

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

föredraget den 22 juni 2006¹(1)

Mål C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

mot

Eurodental Sàrl

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

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Transaktioner inom ett lands territorium – Undantag – Tandproteser – Avdragsrätt – Leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster inom gemenskapen – Undantag – Transaktioner inom gemenskapen som även skulle vara undantagna om de var rent nationella – Neutralitetsprincipen”

I – Inledning

1. I sjätte mervärdesskattedirektivet⁽²⁾ regleras nationella undantag från skatteplikt som medför att ingående mervärdesskatt inte får dras av jämte undantag från skatteplikt för vissa transaktioner inom gemenskapen vid vilka sådant avdrag får göras.
2. Cour d'appel i Luxemburg (appellationsdomstol) önskar få klarhet i huruvida det i en ekonomisk verksamhet, som bedrivs i en medlemsstat och i vilken avdrag för ingående mervärdesskatt inte får göras, inte heller är möjligt att göra sådant avdrag när verksamheten är gränsöverskridande.
3. Denna tolkningsfråga leder uppmärksamheten till sambanden mellan undantaget från skatteplikt för viss rent nationell verksamhet enligt artikel 13 i sjätte direktivet och de undantag som föreskrivs för transaktioner mellan stater i artikel 15, avseende tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor före den 1 januari 1993, och i artikel 28c,⁽³⁾ avseende sistnämnda slags transaktioner efter nämnda datum.
4. Det skall i det förevarande fallet klargöras huruvida det vid tillverkning och reparation av tandproteser i Luxemburg, som omfattas av nämnda skatteförmån, är möjligt att dra av den erlagda skatten när kunderna finns i Tyskland.

II – Sjätte direktivet

A – Undantag från skatteplikt inom landets territorium

5. I sjätte direktivet föreskrivs skatteplikt för leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster(4) som sker mot vederlag inom ett land av personer som självständigt bedriver verksamhet i egenskap av producent, återförsäljare eller av person som tillhandahåller tjänster, även inom fria yrken (artiklarna 2.1, 4.1 och 4.2).
6. I avdelning X regleras undantag från skatteplikt, och i artikel 13 anges de undantag som gäller för transaktioner inom landets territorium. I artikel 13 A nämns, bland dem som rör vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset "[t]jänster som tandtekniker tillhandahåller under sin yrkesutövning samt tandproteser som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker" (första stycket e).
7. Enligt vad som framgår motsatsvis av artikel 17.1 och 17.2 innebär dessa skatteförmåner hinder för att dra av ingående mervärdesskatt om inte den skattskyldige använder varan eller tjänsten i samband med sina skattskyldiga verksamheter.
8. Enligt artikel 28.3 a fick medlemsstaterna under den period som fastställs i artikel 28.4 beskatta transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 och som upptas i bilaga E. I bilaga E punkt 2 hänvisas till verksamhet som avses i artikel 13 A 1e. Enligt 4 § punkt 14 fjärde meningen i 1991 års Umsatzsteuergesetz (tysk lag om mervärdesskatt)(5) tillämpas inte undantaget från skatteplikt för läkare och tandläkare på leveranser och reparationer av tandproteser och tandställningar, om näringsidkaren tillverkar eller justerar dem i sin verkstad.

B – *Undantag från skatteplikt för transaktioner inom gemenskapen*

1. Före den 1 januari 1993

9. I den ursprungliga lydelsen av sjätte direktivet jämfördes detta slags transaktioner med de utomgemenskapliga, genom att det i de tre första styckena i artikel 15 gjordes undantag för leverans av varor som skickas eller transporteras till en destination utanför en medlemsstat och för tillhandahållande av tjänster som utförts på sådana varor.(6)

10. Enligt artikel 17.3 b kunde erlagd ingående mervärdesskatt dras av i dessa fall.

2. Efter den 1 januari 1993

11. Genom direktiv 91/680 infördes i sjätte direktivet en ny avdelning, nämligen XVIa med rubriken "Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna" för att underlätta övergången till det slutliga systemet för beskattning av handeln i det gemensamma mervärdesskattesystemet sedan de fiskala kontrollerna vid inre gränser avskaffats från och med den 1 januari 1993.(7)

12. Enligt denna övergångsordning tas mervärdesskatt ut på "förvärv inom gemenskapen" mot ersättning inom landets territorium av en skattskyldig som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person, om säljaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap (artikel 28a.1 a första stycket).

13. Undantag från skatteplikt görs för leveranser av varor "som skickas eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärfvar varorna ... 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" (artikel 28c A a). Undantagna är också förvärv av varor inom gemenskapen om leveransen är undantagen från skatteplikt inom landets territorium då den utförs av en skattskyldig (artikel 28c B a).

14. Slutligen är det enligt artikel 17.3, i dess genom artikel 28f.1 ändrade lydelse, möjligt att dra av ingående mervärdesskatt om den skattskyldige använder varorna eller tjänsterna för: a) transaktioner som avser ekonomisk verksamhet som utförs i ett annat land och som skulle vara avdragsgilla om de utfördes inom en medlemsstat, och b) transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artiklarna 15 och 28c A och C .

III – Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15. Det luxemburgska företaget Eurodental SARL tillverkar och reparerar tandproteser åt kunder i Tyskland.

16. I ett beslut av den 26 mars 1997 nekade myndigheterna i Storhertigdömet Luxemburg företaget avdrag för mervärdesskatt som det hade erlagt för varor som det använde för att kunna leverera varor och tillhandahålla tjänster i grannlandet. Myndigheterna menade att artikel 44 (varigenom undantag från skatteplikt för tandproteser införs) i lag av den 12 februari 1979, om ändring och komplettering av lag av den 5 augusti 1969 om mervärdesskatt,(8) äger företräde framför artikel 43 (i vilken regleras undantag för varuleveranser inom gemenskapen), utan att artikel 49.2 a, som ger rätt till avdrag för skatt avseende varor som använts i verksamhet enligt artikel 43, för den skull blir tillämplig.

17. Tribunal d'arrondissement (förstainstansdomstol) ansåg i dom av den 16 december 2002 att det var fel att neka avdrag, eftersom artiklarna 43 och 44 avser olika slags transaktioner, nämligen internationella respektive nationella transaktioner. Artikel 49 tillämpas på de förstnämnda utan beaktande av verksamhetens art, vilket medför att ingen bestämmelse ger stöd för att artikel 44 äger företräde framför artikel 43. Enligt denna domstols uppfattning föreligger alltid avdragsrätt vid en leverans inom gemenskapen.(9)

18. Skattemyndigheten överklagade domen och gjorde därvid gällande att den förordade tolkningen innebar att leveranser av proteser till Tyskland gynnades i förhållande till motsvarande leveranser inom Luxemburg, varvid principen om mervärdesskattesystemets neutralitet åsidosattes.

19. Cour d'appel ansåg att lösningen på tvisten inte framgår av de aktuella bestämmelsernas ordalydelse och beslutade därför att ställa följande tolkningsfrågor 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 artikel 15.1 och 15.2 i nämnda direktiv, i dess lydelse före den 1 januari 1993, respektive av artikel 28c A a, tillämplig från den 1 januari 1993, och följaktligen av artikel 17.3 b i nämnda direktiv som ger rätt till avdrag för ingående skatt, när leveransen görs av en aktör som är etablerad inom en av gemenskapens medlemsstater till en aktör som är etablerad 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 artikel 15.3 i dess lydelse före den 1 januari 1993 (trots att det inte föreskrevs någon undantagsbestämmelse för år 1993), och följaktligen av artikel 17.3 b i nämnda direktiv som ger rätt till avdrag för ingående skatt, när leveransen görs av en aktör som är etablerad inom en av gemenskapens medlemsstater till en aktör som är etablerad 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?"

IV – Förfarandet vid domstolen

20. Eurodental, den luxemburgska myndighet som är part i tvisten vid den nationella domstolen, den tyska regeringen och kommissionen har gett in skriftliga yttranden inom den tid som föreskrivs i artikel 23 i Domstolens stadga.

21. Eftersom ingen av de berörda begärde att det muntliga förfarandet skulle inledas, beslutade domstolen vid det allmänna sammanträde som ägde rum den 13 december 2005 i enlighet med artikel 104.4 i rättegångsreglerna att överlägga i målet, eftersom den ansåg att det inte var nödvändigt med ett förslag till avgörande från generaladvokaten.

22. Vid överläggningen beslutade tredje avdelningen, vilken tilldelats målet, den 6 april 2006 att återförvisa målet till det allmänna sammanträdet, vilket den 25 april 2006 vidhöll den gjorda tilldelningen men ansåg att det var lämpligt med ett förslag till avgörande och att hålla förhandling i målet. Parterna anmodades därför att skriftligen yttra sig över det val som Förbundsrepubliken Tyskland gjort med stöd av artikel 28.3 a i sjätte direktivet, att under en övergångsperiod göra leveranser och reparationer av tandproteser och tandställningar av yrkesmän i det landet skattpliktiga.

23. Vid förhandlingen i målet den 31 maj 2006 närvarade ombud för Eurodental och kommissionen vilka upprepade sina respektive ståndpunkter.

V – Prövning av tolkningsfrågorna

24. Dessa tolkningsfrågor, som kan sammanfattas i en, ger tillfälle att studera förhållandena mellan två slags undantag från skatteplikt i sjätte direktivet: undantag för vissa rent nationella verksamheter av hänsyn till allmänintresset, vilka anges i artikel 13 A 1, och undantag för transaktioner inom gemenskapen. Den första frågan avser leveranser av varor före och efter den 1 januari 1993, medan den andra rör tillhandahållande av tjänster före detta datum.

25. Tvisten har uppkommit eftersom transaktionen i tvisten vid den nationella domstolen kan hänföras till båda slagen av undantag, antingen på grund av verksamhetsföremålet (tillverkning och reparation av tandproteser) eller på grund av transaktionens karaktär i geografiskt hänseende (gemenskapsintern). Följderna är emellertid olika eftersom, om transaktionen anses vara av det första slaget, den rätt till avdrag för ingående skatt som föreligger i det andra fallet, inte föreligger i det första.

26. Lösningen på problemet medför en dubbel prövning, dels av undantagen i skatteneutralitetshänseende, vilket är en grundprincip i systemet, dels av den särskilda och övergående situationen för gemenskapsinterna transaktioner.

A – Neutralitet vid undantag från skatteplikt inom ett lands territorium

27. Mervärdesskatt utgår på konsumtion såsom ett indirekt uttryck för personers ekonomiska förmåga. Syftet uppnås genom att skatt tas ut på företagares och yrkesmäns verksamhet, vilka genom att skatten övervältras överför bördan på den slutgiltiga konsumenten. Därigenom uppnås en "neutral" skatt, eftersom endast den sista länken bär skattebördan, den som mottar en produkt eller använder en tjänst.

28. Detta strukturella krav leder till att den som deltar i kedjan i ett mellanled drar av ingående skatt, i enlighet med artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet. När skatten betalats och varorna eller tjänsterna används i skattepliktig verksamhet, kan den ingående skatten dras av. Om varorna eller

tjänsterna används för transaktioner som inte omfattas av eller är undantagna från skatteplikt, skall således inte någon mervärdesskatt betalas. Inte heller föreligger då någon rätt till avdrag, eftersom det inte föreligger någon skatteplikt.(10)

29. I linje med detta fastslogs i domen i målet BLP Group(11) att, bortsett från de fall som uttryckligen angetts, en skattskyldig som vid genomförandet av en transaktion som är undantagen från skatteplikt använder en tjänst för vilken han erlagt mervärdesskatt inte kan dra av den erlagda skatten även om det rör sig om en skattepliktig transaktion.

B – Övergångsreglerna för varuhandel inom gemenskapen

30. Jag har i punkt 11 i detta förslag till avgörande angett att sjätte direktivet ändrades genom direktiv 91/680/EEG, för att, sedan de fiskala kontrollerna vid inre gränser avskaffats, underlätta övergången till det slutliga systemet för beskattning av handeln inom gemenskapen i det gemensamma mervärdesskattesystemet, genom att besluta att skatt skall tas ut på handeln i ursprungsmedlemsstaten. Eftersom de angivna villkoren inte var uppfyllda den 31 december 1992 (dagen före avskaffande av de fiskala kontrollerna), behölls under en tid, som löper än i dag, regeln om betalning hos mottagaren. Av detta skäl infördes genom artikel 28c A a undantag för leveranser inom gemenskapen, varvid förvärv av detta slag blev skattepliktiga i mottagarmedlemsstaten.

31. I avvaktan på denna slutgiltiga reglering tas skatt tillfälligt ut på förvärv som skattskyldiga personer eller juridiska personer som inte är skattskyldiga gör i gemenskapen, varvid skattskyldigheten anses ha inträtt i den medlemsstat till vilken försändelsen eller transporten av varorna görs (artiklarna 28a.1 a och 28b A 1 i sjätte direktivet).

32. Dessa bestämmelser motiveras av att, när skatt skall betalas i mottagarstaten, neutralitet endast säkerställs om det är möjligt för den som skall betala skatten att föra den vidare eller dra av den, eftersom denne inte har karaktär av slutgiltig konsument utan är en skattskyldig som använder varorna i situationer som egentligen är skattepliktiga.

33. Vid denna process, med att likställa handel mellan stater med rent nationell handel, försvinner det led som föranleder gränsöverskridandet i skattehänseende. Detta medför att varuleveransen i ursprungslandet undantas från skatteplikt (artikel 28c A a), eftersom mottagandet innebär att skatt skall betalas i mottagarstaten av en person som är behörig att dra av skatten (artikel 28a A a), varvid övervältringen fortsätter fram till mottagaren.

34. Artikel 17.3 b, i dess lydelse enligt artikel 28f.1, enligt vilken den skattskyldige får dra av mervärdesskatten när han använder varorna eller tjänsterna för sin från skatt undantagna verksamhet(12) i enlighet med artikel 28c A, blir därigenom helt logisk, eftersom den som tar steget från en medlemsstat till en annan skall hållas skadeslös som om denne varken hade funnits eller varit inblandad.

C – En icke-existerande konflikt mellan bestämmelser

35. Den föregående frågeställningen, som grundades på en transaktions gemenskapsinterna karaktär, saknar mening då undantaget i artikel 13 i sjätte direktivet beror på verksamhetsföremålet.

36. Om den skattskyldige, vid en icke skattepliktig gränsöverskridande leverans, som inte heller skulle vara skattepliktig om den var av rent nationell karaktär, kunde dra av mervärdesskatten, skulle en konkurrensbegränsande förmån skapas för den som agerar från utlandet. Därvid skulle den eftersträlvade jämvikten brytas,(13) vilken inte endast syftar till att de mellankommande

länkarna övervältrar skatten så att bördan endast faller på mottagaren utan även syftar till likabehandling⁽¹⁴⁾ utanför den kedja i vilken varje företagare befinner sig och den plats i gemenskapen från vilken denne blir inblandad.⁽¹⁵⁾

37. Med andra ord: avdrag för mervärdesskatt som övervältrats i tidigare led tillåts vid verksamheter som är undantagna från skattskyldighet endast på grund av att de är gemenskapsinterna, inte på grund av andra kriterier. Av detta framgår att avdrag inte godtas vid de fall då undantag följer av artikel 28c B a, det vill säga vid gränsöverskridande förvärv av varor, om överlåtelser av dessa varor från skattskyldiga skulle vara undantagna i en stat, förutom då de, såsom anges i artikel 17.3 a, trots sin rent nationella karaktär, har gett upphov till en rätt att dra av ingående skatt.

38. Även artikel 17.3 c ger vägledning, i det att det däri särskilt medges rätt att dra av erlagd skatt för transaktioner som är undantagna enligt artikel 13 B, när handeln går över gemenskapens gränser. Artikel 17.3 c skulle vara överflödigt om, såsom Eurodental och den tyska regeringen har gjort gällande, sådana undantag från skatt skulle skyddas direkt i artikel 17.3 b, när de får en internationell dimension.

39. Kommissionen har förklarat detta med all klarhet i sitt skriftliga yttrande i detta mål när den argumenterat att Eurodental, genom att det medges rätt att göra avdrag, skulle gynnas i förhållande till de konkurrenter på den nationella marknaden som inte har denna möjlighet. Detta skulle uppmuntra till skatteundandragande och skulle leda till att företag flyttade till andra medlemsstater än den där verksamheten i själva verket bedrivs.

40. Det är riktigt såsom den tyska regeringen har gjort gällande att, när den valt att enligt artikel 28.3 a föreskriva skatteplikt för transaktioner avseende tandproteser i Tyskland, blir transaktioner av gemenskapsintern karaktär mer kostsamma för konsumenten, eftersom mervärdesskatt erläggs i Tyskland och avdrag inte får göras för mervärdesskatten i Luxemburg.⁽¹⁶⁾ Denna effekt, som har sin grund i att denna indirekta skatt inte harmoniserats helt, beror på det legitima val som de tyska myndigheterna gjort, som innebär att vissa sysselsättningar har hamnat utanför den gemensamma ordningen under en övergångstid. Därför måste de tyska myndigheterna påta sig ansvaret för följderna.⁽¹⁷⁾ Det förefaller inte godtagbart att frånga neutralitetsprincipen och följdriktigheten i systemet med åberopande av en nationell egenhet som valts fritt,⁽¹⁸⁾ enligt vilken den ekonomiska bördan som uppstår till följd av detta ensidiga beslut överförs på statskassan i andra medlemsstater.

41. De överväganden som avser leveranser av varor, såväl före som efter den 1 januari 1993, är tillämpliga även på tillhandahållande av tjänster före detta datum. I den andra tolkningsfrågan hänvisas mot bakgrund av den ursprungliga lydelsen av artiklarna 15.3 och 17.3 b i sjätte direktivet till dessa tjänster.

42. En från skatteplikt undantagen gemenskapsintern transaktion ger inte upphov till en rätt att dra av erlagd ingående skatt om transaktionen skulle varit undantagen även på grund av sitt innehåll, för det fall den varit av rent nationell karaktär.⁽¹⁹⁾

VI – Förslag till avgörande

43. Av ovan anförda skäl föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som Cour d'appel i Storhertigdömet Luxemburg ställt enligt följande:

Leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som avses i 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 är

undantagna från skatteplikt med stöd av nämnda bestämmelse även när det rör sig om transaktioner inom gemenskapen, vilka regleras i artikel 15.1, 15.2 och 15.3 (i deras ursprungliga lydelse och enligt direktiv 91/680/EEG) och i artikel 28c A a, och ger följaktligen inte rätt till sådant avdrag som avses i artikel 17.

1 – Originalspråk: spanska.

2 – 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).

3 – Denna bestämmelse infördes genom 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/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

4 – ”Tillhandahållande av tjänster” är en restkategori som omfattar alla avtal som inte avser leverans av varor (artikel 6 i sjätte direktivet).

5 – BGBl. 1991, s. 351.

6 – I förslaget till avgörande i mål C-382/02, *Cimber Air* (REG 2004, s. I-8379) i vilket dom meddelades den 16 september 2004 i, anfördes att ”i den internationella handeln med varor gäller nämnda princip om beskattning på bestämmelseorten eller platsen för det sista konsumtionsledet. På grund av detta förhållande måste man, om man vill undvika ’export’ av indirekta skatter från ursprungslandet – vilket skulle innebära en dubbelbeskattning – införa en ordning med undantag från skatteplikt för externa transaktioner” (punkt 17).

7 – I tredje, åttonde och nionde skälen i direktiv 91/680 anges detta syfte.

8 – *Mémorial A*-Nr 11 av den 19 februari 1979, s. 186.

9 – Eurodentals yrkande lämnades utan bifall eftersom detta företag, enligt de luxemburgska domstolarna, inte lagt fram tillräcklig bevisning.

10 – För en analys av mekanismen för avdrag för mervärdesskatt, se Alguacil Marí, P. och Orón Moratal, G., ”La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva”, i *Noticias/C.E.E.*, nummer 67 och 68, augusti/september 1990, s. 101. Colmenar Valdés, S., ”El derecho a la deducción en el IVA”, i *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nummer 157, 1982, s. 327, där det hävdas att ”eftersom avdraget i funktionellt hänseende är knutet till att skatten erlagts i tidigare led och måste erläggas i påföljande led, framstår det inte heller i de fall där det inte föreligger någon skattskyldighet som om det skulle finnas någon rätt till avdrag för vad som erlagts tidigare, eftersom skälet för avdragsrätten har försvunnit”.

11 – Dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, *BLP Group* (REG 1995, s. I-983).

12 – I tvisten vid den nationella domstolen skulle protestillverkaren ges rätt att dra av erlagd skatt för material som används för att tillverka protesen, eftersom den är avsedd för en undantagen transaktion.

13 – I förevarande fall skulle en yrkesman som tillhandhåller sina produkter utanför Luxemburg kunna dra av den mervärdesskatt som arbetats upp fram till dess att denne kommit in i kedjan, vilket inte medges den som är verksam inom Luxemburgs gränser.

14 – I Terra B., och Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Volume 1, Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006, sidorna 418–422, förklaras att mervärdesskattens neutralitet utgör ett komplicerat begrepp, som har en rättslig dimension, nämligen säkerställande av en icke-diskriminerande behandling, en ekonomisk dimension, nämligen optimering av valet av produktionsmedel, och en tredje dimension i konkurrenshänseende, nämligen att inte påverka marknaden.

15 – I dom av den 26 september 1996 i mål C-302/93, Debouche (REG 1996, s. I-4495), särskilt punkt 19, vägrades en ekonomisk aktör med verksamhet som var undantagen från skatt att åberopa den gemenskapsinterna situationen för att få tillbaka skatten om han inte ens haft denna rätt inom landet.

16 – I en situation såsom den i tvisten vid den nationella domstolen betalar patienten i Tyskland tandläkaren en faktura som innefattar: a) det material som använts vid tillverkningen av proteser i Luxemburg, med därtill hörande mervärdesskatt (kvarstående mervärdesskatt), b) ersättningen till protestillverkaren, och c) ersättning till den tyske tandläkaren. Den ekonomiska bördan blir således större för slutkonsumenten om det inte föreligger någon rätt till avdrag för kvarstående skatt, varför lösningen enligt den tyska regeringen blir att godta avdraget.

17 – I dom av den 7 mars 2002 i mål C-169/00, kommissionen mot Finland (REG 2002, s. I-2433), erinrade domstolen i punkt 30 om att undantagen enligt artikel 28.3 inte hör till den gemensamma mervärdesskatteordningen.

18 – Endast två andra länder – Belgien och Ungern – har intagit denna ståndpunkt.

19 – Detta är den lösning som mervärdesskattekommittén, som skapats enligt artikel 29 i sjätte direktivet, föreslog vid sitt sextionde sammanträde den 20 och den 21 mars 2000 (TAXUD/1876/00 – Rev. 1, Anteckningar från det sextionde sammanträdet den 20 och den 21 mars 2000).