

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

fremsat den 7. september 2006¹

I — Indledning

1. I denne sag skal der træffes afgørelse om fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag² (herefter »sjette direktiv«), i forbindelse med levering af tandproteser.

2. For det første skal det afklares, om afgiftsfrigørelsen for sådanne leverancer i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), også gælder i de tilfælde, hvor tandprotesen ikke leveres direkte af en tandlæge eller tandtekniker, men af en mellemhandler, som ikke selv besidder de tilsvarende faglige kvalifikationer.

3. For det andet skal det undersøges, om der ved levering inden for Fællesskabet af tandproteser eksisterer en ret til at foretage fradrag for indgående afgift [herefter også »moms«], når levering i bestemmelseslandet ikke behandles i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), men betragtes som afgiftspligtig i henhold til en overgangsordning. En lignende problemstilling foreligger også i Eurodental-sagen (sag C-240/05)³.

II — Retsforskrifter

A — Fællesskabsretten

4. Første direktiv⁴ indeholder i artikel 2 følgende definition på væsentlige elementer i det fælles merværdiafgiftssystem:

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EFT L 145, s. 1.

3 — Se generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse af 22.6.2006 i denne sag.

4 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsledet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.«

5. Sjette direktivs artikel 13 har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«; denne artikels punkt A, stk. 1, lyder i uddrag:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

e) tjenesteydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikers levering af tandproteser [...]«

6. Sjette direktivs artikel 28, stk. 3, tillader fravigelser fra artikel 13 i en overgangsperiode:

»I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode [⁵] kan medlemsstaterne:

a) fortsat lade de transaktioner være afgiftspligtige, som er fritaget i henhold til artikel 13 eller 15, og som er anført i bilag E; [...]«

7. I bilag E, punkt 2, nævnes tandlægers og tandteknikers transaktioner som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e).

5 — I henhold hertil varer overgangsperioden, indtil bestemmelserne i artikel 28 er ophævet, hvilket endnu ikke er sket for så vidt angår de foreliggende transaktioner.

8. Ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991⁶ blev der indsat et nyt afsnit XVIa (momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne; artikel 28a til 28m) i sjette direktiv. Disse bestemmelser er fortsat retningsgivende, da der endnu ikke er vedtaget nogen endelig bestemmelse om afgiftspåleggelsen af varebevægelser mellem erhvervsdrivende, der sker inden for rammerne af samhandel mellem medlemsstaterne.

kel 24 eller af bestemmelserne i artikel 8, stk. 1, litra a), anden sætning, eller artikel 28b, punkt B, stk. 1.

Uanset første afsnit skal der ikke svares merværdiafgift af de erhvervelser af goder inden for Fællesskabet, der er foretaget af en afgiftspligtig person eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person på de betingelser, der er omhandlet i stk. 1a.

9. Artikel 28a⁷ regulerer afgiftspligten ved erhvervelser inden for Fællesskabet som følger:

Medlemsstaterne giver afgiftspligtige personer og ikke-afgiftspligtige juridiske personer, som kan omfattes af bestemmelserne i andet afsnit, ret til at vælge den generelle ordning i første afsnit. Medlemsstaterne fastsætter de nærmere regler for denne valgmulighed, som mindst skal omfatte en periode på to kalenderår.

»1. Der skal ligeledes svares merværdiafgift af:

- a) erhvervelser inden for Fællesskabet af goder mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen i arti-

[...]

1a. Undtagelsen i stk. 1, litra a), andet afsnit, omfatter:

- a) [...]

⁶ — EFT L 376, s. 1.

⁷ — Som affattet ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14.12.1992 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om forenklingsforanstaltninger med hensyn til merværdiafgift (EFT L 384, s. 47).

- b) erhvervelser inden for Fællesskabet af goder, bortset fra de i litra a) omhandlede end nye transportmidler og punktafgiftspligtige varer.«

— foretaget [...] af en afgiftspligtig person, som kun foretager levering af goder eller tjenesteydelser, der ikke giver den pågældende nogen fradragsret, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person

10. I artikel 28b, punkt B, fastlægges stedet for levering inden for Fællesskabet i forbindelse med bestemte undtagelser som følger:

— inden for rammerne af en samlet værdi, der i det løbende kalenderår ikke overstiger en tærskel, som medlemsstaterne fastsætter, men som ikke kan være lavere end et beløb i national valuta svarende til 10 000 ECU, og

»1. Uanset artikel 8, stk. 1, litra a), og stk. 2 anses stedet for levering af goder, der af leverandøren eller på hans vegne forsendes eller transporteres fra en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, for at være det sted, hvor goderne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til køberen afsluttes, når følgende betingelser er opfyldt:

— på betingelse af, at den samlede værdi af erhvervelser inden for Fællesskabet af goder i det foregående kalenderår ikke har overstegt den tærskel, der er omhandlet i andet led.

— Leveringen af goderne finder sted til en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når disse personer er omfattet af undtagelsen i artikel 28a, stk. 1, litra a), andet afsnit, eller til enhver anden ikke-afgiftspligtig person.

Den tærskel, der tjener som reference for anvendelsen af ovennævnte bestemmelser, er den samlede værdi — uden den merværdi-afgift, der skal svares eller er betalt i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes — af erhvervelser inden for Fællesskabet af andre goder

[...]

2. Er de leverede goder imidlertid ikke punktafgiftspligtige varer, finder stk. 1 ikke anvendelse på levering af goder, der forsendes eller transporteres til den samme medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes:

— når leveringen sker inden for rammerne af en samlet værdi — uden merværdiafgift — som i det løbende kalenderår ikke overstiger et beløb i national møntenhed svarende til 100 000 ECU, og

— på betingelse af, at den samlede værdi uden merværdiafgift af de efter stk. 1 foretagne leveringer af andre goder end punktafgiftspligtige varer i det foregående kalenderår ikke har oversteget et beløb i national møntenhed svarende til 100 000 ECU. [⁸]

Den medlemsstat, på hvis område goderne befinder sig, når forsendelsen eller trans-

porten til køberen afsluttes, kan nedsætte de ovenfor nævnte tærskler til et beløb i national møntenhed svarende til 35 000 ECU, såfremt medlemsstaten frygter, at ovennævnte tærskel på 100 000 ECU fører til alvorlig forurening af konkurrencevilkårene. De medlemsstater, der gør brug af denne mulighed, træffer de nødvendige foranstaltninger til at underrette de kompetente offentlige myndigheder i den medlemsstat, hvorfra goderne forsendes eller transporteres, herom.

[...]

3. Den medlemsstat, på hvis område goderne befinder sig, når forsendelsen eller transporten påbegyndes, giver de afgiftspligtige personer, der foretager leveringer af goder, der kan omfattes af bestemmelserne i stk. 2, ret til at vælge, at stedet for disse leveringer fastlægges i overensstemmelse med stk. 1.

De pågældende medlemsstater fastsætter de nærmere regler for denne valgmulighed, der mindst skal omfatte en periode på to kalenderår.«

8 — Dette er senere blevet reguleret mere detaljeret i artikel 22 i Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 af 17.10.2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 288, s. 1), som af tidsmæssige grunde ikke finder anvendelse på nærværende sag.

11. I henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, er levering mellem to medlems-

stater principielt fritaget for afgift. Denne bestemmelse lyder i uddrag:

sen i artikel 28a, stk. 1, litra a), andet afsnit.

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, fritager medlemsstaterne nedennævnte transaktioner:

[...]«

12. Artikel 17, som ændret ved sjette direktivs artikel 28f⁹, regulerer fradragsretten. I denne sammenhæng er stk. 2 og 3 væsentlige:

a) levering af goder, som defineret i artikel 5, når disse goder af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes.

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

Denne fritagelse gælder hverken for levering af goder, der foretages af afgiftspligtige personer, som er omfattet af fritagelsesordningen i artikel 24, eller for levering af goder, der foretages til afgiftspligtige personer eller til ikke-afgiftspligtige juridiske personer, når disse personer er omfattet af undtagel-

[...]

9 — Som ændret ved direktiv 92/111/EØF, nævnt ovenfor i fodnote 7.

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

- a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet
- b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 14, stk. 1, litra i), artikel 15, artikel 16, stk. 1, punkt B, C, D og E, og stk. 2, samt artikel 28c, punkt A og C
- c) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13, punkt B, litra a), og litra d), nr. 1 til 5, såfremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet, eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til udførsel til steder uden for Fællesskabet.«

B — *National ret*

13. I henhold til artikel 11, stk. 1, litra g), i den nederlandske lov om merværdiafgift i

den affattelse, som var gældende indtil den 1. december 1997, var tandteknikers ydelser fritaget for moms. Ifølge de nederlandske domstoles fortolkning omfattede denne momsfrigtagelse ikke leverancer fra mellemhandlere, som ikke selv var tandteknikere.

14. Fra den 1. december 1997 har den ovennævnte bestemmelse fritaget »levering af tandproteser« fra moms uden nærmere bestemmelser vedrørende leverandøren som sådan.

III — Faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

15. Selskabet VDP Dental Laboratory NV (herefter »VDP«) med hjemsted i Nederlandene lader på bestilling fra tandlæger i Nederlandene, Belgien, Danmark, Tyskland, Frankrig, Italien og lande uden for Fællesskabet tandtekniske arbejder udføre, såsom kroner, inlays, frames, broer og lignende. De tandlæger, som afgiver bestilling, fremstiller et eller flere gipsaftryk af biddet, som sendes til selskabet VDP eller afhentes af dette. VDP vurderer, om aftrykkene kan anvendes, og sender dem i bekræftende fald til et tandteknisk laboratorium (som i de fleste tilfælde er etableret uden for Fællesskabet). Labora-

toriet sender tandprotesen til VDP, som betaler laboratoriet og i givet fald importerer tandprotesen til Fællesskabet. Derefter leverer VDP tandprotesen — mod betaling og i franko forsendelse — til den tandlæge, som har bestilt protesen. VDP har ingen uddannede tandteknikere eller tandlæger ansat.

for perioden fra den 1. januar 1996 til den 31. december 1998 et pålæg om efterbetaling af moms på 117 530 HFL.

16. VDP er af den opfattelse, at de leveringer, som selskabet har foretaget i Nederlandene, er moms fritaget, og at det ikke har ret til fradrag for indgående moms ved levering til tandlæger, der er etableret i Nederlandene. VDP har dog foretaget fradrag for indgående moms ved levering til tandlæger, der er etableret uden for Nederlandene.

17. For at undgå en dobbelt afgiftsbelastning har afgiftsmyndigheden indrømmet adgang til fradrag for indgående moms i de tilfælde, hvor afgiften blev debiteret VDP for goder og tjenesteydelser, som selskabet har købt til levering inden for Fællesskabet. Dette skete under forudsætning af, at VDP registrerede køberens momsnummer og fremlagde en erklæring vedrørende leveringer foretaget inden for Fællesskabet.

18. Da disse betingelser ikke var opfyldt for leverancer til de ovennævnte medlemsstater (jf. punkt 15), udstedte afgiftsmyndigheden

19. Førsteinstansretten fastslog, at VDP's ydelser i perioden fra den 1. januar 1996 til den 1. december 1997 ikke var fritaget for moms i medfør af momslovens artikel 11, stk. 1, litra g) (i den affattelse, der var gældende indtil den 1.12.1997). Hvad angår perioden fra den 1. december 1997 til den 31. januar 1998 fastslog førsteinstansretten, at ydelserne ganske vist ikke var omfattet af fritagelsen i sjette direktiv, da VDP ikke var tandtekniker. Nævnte ret fastslog dog, at betingelserne i momslovens artikel 11, stk. 1, litra g) (i den affattelse, der var gældende fra den 1.12.1997) var opfyldt. På grund af fritagelsen af ydelsen var det udelukket at gøre krav på fradrag for indgående moms. Stadig ifølge førsteinstansretten kunne VDP ikke på den ene side påberåbe sig, at leveringen var afgiftspligtig i medfør af sjette direktiv, for deraf at udlede ret til at foretage fradrag for indgående moms, og på den anden side påberåbe sig afgiftsfritagelsen i henhold til national ret. Resultatet var, at førsteinstansretten nedsatte efterbetalingen af moms til 9 527 HFL. Dette beløb vedrører levering af tandproteser til tandlæger i andre medlemsstater i perioden fra den 1. december 1997 til den 31. marts 1998.

20. I kassationsankesagen ved Hoge Raad er det omtvistet, hvorvidt der også eksisterer en ret til at fradrage indgående moms ved levering til tandlæger i Frankrig og Italien, da levering af tandproteser ikke er fritaget for afgift der. I denne sammenhæng har Hoge Raad ved dom af 11. november 2005 forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

B, stk. 1, første led) foretages i en anden medlemsstat, som i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), jf. bilag E, punkt 2, ikke har fritaget sådan levering for moms?»

»1) Skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, litra e), fortolkes således, at udtrykket »tandteknikers levering af tandproteser« omfatter levering af tandproteser, der foretages af en afgiftspligtig person, som har givet en tandtekniker i opdrag at fremstille disse tandproteser?

21. I sagen ved Domstolen har VDP, den nederlandske og den græske regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber afgivet skriftlige indlæg.

IV — Stillingtagen

A — Retsregler, der finder anvendelse på handel inden for Fællesskabet

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), da fortolkes således, at en medlemsstat, der har fritaget de ovennævnte leveringer for moms, har pligt til at indrømme adgang til fradrag for disse leveringer i det tilfælde, hvor leveringen (bl.a. på grundlag af sjette direktivs artikel 28b, punkt

22. Inden jeg behandler de præjudicielle spørgsmål forelagt af Hoge Raad, skal jeg undersøge, hvilke bestemmelser vedrørende handel inden for Fællesskabet der er relevante for den foreliggende sags omstændigheder Afhængigt af, hvilke retsregler der finder anvendelse, gælder nemlig også forskellige regler for fradrag for indgående afgift.

1. De generelle retsregler

23. Ifølge de generelle retsregler er levering foretaget af en afgiftspligtig person til en anden afgiftspligtig person fritaget for moms i dennes oprindelsesstat i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a). I stedet for leverandøren skal modtageren ved erhvervelse inden for Fællesskabet svare moms i bestemmelsesstaten i henhold til artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit.

24. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), indrømmer medlemsstaterne også enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den indgående afgift, dersom han anvender goderne og tjenesteydelserne til transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, dvs. den indgående afgift på ydelser, som den afgiftspligtige person har erhvervet som forudgående delydelser til en leverance inden for Fællesskabet.

25. Umiddelbart er denne ordning overraskende, fordi retten til at fradrage den indgående afgift, der er betalt for goder og tjenesteydelser, principielt er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i

senere omsætningsled, som er pålagt afgift, og som giver ret til fradrag¹⁰.

26. Ikke desto mindre er artikel 17, stk. 3, litra b), fuldt ud i overensstemmelse med afgiftsordningen for handelen mellem medlemsstaterne, hvilket generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer også har fastslået i sit forslag til afgørelse i Eurodental-sagen¹¹. Denne bestemmelse tilgodeser, at retten til at opkræve afgifter tilfalder bestemmelsesstaten, og sikrer, at også merværdien af forudgående delydelser er underlagt afgift i den stat, hvor tingen eller ydelsen forbruges, hvilket er i overensstemmelse med, at moms er en afgift på privat forbrug¹².

2. De minimis-reglerne

27. Ved bestemte leverancer af mindre omfang foretaget inden for Fællesskabet

10 — Dom af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 35, under henvisning til dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 30, af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 28, og af 27.9.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 31.

11 — Nævnt ovenfor i fodnote 3, punkt 34. Jf. endvidere vedrørende ordningen for leverancer og erhvervelse inden for Fællesskabet i mit forslag til afgørelse af 10.11.2005 i sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. 2006 I, s. 3227, på s. 3230, punkt 19-25.

12 — Jf. forslag til afgørelse i Eurodental-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 3, punkt 27, samt første direktivs artikel 2, som er gengivet i punkt 4.

gælder særlige regler, som jeg sammenfattende skal kalde de minimis-reglerne. Forudsætningerne for at anvende disse særregler er ret komplicerede og kan påvirkes af, hvilke valg man træffer.

28. Kort sagt fastsættes leveringsstedet i modsætning til fastsættelse efter de generelle regler for fjernleverancer som det sted, hvor genstanden befinder sig ved forsendelsens eller transportens afslutning. Således skal *leverandøren* og ikke som efter de generelle regler for handel inden for Fællesskabet *erhververen* svare moms af leverancen i bestemmelseslandet. De minimis-levering til afgiftspligtige personer i en anden medlemsstat bliver dermed i vid udstrækning sidestillet med grænseoverskridende levering foretaget af en afgiftspligtig person til en slutforbruger. I det følgende skal jeg nærmere behandle disse særregler.

29. I henhold til sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), andet afsnit, sammenholdt med stk. 1a, er erhvervelser inden for Fællesskabet fritaget for afgift, såfremt erhververen kun foretager levering, der ikke giver den pågældende nogen fradragsret, og den samlede værdi af denne afgiftspligtige persons erhvervelser inden for Fællesskabet i et kalenderår ikke overstiger den tærskel, som medlemsstaterne fastsætter. Denne tærskel må ikke være lavere end et beløb svarende til 10 000 ECU — i dag 10 000

EUR. Derudover må den pågældende afgiftspligtige person ikke i det løbende eller det foregående kalenderår have udnyttet sin mulighed i medfør af artikel 28a, stk. 1, litra a), tredje afsnit, for at vælge den generelle ordning (afgiftsopkrævning ved erhvervelser inden for Fællesskabet).

30. Sjette direktivs artikel 28b, punkt B, stk. 1, flytter stedet for levering inden for Fællesskabet af goder, hvis erhvervelse er fritaget for afgift i henhold til artikel 28a, stk. 1, litra a), andet afsnit, til bestemmelseslandet. Denne juridiske konsekvens gælder imidlertid i forbindelse med ikke-punktafgiftspligtige varer — altså f.eks. ved tandproteser — kun, såfremt leverancerne til en medlemsstat i det løbende eller foregående kalenderår ikke har overskredet 100 000 ECU/EUR; medlemsstaterne kan nedsætte denne tærskel til 35 000 ECU/EUR (artikel 28b, punkt B, stk. 2). Men også her kan leverandøren vælge at anvende den generelle ordning.

31. De minimis-reglerne suppleres med sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), andet afsnit. Denne regel bestemmer klart, at levering inden for Fællesskabet af goder i modsætning til levering i henhold til de generelle regler ikke er fritaget for afgift, når den modsvarende erhvervelse af goderne ikke er afgiftspligtig i medfør af artikel 28a, stk. 1, litra a), andet afsnit.

32. Med hensyn til fradrag for indgående moms ved disse leveringer foretaget af leverandøren i bestemmelseslandet bestemmer sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), at der skal foretages en sammenligning med, hvorledes tilsvarende transaktioner behandles i indlandet. Såfremt der foreligger ret til fradrag for indgående moms, når sluttransaktionerne foretages internt i en medlemsstat, foreligger denne ret også i forbindelse med delydelser til udenlandske transaktioner.

3. Hvilke retsregler finder anvendelse i hovedsagen?

33. Kommissionen har i sit svar på et spørgsmål stillet af Domstolen anført, at de minimis-reglerne finder anvendelse i hovedsagen.

34. Anmodningen om præjudiciel afgørelse indeholder imidlertid ikke entydige oplysninger om dette. På den ene side har Hoge Raad i sit andet spørgsmål udtrykkeligt anmodet om fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), i forbindelse med leveringer, som på grundlag af sjette direktivs

artikel 28b, punkt B, stk. 1, første led, anses for foretaget i en anden medlemsstat. Dette tyder på anvendelse af de minimis-reglerne.

35. På den anden side har den forelæggende ret i sin begrundelse for anmodningen henvist til Eurodental-sagen og fremført, at det præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), stillet i nævnte sag også er relevant for nærværende sag. Denne bestemmelse gælder imidlertid kun for levering inden for Fællesskabet, som er underlagt de generelle retsregler.

36. Kommissionen har især støttet sin opfattelse på sin egen gennemgang af forelæggelsesdommens oplysninger om de faktiske omstændigheder.

37. I denne forbindelse skal jeg fastslå, at sagen oprindeligt drejede sig om et pålæg om efterbetaling af moms på 117 530 HFL (svarende til ca. 53 000 EUR) for perioden fra den 1. januar 1996 til den 31. december 1998. Går man ud fra en gennemsnitlig momssats i bestemmelsesstaterne på 19%, udgjorde værdien af de dertil svarende leverancer inden for Fællesskabet ca. 270 000 EUR.

38. Af oplysningerne om de faktiske omstændigheder fremgår imidlertid ikke, hvorledes leverancerne var fordelt på de

forskellige skatteår og bestemmelseslande. Det er ligeledes uklart, om og i givet fald hvilke af disse lande har udnyttet muligheden for at nedsætte tærsklen for anvendelse af artikel 28b, punkt B, til 35 000 ECU/EUR. Endelig fremgår det ikke, hvilket omfang leverancerne havde i det foregående kalenderår, og om VDP ikke havde udnyttet muligheden for at vælge anvendelse af de generelle retsregler.

39. Derudover fremgår det ikke klart af oplysningerne i anmodningen om en præjudiciel afgørelse, om VDP's aftagere kun har leveret ydelser, som ikke giver ret til fradrag af indgående moms, eller ikke har udnyttet muligheden for at svare moms af erhvervelserne inden for Fællesskabet. I hvert fald bør de tandlæger, som VDP har leveret til, og som havde hjemsted i medlemsstater, og som gør brug af overgangsordningen i artikel 28, stk. 1, litra a), sammenholdt med bilag E, have ret til fradrag for indgående moms.

40. Derfor tilkommer det de nationale domstole at afgøre, hvilket af de to sæt retsregler der finder anvendelse i nærværende tilfælde. Da retten til fradrag for indgående afgift er reguleret forskelligt afhængigt af de to sæt retsregler, skal jeg i det følgende for begge varianter undersøge, hvilke følger det har, når bestemmelserne vedrørende handel inden for Fællesskabet støder sammen med bestemmelserne vedrørende afgiftsfritagelse ved levering af tandproteser i indlandet.

B — Forholdet mellem bestemmelserne vedrørende handel inden for Fællesskabet og afgiftsfritagelse ved levering af tandproteser i indlandet

1. Første hypotese: anvendelse af de generelle retsregler ved levering inden for Fællesskabet

41. I henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), er levering inden for Fællesskabet fritaget for moms. Artikel 17, stk. 3, litra b), giver imidlertid ret til fradrag for indgående moms i forbindelse med levering inden for Fællesskabet, uden på nogen måde at gøre dette afhængigt af genstanden for leveringen.

42. Såfremt man først og fremmest anvender disse regler, behøver man ikke besvare det første præjudicielle spørgsmål, idet det er irrelevant at foretage en kvalificering af leveringen på grundlag af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e). Væsentligt er alene, at der foretages en levering inden for Fællesskabet, som giver ret til fradrag af indgående moms i henhold til artikel 17, stk. 3, litra b).

43. Denne løsningsmodel indebærer imidlertid det problem, at den kan medføre

fordeling af levering internt i en medlemsstat i forhold til levering inden for Fællesskabet, hvilket kan medføre konkurrenceforvridning.

44. Såfremt nemlig en levering internt i en medlemsstat er afgiftsfritaget i henhold til artikel 13, er erhvervelse inden for Fællesskabet ligeledes afgiftsfri i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt B, litra a). Derfor kan en afgiftspligtig person levere til sine aftagere i den anden medlemsstat, uden at disse skal svare moms i en eller anden form. Alligevel vil leverandøren kunne foretage fradrag for indgående moms, fordi han har foretaget en levering inden for Fællesskabet.

45. En afgiftspligtig person, som er bosiddende i bestemmelseslandet, kan ganske vist også levere afgiftsfrit i henhold til artikel 13. Men han vil i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, ikke have ret til at foretage fradrag for indgående afgift.

46. Dette problem bør efter min opfattelse løses ved, at man kun tillader fradrag for indgående moms i forbindelse med levering inden for Fællesskabet, når der rent faktisk svares afgift af den videre levering i bestemmelseslandet.

47. Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer har foreslået en anden løsning i sit forslag til afgørelse i Eurodental-sagen. Han mener, at fradrag for indgående moms i forbindelse med levering inden for Fællesskabet bortfalder, når der ikke svares moms af den pågældende transaktion begrundet i dennes art i medfør af artikel 13¹³. I nærværende sag mener de deltagende regeringer og Kommissionen ligeledes, at fritagelse i medfør af artikel 13 skal have forrang i forhold til fritagelse ved levering inden for Fællesskabet.

48. Dette synspunkt understøttes ikke klart af de relevante bestemmelsers ordlyd. Tværtimod taler det udtrykkelige forbehold i bestemmelsens indledning: »Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne [...]« imod, at fritagelsen i medfør af artikel 13, punkt A, skal have forrang. Derudover hersker der tvivl om, hvorvidt levering af tandproteser på grund af deres art skal anses for afgiftsfritaget, selv om sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), sammenholdt med dets bilag E, tillader afgift på sådanne ydelser.

49. For sit synspunkt har generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer fremført yderligere to argumenter. For det første henviser han — ligesom Kommissionen gør det i nærvæ-

13 — Forslag til afgørelse i Eurodental-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 3, punkt 35.

rende sag — til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra c). Denne bestemmelse giver ret til fradrag for indgående moms i forbindelse med visse ydelser, som er fritaget i henhold til artikel 13, punkt B, når transaktionen går ud over Fællesskabets grænser. Denne bestemmelse ville efter generaladvokatens og Kommissionens opfattelse være overflødig, såfremt disse fritagelser, så snart de deraf omfattede ydelser antager en international dimension, også kunne henføres direkte under artikel 17, stk. 3, litra b).

50. Dette argument forekommer mig ikke overbevisende. Ved de fritagelser i artikel 13, punkt B, litra a) og litra d), nr. 1 til 5, som artikel 17, stk. 3, litra c), henviser til, drejer det sig om forsikrings- og finanstjenesteydelser i forbindelse med levering af goder til steder uden for Fællesskabet. Derimod omfatter artikel 17, stk. 3, litra b), levering af selve goderne til andre medlemsstater eller stater uden for Fællesskabet. Derfor vedrører litra b) og c) fuldstændig forskellige ydelser, således at den ene bestemmelse ikke kan gøre den anden overflødig.

51. For det andet har generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer henvist til et af Kommissionens argumenter og anført, at fritagelsen ville medføre konkurrenceforvridning i virksomhedens hjemstedsstat, såfremt virksomheden kunne foretage fradrag for indgående moms ved levering af tandproteser inden for

Fællesskabet, mens andre virksomheder, som gennemførte tilsvarende levering internt i denne stat, ikke havde ret til at foretage fradrag for indgående moms.

52. Heller ikke på dette punkt kan jeg tilslutte mig min kollega. Når en virksomhed gennemfører en grænseoverskridende levering til en anden medlemsstat, konkurrerer den ikke med virksomheder, som har deres aktiviteter på dens hjemmemarked. Derimod består der et konkurrenceforhold mellem levering inden for Fællesskabet og levering internt i bestemmelsesstaten. For at undgå konkurrenceforvridning skal man derfor sikre sig, at disse leveringer afgiftsmæssigt behandles ens i bestemmelsesstaten.

53. Dette tager generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers løsningsforslag ikke hensyn til. Det medfører i bestemte konstellationer, som foreligger i Eurodental-sagen og muligvis også i VDP-sagen, både tilsidesættelser af princippet om momsens neutralitet og hindringer for varebevægelserne inden for Fællesskabet.

54. I Eurodental-sagen drejede det sig om spørgsmålet om, hvorvidt en virksomhed med hjemsted i Luxembourg har ret til fradrag for indgående moms i forbindelse med levering af tandproteser til Tyskland.

Mens Luxembourg fritager tandteknikerens levering af tandproteser for moms i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), pålægger Tyskland fortsat disse leveringer moms i medfør af overgangsordningen i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), sammenholdt med dets bilag E.

skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles moms-system sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, såfremt en sådan virksomhed i sig selv er momspligtig¹⁵.

55. Hvis man først og fremmest tog udgangspunkt i afgiftsfritagelsen ved levering af tandproteser i oprindelsesstaten i medfør af artikel 13, ville en virksomhed som Eurodental ikke kunne foretage fradrag for indgående moms, selv om dens leverancer faktisk er momspligtige i bestemmelseslandet. Konsekvensen ville være, at der på en levering inden for Fællesskabet foruden den moms, som er proportional med slutprisen, også ville være en restmoms fra de forudgående delydelser.

57. Som angivet i første direktivs artikel 2, skal slutforbrugeren betale en afgift, der er nøjagtig proportional med ydelsens pris, uden at ydelser, som er tilført i forskellige led forud for beskatningsleddet, beskattes flere gange. Ifølge generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers løsningsforslag vil der imidlertid forekomme dobbeltbeskatning af forudgående ydelser, således at den samlede beskatning ikke længere er proportional med slutforbrugers pris¹⁶.

56. Dette er i strid med princippet om momsens neutralitet, som ligger til grund for bestemmelserne om fradrag for indgående moms. Fradragets retten udgør en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses¹⁴. Fradragets ordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige person for den moms, denne

58. Endvidere anser Domstolen det også for at være et konkret udtryk for neutralitetsprincippet, at sammenlignelige varer eller

14 — Jf. især dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, samt Kretztechnik-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 33.

15 — Kretztechnik-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 34, med henvisning til dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 44, Midland Bank-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 19, samt Abbey National-dommen, nævnt i fodnote 10, præmis 24.

16 — Jf. fodnote 16 i forslaget til afgørelse i Eurodental-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 3.

tjenesteydelser, som derfor konkurrerer indbyrdes, ikke må behandles forskelligt med hensyn til moms¹⁷. Nærmere bestemt er det således udlagte neutralitetsprincip blot et særligt udtryk for det almindelige lighedsprincip¹⁸. Også dette princip ville blive krænket, såfremt en tandtekniker med hjemsted i bestemmelseslandet kunne foretage fradrag for moms betalt for forudgående delydelser, mens en tandtekniker, som fra en anden medlemsstat foretager en levering inden for Fællesskabet til dette bestemmelsesland, ikke må foretage fradrag for indgående moms.

59. At levering internt i en medlemsstat og dermed konkurrerende levering foretaget inden for Fællesskabet således behandles forskelligt i afgiftsmæssig henseende, hindres også af princippet om frie varebevægelser i medfør af artikel 28 EF, idet dobbeltbeskatningen af forudgående ydelser fordyrer import af tandproteser fra andre medlemsstater. Hindringen opstår i det oprindelsesland for leveringen inden for Fællesskabet, som ikke giver fradrag for indgående moms, selv om den efterfølgende ydelse, som denne levering indgår i, rent faktisk er afgiftspligtig i bestemmelsesstaten.

17 — Dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 20, af 17.2.2005, forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linneweber og Akritidis, Sml. I, s. 1131, præmis 24, og af 12.1.2006, sag C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Sml. I, s. 589, præmis 33.

18 — Dom af 27.4.2006, forenede sager C-443/04 og C-444/04, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, Sml. I, s. 3617, præmis 35. Se i den forbindelse også punkt 40 i mit forslag til afgørelse af den 15.12.2005 i denne sag.

60. Desuden mener generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer, ligesom Kommissionen, at problematikken alene opstår, fordi bestemmelsesstaten anvender en undtagelsesregel. Ifølge deres mening må den i denne sammenhæng ufuldstændige harmonisering ikke medføre, at skattevæsenet i oprindelsesstaten — i Eurodental-sagen Luxembourg — belastes økonomisk på grund af bestemmelsesstatens — Tysklands — ensidige beslutning.

61. Det er klart ønskeligt, at merværdiafgiftssystemet harmoniseres i så vidt omfang som muligt, og at traditionelle undtagelser afskaffes. Men så længe disse undtagelser fortsat eksisterer retmæssigt, bør de deraf følgende ulemper for det indre marked og frem for alt for de enkelte afgiftspligtige personer så vidt muligt minimeres, også selv om det i enkeltsager medfører færre skatteindtægter for en medlemsstat.

62. Problemerne vist i eksemplet med Eurodental kan lige såvel forekomme i nærværende tilfælde, såfremt levering af tandproteser via en mellemhandler ganske vist principielt i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), er en afgiftsfritaget ydelse, men fortsat er afgiftspligtig i de konkrete bestemmelsesstater inden for Fællesskabet, som VDP leverer til, i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), sammenholdt med dets bilag E.

63. I denne konstellation kan de beskrevne tilsidesættelser af neutralitetsprincippet samt begrænsningen af de frie varebevægelser undgås ved, at oprindelsesstaten for en levering inden for Fællesskabet, som der faktisk skal svares afgift af i bestemmelsesstaten, tillader fradrag af indgående moms eller tilbagebetaler denne moms.

64. For det første er dette påbudt af den entydige ordlyd i sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b). For det andet er det i overensstemmelse med logikken i systemet for levering inden for Fællesskabet og med momsens egenskab som en forbrugsafgift, at afgiften alene opkræves i den stat, hvor forbruget sker. Oprindelsesstaten derimod har generelt ingen ret til den moms på ydelser, som betales af slutforbrugere i en anden stat.

65. VDP gør endvidere opmærksom på følgende problematik: Da Nederlandene — efter VDP's mening — med urette udvidede den indenlandske afgiftsfritagelse til også at omfatte levering af tandproteser via mellemhandlere og derfor ikke tillod fradrag for indgående moms i forbindelse med disse leveringer, blev VDP forfordelt i forhold til mellemhandlere, som leverer fra andre medlemsstater til Nederlandene. Hjemstedsstaterne for disse konkurrenter til VDP tillod nemlig fradrag for indgående moms, fordi de

gik ud fra, at leveringer foretaget af mellemhandlere ikke faldt under fritagelsens anvendelsesområde.

66. Dertil må konstateres, at det ikke er genstand for nærværende sag, om VDP's konkurrenter afgiftsmæssigt er blevet behandlet retligt korrekt i deres hjemstedsstater. Ligeledes er hverken afgiftsfritagelsen for VDP's leveringer internt i medlemsstaten eller afslaget på at foretage fradrag for indgående moms i forbindelse med disse leveringer genstand for denne sag. Derimod er det udelukkende omtvistet, om VDP har ret til at foretage fradrag for indgående moms i forbindelse med leveringer inden for Fællesskabet. Det afgørende i denne sammenhæng er, hvorvidt den erhvervelse inden for Fællesskabet, som modsvarer leveringerne inden for Fællesskabet til bestemmelsesstaterne, er afgiftspligtig.

67. Endelig skal jeg nævne, at min løsning er fuldstændig i overensstemmelse med Debouche-dommen¹⁹. Til grund for den afgørelse lå følgende faktiske omstændigheder: Étienne Debouche, der er advokat og etableret i Belgien, havde leaset en bil i Nederlandene, som han udelukkende anvendte i forbindelse med sin erhvervs-mæssige virksomhed i Belgien. I Belgien var tjenesteydelser præsteret af advokater fritaget for moms i medfør af sjette direktivs

19 — Dom af 26.9.1996, sag C-302/93, Sml. I, s. 4495.

artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med direktivets bilag F, punkt 2, mens samme ydelser var pålagt moms i Nederlandene.

68. Domstolen fastslog, at der i en sådan situation ikke er ret til at få tilbagebetalt moms som indgående moms i forbindelse med leasing af en bil. Da advokatens tjenesteydelser i den medlemsstat, som de præsteres i — her Belgien — er afgiftsfritaget, kan afgiften for de forudgående ydelser, som erhverves i en anden medlemsstat, ikke fradrages. Dette gælder også i de tilfælde, hvor de efterfølgende ydelser, hvori der indgår forudgående ydelser, er afgiftspligtige i den stat, som de forudgående ydelser blev erhvervet i.

69. Denne afgørelse tydeliggør, at det i forbindelse med fradrag for indgående moms principielt kommer an på, hvorledes den efterfølgende ydelse faktisk behandles afgiftsmæssigt i den stat, som den bringes på markedet i. Hvis ydelsen er afgiftsfritaget dér — også selv om det kun er som følge af en overgangsordning — må der ikke gives fradrag for indgående moms.

70. Såfremt fritagelsen i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), derimod ikke fandt anvendelse på mellemhandlers levering af tandproteser, ville der i nærværende tilfælde i modsætning til i

Eurodental-sagen ikke opstå nogen konflikt mellem fritagelsen i medfør af artikel 13 uden fradrag for indgående moms og fritagelsen med fradrag for indgående moms i forbindelse med leveringer inden for Fællesskabet. Ved korrekt gennemførelse af disse bestemmelser i de pågældende bestemmelsesstater ville man uden videre kunne tillade fradrag af indgående moms i oprindelsesstaten i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), for forudgående ydelser, som indgår i leverancer inden for Fællesskabet.

2. Anden hypotese: anvendelse af de minimis-reglerne ved levering inden for Fællesskabet

71. Ved levering inden for Fællesskabet, som falder under de minimis-ordningen, er retten til at foretage fradrag for indgående moms i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), afhængig af, hvorvidt disse transaktioner ville give ret til fradrag, såfremt de blev gennemført i indlandet.

72. For denne gruppe af leverancer inden for Fællesskabet indeholder litra a) således en bestemmelse, der — sådan som jeg læser den — udtrykkeligt afviger fra litra b). I stedet for at tage hensyn til den afgiftsmæssige behand-

ling i bestemmelsesstaten, hvilket faktisk ville være passende på baggrund af de fremstillede systematiske overvejelser i forbindelse med levering inden for Fællesskabet, tager litra a) hensyn til reglerne i indlandet.

73. Denne forskel i forhold til litra b) er dog berettiget på grund af de pågældende leveringers de minimis-karakter. Ved sporadiske leveringer af ringe værdi ville det medføre en uforholdsmæssig administrativ belastning, såfremt det skulle undersøges, om der i bestemmelsesstaten er tale om en levering, som er afgiftspligtig og derfor berettiger til at foretage fradrag for indgående moms.

74. Også her er der fare for at handle i strid med princippet om momsens neutralitet og for at hindre frie varebevægelser i de tilfælde, hvor tandproteser leveres til medlemsstater, hvor disse leveringer i medfør artikel 28, stk. 3, litra a), sammenholdt med bilag E, punkt 2, fortsat er afgiftspligtige. Dette har lovgiver imidlertid accepteret, hvilket fremgår af den klare ordlyd i artikel 17, stk. 3, litra a), for ikke at vanskeliggøre den afgiftsmæssige behandling af de minimis-leveringerne mere end højst nødvendigt og dermed forårsage hindringer for handelen inden for Fællesskabet i langt flere tilfælde.

75. Imidlertid må man med henblik på det foreliggende tilfælde stille det spørgsmål, hvorledes man skal forholde sig ved anvendelse af artikel 17, stk. 3, litra a), når leverandørens hjemstedsstat ikke har gennemført direktivet korrekt og fritager transaktioner for afgift, som ifølge direktivet egentlig ikke er fritaget. Dette spørgsmål vender jeg tilbage til²⁰, når jeg har undersøgt fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), nærmere.

C — *Det første præjudicielle spørgsmål*

76. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret afklaret, hvorvidt levering af tandproteser, der foretages af en afgiftspligtig person, som ikke selv er tandtekniker eller tandlæge, også falder under sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e).

77. Ifølge ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), gælder fritagelsen kun tandlægers eller tandteknikers levering af tandproteser. Fritagelsesbetingelserne i arti-

20 — Se punkt 94 ff. nedenfor.

kel 13 skal fortolkes strengt²¹, da de er en undtagelse fra princippet om, at der skal svares moms af alle varer og tjenesteydelser. Alene af den grund er der ingen anledning til at udvide bestemmelsens anvendelsesområde ud over dens ordlyd.

78. Derudover er en fortolkning, som holder sig strengt til ordlyden, også i overensstemmelse med ånden bag og formålet med bestemmelsen. I modsætning til andre fritagelsesbetingelser, frem for alt i artikel 13, punkt B, fastsættes anvendelsesområdet for fritagelserne i artikel 13, punkt A, hovedsagelig ikke kun ved hjælp af bestemte krav til genstanden for den pågældende ydelse, men også til den person, som præsterer ydelsen.

79. Som Domstolen nyligt har fastslået i sin dom i sagen Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen²² med hensyn til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal kravene til den person, som præsterer ydelsen, sikre, at der kun indrømmes moms-fritagelse for terapeutisk behandling, som udføres af tjenesteydere, som har de krævede faglige kvalifikationer.

80. Momsfritagelse ved lægelige ydelser skal nemlig i almenhedens interesse sikre, at disse ydelser forbliver overkommelige for borgerne og ikke må fordyres på grund af momsen²³. Almenheden er dog kun tjent med afgiftsfritagelse for lægelige ydelser, som præsteres af kvalificeret personale²⁴. Dette gælder ikke kun ved terapeutiske behandlinger i medfør af litra c), men også ved levering af tandproteser i medfør af litra e).

81. I nærværende sammenhæng kan det forblive et åbent spørgsmål, hvorvidt sidstnævnte fritagelse kun gælder, når den leverende tandtekniker også selv har fremstillet tandprotesen. Også når han leverer en tandprotese, som er fremstillet af en tredje mand, kan han på grund af sine kvalifikationer under alle omstændigheder vurdere, om produktet er af den nødvendige kvalitet. Endvidere kan han rådgive tandlægen ved bestilling af tandprotesen og — om nødvendigt — udføre supplerende arbejde på tandprotesen samt modtage og behandle reklamationer.

82. Dette gælder især, når den pågældende tandprotese er fremstillet af tandteknikere i lande uden for Fællesskabet, hvor det ikke

21 — Dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 28, af 20.11.2003, sag C-307/01, d'Ambrumenil og Dispute Resolutions Services Ltd, Sml. I, s. 13989, præmis 52, og af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 29.

22 — Nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 37, med henvisning til Krüger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 27.

23 — D'Ambrumenil-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 58, med henvisning til dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 23, og Kügler-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 29.

24 — If. forslag til afgørelse sagen Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, nævnt i fodnote 18, punkt 39.

uden videre fremgår, hvilke krav de stiller til de faglige kvalifikationer. Derudover kan der i sådanne tilfælde være særlige vanskeligheder forbundet med efterfølgende at få foretaget forbedringer af protesen.

indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsens²⁵.

83. Det kan ganske vist ikke udelukkes, at en person, som ikke selv er tandtekniker, i konkrete tilfælde også med tiden opnår den nødvendige kompetence til at løse de opgaver, som opstår i forbindelse med leveringen. Jeg skal heller ikke her påstå, at tandproteser, som er fremstillet i et land uden for Fællesskabet og sælges inden for Fællesskabet af en mellemhandler, principielt ikke opfylder kvalitetsstandarderne her. For generelt at sikre, at momsfrigtagelsen kun indrømmes i forbindelse med leverancer, som er af den nødvendige kvalitet, er det dog formålstjenligt at begrænse denne fritagelse til levering foretaget af uddannede tandteknikere (eller tandlæger).

85. Til grund for fritagelsen ligger lovgivers berettigede vurdering, hvorefter kun tandteknikere og tandlæger har de nødvendige faglige kvalifikationer, som generelt sikrer, at de tandproteser, som de leverer, er af den nødvendige kvalitet. En ydelse præsteret af en mellemhandler uden tilsvarende faglige kvalifikationer anses ikke for ligeværdig og skal derfor heller ikke af hensyn til momsens neutraliteten behandles lige.

86. Det første præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at afgiftsfritagelsen i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), kun omfatter levering, der foretages af tandteknikere eller tandlæger.

84. Princippet om momsens neutralitet er ikke til hinder for denne fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e). Ifølge Domstolens praksis er dette princip til hinder for, at tjenesteydelser, der er sammenlignelige, og som dermed konkurrerer

25 — If. dommene nævnt ovenfor i fodnote 17 samt dom af 23.10.2003, sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 20, Kingscrest Associates og Montecello-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 54, samt dommen i sagen Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 39.

D — *Det andet præjudicielle spørgsmål*

87. Hoge Raad har stillet dette spørgsmål, såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, nemlig at mellemhandlers levering af tandproteser ligeledes falder under fritagelsens anvendelsesområde.

88. Årsagen til dette er den opfattelse, at retten til at foretage fradrag for indgående moms i forbindelse med levering inden for Fællesskabet er afhængig af, hvorledes de dertil svarende efterfølgende transaktioner behandles afgiftsmæssigt i leverancens oprindelsesstat. Dette fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), hvis fortolkning den forelæggende ret har anmodet om i sit andet spørgsmål. Hvis imidlertid de generelle retsregler er relevante, bør man faktisk først og fremmest undersøge fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b) — ikke litra a).

89. På grund af den beskrevne uklarhed med hensyn til, hvilket regelsæt faktisk finder anvendelse, skal jeg foreslå et svar til begge mulige hypoteser, også selv om den forelæggende ret ikke har anmodet om fortolkning af artikel 17, stk. 3, litra b). Med henblik på at give den forelæggende ret et anvendeligt svar,

kan Domstolen nemlig inddrage fællesskabsregler, som den nationale ret ikke har henvist til i spørgsmålet²⁶.

1. Første hypotese: anvendelse af de generelle retsregler ved levering inden for Fællesskabet

90. Som tidligere nævnt²⁷, giver sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), ret til fradrag af indgående moms i forbindelse med levering inden for Fællesskabet, som er fritaget for moms i medfør af direktivets artikel 28c, punkt A. Fradragsretten er derfor uproblematisk, når levering af tandproteser i bestemmelseslandet i overensstemmelse med direktivet betragtes som en afgiftspligtig levering, fordi den ikke foretages af en tandtekniker eller tandlæge.

91. Fradrag af indgående moms kan dog også foretages ved levering af tandproteser, som i og for sig kunne være fritaget for afgift

26 — Jf. især dom af 20.3.1986, sag 35/85, Tissier, Sml. s. 1207, præmis 9, af 27.3.1990, sag C-315/88, Bagli Pennacchiotti, Sml. I, s. 1323, præmis 10, af 18.11.1999, sag C-107/98, Teckal, Sml. I, s. 8121, præmis 39, og af 7.11.2002, forenede sager C-228/01 og C-289/01, Bourrasse og Perchicot, Sml. I, s. 10213, præmis 33.

27 — Punkt 41 ff.

i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), men som fortsat er pålagt afgift i bestemmelseslandet i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra a), sammenholdt med dets bilag E, punkt 2.

2. Anden hypotese: anvendelse af de minimis-reglerne ved levering inden for Fællesskabet

92. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), kan der foretages fradrag af moms på ydelser erhvervet i indlandet, dersom de anvendes til transaktioner i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når disse transaktioner ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet.

93. Derfor foreligger der ikke ret til at foretage fradrag af moms i forbindelse med levering af tandproteser til en anden medlemsstat, som falder under sjette direktivs artikel 28b, punkt B, sammenholdt med dets artikel 28a, stk. 1, litra a), andet afsnit, dersom denne levering i leverandørens hjemstedsland ville være fritaget for moms i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e).

94. Det er dog tvivlsomt, hvilke følger det har for fradragsretten, hvis leverandørens hjemstedsland ikke har gennemført sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), korrekt og også har ladet fritagelsen gælde for transaktioner, som ikke er omfattet af direktivet. Dette er tilfældet ved de nederlandske retsregler, idet disse også momsfritager levering af tandproteser, som foretages af mellemhandlere, der ikke har en tandtekniķers eller en tandlæges kvalifikation.

95. Såfremt der ikke er mulighed for at fortolke de nationale retsregler i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), kan en borger påberåbe sig direktivet direkte for at få ret til at foretage fradrag for indgående moms. Både sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), og dets artikel 17, stk. 1 og 2, er tilstrækkeligt præcise til en sådan påberåbelse²⁸. Dog er det ikke muligt at foretage en »asymmetrisk påberåbelse« af direktivet, dvs. at den afgiftspligtige person principielt ikke under påberåbelse af direktivet kan gøre fradragsretten gældende, uden at svare moms af de efterfølgende transaktioner.

28 — Generelt vedrørende direkte anvendelse af sjette direktiv: jf. dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 31; specielt vedrørende afgiftsfritagelse i medfør af artikel 13: jf. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 49, og vedrørende artikel 17, stk. 1 og 2: jf. BP Soupergaz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 34.

96. Det er nemlig et centralt princip i momssystemet, at retten til at fradrage den indgående moms, der er betalt for goder og tjenesteydelser, principielt er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag²⁹. Når en afgiftspligtig person derimod leverer tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, der benytter disse til en fritagen transaktion, har sidstnævnte ikke fradragsret for indgående moms — bortset fra de i de relevante direktiver udtrykkeligt fastsatte tilfælde³⁰.

97. Ved *levering i indlandet*, som er fritaget for moms som følge af forkert gennemførelse af direktivet, ville det være i strid med dette centrale princip, såfremt sådan levering alligevel gav ret til at foretage fradrag for indgående moms. For at kunne gøre fradragsretten gældende i henhold til direktivet skal den afgiftspligtige person nemlig samtidig anmode om at blive behandlet som afgiftspligtig³¹. I den forbindelse skal den nationale procesret sikre, at den enkelte borger kan gøre sin ret i henhold til direktivet gældende. Dette ville dog ikke

være acceptabelt, såfremt den afgiftspligtige person herved opnår en fordel af fortolkningen af direktivet, som er i strid med selve direktivets principper.

98. Ved *grænseoverskridende levering* i henhold til de minimis-reglerne, som det drejer sig om i nærværende tilfælde, er situationen dog en helt anden. En sådan levering er *i praksis* slet ikke underlagt afgiftspålægning ved leverandørens hjemsted, da leveringen anses for foretaget i bestemmelseslandet. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), tager man i forbindelse med fradrag af indgående moms af administrative årsager kun *i teorien* hensyn til, hvorledes de dertil svarende transaktioner behandles i indlandet.

99. Antager man, at medlemsstaterne har gennemført sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), korrekt, bør de pågældende leverancer generelt behandles som afgiftspligtige leverancer i bestemmelseslandene, således at fradrag for indgående moms i og for sig også ville være berettiget i henhold til de beskrevne principper. Der kan ikke være tale om en asymmetrisk påberåbelse af direktivet her.

29 — Se henvisningerne ovenfor i fodnote 10.

30 — Dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 28, samt Debouche-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 16.

31 — Kombineret med fradragsretten kan afgiftspligten nemlig være en fordel for den afgiftspligtige, hvilket generaladvokat Darmon allerede fremførte i sit forslag til afgørelse af 30.6.1993 i sag C-63/92, Lubbock Fine, Sml. 1993 I, s. 6665, punkt 19.

100. Derfor bør man ved anvendelse af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), ikke i

teorien tage hensyn til, hvorledes transaktioner ville blive behandlet i henhold til en national ret, som ikke er i overensstemmelse med direktiverne. Man bør snarere i teorien lægge til grund og stille det spørgsmål, hvorledes sådanne transaktioner skal behandles afgiftsmæssigt, når direktivet er gennemført korrekt i national ret.

101. Med denne løsning undgås i de allerfleste tilfælde en tilsidesættelse af momsneutraliteten. Denne ville nemlig blive tilsidesat, såfremt man nægtede fradrag af indgående moms i leverandørens hjemstedsland, selv om en mellemhandlers levering af tandproteser i overensstemmelse med direktivets bestemmelser ikke behandles som en moms-fritaget levering i bestemmelseslandene.

Uden fradrag for indgående moms ville der ske dobbelt afgiftsbelastning af de forudgående delydelser, hvilket også ville udgøre en hindring for den grænseoverskridende handel.

102. Levering i indlandet og levering foretaget i en anden medlemsstat behandles dermed ganske vist forskelligt med hensyn til fradrag af indgående moms. Men da levering i bestemmelseslandet — under forudsætning af, at direktivet er korrekt gennemført — faktisk pålægges moms, mens en tilsvarende levering i indlandet i strid med direktivet ikke pålægges moms, er situationen for henholdsvis indenlandsk og udenlandsk levering heller ikke ens.

V — Forslag til afgørelse

103. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål fra Hoge Raad på følgende måde:

»1) Artikel 13, punkt A, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter —

Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at levering, som er fritaget for moms i henhold til denne bestemmelse, ikke omfatter levering af tandproteser, der foretages af en mellemandler, som ikke selv har en tandteknikers eller en tandlæges kvalifikationer.

- 2) I medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), har en afgiftspligtig person ret til fradrag eller tilbagebetaling af indgående moms ved levering af tandproteser inden for Fællesskabet, som er fritaget for moms i medfør af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, dersom den modsvarende erhvervelse inden for Fællesskabet er momspligtig i bestemmelsesstaten, når denne stat fortsat pålægger dertil svarende transaktioner moms i medfør af direktivets artikel 28, stk. 3, litra a), sammenholdt med dets bilag E, punkt 2.

I medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), har en afgiftspligtig person ret til fradrag eller tilbagebetaling af indgående moms ved levering, som foretages i en anden medlemsstat i medfør af sjette direktivs artikel 28b, punkt B, sammenholdt med dets artikel 28a, stk. 1, litra a), andet afsnit, dersom disse transaktioner ville give ret til fradrag for indgående moms, såfremt de blev udført i indlandet. Retten til fradrag for indgående moms består i dette tilfælde også, selv om leveringen i indlandet i strid med sjette direktiv behandles som en momsfrigtagen transaktion.«