

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 7 september 2006¹(1)

Mål C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

mot

Staatssecretaris van Financiën

(Begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag inom landets territorium – Tillhandahållande av tandproteser av tandläkare och tandtekniker – Tillhandahållande inom gemenskapen – Avdrag för ingående mervärdesskatt”

I – Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG(2) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet). Tolkningsfrågorna rör närmare bestämt tillhandahållandet av tandproteser.
2. För det första måste det klargöras huruvida undantaget från mervärdesskatt för ett sådant tillhandahållande enligt artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet även gäller för det fall att tandproteserna inte tillhandahålls direkt av en tandläkare eller en tandtekniker utan av en mellanhand som inte själv förfogar över motsvarande yrkeskvalifikation.
3. För det andra uppkommer frågan huruvida den som tillhandahåller tandproteser inom gemenskapen har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt om tillhandahållandet behandlas som skattepliktigt i bestämmelselandet med avvikelse från artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet med tillämpning av en övergångsbestämmelse. En liknande frågeställning ligger även till grund för målet C-240/05 (Eurodental).(3)

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

4. Det första mervärdesskattedirektivet(4) är visserligen inte längre i kraft men i artikel 2 ges en definition av de väsentliga delarna i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som i sak

fortfarande är giltig.

"Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna."

5. Artikel 13 i sjätte direktivet har rubriken "Undantag inom landets territorium"; artikel 13 A.1 har följande lydelse i utdrag:

"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 ..."

6. Artikel 28.3 tillåter under en övergångsperiod avvikelser från artikel 13:

"Under den övergångsperiod [(5)] som avses i punkt 4 får medlemsstaterna

a) fortsätta att beskatta sådana transaktioner som undantas enligt artikel 13 eller 15 och som anges i bilaga E till detta direktiv, ..."

7. I bilaga E punkt 2 listas tandläkarnas och tandteknikernas transaktioner som omnämns i artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet.

8. Genom rådets direktiv 91/680 av den 16 december 1991(6) infogades en ny avdelning, XVIa (övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna; artikel 28a till 28m), i det sjätte direktivet. Dessa bestämmelser är fortfarande tillämpliga, eftersom någon slutgiltig reglering av beskattningen av företagets handel med varor mellan medlemsstaterna ännu inte har skett.

9. Artikel 28a(7) reglerar skatteplikten med avseende på förvärv av varor inom gemenskapen enligt följande.

"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 eller av reglerna i artikel 8.1 andra meningen eller i artikel 28b B.1.

Trots första stycket skall ett varuförvärv inom gemenskapen som sker på de villkor som fastställs i punkt 1 a av en skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person inte vara föremål för mervärdesskatt.

Medlemsstaterna skall ge skattskyldiga personer och icke skattskyldiga juridiska personer som kan omfattas av bestämmelserna i andra stycket rätt att välja det allmänna regelsystem som anges i första stycket. Medlemsstaterna skall bestämma de närmare reglerna för att utöva denna valmöjlighet, vilka skall gälla under två kalenderår.

...

(1a) Följande förvärv skall åtnjuta det undantag som fastställs i punkt 1.a andra stycket:

a) ...

b) Förvärv inom gemenskapen av andra varor än dem som avses i a och som görs

– ... av en skattskyldig person som enbart tillhandahåller varor eller tjänster för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill eller av en icke skattskyldig juridisk person,

– till ett sammanlagt belopp som under kalenderåret inte överstiger ett tröskelvärde som medlemsstaterna skall fastställa men som inte får vara lägre än motvärdet i nationell valuta till 10 000 ecu, och

– förutsatt att det sammanlagda beloppet för varuförvärv inom gemenskapen inte under närmast föregående kalenderår översteg det tröskelvärde som avses i andra strecksatsen.

Det tröskelvärde som tjänar som referens för tillämpningen av ovanstående skall bestå av det sammanlagda beloppet undantaget mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i den medlemsstat från vilken varorna har skickats eller transporterats av förvärv inom gemenskapen av andra varor än nya transportmedel och icke punktskattepliktiga varor.”

10. I artikel 28b B fastställs platsen för tillhandahållande av varor inom gemenskapen i vissa undantagsfall enligt följande:

”1. Med avvikelse från artikel 8.1 a och 8.2, skall platsen för tillhandahållande av varor som skickas eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning från en annan medlemsstat än dit försändelsen eller transporten anländer anses vara den där varorna befinner sig när transporten till köparen slutar, om följande villkor är uppfyllda:

– Varorna tillhandahålls en skattskyldig person som kan komma i fråga för det undantag som föreskrivs i artikel 28a.1 a andra stycket, en icke skattskyldig juridisk person som kan komma i fråga för samma undantag eller någon annan icke skattskyldig person,

...

2. Om leveransen av varor avser annat än punktskattepliktiga varor, skall punkt 1 dock inte tillämpas på leverans av varor som skickats eller transporterats till samma medlemsstat dit försändelsen eller transporten ankommer,

– om det sammanlagda värdet av sådana leveranser, utan mervärdesskatt, under ett kalenderår inte överstiger motvärdet i nationell valuta till 100 000 ecu och

– om det sammanlagda värdet, före mervärdesskatt, av inköpen av annat än punktskattebelagda varor som skett på de villkor som fastställs i punkt 1 under föregående kalenderår inte översteg motvärdet i nationell valuta till 100 000 ecu.[(8)]

Den medlemsstat där varorna befinner sig när transporten till köparen slutar får sänka de

tröskelvärden som avses ovan till motvärdet i nationell valuta till 35 000 ecu, om medlemsstaten befarar att ett tröskelvärde om 100 000 ecu skulle leda till allvarlig snedvridning av konkurrensbetingelserna. De medlemsstater som utnyttjar denna valmöjlighet skall vidta nödvändiga åtgärder för att underrätta de berörda myndigheterna i den medlemsstat varifrån varorna avsänts eller transporterats.

...

Den medlemsstat där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten avgår skall bevilja sådana skattskyldiga personer som tillhandahåller varor som kan komma i fråga enligt punkt 2 rätt att välja att platsen för sådana inköp skall bestämmas i enlighet med punkt 1.

Medlemsstaterna i fråga skall bestämma de närmare reglerna beträffande utövandet av denna valmöjlighet, som under alla förhållanden skall gälla i två kalenderår.”

11. Enligt artikel 28c A i sjätte direktivet är gemenskapsinterna leveranser mellan två medlemsstater principiellt undantagna från skatteplikt. I denna bestämmelse föreskrivs bland annat följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och om inte annat följer av de villkor som medlemsstaternas 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 de[n] definieras i artik[el] 5 ..., som skickas eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärvar varorna 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.

Detta undantag skall inte tillämpas på leverans av varor av skattskyldiga personer som är befriade från skatt enligt artikel 24 eller på leverans av varor åt skattskyldiga personer eller icke skattskyldiga juridiska personer som omfattas av undantaget i artikel 28a1 a andra stycket.

...”

12. I artikel 17 i dess lydelse enligt artikel 28f i sjätte direktivet(9) regleras rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. I detta sammanhang är det andra och det tredje stycket relevanta:

”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 en 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 från skatt i enlighet med artiklarna 14.1 i, 15, 16.1 B–E, 16.2 eller 28c.A och C.
- c) Transaktioner som är undantagna från skatt i enlighet med artikel 13 B a och 13 B d 1–5, om kunden är etablerad utanför gemenskapen eller om dessa transaktioner är direkt kopplade till varor som skall exporteras till ett land utanför gemenskapen.”

B – *Nationella bestämmelser*

13. Enligt artikel 11.1 g i den nederländska mervärdesskattelagen i den lydelse som gällde till den 1 december 1997, var tandteknikernas tjänster undantagna från mervärdesskatt. Undantaget omfattade enligt de nederländska domstolarnas tolkning inte leveranser från mellanhänder som inte själva är tandtekniker.

14. Sedan den 1 december 1997 undantar den nämnda bestämmelsen ”leveranser av tandproteser” från mervärdesskatt utan att lämna några riktlinjer med avseende på de personer som levererar.

III – **Bakgrund till tvisten och tolkningsfrågor**

15. VDP Dental Laboratory N.V. (nedan kallat VDP), som är ett bolag med säte i Nederländerna, låter utföra tandtekniska arbeten, såsom att tillverka kronor, ”inlays”, ”frames”, bryggor och liknande, på beställning från tandläkare i Nederländerna, Belgien, Danmark, Tyskland, Frankrike, Italien och i tredjeland. Tandläkare som lämnar en beställning gör en eller flera gipsavtryck av bettet, som skickas till VDP eller hämtas av det. VDP bedömer om avtrycken är användbara och skickar dem i så fall till ett tandtekniskt laboratorium (som i de flesta fall är etablerade utanför gemenskapen). Laboratoriet skickar tandprotesen till VDP som betalar laboratoriet och i förekommande fall importerar tandprotesen till gemenskapen. Därefter levererar VDP tandprotesen – mot betalning och på villkoret franko – till den tandläkare som har beställt tandprotesen. VDP har inga tandtekniker eller tandläkare anställda.

16. VDP ansåg att de leveranser som det utfört i Nederländerna är undantagna från mervärdesskatt och att bolaget inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt vid leverans till tandläkare som är etablerade i Nederländerna. Avdrag för ingående mervärdesskatt har emellertid gjorts beträffande leveranser till tandläkare som är etablerade utanför Nederländerna.

17. För att förhindra dubbelbeskattning har skattemyndigheten beviljat avdrag för ingående mervärdesskatt för sådana varor och tjänster som levererats respektive tillhandahållits inom gemenskapen. Detta gäller under förutsättning att VDP registrerar leverantörens identifieringsnummer för mervärdesskatt i sin bokföring och lämnar en redovisning av leveranser inom gemenskapen.

18. Eftersom dessa förutsättningar inte var uppfyllda med avseende på leveranser till de ovan nämnda medlemsstaterna (se punkt 15), fattade skattemyndigheten ett beslut om efterbeskattning avseende mervärdesskatt för perioden den 1 januari 1996 till den 1 december 1998 till ett belopp av 117 530 NLG.

19. Domstolen i första instans ansåg att VDP:s tjänster under perioden den 1 januari 1996 till den

1 december 1997 inte var undantagna från mervärdesskatt med stöd av artikel 11.1 g i mervärdesskattelagen (i den till december 1997 gällande lydelsen). Vad gäller perioden den 1 december 1997 till den 31 januari 1998 ansåg domstolen i första instans att tjänsterna visserligen inte är undantagna från mervärdesskatt enligt sjätte direktivet, eftersom VDP inte utgör någon tandtekniker. Domstolen i första instans ansåg dock att de i artikel 11.1 g i mervärdesskattelagen (i den från den 1 december 1997 gällande lydelsen) uppställda förutsättningarna är uppfyllda. Eftersom tjänsterna är undantagna från mervärdesskatt saknar VDP rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt. VDP kan inte å ena sidan åberopa att bolaget är skattskyldigt för mervärdesskatt enligt sjätte direktivet för att därav härleda en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt och å andra sidan åberopa att VDP är undantaget från skatteplikt enligt nationell rätt. Domstolen i första instans kom fram till att efterbeskattningen skulle nedsättas till 9 527 NLG. Beloppet avser leveranser av tandproteser under perioden den 1 december 1997 till den 31 mars 1998 till tandläkare som är etablerade i andra medlemsstater.

20. Inom ramen för överklagandeförfarandet inför Hoge Raad tvistar parterna nu om huruvida VDP även har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt avseende leveranser till tandläkare som är etablerade i Frankrike och Italien, eftersom leverans av tandproteser inte är undantagna från mervärdesskatt i dessa länder. Mot denna bakgrund har Hoge Raad genom dom av den 11 november 2005 beslutat att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

1. Skall artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet tolkas så att lydelsen ”tandproteser som tillhandahålls ... av tandtekniker” även omfattar leveranser av tandproteser som utförs av en skattskyldig som lagt ut tillverkningen av dessa tandproteser på en tandtekniker?

2. Om denna fråga skall besvaras jakande:

Skall artikel 17.3 a i sjätte direktivet tolkas så, att en medlemsstat i vilken ovannämnda leveranser är undantagna från mervärdesskatt, är skyldig att tillåta avdrag för dessa leveranser för det fall leveranserna (närmare bestämt på grund av artikel 28b B.1 första strecksatsen i sjätte direktivet) äger rum i en annan medlemsstat som med tillämpning av artikel 28.3 a jämte bilaga E punkt 2 i sjätte direktivet inte undantar dessa leveranser från mervärdesskatt?

21. Inom ramen för förfarandet inför domstolen har VDP, de nederländska och grekiska regeringarna samt EG-kommissionen gett in skriftliga yttranden.

IV – Rättslig bedömning

A – Tillämpligt regelsystem för handeln inom gemenskapen

22. Innan man kan gå in på de tolkningsfrågor som Hoge Raad har ställt är det nödvändigt att undersöka vilka bestämmelser om den gemenskapsinterna handeln som kan vara tillämpliga på sakomständigheterna i målet. Beroende på vilket regelsystem som är tillämpligt gäller nämligen även olika regler för rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

1. Det ordinarie regelsystemet

23. Enligt det ordinarie regelsystemet undantas en gemenskapsintern leverans som utförs av en skattskyldig person till en annan skattskyldig person från mervärdesskatt i leveransens ursprungsstat enligt artikel 28c A a i sjätte direktivet. I stället för leverantören skall mottagaren vid ett gemenskapsinternt förvärv enligt artikel 28a.1 a första stycket erlagga mervärdesskatt i bestämmelsestaten.

24. Enligt artikel 17.3 b i sjätte direktivet beviljar medlemsstaterna varje skattskyldig person

avdrag eller ersättning för ingående mervärdesskatt även till den del varorna och tjänsterna används för sådana transaktioner som undantas från mervärdesskatt enligt artikel 28c A i sjätte direktivet, det vill säga skatt på varor och tjänster som den skattskyldige personen använt för att kunna tillhandahålla en gemenskapsintern leverans.

25. Vid första ögonkastet överraskar denna reglering, eftersom avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster principiellt förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna och som medför en rätt till avdrag.(10)

26. Artikel 17.3 b är dock helt och hållet förenlig med systemet för beskattning av handeln mellan medlemsstater, såsom även generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer har utvecklat i sitt förslag till avgörande i målet Eurodental.(11) I denna bestämmelse föreskrivs att bestämmelsestaten skall ha beskattningsrätten och säkerställs att även mervärdet av tjänster och varor i tidigare led beskattas i den stat i vilken varan konsumeras, vilket har sin grund i mervärdesskattens karaktär av skatt på privat konsumtion.(12)

2. De minimis-regelsystemet

27. För vissa gemenskapsinterna leveranser med begränsad omfattning gäller särskilda regler som jag sammantaget gärna vill kalla de minimis-regelsystemet. Förutsättningarna för att tillämpa dessa särregleringar är rätt så komplicerade och kan påverkas av huruvida olika valmöjligheter utövas.

28. Förenklat uttryckt fastställs som platsen för tillhandahållande av varor med avvikelser från de allmänna bestämmelserna om distansleveranser den plats där varan befinner sig när transporten slutar. Mervärdesskatt skall således i bestämmelselandet erläggas av *leverantören* och inte som enligt det ordinarie regelsystemet av *köparen*. De minimis-leveranser till skattskyldiga personer i en annan medlemsstat likställs således i stor utsträckning med gränsöverskridande leveranser från en skattskyldig person till en slutgiltig konsument. I detalj regleras detta särregelsystem enligt följande.

29. Enligt artikel 28a.1 a andra stycket jämte stycke 1a i sjätte direktivet undantas gemenskapsinterna förvärv av varor om köparen enbart ombesörjer leveranser som inte berättigar till avdrag för ingående mervärdesskatt och det sammanlagda beloppet av denna skattskyldiga persons förvärv under ett kalenderår understiger ett tröskelvärde som skall fastställas av medlemsstaterna. Detta tröskelvärde får inte vara mindre än motsvarande till 10 000 ecu – i dag 10 000 euro. Dessutom får den skattskyldige personen inte under innevarande eller föregående kalenderår ha använt sig av valmöjligheten enligt artikel 28a.1 a tredje stycket att välja det ordinarie regelsystemet (beskattning av gemenskapsinternt förvärv av varor).

30. Artikel 28b B.1 i sjätte direktivet förflyttar platsen för tillhandahållande av varor inom gemenskapen vars förvärv är undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 28a.1 a andra stycket till bestämmelselandet. Denna rättsföljd gäller däremot beträffande icke punktskattepliktiga varor – alltså även tandproteser – enbart om leveranserna till en medlemsstat inte överskrider 100 000 ecu/euro under innevarande eller föregående kalenderår; medlemsstaterna kan sätta ned detta tröskelvärde till 35 000 ecu/euro (artikel 28b B.2). Även i detta fall kan dock leverantörer välja att tillämpa det ordinarie regelsystemet.

31. De minimis-regelsystemet kompletteras av artikel 28c A a andra stycket i sjätte direktivet. I denna bestämmelse klargörs att tillhandahållande av varor inom gemenskapen med avvikelse från det ordinarie regelsystemet inte undantas från mervärdesskatt i de fall som det motsvarande förvärvet av varorna enligt artikel 28a.1 a andra stycket inte är skattepliktigt.

32. Av artikel 17.3 a i sjätte direktivet följer att en jämförelse måste ske med hur motsvarande transaktioner inom landets territorium behandlas för att bedöma huruvida dessa av leverantören i bestämmelselandet utförda leveranserna berättigar till avdrag för ingående mervärdesskatt. För det fall att leveranserna hade berättigat till avdrag för ingående mervärdesskatt om de slutgiltiga transaktionerna hade genomförts inom landets territorium, så föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt även med avseende på de utländska transaktionerna.

3. Vilket regelsystem skall tillämpas i tvisten vid den nationella domstolen?

33. Kommissionen har på en fråga från domstolen uppgett att den anser att de minimis-regelsystemet skall tillämpas i tvisten vid den nationella domstolen.

34. I begäran om förhandsavgörande lämnas dock inget entydigt besked om detta. Å ena sidan frågar Hoge Raad uttryckligen i sin andra fråga om hur artikel 17.3 a i sjätte direktivet skall tolkas i samband med leveranser som enligt artikel 28b B.1 första strecksatsen i sjätte direktivet skall anses vara utförda i en annan medlemsstat. Detta talar för att det är de minimis-regelsystemet som åsyftas.

35. Å andra sidan hänvisar den hänskjutande domstolen i sin motivering till sin begäran om förhandsavgörande till målet Eurodental och uppger att den i detta förfarande ställda frågan om hur artikel 17.3 b i sjätte direktivet skall tolkas även är relevant i förevarande förfarande. Denna bestämmelse gäller dock enbart för sådant tillhandahållande av varor inom gemenskapen som omfattas av det ordinarie regelsystemet.

36. Kommissionen stödjer sin uppfattning framför allt på en egen analys av uppgifterna om sakomständigheterna i begäran om förhandsavgörande.

37. Vad detta beträffar bör konstateras att tvisten ursprungligen rörde ett beslut om efterbeskattning avseende mervärdesskatt för perioden den 1 januari till den 31 december 1998 till ett belopp om 117 530 NLG (vilket motsvarar ungefär 53 000 euro). Om man utgår från en genomsnittlig mervärdesskattesats på 19 procent, hade de gemenskapsinterna leveranserna i fråga ett värde av ungefär 279 000 euro.

38. Det framgår dock inte av uppgifterna om sakomständigheterna hur leveranserna fördelades på de olika beskattningsåren och bestämmelseländerna. Det är även oklart om och i så fall vilka av dessa länder har använt sig av möjligheten att sätta ned tröskelvärdet för tillämpningen av artikel 28b B till 35 000 ecu/euro. Det är dessutom inte känt vilken omfattning leveranserna hade under det föregående kalenderåret och om VDP inte har valt att tillämpa det ordinarie regelsystemet.

39. Dessutom framgår det inte utan tvivel ur uppgifterna om sakomständigheterna i begäran om förhandsavgörande huruvida köparna av VDP:s tjänster enbart tillhandahållit tjänster som inte berättigar till avdrag för ingående mervärdesskatt respektive inte har använt sig av möjligheten att välja att beskatta förvärvet av varor inom gemenskapen. Det får anses vara troligt att bland de tandläkare som erhållit leveranser från VDP åtminstone de tandläkare som var etablerade i medlemsstater som har använt sig av övergångsbestämmelsen i artikel 28.1 a jämte bilaga E har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

40. Det är således upp till de nationella domstolarna att fastställa vilket av de två regelsystemen som är tillämpligt i förevarande fall. Eftersom rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt skiljer sig åt, kommer jag i det följande att pröva båda alternativens konsekvenser av att bestämmelserna om handel inom gemenskapen stöter ihop med bestämmelserna om undantag för inhemska leveranser av tandproteser.

B – *Förhållandet mellan bestämmelserna om handel inom gemenskapen och bestämmelserna om att tillhandahållandet av tandproteser inom ett lands territorium undantas från mervärdesskatt*

1. Hypotes 1: Tillämpning av det ordinarie regelsystemet för leveranser inom gemenskapen

41. Enligt artikel 28c A a i sjätte direktivet undantas leveranser av varor inom gemenskapen från mervärdesskatt. Enligt artikel 17.3 b har leverantören ändå i samband med leveranser inom gemenskapen rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt utan att denna rätt på något sätt skulle vara kopplad till vilken typ av vara som levereras.

42. För det fall att dessa bestämmelser äger företräde skulle den första frågan inte behöva besvaras, eftersom kvalifikationen av leveransen enligt artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet inte skulle ha någon avgörande betydelse. Enbart det faktum att det sker en leverans av varor inom gemenskapen som enligt artikel 17.3 b berättigar till avdrag för ingående mervärdesskatt skulle vara avgörande.

43. Detta förslag till lösning medför dock problemet att leveranser inom ett lands territorium enligt denna i vissa fall skulle behandlas sämre än leveranser inom gemenskapen, vilket skulle kunna leda till att konkurrensen snedvrids.

44. Om en leverans inom ett lands territorium är undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 13 i bestämmelselandet, följer nämligen av artikel 28c B a i sjätte direktivet att även förvärvet av varan inom gemenskapen är undantaget från mervärdesskatt. Följaktligen kan en skattskyldig person leverera till sina köpare i den andra medlemsstaten utan att köparna på något sätt skulle behöva betala mervärdesskatt. Ändå skulle leverantörer kunna göra avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom de har utfört en leverans inom gemenskapen.

45. En skattskyldig person som är etablerad i bestämmelselandet kan visserligen också leverera skattefritt enligt artikel 13. Han skulle dock enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet inte ha rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

46. Detta problem borde enligt min uppfattning åtgärdas genom att avdrag för ingående mervärdesskatt i samband med leveranser inom gemenskapen enbart beviljas i de fall som den utgående leveransen faktiskt beskattas i bestämmelselandet.

47. Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer har däremot föreslagit en annan väg i sitt förslag till avgörande i målet Eurodental. Han anser att en leverantör inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt i samband med en leverans inom gemenskapen i de fall transaktionen i

fråga inte är skattepliktig "till sin natur" enligt artikel 13.(13) Även i förevarande förfarande har de berörda regeringarna och kommissionen uppgett att undantaget enligt artikel 13 skall ha företräde gentemot undantaget för leveranser inom gemenskapen.

48. Det finns inget klart stöd i de tillämpliga bestämmelsernas ordalydelse för denna ansats. Det uttryckliga förbehållet i bestämmelsens inledande mening – "Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta ..." – talar tvärtom emot att undantaget enligt artikel 13 A skulle äga företräda. Det är dessutom tveksamt att anse att tillhandahållande av tandproteser till sin natur är undantaget från mervärdesskatt, trots att det enligt artikel 28.3 a jämte bilaga E i sjätte direktivet är tillåtet att beskatta sådana tjänster.

49. Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer framför två ytterligare argument till stöd för sin syn på frågan. För det första hänvisar han – på samma sätt som kommissionen i förevarande förfarande – till artikel 17.3 c i sjätte direktivet. Denna bestämmelse berättigar en leverantör att göra avdrag för ingående mervärdesskatt med avseende på vissa tjänster som är undantagna enligt artikel 13 B om transaktionen går utanför gemenskapens gränser. Denna bestämmelse vore enligt generaladvokatens och kommissionens uppfattning överflödigt om dessa undantag även skulle kunna härledas direkt från artikel 17.3 b så fort de berörda tjänsterna har en internationell dimension.

50. Detta argument övertygar mig inte. Vad gäller de i artikel 13 B a och d 1–5 i sjätte direktivet undantagna tjänsterna som nämns i artikel 17.3 c rör det sig om försäkringstjänster och finansiella tjänster, som är kopplade till leverans av varor till tredje lands områden. Följaktligen rör artikel 17.3 b och 17.3 c helt olika tjänster, vilket innebär att ingendera av bestämmelserna kan göra den andra överflödigt.

51. För det andra tar generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer upp ett argument från kommissionen och uppger att undantaget skulle leda till att konkurrensen snedvrids i den stat där bolaget är etablerat om bolaget kunde göra avdrag för ingående mervärdesskatt för leveranser av tandproteser inom gemenskapen, medan andra företag som utför motsvarande leveranser inom detta lands territorium inte skulle ha rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

52. Även vad beträffar denna punkt kan jag inte hålla med min kollega. När ett företag utför gränsöverskridande leveranser till en annan medlemsstat konkurrerar det inte med företag som är verksamma på dess hemmamarknad. Tvärtom konkurrerar leveranser inom gemenskapen med leveranser inom bestämmelsestatens territorium. För att förhindra att konkurrensen snedvrids är det därför erforderligt att säkerställa att leveranser i bestämmelsestaten skattemässigt behandlas på samma sätt.

53. Den lösning som föreslagits av generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer tar inte hänsyn till detta. Den leder i vissa konstellationer, såsom i målet Eurodental och möjligen även i målet VDP, till brott mot principen om mervärdesskattens neutralitet och till hinder för handeln mellan medlemsstaterna.

54. Målet Eurodental rör frågan huruvida ett företag som är etablerat i Luxemburg har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt med avseende på leveranser av tandproteser till Tyskland. Medan Luxemburg undantar leveranser av tandproteser enligt artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet, beskattar Tyskland alltså dessa leveranser med stöd av övergångsregleringen i artikel 28.3 a jämte bilaga E i sjätte direktivet.

55. Om man utgick ifrån att undantaget för tillhandahållande av tandproteser enligt artikel 13 äger företräde, skulle ett företag som Eurodental gå miste om rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, trots att tillhandahållandet i bestämmelselandet faktiskt är skattepliktigt. Detta

skulle innebära att tillhandahållandet inom gemenskapen utöver mervärdesskatten som är proportionerlig till det slutgiltiga priset skulle belastas av kvarvarande mervärdesskatt med avseende på de varor och tjänster som tillhandahållits i tidigare led.

56. Detta strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet, såsom den ligger till grund för hur rätten till att göra avdrag för ingående mervärdesskatt har reglerats. Rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan i princip inte inskränkas.⁽¹⁴⁾ Syftet med avdragssystemet är att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt.⁽¹⁵⁾

57. Den slutgiltige konsumenten skall så som det beskrivs i artikel 2 i första direktivet betala en skatt som är exakt proportionell mot värdet av varan eller tjänsten utan att de varor och tjänster som tillhandahållits i tidigare led beskattas flera gånger. Generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till lösning skulle dock leda till att de varor och tjänster som tillhandahållits i tidigare led skulle dubbelbeskattas, vilket skulle innebära att den sammanlagda beskattningen inte längre skulle vara proportionell mot det slutliga konsumentpriset.⁽¹⁶⁾

58. Dessutom anser domstolen även att principen om neutralitet innebär att likartade, och således konkurrerande varor eller tjänster inte får behandlas olika i mervärdesskattehänseende.⁽¹⁷⁾ Strängt taget utgör principen om neutralitet om den förstås på detta sätt enbart ett särfall av den allmänna principen om likabehandling.⁽¹⁸⁾ Det skulle även innebära ett brott mot nämnda princip om en tandtekniker som är etablerad i bestämmelselandet hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende varor och tjänster som tillhandahållits i tidigare led, medan en tandtekniker som från en annan medlemsstat utför leveranser inom gemenskapen till nämnda bestämmelseland inte hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

59. Att på detta vis skattemässigt behandla leveranser inom ett lands territorium och konkurrerande leveranser inom gemenskapen olika hindrar dessutom den fria rörligheten för varor enligt artikel 28 EG. Att dubbelbeskatta de varor och tjänster som tillhandahålls i tidigare led innebär nämligen att det blir dyrare att importera tandproteser från andra medlemsländer. Det är därvid ursprungsstaten från vilken den interngemenskapliga leveransen utgår som hindrar den fria rörligheten för varor, då ursprungsstaten inte medger någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt trots att den utgående tjänsten i fråga faktiskt är underkastad mervärdesskatt i bestämmelsestaten.

60. Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer anser däremot, på samma sätt som kommissionen, att problemen enbart härrör från det faktum att bestämmelsestaten utnyttjar möjligheten att tillämpa ett undantag. Den i denna del ofullständiga harmoniseringen får inte leda till att statskassan i ursprungsstaten – Luxemburg i målet Eurodental – belastas finansiellt genom bestämmelsestatens – Tyskland – ensidiga beslut.

61. Det är säkert önskvärt att systemet för mervärdesskatt harmoniseras i så stor utsträckning som möjligt och att bestående undantag avskaffas. Så länge som dessa undantag lagligen består bör dock de därav resulterande negativa effekterna på den gemensamma marknaden och framför allt för den enskilde skattskyldige personen minimeras så långt som möjligt, även om detta i enstaka fall kan innebära att en medlemsstat får lägre skatteintäkter.

62. De problem som skildrats med målet Eurodental som exempel kan även uppstå i förevarande mål om en mellanhands tillhandahållande av tandproteser visserligen utgör en tjänst som

principiellt är undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet som dock i de konkreta bestämmelserländerna för VDP:s gemenskapsinterna leveranser alltför beskattas enligt artikel 28.3 a jämte bilaga E i sjätte direktivet.

63. I denna konstellation kan de skildrade brotten mot principen om skatteneutralitet och inskränkningen i den fria rörligheten för varor undvikas genom att ursprungsstaten för en gemenskapsintern leverans som i bestämmelsestaten faktiskt är underkastad mervärdesskatt tillåter leverantören att dra av eller få ersättning för ingående mervärdesskatt med avseende på de varor och tjänster som har tillhandahållits i tidigare led.

64. Detta följer för det första av den otvetydiga ordalydelsen av artikel 17.3 b i sjätte direktivet. För det andra överensstämmer det med logiken bakom systemet för leveranser inom gemenskapen och mervärdesskattens karaktär som skatt på konsumtion att skatt tas ut enbart i den stat där konsumtionen sker. Ursprungsstaten har däremot i allmänhet inte rätt till mervärdesskatt på varor och tjänster som erläggs av slutgiltiga konsument i en annan stat.

65. VDP pekar även på följande problematik. Eftersom Nederländerna – enligt VDP:s uppfattning – med orätt har utvidgat det inhemska undantaget till att omfatta även mellanhänders tillhandahållande av tandproteser och därför inte medgav avdrag för ingående mervärdesskatt i samband med dessa leveranser missgynnas VDP i förhållande till mellanhänder som levererar från andra medlemsstater till Nederländerna. De stater i vilka VDP:s nämnda konkurrenter är etablerade beviljar nämligen avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom de utgår ifrån att mellanhändernas tillhandahållande inte omfattas av undantaget.

66. Vad detta beträffar bör konstateras att frågan huruvida den skatterättsliga behandlingen av VDP:s konkurrenter i Nederländerna är korrekt inte är föremål för förevarande förfarande. Inte heller att VDP:s leveranser inom landets territorium undantagits från mervärdesskatt och att VDP inte medgett avdrag med avseende på dessa leveranser är föremål för detta förfarande. Tvärtom är det enbart stridigt huruvida VDP har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i samband med leveranser inom gemenskapen. Av avgörande betydelse för detta är huruvida det gemenskapsinterna förvärvet som är kopplat till de gemenskapsinterna leveranserna är skattepliktigt.

67. Avslutningsvis bör nämnas att den lösning som jag förespråkar är helt och hållet förenlig med domen i målet *Debouche*.⁽¹⁹⁾ Bakgrunden i det målet var följande. Etienne Debouche, som är en i Belgien etablerad advokat, leasade ett fordon i Nederländerna som han uteslutande använde i sin yrkesverksamhet. I Belgien var advokatens tjänster enligt artikel 28.3 b jämte bilaga F punkt 2 i sjätte direktivet undantagna från mervärdesskatt, medan de var skattepliktiga i Nederländerna.

68. Domstolen beslutade att det i en sådan situation inte finns någon rätt till ersättning av ingående mervärdesskatt med avseende på leasing av fordonet. Eftersom advokatens tjänster inte är skattepliktiga i den stat som de utförs – i detta fall Belgien – kan ingående mervärdesskatt inte dras av med avseende på de varor och tjänster som tillhandahållits i tidigare led från en annan medlemsstat. Detta gäller även i de fall som motsvarande utgående tjänster är skattepliktiga i den stat i vilken varorna och tjänsterna i tidigare led har införskaffats.

69. Detta avgörande klargör att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt principiellt är kopplad till hur den utgående varan eller tjänsten faktiskt behandlas skattemässigt i den stat som varan eller tjänsten kommer ut på marknaden. Om varan eller tjänsten anses vara undtagen från skatt i denna stat, skall avdrag för ingående mervärdesskatt inte beviljas, även om undantaget enbart är en följd av övergångsbestämmelser.

70. Om undantaget enligt artikel 13 A.1 e inte tillämpades på mellanhänders tillhandahållande av

tandproteser skulle det i det förevarande målet, i motsats till vad som är fallet i målet Eurodental, inte uppstå någon konflikt mellan undantaget enligt artikel 13 utan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt och undantaget med rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid leveranser inom gemenskapen. Om dessa bestämmelser på korrekt sätt har införlivats i de berörda bestämmelseländernas lagstiftning, kan ursprungsstaten utan några svårigheter bevilja avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt artikel 17.3 b i sjätte direktivet för de varor och tjänster som inom gemenskapen tillhandahållits i tidigare led.

2. Hypotes 2: Tillämpning av de minimis-regelsystemet för leveranser inom gemenskapen

71. Med avseende på gemenskapsinterna leveranser som omfattas av de minimis-regelsystemet är rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 17.3 a i sjätte direktivet beroende av huruvida transaktionerna skulle berättiga till avdrag för ingående mervärdesskatt om de hade genomförts inom landets territorium.

72. Genom artikel 17.3 a regleras således denna grupp av gemenskapsinterna leveranser på ett sätt som uttryckligen avviker från artikel 17.3 b – såsom jag tolkar den. I stället för att ta sikte på den skattemässiga behandlingen i bestämmelsestaten, så som det i och för sig vore lämpligt vid gemenskapsinterna leveranser mot bakgrund av de skildrade systematiska övervägningarna tar artikel 17.3 a sikte på de bestämmelser som gäller inom landets territorium.

73. Denna skillnad gentemot artikel 17.3 b är dock motiverad på grund av att leveranserna i fråga uppvisar en de minimis-karaktär. Det skulle innebära en oproportionerligt hög förvaltningskostnad att vid enstaka leveranser med lågt värde behöva undersöka huruvida leveransen är skattepliktig i bestämmelselandet och därmed berättigar till avdrag för ingående mervärdesskatt.

74. Även i detta fall finns visserligen risk för brott mot principen om skatteneutralitet och att den fria rörelsen för varor hindras, när tandproteser levereras till medlemsstater som alltfjämt beskattar sådana leveranser enligt artikel 28.3 a jämte bilaga E punkt 2 i direktivet. Som följer av den klara ordalydelsen i artikel 17.3 a har lagstiftaren dock accepterat detta för att inte på det hela taget allt för mycket försvåra den skattemässiga behandlingen av de minimis-leveranser, vilket skulle innebära att handeln inom gemenskapen skulle hindras i betydligt fler fall.

75. Frågan är emellertid hur man skall förfara vid tillämpning av artikel 17.3 a om den stat i vilken leverantören har sitt säte inte har införlivat direktivet i nationell lagstiftning på ett korrekt sätt och undantar transaktioner från beskattning som enligt direktivet egentligen skulle vara skattepliktiga. Jag skall återkomma till denna fråga,(20) efter att jag närmare gått in på hur artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet skall tolkas.

C – Den första frågan

76. Genom denna fråga önskar den hänskjutande domstolen få svar på huruvida artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet även omfattar de fall då tandproteser tillhandahålls av en skattskyldig person som inte själv är tandläkare eller tandtekniker.

77. Enligt ordalydelsen i artikel 13 A.1 e undantas enbart tandproteser som tillhandahålls av tandläkare eller tandtekniker. Villkoren för undantag enligt artikel 13 skall tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag från principen om att alla varor och tjänster omfattas av mervärdesskatt.(21) Redan denna omständighet innebär att det saknas skäl till att utvidga bestämmelsens tillämpningsområde utöver dess ordalydelse.

78. Att tolka bestämmelsen nära dess ordalydelse överensstämmer dessutom med bestämmelsens syfte. I motsats till andra villkor för undantag framför allt i artikel 13 B avgränsas

tillämpningsområdet för undantagen enligt artikel 13 A inte enbart genom vissa villkor rörande föremålet för tjänsten i fråga utan också av villkor rörande vilken person som utför tjänsten.

79. Som domstolen nyligen fastställt i domen i målet Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen(22) med avseende på artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet syftar villkoren rörande vilken person som utför tjänsten till att säkerställa att undantaget enbart tillämpas på sådan sjukvårdande behandling som ges av personer som har erforderliga yrkeskvalifikationer.

80. Undantaget för läkartjänster syftar nämligen till att med hänsyn till allmänintresset säkerställa att den stora allmänheten har råd att köpa dessa tjänster och att de inte fördyras av mervärdesskatten.(23) Allmänintresset består dock enbart i att sådana läkartjänster undantas från skatteplikt som utförs av kvalificerad personal.(24) Detta gäller inte enbart sjukvårdande behandling enligt artikel 13 A.1 c utan även tillhandahållande av tandproteser enligt artikel 13 A.1 e.

81. Därvid kan det i förevarande sammanhang lämnas öppet huruvida det sistnämnda undantaget enbart gäller om den tandtekniker som levererar tandprotesen även har tillverkat den själv. Även om han levererar tandproteser som tillverkats av någon annan kan han på grund av sin kvalifikation i alla fall bedöma huruvida produkten är av den kvalitet som erfordras. Vidare kan han bistå tandläkaren med råd i samband med beställningen av tandprotesen och – om erforderligt – utföra kompletterande arbeten på tandprotesen samt ta emot och handlägga reklamationer.

82. Detta gäller särskilt om tandprotesen i fråga tillverkats av tandtekniker i tredje stater vars krav på yrkeskvalifikation inte utan vidare kan fastställas. Dessutom kan det i detta fall vara särskilt svårt att avhjälpa fel.

83. Det kan visserligen inte uteslutas att i enstaka fall även en person som inte är tandtekniker efter hand förvärvar den kompetens som är nödvändig för att utföra de arbetsuppgifter som är förknippade med tillhandahållandet av tandproteser. Det skall inte heller påstås att tandproteser som tillverkas i en tredje stat och marknadsförs av en mellanhand i gemenskapen principiellt inte uppfyller kvalitetskraven inom gemenskapen. Det är dock ändamålsenligt att undanta endast de tandproteser som tillhandahålls av utbildade tandtekniker (eller tandläkare) för att generellt säkerställa att enbart tandproteser av erforderlig kvalitet undantas från skatteplikt.

84. Principen om skatteneutralitet talar inte emot denna tolkning av artikel 13 A.1 e. Enligt rättspraxis utgör denna princip hinder mot att liknande, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende.(25)

85. Till grund för undantaget ligger lagstiftarens uppfattning, som det saknas skäl att ifrågasätta, att enbart tandtekniker och tandläkare har den erforderliga yrkeskvalifikation som allmänt sett säkerställer att de tandproteser de tillhandahåller är av erforderlig kvalitet. Den tjänst som utförs av en mellanhand utan motsvarande kvalifikation anses inte vara likvärdig och måste således inte heller behandlas lika på grund av skattemässig neutralitet.

86. Svaret på första frågan bör således vara att undantaget enligt artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet enbart omfattar leveranser som utförs av tandtekniker eller tandläkare.

D – *Den andra frågan*

87. Hoge Raad har ställt den andra frågan bara för det fall att den första frågan besvaras jakande, nämligen att undantaget även skall tillämpas på leveranser som utförs av mellanhänder.

88. Bakom detta ligger uppfattningen att avgörande för rätten till avdrag för ingående

mervärdesskatt i samband med gemenskapsinterna leveranser är hur motsvarande utgående transaktioner behandlas i leveransens ursprungsstat. Detta ligger nära till hands om man utgår ifrån artikel 17.3 a i sjätte direktivet som den hänskjutande domstolen har begärt tolkning av inom ramen för denna fråga. Om däremot det ordinarie regelsystemet skall tillämpas vore frågan om den rätta tolkningen av artikel 17.3 b däremot den fråga som faktiskt måste besvaras i första hand.

89. Mot bakgrund av den ovan skildrade oklarheten om vilket regelsystem som faktiskt skall tillämpas, avser jag att föreslå svar för vardera av de möjliga hypoteserna, även om den hänskjutande domstolen inte har begärt någon tolkning av artikel 17.3 b. För att kunna ge ett användbart svar till den hänskjutande domstolen kan domstolen emellertid vara tvungen att beakta gemenskapsrättsliga regler som den hänskjutande domstolen inte har nämnt i sin fråga.(26)

1. Hypotes 1: Tillämpning av det ordinarie regelsystemet för leveranser inom gemenskapen

90. Som utvecklats ovan(27) föreligger enligt artikel 17.3 b i sjätte direktivet en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i samband med gemenskapsinterna leveranser som enligt artikel 28c A är undantagna från mervärdesskatt. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt föreligger således utan problem om leveransen av tandprotesen i enlighet med direktivet anses vara skattepliktigt i bestämmelselandet, eftersom den inte utförs av en tandtekniker eller tandläkare.

91. Ingående mervärdesskatt kan dock även dras av vid leveranser av tandproteser som i och för sig vore undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet, men som dock alltså är skattepliktiga i bestämmelsestaten vid tillämpning av artikel 28.3 a jämte bilaga E punkt 2 i sjätte direktivet.

2. Hypotes 2: Tillämpning av de minimis-regelsystemet för leveranser inom gemenskapen

92. Enligt artikel 17.3 a i sjätte direktivet kan ingående mervärdesskatt dras av för tjänster som förvärvats inom landets territorium om de används för transaktioner som följer av utomlands utövade ekonomiska verksamheter som avses i artikel 4.2 för vilka den ingående mervärdesskatten vore avdragsgill om dessa transaktioner hade utförts inom landets territorium.

93. Följaktligen är rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt utesluten i samband med sådan leverans av tandproteser till en annan medlemsstat på vilken artikel 28b B jämte artikel 28a.1 a andra stycket i sjätte direktivet är tillämplig om leveransen vore undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 13 A.1 e i den stat i vilken leverantören har sitt säte.

94. Det är däremot tveksamt vilka konsekvenserna blir för avdragsrätten för ingående mervärdesskatt om staten i vilken leverantören har sitt säte inte på ett korrekt sätt har införlivat artikel 13 A.1 e i nationell lagstiftning och har utsträckt undantaget till transaktioner som inte omfattas av direktivet. Detta gäller med avseende på de nederländska bestämmelserna, eftersom dessa från skatt undantar även tillhandahållande av tandproteser genom mellanhänder som inte är tandtekniker eller tandläkare.

95. Om det inte är möjligt att tolka den nationella rätten på ett sätt som är konformt med artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet kan en enskild person direkt åberopa direktivet för att få rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Både artikel 13 A.1 e och artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet är tillräckligt preciserade för detta ändamål.(28) Däremot är ett "asymmetriskt åberopande" av direktivet uteslutet, vilket innebär att den skattskyldige personen i princip inte kan "[symetriskt åberopande]"r tillräckligt preciserade för detta ändamålde mervärdesskatt. sskatt. ahållande av tandproteser genom mbegära avdrag för ingående mervärdesskatt med stöd av direktivet utan att de utgående transaktionerna beskattas.

96. En central princip för mervärdesskattesystemet är nämligen att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster principiellt förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna och som medför en rätt till avdrag.(29) Om däremot en skattskyldig utför tjänster åt en annan skattskyldig person som denne använder för en skattefri transaktion är den andra skattskyldige personen inte berättigad att dra av ingående mervärdesskatt – med undantag för de fall som uttryckligen föreskrivs i de tillämpliga direktiven.(30)

97. Vid leveranser *inom ett lands territorium* som undantas från mervärdesskatt på grund av att direktivet på ett felaktigt sätt införlivats i nationell lagstiftning skulle det strida mot den nämnda principen om den ingående mervärdesskatten rörande dessa leveranser ändå vore avdragsgill. För att med stöd av direktivet kunna göra gällande en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt måste den skattskyldige personen följaktligen samtidigt begära att behandlas som skattskyldig person.(31) Därvid måste den nationella processrätten säkerställa att den enskilde personen kan tillförsäkra sig de rättigheter som härrör från direktivet. Det vore däremot ingen lösning om tolkningen av direktivet leder till en fördel för den skattskyldige personen som själv strider mot direktivets principer.

98. Vid *gränsöverskridande leveranser* enligt de minimis-regelsystemet, som är aktuella i förevarande fall, är läget dock ett helt annat. Dessa leveranser är *faktiskt* överhuvudtaget inte föremål för beskattning vid leverantörens säte, eftersom de betraktas som utförda i bestämmelselandet. Enligt artikel 17.3 a i sjätte direktivet utgår man vid bedömningen av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt enbart *fiktivt* från hur motsvarande transaktioner inom ett lands territorium behandlas för att förenkla administrationen.

99. Om man utgår ifrån att medlemsstaterna på ett korrekt sätt har införlivat artikel 13 A.1 e i sjätte direktivet i den nationella lagstiftningen, borde leveranserna i fråga generellt sett behandlas som skattepliktiga leveranser i bestämmelseländerna, vilket innebär en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt de skildrade principerna. I detta fall kan det inte vara tal om något asymmetriskt åberopande av direktivet.

100. Därför borde man vid tillämpningen av artikel 17.3 a inte fiktivt utgå ifrån hur motsvarande transaktioner skulle behandlas enligt sådan nationell rätt som inte är konform med direktiven. Tvärtom skall man fiktivt utgå ifrån och fråga sig hur motsvarande transaktioner *vid en korrekt införlivelse i nationell rätt* skulle klassificeras skattemässigt inom ett lands territorium.

101. Denna lösning innebär i de allra flesta fallen att det går att undvika att skatteneutraliteten åsidosätts. Detta skulle nämligen ske om avdragsrätten för ingående mervärdesskatt nekades, trots att en mellanhands tillhandahållande av tandproteser i enlighet med bestämmelserna i direktivet inte behandlas som undantagen leverans i bestämmelseländerna. Avsaknaden av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skulle nämligen innebära att tjänsterna i föregående led dubbelbeskattas, vilket även skulle hindra den gränsöverskridande handeln.

102. Visserligen behandlas därmed leveranser inom ett lands territorium och leveranser som utförs i en annan medlemsstat olika med avseende på avdragsrätten för ingående mervärdesskatt. Men eftersom leveranserna i bestämmelselandet – förutsatt att direktivet införlivats på ett korrekt sätt i nationell lagstiftning – faktiskt beskattas, medan motsvarande leveranser inom landets territorium i strid mot direktivet är undantagna från beskattning är situationen för inhemska och utländska leveranser inte heller lika.

V – Förslag till avgörande

103. Mot bakgrund av övervägandena ovan föreslår jag att domstolen lämnar följande svar på de av Hoge Raad ställda tolkningsfrågorna:

1. 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 skall tolkas så, att det tillhandahållande som undantas från mervärdesskatt enligt denna bestämmelse inte omfattar tillhandahållande av tandproteser genom en mellanhand som inte själv innehar kvalifikationen som tandtekniker eller tandläkare.

2. Enligt artikel 17.3 b i sjätte direktivet är en skattskyldig person berättigad till avdrag för respektive återbetalning av ingående mervärdesskatt med avseende på leveranser av tandproteser inom gemenskapen, som enligt artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet är undantagna från skatt, om det motsvarande gemenskapsinterna förvärvet är skattepliktigt i bestämmelsestaten, eftersom denna stat alltså beskattar motsvarande transaktioner med tillämpning av artikel 28.3 a jämte bilaga E punkt 2 i direktivet.

Enligt artikel 17.3 a i sjätte direktivet är en skattskyldig person berättigad till avdrag för respektive återbetalning av ingående mervärdesskatt med avseende på leveranser som enligt artikel 28.b B jämte artikel 28a.1 a andra stycket i sjätte direktivet utförs i en annan medlemsstat förutsatt att dessa transaktioner skulle medföra avdragsrätt för ingående mervärdesskatt om de hade utförts inom landets territorium. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt består i detta fall även om leveransen inom landets territorium i strid med sjätte direktivet skulle behandlas som en skattefri transaktion.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – EGT L 145, s. 1; *svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.*

3 – Se förslaget till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer av den 22 juni 2006.

4 – Rådets 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 11, s. 3).*

5 – Enligt detta pågår övergångsperioden fram till att bestämmelserna i artikel 28 avskaffas, vilket hittills inte har skett med avseende på de aktuella transaktionerna.

6 – EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33.

7 – I dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388/EEG och införande av förenklade åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119).

8 – Närmare bestämmelser om detta finns numera i artikel 22 i rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EUT L 288, s. 1), som av tidsmässiga skäl inte är tillämplig på förevarande fall.

9 – I dess lydelse enligt direktiv 92/111 (ovan fotnot 7).

10 – Dom av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik (REG 2005, s. I-4357), punkt 35, med hänvisning till domen av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank (REG 2000, s. I-4177), punkt 30, dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National (REG 2001, s. I-1361), punkt 28, och dom av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations (REG 2001, s. I-6663), punkt 31.

11 – Förslag till avgörande i målet Eurodental (ovan fotnot 3), punkt 34. För en utförligare redogörelse för systemet med gemenskapsinterna leveranser och förvärv, se även mitt förslag till avgörande av den 10 november 2005 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder (REG 2005, s. I-10000), punkterna 19–25.

12 – Jämför förslaget till avgörande i målet Eurodental (ovan fotnot 3), punkt 27, samt artikel 2 i första direktivet (ovan punkt 4).

13 – Förslag till avgörande i målet Eurodental (ovan fotnot 3), punkt 35.

14 – Jämför särskilt dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 18, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa (REG 2000, s. I-1577), punkt 43, och domen i målet Kretztechnik (ovan fotnot 10), punkt 33.

15 – Domen i målet Kretztechnik (ovan fotnot 10), punkt 34, med hänvisning till dom av den 14 februari 1985 i målet 268/83, Rompelman (REG 1985, s. I-655), punkt 19, av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), punkt 15, domen i de förenade målen Gabalfrisa m.fl. (ovan fotnot 14), punkt 44, domen i målet Midland Bank (ovan fotnot 10), punkt 19, och domen i målet Abbey National (ovan fotnot 10), punkt 24.

16 – Jämför fotnot 16 i förslaget till avgörande i målet Eurodental (ovan fotnot 3).

17 – Dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 20, av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis (REG 2005, s. I-1131), punkt 24, och av den 12 januari 2006 i mål C-246/04, Turn-und Sportunion Waldburg (REG 2006, s. I-589), punkt 33.

18 – Dom av den 27 april 2006 i de förenade målen C-443/04 och C-444/04, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen (REG 2006, s. I-0000), punkt 35. Jämför även punkt 40 i mitt förslag till avgörande av den 15 december 2005 i dessa mål.

19 – Dom av den 26 september 1996 i mål C-302/93, Debouche (REG 1996, s. I-4495).

20 – Se nedan punkt 94 och följande punkter.

21 – Dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 28, av den 20 november 2003 i mål C-307/01, d'Ambrumenil och Dispute Resolution Services Ltd (REG 2003, s. I-13989), punkt 52, och av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest och Montecello (REG 2005, s. I-4427), punkt 29.

22 – Domen i de förenade målen Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen (ovan fotnot 18), punkt 37, med hänvisning till domen i målet Kügler (ovan fotnot 21), punkt 27.

23 – Domen i målet d'Ambrumenil (ovan fotnot 21), punkt 58, med hänvisning till domen av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), punkt 23, och domen i målet Kügler (ovan fotnot 21), punkt 29.

24 – Jämför förslaget till avgörande i målet Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen (ovan fotnot 18), punkt 39.

25 – Jämför de domar som citerats i fotnot 17 samt dom av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, kommissionen mot Tyskland (REG 2003, s. I-12691), punkt 20, domen i målet Kingscrest Associates och Montecello (ovan fotnot 21), punkt 54, samt domen i de förenade målen Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen (ovan fotnot 18), punkt 39.

26 – Jämför särskilt dom av den 20 mars 1986 i mål 35/85, Tissier (REG 1986, s. 1207), punkt 9, av den 27 mars 1990 i mål C-315/88, Bagli Pennacchiotti (REG 1990, s. I-1323), punkt 10, av den 18 november 1999 i mål C-107/98, Teckal (REG 1999, s. I-8121), punkt 39, och av den 7 november 2002 i de förenade målen C-228/01 och C-289/01, Bourrasse och Perchicot (REG 2002, s. I-10213), punkt 33.

27 – Punkt 41 och följande punkter.

28 – Jämför, med avseende på sjätte direktivets direkta effekt i allmänhet, dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark (EGT 2001, s. I-493), punkt 31; speciellt om undantag från mervärdesskatt enligt artikel 13: dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53), punkt 49, och angående artikel 17.1 och 17.2: domen i målet BP Soupergaz (ovan fotnot 14), punkt 34.

29 – Se den rättspraxis som anges i fotnot 10.

30 – Dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), punkt 28, och domen i målet Debouche (ovan fotnot 19), punkt 16.

31 – Skatteplikten kan nämligen i kombination med avdragsrätten för ingående mervärdesskatt vara fördelaktig för den skattskyldige personen, så som redan utvecklats av generaladvokaten Darmon i sitt förslag till avgörande av den 30 juni 1993 i mål C-63/92, Lubbock Fine (REG 1993, s. I-6665), punkt 19.