlisäverolain 49 §:ssä sallittiin aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentäminen 43 §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa ennen ja jälkeen 1.1.1993, tarkoitettujen liiketoimien osalta, siitä riippumatta, minkälainen arvonlisäverosta vapauttamista koskeva järjestelmä maassa on. Tämän tuomioistuimen mukaan kansallisessa lainsäädännössä ei ollut säännöksiä, joiden perusteella olisi voitu johtaa arvonlisäverolain 44 §:n ensisijaisuus viimeksi mainittuun säännökseen nähden.

22 Toimivaltainen veroviranomainen valitti tästä tuomiosta ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen. Cour d'appel totesi, ettei säännöksissä säädetty siitä, oliko kuudennen direktiivin 13 artikla ensisijainen sen 28 c artiklaan nähden ja päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

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

2) Kuuluuko sellainen palvelujen suoritus, joka – – kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan nojalla on vapautettu verosta silloin, kun se on tehty jäsenvaltion alueella, ja jonka perusteella mainitun direktiivin 17 artiklan nojalla ei synny oikeutta aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentämiseen, mainitun direktiivin 15 artiklan 3 kohdan, sellaisena kuin se oli voimassa ennen 1.1.1993 (vuoden 1993 osalta ei ole säädetty minkäänlaisia verovapautussäännöksiä), soveltamisalaan ja näin ollen mainitun direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan, jossa annetaan oikeus vähentää

aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu vero, jos palvelun on suorittanut yhteisön jäsenvaltioon sijoittautunut toimija toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle toimijalle ja jos 15 artiklan 3 kohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa ennen 1.1.1993, asetetut soveltamisedellytykset täyttyvät, soveltamisalaan?”

Ennakkoratkaisukysymykset

23 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymykset, jotka on käsiteltävä yhdessä, koskevat sitä, voidaanko hammasproteesien valmistuksen ja korjauksen kaltaiset toimet, jotka on yleishyödyllisinä toimintoina vapautettu arvonlisäverosta silloin kun ne suoritetaan yhdessä jäsenvaltiossa, oikeuttaa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettun arvonlisäveron vähentämiseen silloin kun liiketoimet suoritetaan jäsenvaltiosta toiseen.

24 Kysymykset on muotoiltu siten, että ennakkoratkaisupyyntö koskee yhtäältä ennen 1.1.1993 tapahtuneita tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia ja toisaalta tavaroiden luovutuksia, jotka ovat tapahtuneet tämän jälkeen. Pyyntö ei sitä vastoin kohdistu 1.1.1993 jälkeen tapahtuneisiin palvelujen suorituksiin.

25 On muistettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetään tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen arvonlisäverovapaudesta, kuten sen 1 alakohdan e alakohdassa mainitut hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä näiden suorittamat hammasproteesien luovutukset.

26 Direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan silloin kun verovelvollinen luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja toiselle verovelvolliselle, joka käyttää niitä direktiivin 13 artiklan A kohdan nojalla verovapaaseen liiketoimeen, ei viimeksi mainitulla ole lähtökohtaisesti oikeutta vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettua arvonlisäveroa, koska tällaisessa tapauksessa kyseessä olevia tavaroita ja palveluja ei käytetä verollisiin liiketoimiin (ks. vastaavasti asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982, Kok. 1982, s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 44 kohta ja asia C-302/93, Debouche, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4495, 16 kohta).

27 Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, ettei pääasiassa ole kiistetty sitä, että Eurodentalin suorittamat liiketoimet kuuluvat viimeksi mainittujen säännösten alaan silloin kun ne suoritetaan siinä jäsenvaltiossa, johon kyseinen yhtiö on sijoittautunut. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaakin kysymyksellään ratkaisun ainoastaan siihen, kuuluvatko nämä toimet samojen säännösten alaan silloinkin kun ne suoritetaan johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille, esillä olevassa asiassa Saksaan sijoittautuneille asiakkaille.

28 Jäsenvaltioiden välillä suoritettujen toimien osalta kuudennen direktiivin 15 artiklan 1–3 kohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa ennen 1.1.1993, säädettiin sellaisten tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten verovapaudesta, jotka koskevat jäsenvaltion ulkopuolelle lähetettyjä tai kuljetettuja tavaroita. Kyseisen päivämäärän jälkeen johonkin toiseen jäsenvaltioon tapahtuvien, samojen luovutusten verovapaudesta säädetään kuudennen direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisessä alakohdassa. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 28 f artiklan 1 kohdalla, tällaisten liiketoimien perusteella voidaan vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero jäsenvaltiosta toiseen tapahtuvan tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa (ks. asia C-245/04, EMAG Handel Eder, tuomio 6.4.2006, Kok. 2006, s. I-3227, 30 kohta).

29 Toimivaltainen veroviranomainen katsoo kuitenkin, että pääasiassa kyseessä olevat jäsenvaltiosta toiseen suoritettut liiketoimet eivät perusta tällaista vähennysoikeutta, koska kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohta, jossa säädetään erityisesti

vapautuksesta, on ensisijainen suhteessa saman direktiivin 15 artiklassa ja 28 c artiklan A kohdan a alakohdassa tarkoitettuihin yleisiin säännöksiin.

30 Eurodental esittää sitä vastoin, että koska toisaalta kuudennen direktiivin 13 artiklan ja toisaalta sen 15 artiklan ja 28 c artiklan soveltamisalat ovat erilaiset, ei 13 artikla voi olla ensisijainen suhteessa näihin muihin artikloihin. Sen mukaan näiden artiklojen otsikkojen sanamuodosta nähdään, että direktiivin 13 artiklaa sovelletaan ainoastaan yhdessä jäsenvaltiossa suoritettuihin toimiin, kun taas jäsenvaltioiden väliset toimet kuuluvat sen 15 ja 28 c artiklan soveltamisalaan.

31 Tähän todettakoon, samoin kuin Eurodental, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa on sen otsikon sanamuodon mukaan kyse vapautuksista "maan alueella", kun taas 15 artiklan, sellaisena kuin se oli ennen 1.1.1993, ja 28 c artiklan, sellaisena kuin se on muutettuna 1.1.1993 alkaen, otsikoiden mukaan niissä on kyse "vientitoimista" ja "jäsenvaltioiden välisestä kaupasta".

32 Eurodentalin väitteistä poiketen ei kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettu liiketoimi sen vuoksi, että se on suoritettu jäsenvaltiosta toiseen, kuitenkaan kuulu välttämättä ja ainoastaan tällä perusteella direktiivin 15 ja 28 c artiklan soveltamisalaan sillä seurauksella, että koska niissä viitataan 17 artiklan 3 kohdan b alakohtaan, liiketoimi voisi olla aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentämisen perusteena.

33 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädetään nimittäin ainoastaan poikkeusluonteisesti oikeudesta vähentää arvonlisävero tavaroista ja palveluista, jotka on käytetty verovapaisiin liiketoimiin (ks. vastaavasti asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995, Kok. 1995, s. I-983, 23 kohta). Direktiivissä tässä yhteydessä käytettyä sanamuotoa on siis tulkittava suppeasti.

34 Vaikka kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdassa viitataankin yleisesti direktiivin säännöksiin, joissa säädetään yhteisössä jäsenvaltiosta toiseen suoritettujen liiketoimien verovapaudesta, eli direktiivin 15 artiklaan ajalta ennen 1.1.1993 ja 28 c artiklaan ajalta tämän päivän jälkeen, ei tässä säännöksessä millään tavoin viitata direktiivin 13 artiklassa säädettyihin, tiettyjä liiketoimia koskeviin vapautuksiin.

35 Päinvastoin ajalta ennen 1.1.1993 kuudennen direktiivin 15 artiklan, johon sen 17 artiklan 3 kohdan b alakohdassa viitattiin, 13 kohdassa suljettiin artiklan soveltamisalan ulkopuolelle nimenomaisesti 13 artiklan nojalla arvonlisäverosta vapautetut palvelusuoritukset silloin kun ne liittyivät suoraan tiettyihin rajat ylittäviin liiketoimiin.

36 Lisäksi kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan c alakohdassa vähennysoikeus myönnetään erityisesti tiettyjen direktiivin 13 artiklan B kohdan mukaisesti arvonlisäverosta vapautettujen liiketoimien osalta. Kuten Euroopan yhteisöjen komissio on perustellusti esittänyt, säännös jäisi vaille kohdetta, jos direktiivin 13 artiklassa tarkoitetuista vapautuksista säädettäisiin jo kyseisen 17 artiklan 3 kohdan b alakohdassa.

37 Huolimatta siitä, mitä sanamuotoa on käytetty kuudennen direktiivin asiassa relevanttien säännösten otsikoissa, säännösten sisällön tarkastelu siis osoittaa, että direktiivin 13 artiklan nojalla verovapaat liiketoimet eivät perusta oikeutta aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentämiseen silloinkaan kun kyseessä ovat jäsenvaltiosta toiseen suoritettut liiketoimet.

38 Tätä kuudennen direktiivin sanamuodosta johdettua tulkintaa tukee sekä direktiivin tavoite että sen yleinen rakenne ja verotuksen neutraalisuuden periaate.

39 Kuudennen direktiivin tavoitteiden osalta on ensiksi muistettava, että jäsenvaltioiden

liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) 2 artiklan nojalla yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteen noudattaminen yhteisön alueella merkitsee sellaisen yleisen kulutusveron kantamista tavaroista ja palveluista, joka määräytyy täsmällisesti suhteellisenä osuutena tavaroiden ja palvelujen hinnasta riippumatta niiden liiketoimien lukumäärästä, jotka tuotanto- ja jakeluketjun eri vaiheissa on ennen verotusta suoritettu (asia C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004, Kok. 2004, s. I-1991, 20 kohta).

40 Kuten toimivaltainen veroviranomainen ja komissio ovat täysin perustellusti esittäneet, jos pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset jäsenvaltiosta toiseen suoritettavat liiketoimet perustaisivat oikeuden aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa lähtöjäsenvaltiossa suoritettavan arvonlisäveron vähentämiseen, voitaisiin liiketoimet suorittaa yhteisössä kokonaan arvonlisäverosta vapautettuina. Silloin kun liiketoimet on joka tapauksessa vastaanottavassa jäsenvaltiossa vapautettu arvonlisäverosta direktiivin 13 artiklan nojalla, pitäisi ne jäsenvaltiosta toiseen tapahtuvina yhteisöhankintoina vapauttaa direktiivin 28 c artiklan B kohdan a alakohdan nojalla arvonlisäverosta tässä jäsenvaltiossa eikä niiden perusteella pitäisi kantaa arvonlisäveroa lähtöjäsenvaltiossa, koska aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu vero olisi jo vähennetty, eikä veroa tarvitsisi maksaa direktiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan nojalla myöhemmässä vaihdannan vaiheessa.

41 Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ja direktiivillä 91/680 käyttöön otetun, jäsenvaltiosta toiseen tapahtuvan vaihdannan verottamista koskevan siirtymäkauden järjestelmän tavoitteiden mukaan verovelvollisella, jolle on myönnetty verovapautus ja jolla ei tämän johdosta ole oikeutta vähentää jäsenvaltiossa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettua veroa, ei ole vähennysoikeutta myöskään silloin kun kyseessä oleva liiketoimi on suoritettu jäsenvaltiosta toiseen (ks. vastaavasti em. asia Debouche, tuomion 15 kohta).

42 Tämä periaate on vahvistettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa, sillä tämän säännöksen nojalla arvonlisäveron vähennysoikeutta ei ole ulkomailla suoritettujen liiketoimien osalta, ellei tämä liiketoimi perusta vähennysoikeutta jäsenvaltiossa.

43 Kuudennen direktiivin yleisen rakenteen osalta huomattakoon sitten, että sen 13 artiklan A kohdassa säädetyt vapautukset ovat luonteeltaan erityisiä, koska ne koskevat ainoastaan tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja, jotka on lueteltu ja yksityiskohtaisesti kuvattu tässä säännöksessä (ks. vastaavasti asia C-307/01, D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, tuomio 20.11.2003, Kok. 2003, s. I-13989, 54 kohta). Sitä vastoin vapautus, joka koskee sellaisia liiketoimia, joille on luonteenomaista se, että ne suoritetaan jäsenvaltiosta toiseen, ja joka on toteutettu 1.1.1993 edeltävän ajanjakson osalta direktiivin 15 artiklalla ja josta säädetään tämän jälkeiseltä ajanjaksolta direktiivin 28 c artiklassa, on luonteeltaan yleinen, koska se kohdistuu jäsenvaltiosta toiseen suoritettaviin liiketoimiin ennalta määrittelemättömällä tavalla.

44 Kuudennen direktiivin yleisen järjestelmän mukaista on näin ollen se, että tämän direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetyt erityiset vapautukset koskeva järjestelmä katsotaan ensisijaiseksi suhteessa samassa direktiivissä säädettyihin yleisiin poikkeuksiin jäsenvaltiosta toiseen suoritettavien liiketoimien osalta.

45 Toisin kuin Saksan hallitus väittää, tätä toteamusta ei voida kyseenalaistaa kuudennen direktiivin 28 b artiklan G kohdan 1 alakohdan perusteella. Siitäkin huolimatta, että tämän artiklan säännöksistä, joilla perustetaan erityisjärjestelmä sijoituskullan verottamiseksi, voitaisiinkin Saksan hallituksen väitteiden mukaisesti johtaa, ettei jäsenvaltio voi olla soveltamatta verovapautusta tämän tavarantoiminnan luovutuksiin jäsenvaltioista toiseen, vaikka se voi tietyin edellytyksin olla lähtökohtaisesti soveltamatta näissä säännöksissä tarkoitettua verovapautusta kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettuihin erityisiin liiketoimiin, ei tämä millään tavoin osoita ensin mainitun

vapautuksen ensisijaisuutta suhteessa jälkimmäiseen, vaan vahvistaa korkeintaan sen, että kukin vapautus toimii omien sääntöjensä mukaan ja näiden sääntöjen sisältö ja päämäärät ovat erilaiset.

46 Verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta on seuraavaksi muistettava, että periaate on vastoin muun muassa sitä, että samankaltaisia suorituksia, jotka ovat näin kilpailuasemassa toisiinsa nähden, kohdeltaisiin arvonlisäverotuksessa eri tavoin (ks. vastaavasti asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I-4427, 54 kohta).

47 Jos pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet perustaisivat vähennysoikeuden silloin kun ne suoritetaan jäsenvaltiosta toiseen, ei tätä periaatetta noudatettaisi, koska nämä samat liiketoimet eivät perusta vähennysoikeutta silloin kun ne on suoritettu yhdessä jäsenvaltiossa. Näin ollen verovelvolliset, jotka suorittavat liiketoimen jäsenvaltiosta toiseen, olisivat edullisemmassa asemassa kuin verovelvolliset, jotka suorittavat liiketoimen yhdessä jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti em. asia Debouche, tuomion 19 kohta).

48 Saksan hallitus esittää kuitenkin, että esillä olevassa pääasiassa se, että kun Saksan liittotasavalta soveltaa kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaista siirtymäjärjestelmää yhdessä tämän direktiivin liitteessä E olevan 2 kohdan kanssa ja se voi tämän siirtymäjärjestelmän avulla jatkaa kyseessä olevien liiketoimien verottamista, saattavat nämä liiketoimet joutua kaksinkertaisen verotuksen kohteeksi, koska niitä voitaisiin verottaa uudelleen tässä jäsenvaltiossa tämän säännöksen mukaisesti, kun sitä luetaan yhdessä kuudennen direktiivin 28 a artiklan 1 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan ja 28 b artiklan A kohdan 1 alakohdan kanssa, kun taas vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa Luxemburgissa suoritettua veroa ei voitaisi vähentää. Sitä vastoin samat liiketoimet, vaikka ne ovatkin verollisia silloin kun ne suoritetaan yhdessä jäsenvaltiossa, perustaisivat vähennysoikeuden. Tästä seuraisi, että Saksassa toimivat verovelvolliset olisivat edullisemmassa asemassa suhteessa Luxemburgissa toimiviin kilpailijoihinsa.

49 Tämä väite, jonka komissio ja toimivaltainen veroviranomainen ovat kiistäneet, on hylättävä.

50 Yhteisön arvonlisäverojärjestelmä on syntynyt EY 93 ja EY 94 artiklan puitteissa kansallisten lainsäädäntöjen asteittaisen yhdenmukaistamisen tuloksena. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useita kertoja todennut, useilla perättäisillä direktiiveillä ja erityisesti kuudennella direktiivillä toteutettu lainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen on edelleenkin vain osittainen (asia C-165/88, ORO Amsterdam Beheer ja Concerto, tuomio 5.12.1989, Kok. 1989, s. I-4081, 21 kohta).

51 Tavoiteltu yhdenmukaistaminen ei siis vielä ole toteutunut, koska kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa sallitaan jäsenvaltioiden pitää edelleen voimassa tiettyjä kansallisen lainsäädäntönsä säännöksiä, jotka olivat voimassa ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa ja jotka ilman tätä lupaa olisivat direktiivin vastaisia (ks. asia C-36/99, Idéal tourisme, tuomio 13.7.2000, Kok. 2000, s. I-6049, 38 kohta).

52 Vaikka onkin niin, että jäsenvaltio ei toimi kuudennen direktiivin vastaisesti, kun se pitää voimassa Saksan liittotasavallan tavoin tällaisia säännöksiä kansallisessa lainsäädännössään (ks. vastaavasti em. asia Idéal tourisme, tuomion 38 kohta), ei tämän direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa sallittu verotus ole yhdenmukaistettu ja varsinainen osa arvonlisäverojärjestelmää, kuten direktiivillä tiettyjen yleishyödyllisten toimien osalta toteutettu järjestelmä, vaan verotus, joka sallitaan ainoastaan siirtymäkauden ajan (ks. vastaavasti asia C-169/00, komissio v. Suomi, tuomio 7.3.2002, Kok. 2002, s. I-2433, 34 kohta). Kuudennen direktiivin 28 artiklan 4 kohdan tavoitteena on poistaa tällainen poikkeus- ja siirtymäkauden järjestelmä (ks. vastaavasti asia C-136/97, Norbury Developments, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2491, 19 kohta ja em. asia Idéal tourisme, tuomion 32 kohta).

53 On siis todettava, että erityistilanne, johon Saksan hallitus esillä olevassa asiassa vetoaa perustellakseen Luxemburgissa aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden – eikä tämä tilanne sitä paitsi ole saanut ennakkoratkaisupyynnön esittävää tuomioistuinta muotoilemaan kysymyksiään vastaanottavassa jäsenvaltiossa omaksutun arvonlisäverojärjestelmän mukaan –, johtuu sekä siitä, että siirtymäkauden järjestelmässä annettua mahdollisuutta jatkaa kyseisten liiketoimien verottamista, ei vielä ole poistettu, että Saksan liittotasavallan päätöksestä omaksua tällainen siirtymäkauden poikkeusjärjestelmä, minkä vuoksi tilanne välttämättä johtuu siitä, ettei yhteisön lainsäätäjää ole vielä tähän mennessä yhdenmukaistanut arvonlisäveroa täydellisesti.

54 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan poikkeusjärjestelmää on sovellettava suppeasti (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Suomi, tuomion 34 kohta), eikä sen soveltamisalaa voida ulottaa jäsenvaltioihin, jotka ovat mukautuneet kuudennessa direktiivissä omaksuttuun periaatteeseen vapauttamalla verosta tietyt yleishyödylliset toiminnot, jotka on lueteltu sen 13 artiklassa. On mahdotonta hyväksyä sitä, että näille jäsenvaltioille direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla kuuluvaan velvollisuuteen olla myöntämättä sen arvonlisäveron vähennystä, joka on suoritettu kyseisistä verovapaista liiketoimista aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa, voitaisiin vaikuttaa toisen jäsenvaltion päätöksellä omaksua poikkeus- ja siirtymäkauden järjestelmä sitä suuremmalla syyllä, että kuudennen direktiivin 28 artiklan 4 kohdalla pyritään poistamaan tämä viimeinen järjestelmä.

55 Tällainen soveltamisalan laajentaminen olisi sitä paitsi kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan vastainen, koska tässä säännöksessä ei sallita sitä, että jäsenvaltio, joka – kuten Luxemburgin suurherttuakunta – vapauttaa liiketoimen arvonlisäverosta yhdenmukaistettua järjestelmää noudattaen direktiivin 13 artiklassa säädetyllä tavalla, alkaa verottaa tai verottaa uudelleen kyseistä liiketointa ja perustaa näin oikeuden aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentämiseen silloinkaan kun kyse olisi tarkoituksesta korjata mahdollinen kilpailun vääristyminen, joka loukkaa yhteisön oikeuden yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, joka toteutuu arvonlisäverotuksessa verotuksen neutraalisuuden periaatteen välityksellä (ks. vastaavasti asia C-35/90, komissio v. Espanja, tuomio 17.10.1991, Kok. 1991, s. I-5073, 8 ja 9 kohta ja em. asia *Idéal tourisme*, tuomion 33 kohta). Sitä vastoin, koska Saksan liittotasavallan valitsema verotusta koskeva poikkeusjärjestelmä on luonteeltaan siirtymäjärjestelmä, ei mikään estä sitä vapauttamasta kyseistä liiketointa arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 28 artiklan 4 kohdan tavoitteen mukaisesti, kuten tässä direktiivissä lähtökohtaisesti edellytetään, tällaisen kilpailun vääristymisen poistamiseksi (ks. vastaavasti em. asia *Idéal tourisme*, tuomion 33 kohta).

56 Tässä yhteydessä on erityisesti painotettava sitä, että olosuhteet, joiden johdosta poikkeus- ja siirtymäkauden järjestelmän voimassa pitäminen voisi tietyssä tilanteessa joissakin jäsenvaltioissa johtaa kilpailun vääristymiseen Saksassa, eivät millään tavoin valtuuta tätä jäsenvaltiota vääristämään kilpailua muiden sellaisten jäsenvaltioiden vahingoksi, jotka ovat panneet kuudennen direktiivin säännökset täytäntöön kansallisessa oikeudessaan (ks. vastaavasti asia C-74/91, komissio v. Saksa, tuomio 27.10.1992, Kok. 1992, s. I-5437, 25 kohta). Tilanne olisi tämä esillä olevassa pääasiassa, jos Eurodentalin annettaisiin vähentää arvonlisävero Luxemburgissa, koska näin tässä jäsenvaltiossa suoritettut liiketoimet, jotka eivät perusta oikeutta aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennykseen, joutuisivat epäsuotuisaan asemaan suhteessa Luxemburgista toiseen jäsenvaltioon suoritettuihin liiketoimiin.

57 Niiden erityisolosuhteiden osalta, joihin Saksan hallitus vetoaa, todettakoon, että yhteisön lainsäätäjän tehtävänä on toteuttaa toimenpiteet arvonlisäveron vapautuksia koskevan lopullisen yhteisön järjestelmän toteuttamiseksi ja näin saattaa päätökseen arvonlisäveroa koskevien

kansallisten lainsäädäntöjen asteittainen yhdenmukaistaminen, jolla yksin voidaan poistaa kilpailun vääristymät, jotka johtuvat kuudennessa direktiivissä sallituista poikkeus- ja siirtymäjärjestelyistä (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-305/97, Royscot ym., tuomio 5.10.1999, Kok. 1999, s. I-6671, 31 kohta ja em. asia Idéal tourisme, tuomion 39 kohta).

58 Esitettyihin kysymyksiin on tämän johdosta vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan nojalla arvonlisäverosta vapautettu liiketoimi, joka on suoritettu yhdessä jäsenvaltiossa, ei perusta oikeutta direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennykseen silloinkaan kun liiketoimi on suoritettu jäsenvaltiosta toiseen ja siitä riippumatta, mitä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

59 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY ja direktiivin 77/338/ETY muuttamisesta ja toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan nojalla arvonlisäverosta vapautettu liiketoimi, joka on suoritettu yhdessä jäsenvaltiossa, ei perusta oikeutta direktiivin 17 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennykseen silloinkaan kun liiketoimi on suoritettu jäsenvaltiosta toiseen ja siitä riippumatta, mitä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.