

Lieta C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

pret

Eurodental Sàrl

[Cour d'appel (Luksemburga) l'gums sniegt prejudiciālu nolikumu]

Sestā PVN direktīva – Atbrīvojumi no nodokļa – 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts, 17. panta 3. punkta b) apakšpunkts un 28.c panta A daļas a) punkts – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Zobu protēžu izgatavošana un labošana – Kopienas iekšējie darījumi, kas attiecas uz darījumiem, par kuriem dalībvalstī piemēro atbrīvojumu no nodokļa – Atkāpes saturoša pagaidu regulējuma, kas paredzēts 28. panta 3. punkta a) apakšpunktā kopā ar E pielikuma 2. punktu, sekas – Nodokļu neitralitātes princips – PVN daļēja saskaņošana

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Priekšnodokļa atskaitīšana

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts un 17. panta 3. punkta b) apakšpunkts)

Tādā darbības kā zobu protēžu izgatavošana un labošana, uz kurām attiecas atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa dalībvalsts teritorijā atbilstoši 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktam Sestajā direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, redakcijā, kas izriet no Direktīvas 91/680 un Direktīvas 92/111, nedod tiesības atskaitīt iepriekš saskaņā ar šīs direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu samaksātu pievienotās vērtības nodokli, pat ja tas ir Kopienas iekšējais darījums un neatkarīgi no tā, kāds ir galamērķa dalībvalstī piemērojamais pievienotās vērtības nodokļa regulējums.

Šo interpretāciju, kas izriet no paša Sestās direktīvas teksta, apstiprina gan tās mērķis, gan tās struktūra un nodokļu neitralitātes princips.

Pirmkārt, no pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas mērķa un ar Direktīvu 91/680 ieviestā pagaidu regulējuma nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm izriet, ka nodokļa maksātājam, kuram piemēro atbrīvojumu no nodokļa un kuram tādēļ nav tiesību atskaitīt nodokli, kas iepriekš samaksāts dalībvalstī, šīs tiesības nevar būt ar to, ja attiecīgajam darījumam ir Kopienas iekšējā darījuma raksturs.

Otrkārt, Sestās direktīvas 13. panta A daļā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa – tā kā tie attiecas tikai uz dažām darbībām sabiedrības interesēs, kas uzskaitītas un sīki raksturotas šajā normā, – ir specifisks raksturs, savukārt atbrīvojums no nodokļa darījumiem ar Kopienas iekšējo darījumu raksturu ir vispārīgs; tas bez šāpam norādēm attiecas uz saimnieciskiem darījumiem starp dalībvalstīm. Šajos apstākļos Sestās direktīvas struktūrai atbilst, ka regulējums, kas ir piemērojams specifiskiem atbrīvojumiem, kuri paredzēti šīs direktīvas 13. panta A daļā, tiek atzīts par pārkau par to regulējumu, kas ir piemērojams tajā pašā direktīvā paredzētajiem vispārīgajiem atbrīvojumiem attiecībā uz darījumiem, kuriem ir Kopienas iekšējā darījumu

raksturs.

Trešk?rt, nodok?u neitralit?tes principam ir pretrun? tas, ka l?dz?gu pakalpojumu sniegšana, starp kuriem past?v konkurence, no pievienot?s v?rt?bas nodok?a viedok?a ir izv?rt?jama atš?ir?gi. Ja dar?jumi, kas ir atbr?voti no nodok?a saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunktu, dotu ties?bas uz nodok?a atskait?šanu gad?jum?, ja tiem b?tu Kopienas iekš?jo dar?jumu raksturs, min?tais princips neb?tu iev?rots, jo šie paši dar?jumi, ja tos veic dal?bvalsts teritorij?, nedod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu.

Šaj? sakar? nav noz?mes apst?klim, ka pakalpojumu sa?emšanas vietas dal?bvalsts piem?ro pagaidu regul?jumu, kas paredz?ts Sest?s direkt?vas 28. panta 3. punkta a) apakšpunkt? kop? ar t?s pašas direkt?vas E pielikuma 2. punktu – regul?jumu, kurš ?auj tai turpin?t uzlikt nodokli par attiec?gajiem dar?jumiem. Nodok?a uzlikšana, kura ir at?auta šaj? norm?, nav vis saska?ota nodok?u uzlikšana, kas b?tu pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mas sast?vda?a, kura ar Sesto direkt?vu ir paredz?ta daž?m darb?b?m sabiedr?bas interes?s, bet gan ir nodok?a uzlikšana, kas ir at?auta vien?gi p?rejas period?. Šis iz??muma regul?jums ir interpret?jams šauri, un t?p?c t? piem?rošanas jomu nedr?kst attiecin?t uz dal?bvalst?m, kuras ir piel?gojuš?s ar Sesto direkt?vu noteiktajam principam atbr?vot no nodok?a dažas darb?bas sabiedr?bas interes?s, kas uzskait?tas š?s direkt?vas 13. pant?.

(sal. ar 38., 41., 43., 44., 46.–48., 52., 54. un 58. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2006. gada 7. decembr? (*)

Sest? PVN direkt?va – Atbr?vojumi no nodok?a – 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkts, 17. panta 3. punkta b) apakšpunkts un 28.c panta A da?as a) punkts – Ties?bas uz nodok?a atskait?šanu – Zobu prot?žu izgatavošana un labošana – Kopienas iekš?jie dar?jumi, kas attiecas uz dar?jumiem, par kuriem dal?bvalst? piem?ro atbr?vojumu no nodok?a – Atk?pes saturoša pagaidu regul?juma, kas paredz?ts 28. panta 3. punkta a) apakšpunkt? kop? ar E pielikuma 2. punktu, sekas – Nodok?u neitralit?tes princips – PVN da??ja saska?ošana

Lieta C?240/05

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Cour d'appel* (Luksemburga) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2005. gada 1. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2005. gada 3. j?nij?, tiesved?b?

Administration de l'enregistrement et des domaines

pret

Eurodental Sàrl.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js A. Ross [A. Rosas], tiesneši E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet], J. Malenovskis [J. Malenovsky], U. Lehmušs [U. Lõhmus] un A. O'K?fs [A. Ó Caoimh] (referents),

?ener?ladvok?ts D. Ruiss?Harabo Kolomers [D. Ruiz?Jarabo Colomer],

sekret?re M. Ferreira [M. Ferreira], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? l?mumu, kas pie?emts p?c ?ener?ladvok?ta uzklaus?šanas, izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

?emot v?r? 2006. gada 4. maija r?kojumu par mutv?rdu procesa atk?rtotu s?kšanu un p?c tiesas s?des 2006. gada 31. maij?,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *Administration de l'enregistrement et des domaines* v?rd? – A. Kronsh?gens [A. Kronshagen], *avocat*,

– *Eurodental Sàrl* v?rd? – M. Molitors [M. Molitor], P. Lopess Da Silva [P. Lopes Da Silva], N. Kambon? [N. Cambonie] un R. Mil?rs [R. Muller], advok?ti,

– V?cijas vald?bas v?rd? – M. Lumma [M. Lumma] un U. Forsthofs [U. Forsthoff], p?rst?vji,

– Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – R. Li?ls [R. Lya] un M. Afonso [M. Afonso], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus tiesas s?d? 2006. gada 22. j?nij?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkta, 15. panta 1.–3. punkta, 17. panta 3. punkta b) apakšpunkta un 28.c panta A da?as a) punkta interpret?ciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k?saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.), redakcij?, kas izriet no Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?vas 91/680/EEK, kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388 nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV L 376, 1. lpp.), un Padomes 1992. gada 14. decembra Direkt?vas 92/111/EEK, ar ko ievieš vienk?ršošanas pas?kumus attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodok?iem (OV L 384, 47. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp *Eurodental Sàrl* (turpmāk tekstā – “*Eurodental*”) un *Administration de l'enregistrement et des domaines luxembourgeoise* (Luksemburgas Zemes un nekustamo īpašumu reģistrācijas pārvalde; turpmāk tekstā – “kompetentā nodokļu iestāde”) pēc tam, kad minētā nodokļu iestāde atteicās atļaut *Eurodental* par 1992. un 1993. finanšu gadu atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas iepriekš samaksāts par zobu protēžu izgatavošanas un labošanas darbībām, ja ieguvēji no šīm darbībām ir personas, kas ir reģistrētas Vācijā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesiskais regulējums

3 Sestās direktivas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā ir noteikts:

“Atbrīvojumi valsts teritorijā

A. Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs.

1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai apmērošanu izmantošanu:

[..]

e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātās zobu protēzes.”

4 Tomēr šīs direktivas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktā paredzēts:

“3. Šā panta 4. punktā minētajā pārējas laikā dalībvalstis var:

a) turpināt piemērot nodokli darījumiem, kas atbrīvoti atbilstīgi 13. [..] pantam un uzskaitīti šīs direktivas E pielikumā.”

5 Šā pielikuma 2. punktā ir minēti darījumi, kas norādīti [Sestās] direktivas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā.

6 Tās pašas direktivas 17. panta, ar nosaukumu “Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma”, – redakcijā, kas bija piemērojama līdz brīdim, kad stājās spēkā Direktīva 91/680, – 2. punkta a) apakšpunktā un 3. punktā bija paredzēts:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]

3. Dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam ar 2. punktā minēto [PVN] atskaitēšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

a) darījumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, kuras

veiktas cit? valst? un kur?m b?tu ties?bas uz nodok?u atskait?šanu, ja t?s notiktu š?s valsts teritorij?;

b) dar?jumiem, kam pieš?irts atbr?vojums atbilst?gi [..] 15. pantam [..];

c) jebkuram no dar?jumiem, kuri ir atbr?voti atbilst?gi 13. panta B da?as a) un d) punkta 1. l?dz 5. apakšpunktam, ja klients ir re?istr?ts ?rpus Kopienas vai ja šie dar?jumi ir tieši saist?ti ar prec?m, ko paredz?ts izvest uz valsti ?rpus Kopienas.”

7 Ar Direkt?vas 91/680 1. panta 22. punktu Sestaj? direkt?v?, s?kotn?j? redakcij?, ir iek?auta XVIa sada?a, kuras nosaukums ir “Pagaidu rež?ms nodok?u uzlikšanai tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m” un kur?, citu starp?, ietverti 28.a–28.f pants. Šai Direkt?vai 91/680 bija j?b?t transpon?tai valsts ties?b?s 1993. gada 1. janv?r?.

8 Sest?s direkt?vas 28.a pant? noteikts:

“1. Pievienot?s v?rt?bas nodoklis j?maks? ar?:

a) par Kopienas iekš?j?m pre?u ieg?d?m, ko valsts teritorij? par atl?dz?bu veic nodok?u maks?t?js, kas attiec?gi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodok?u maks?t?ja, ja p?rdev?js ir nodok?u maks?t?js, kas attiec?gi darbojas, kuram nav ties?bu uz 24. pant? noteikto atbr?vojumu [..]

[..].”

9 Sest?s direkt?vas 28.b panta A da?as 1. punkt? ir preciz?ts:

“Par Kopienas iekš?j?s pre?u ieg?des vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laik?, kad beidzas to s?t?šana vai transport?šana personai, kas t?s ieg?d?jas.”

10 Sest?s direkt?vas 28.c panta A da?as a) punkta pirmaj? da?? un 28.c panta B da?as a) punkt? ir noteikts:

“A. No nodok?iem atbr?votas pre?u pieg?des

Neietekm?jot citus Kopienas noteikumus un saska?? ar nosac?jumiem, kas tajos izkl?st?ti, lai nodrošin?tu turpm?k paredz?to atbr?vojumu pareizu un god?gu piem?rošanu un nov?rstu jebkuru nodok?u nemaks?šanu, nodok?u apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu, dal?bvalstis atbr?vo no nodok?iem:

a) pieg?d?t?s preces [pre?u pieg?des], k? t?s defin?tas 5. pant? [..], ko nos?t?jis vai transport?jis p?rdev?js vai k?ds vi?a v?rd?, vai persona, kas ?rpus 3. pant? min?t?s teritorijas, bet Kopienas iekšien? preces ieg?d?jusies citam nodok?u maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?u maks?t?ja, kura attiec?gi darbojas dal?bvalst?, kas nav pre?u s?t?juma vai transport?šanas s?kumpunkts.

[..]

B. No nodok?iem atbr?votas pre?u ieg?des Kopienas iekšien?

Neietekm?jot citus Kopienas noteikumus un saska?? ar nosac?jumiem, kas tajos izkl?st?ti, lai nodrošin?tu turpm?k paredz?to atbr?vojumu pareizu un god?gu piem?rošanu un nov?rstu jebkuru nodok?u nemaks?šanu, nodok?u apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu, dal?bvalstis atbr?vo no nodok?iem:

a) t?du pre?u ieg?des Kopienas iekšien?, kuru pieg?di, ko veic nodok?u maks?t?ji, vienm?r atbr?vo no nodok?iem valsts teritorij?."

11 Sest?s direkt?vas 28.f panta 1. punkt? ir paredz?ts:

"1. [17. panta 2., 3. un 4. punktu aizst?j ar š?diem punktiem:]

"[..]

3. Dal?bvalstis visiem nodok?u maks?t?jiem ar? dod ties?bas uz pievienot?s v?rt?bas nodok?a samazin?jumu vai atmaks?šanu, kas min?ta 2. punkt?, ja preces un pakalpojumus izmanto š?diem m?r?iem:

[..]

b) dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?iem saska?? ar [..] 28.c panta A [un C] da?u.""

12 L?dz 1993. gada 1. janv?rim uz Kopienas iekš?jiem dar?jumiem attiec?s Sest?s direkt?vas 15. pants ar nosaukumu "Atbr?vojums eksportam un l?dz?giem dar?jumiem, k? ar? starptautiskajam transportam". Š? panta 1.–3. punkt? un 13. punkt? redakcij?, kas bija piem?rojama l?dz br?dim, kad st?j?s sp?k? Direkt?va 91/680 un Direkt?va 92/111, bija paredz?ts:

"Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo turpm?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?a nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

1. T?du pre?u pieg?di, kuras p?rdev?js vai cita persona p?rdev?ja v?rd? nos?ta vai transport? uz ce?am?r?i ?rpus valsts teritorijas, k? t? defin?ta 3. pant?;

2. T?du pre?u pieg?di, kuras pirc?js vai cita persona pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? uz ce?am?r?i ?rpus valsts teritorijas, k? t? defin?ta 3. pant?, ja šis pirc?js nav re?istr?ts š?s valsts teritorij? [..];

3. Pakalpojumu sniegšanu, kurus veido t?da kustama ?pašuma apstr?de, kurš ieg?d?ts vai ievests, lai tam veiktu šo apstr?di valsts teritorij?, k? t? defin?ta 3. pant?, un kuru ?rpus š?s valsts teritorijas nos?ta vai transport? persona, kas sniedz šos pakalpojumus, vai t?s klients, kas nav re?istr?ts š?s valsts teritorij?, vai to dara š?s personas vai š? klienta v?rd?;

[..].

13. Pakalpojumu sniegšanu, ieskaitot transportu un pal?gdar?jumus, bet neskaitot pakalpojumu sniegšanu, kuri ir atbr?voti saska?? ar 13. pantu, ja šie pakalpojumi ir tieši saist?ti ar tranz?tu, pre?u izvešanu, vai ar? pre?u ievešanu, kas g?st 14. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkta un 16. panta 1. punkta noteikumu priekšroc?bas."

Valsts tiesiskais regul?jums

Luksemburgas tiesiskais regulējums

13 43. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā 1979. gada 12. februāra likumā, ar ko groza un papildina 1969. gada 5. augusta Likumu par pievienotās vērtības nodokli (*Mémorial A* 1979, 186. lpp.; turpmāk tekstā – “likums par PVN”), redakcijā, kas bija spēkā līdz 1993. gada 1. janvārim, bija noteikts:

“No [PVN] maksas noteiktās robežās un, ievērojot Lielhercogistes tiesību aktos paredzētos nosacījumus, ir [atbrīvojamās]:

a) tūdu preču piegādes, kuras piegādātājs vai trešā persona, kas rīkojas viņa vietā, nosēta vai transportē uz ārvalstīm;

[..]

c) pakalpojumu sniegšana, kas veikta saistībā ar tūdu preču iekšējās apstrādes darbību, kuras ir iegādātas vai ievestas šai [apstrādes] darbībai un kuras pakalpojumu sniedzējs vai trešā persona, kas rīkojas viņa vietā, nosēta vai transportē uz ārvalstīm.”

14 Redakcijā, kas ir spēkā kopš minētās dienas, šā panta – ar grozījumiem, kuri izdarīti ar II pantu 1992. gada 18. decembra likumā, ar ko groza un papildina 1979. gada 12. februāra likumu par pievienotās vērtības nodokli (*Mémorial A* 1992, 3032. lpp.), – 1. punkta d) apakšpunktā ir paredzēts:

“No [PVN] maksas noteiktās robežās un, ievērojot Lielhercogistes tiesību aktos paredzētos nosacījumus, ir [atbrīvojamās]:

[..]

d) tūdu preču piegādes 9. panta un 12. panta a)–e) punkta nozīmē, kuras piegādātājs vai trešā persona, kas rīkojas viņa vietā, vai [ar?] persona, kam preces piegādā, vai trešā persona, kas rīkojas tās vietā, nosēta vai transportē ārpus valsts teritorijas, bet Kopienas teritorijā, un kuras veic citam nodokļa maksātājam, kas rīkojas, veicot uzņēmējdarbību, vai juridiskai personai, kura nav nodokļa maksātāja citā dalībvalstī [..].”

15 Likuma par PVN 44. panta 1. punkta 1) apakšpunkta otrajā un trešajā ievilkumā ir noteikts:

“No [PVN] maksas noteiktās robežās un, ievērojot Lielhercogistes tiesību aktos paredzētos nosacījumus, ir [atbrīvojamās]:

[..]

1) šāda pakalpojumu sniegšana un preču piegādes:

[..]

– pakalpojumi, ko sniedz zobu tehniķi, likumīgi darbojoties savā profesijā;

– zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes, ko viņi piegādā, likumīgi darbojoties savā profesijā.”

16 Likuma par PVN 49. panta 1. punkts un 2. punkta a) apakšpunkts ir paredzēts:

“1. Nav atskaitīams [PVN], kas ir uzlikts par precēm un pakalpojumiem, kurus izmanto, lai veiktu

pre?u pieg?des un sniegtu pakalpojumu, kas ir atbr?voti no nodok?a vai kas neietilpst [š?] nodok?a piem?rošanas jom?.

[..]

2. Atk?pjoties no 1. punkta, nodok?a maks?t?jam tom?r ir at?auts veikt atskait?šanu, ja preces un pakalpojumus izmanto:

a) saviem dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a atbilstoši 43. pant? vai ar to saist?tos izpildes noteikumos paredz?taj?m norm?m.”

V?cijas tiesiskais regul?jums

17 Saska?? ar Apgroz?juma nodok?a likuma (*Umsatzsteuergesetz*, turpm?k tekst? – “*UStG*”) 4. panta 14. punkta ceturto teikumu atbr?vojums no nodok?a, ko piem?ro dar?jumiem, kas it ?paši saist?ti ar zob?rsta darb?bu, neattiecas uz zobu prot?žu un ortodontisko ier??u pieg?di vai labošanu, ja uz??m?js t?s ir izgatavojis vai labojis sav? uz??mum?.

18 Saska?? ar *UStG* 12. panta 2. punkta 6) apakšpunktu šiem dar?jumiem piem?ro nodokli ar samazin?tu likmi.

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

19 *Eurodental* ir Luksemburg? re?istr?ta sabiedr?ba, kura galvenok?rt nodarbojas ar zobu prot?žu izgatavošanu un labošanu klientiem, kas ir re?istr?ti V?cij?.

20 Ar 1997. gada 26. marta l?mumu kompetent? nodok?u iest?de atteica *Eurodental* veikt PVN priekšnodok?a atskait?jumu par 1992. un 1993. finanšu gadu, kas samaks?ts par prec?m, kuras izmanto, lai veiktu pre?u pieg?des un sniegtu pakalpojumus par labu klientiem, kas ir re?istr?ti V?cij?, pamatojoties uz to, ka likuma par PVN 44. pants ir p?r?ks par t? 43. pantu redakcij?, kas piem?rojama l?dz 1993. gada 1. janv?rim un p?c t?; t?d?j?di min?t? likuma 49. panta 2. punkta a) apakšpunkts, kur? at?auta PVN priekšnodok?a atskait?šana, nav piem?rojams.

21 Sa??musi *Eurodental* pras?bu atcelt un groz?t šo l?mumu, Apgabaltiesa [*Tribunal d'arrondissement*] (Luksemburga) 2002. gada 16. decembra spriedum? atzina, ka šis atskait?jums ir atteikts k??daini. Konstat?jusi, ka min?tais 43. un 44. pants attiecas uz atš?ir?giem dar?jumiem, proti, 43. pants – uz dar?jumiem, kuru galam?ris nav valsts teritorij?, bet 44. pants – uz dar?jumiem, kurus veic valsts teritorij? – š? tiesa atzina, ka likuma par PVN 49. pant? ir at?auts atskait?t PVN priekšnodokli par dar?jumiem, uz kuriem attiecas š? likuma 43. pants redakcij?, kas piem?rojama l?dz 1993. gada 1. janv?rim un p?c t?, neatkar?gi no t?, k?da valsts teritorij? ir atbr?vojumu no PVN sist?ma. Neviena valsts ties?bu norma ne?auj secin?t, ka likuma par PVN 44. pants ir p?r?ks par min?to normu.

22 Kompetent? nodok?u iest?de iesniedza apel?cijas s?dz?bu par šo spriedumu iesniedz?jties?. Konstat?jusi, ka jaut?jums, vai Sest?s direkt?vas 13. pants ir p?r?ks par t?s 28.c pantu, ties?bu aktos nav atrisin?ts, apel?cijas tiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?los jaut?jumus:

“1) Vai pre?u pieg?de, kura notiek dal?bvalsts teritorij? un uz kuru attiecas atbr?vojums atbilstoši 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunktam [...] Sestaj? direkt?v? [...], un kura nedod priekšnodok?a atskait?šanas ties?bas saska?? ar min?t?s direkt?vas 17. pantu, ietilpst attiec?gi min?t?s direkt?vas 15. panta 1. un 2. punkta piem?rošanas jom? atbilstoši min?to punktu saturam, k?ds tiem bija l?dz 1993. gada 1. janv?rim, un 28.c panta A da?as a) punkta piem?rošanas jom?, kas ir sp?k? no 1993. gada 1. janv?ra, un t?d?j?di – t?s pašas direkt?vas 17. panta 3. punkta b)

apakšpunkta piemērošanas jomā, kas dod priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības, ja Kopienas dalībvalstīs reģistrēts uzņēmums piegādā preces [par labu] citā Kopienas dalībvalstī reģistrētam uzņēmumam un ja ir izpildīti nosacījumi minētās direktīvas 15. panta 1. un 2. punkta piemērošanai, atbilstoši minēto punktu saturam, kāds tiem bija līdz 1993. gada 1. janvārim, un 28.c panta A daļas a) punkta piemērošanai, kas ir spēkā no 1993. gada 1. janvāra?

2) Vai dalībvalsts teritorijā sniegti pakalpojumi, uz kuriem attiecas atbrīvojums atbilstoši 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktam [...] Sestajā direktīvā [...] un kuri nedod priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības saskaņā ar minētās direktīvas 17. pantu, ietilpst minētās direktīvas 15. panta 3. punkta piemērošanas jomā atbilstoši minētā punkta saturam, kāds tam bija līdz 1993. gada 1. janvārim (līdz 1993. gada 1. janvārim nebija paredzēti nekādi atbrīvojumi), un tādējādi – tās pašas direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunkta piemērošanas jomā, ja Kopienas dalībvalstīs reģistrēts uzņēmums sniedz pakalpojumus [par labu] citā Kopienas dalībvalstī reģistrētam uzņēmumam un ja ir izpildīti nosacījumi 15. panta 3. punkta piemērošanai, atbilstoši minētā punkta saturam, kāds tam bija līdz 1993. gada 1. janvārim?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

23 Abos jautājumos, kas jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai attiecībā uz tādām darbībām kā zobu protēžu izgatavošana un labošana, kuri, ja tos veic dalībvalsts teritorijā, ir atbrīvoti no PVN kā darbības sabiedrības interesēs, var atskaitīt PVN priekšnodokli, ja tiem ir Kopienas iekšējā darbību raksturs.

24 No šo jautājumu formulējuma izriet, ka šīs lūgums, pirmkārt, attiecas uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas veikta līdz 1993. gada 1. janvārim un, otrkārt, – uz preču piegādi, kas veikta pēc šīs dienas. Bet šīs lūgums neattiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti pēc 1993. gada 1. janvāra.

25 Jāatgādina, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļā ir paredzēts atbrīvojums no PVN attiecībā uz atsevišķām darbībām sabiedrības interesēs, to skaitā – saskaņā ar šīs normas 1. punkta e) apakšpunktu – pakalpojumiem, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī viņu veiktām zobu protēžu piegādēm.

26 Saskaņā ar šīs direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu, ja nodokļa maksātājs piegādā preces vai sniedz pakalpojumus citam nodokļa maksātājam, kas tos izmanto, lai veiktu darbību, uz kuru attiecas atbrīvojums atbilstoši tās pašas direktīvas 13. panta A daļai, tad tam principā nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli, jo tādā gadījumā attiecīgās preces un pakalpojumi netiek izmantoti ar nodokli apliekamiem darbībām (šajā sakarā skat. 1982. gada 19. janvāra spriedumu lietā 8/81 *Becker, Recueil*, 53. lpp., 44. punkts, un 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-302/93 *Debouche, Recueil*, I-4495. lpp., 16. punkts).

27 Šajā lietā no lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu izriet, ka pamata prāvā nav apstrīdēts, ka uz *Eurodental* veiktajiem darbībām attiecas pēdējās minētās normas, ja šie darbi tiek veikti tās dalībvalsts teritorijā, kur minētā sabiedrība ir reģistrēta. Tādā ar savu lūgumu iesniedzējtiesa vēlas vienīgi noteikt, vai uz minētajiem darbībām joprojām attiecas šīs pašas normas, ja šie darbi tiek veikti par labu klientiem, kas ir reģistrēti citā dalībvalstī, šajā gadījumā Vācijā.

28 Attiecībā uz Kopienas iekšējiem darbībām Sestās direktīvas 15. panta 1.–3. punktu redakcijā, kas bija piemērojama līdz 1993. gada 1. janvārim, bija paredzēts tādai piegādei un pakalpojumu sniegšanas atbrīvojums no nodokļa, kas bija saistīts ar precēm, kuras nosūta vai transportē ārpus dalībvalsts teritorijas. Kopš minētās dienas atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz šīm pašām piegādēm uz citu dalībvalsti ir paredzēts šīs direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta

pirmaj? da??. Atbilstoši 17. panta 3. punkta b) apakšpunktam min?taj? direkt?v?, redakcij?, kas izriet no t?s 28.f panta 1. punkta, š?dos dar?jumos ir at?auts atskait?t PVN priekšnodokli dal?bvalst?, no kuras preces ir nos?t?tas vai transport?tas Kopienas teritorij? (skat. 2006. gada 6. apr??a spriedumu liet? C?245/04EMAG Handel Eder, Kr?jums, l?3227. lpp., 30. punkts).

29 Tom?r kompetent? nodok?u iest?de uzskata, ka attiec?gie Kopienas iekš?jie dar?jumi nedod š?das ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, jo Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkts, kur? ir paredz?ts ?pašs atbr?vojums no nodok?a, ir p?r?ks par visp?r?g?k?m norm?m, kas paredz?tas t?s pašas direkt?vas 15. pant? un 28.c panta A da?as a) punkt?.

30 Savuk?rt *Eurodental* nor?da, ka, t? k?, pirmk?rt, Sest?s direkt?vas 13. pantam un, otrk?rt, t?s 15. un 28.c pantam ir atš?ir?gas piem?rošanas jomas, min?tais 13. pants nevar b?t p?r?ks par p?r?jiem min?tajiem pantiem. No visu šo pantu nosaukumu formul?juma izriet, ka š?s direkt?vas 13. pants ir piem?rojams tikai dar?jumiem, ko veic dal?bvalsts teritorij?, bet uz dar?jumiem starp dal?bvalst?m attiecas t?s pašas direkt?vas 15. un 28.c pants.

31 Šaj? sakar? j?nor?da, – k? to apgalvo *Eurodental* – ka Sest?s direkt?vas 13. pants saska?? ar t? nosaukuma formul?jumu attiecas uz atbr?vojumiem “valsts teritorij?”, bet saska?? ar attiec?gi 15. panta un 28.c panta nosaukumu formul?jumiem š?s direkt?vas 15. pants redakcij?, kas bija piem?rojama l?dz 1993. gada 1. janv?rim, un t?s pašas direkt?vas 28.c pants, kas ir piem?rojams kopš min?t?s dienas, attiecas uz “eksportu” un “tirdzniec?bu starp dal?bvalst?m”.

32 Ta?u, pret?ji tam, ko apgalvo *Eurodental*, no t? neizriet, ka uz Sest?s direkt?vas 13. pant? paredz?tu dar?jumu, kad tam ir Kopienas iekš?jo dar?jumu raksturs, oblig?ti un t?p?c vien attiektos 15. un 28.c pants un rezult?t?, ?emot v?r? š?s direkt?vas 17. panta 3. punkta b) apakšpunkt? doto nor?di uz š?m norm?m, par min?to dar?jumu var?tu atskait?t PVN priekšnodokli.

33 Sestaj? direkt?v?, it ?paši t?s 17. panta 3. punkta b) apakšpunkt?, tikai iz??muma k?rt? ir paredz?tas ties?bas atskait?t PVN par prec?m vai pakalpojumiem, kas izmantoti no nodok?a atbr?votiem dar?jumiem (šaj? sakar? skat. 1995. gada 6. apr??a spriedumu liet? C?4/94BLP Group, Recueil, l?983. lpp., 23. punkts). Tom?r šaj? sakar? min?taj? direkt?v? izmantotie termini ir interpret?jami šauri.

34 Ja Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta b) apakšpunkt? ir visp?r?ga nor?de uz š?s direkt?vas norm?m, kur?s paredz?ts Kopienas iekš?jo dar?jumu atbr?vojums no nodok?a, proti, uz min?t?s direkt?vas 15. pantu attiec?b? uz laika posmu l?dz 1993. gada 1. janv?rim un uz t?s 28.c pantu attiec?b? uz laika posmu p?c š?s dienas, n?kas atz?t, ka šaj? norm? nav nek?du nor?žu uz t?s pašas direkt?vas 13. pant? paredz?tajiem dažu darb?bu atbr?vojumiem no nodok?a.

35 Gluži otr?di, l?dz 1993. gada 1. janv?rim Sest?s direkt?vas 15. panta – uz kuru bija nor?de t?s 17. panta 3. punkta b) apakšpunkt?, – 13. punkt? bija tieši izsl?gta to pakalpojumu sniegšana, kuri bija atbr?voti no nodok?a saska?? ar min?t?s direkt?vas 13. pantu, ja tie bija tieši saist?ti ar dažiem p?rrobežu dar?jumiem.

36 Turkl?t Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta c) apakšpunkt? ir ?paši noteiktas ties?bas uz nodok?a atskait?šanu par dažiem dar?jumiem, kuri ir atbr?voti atbilst?gi š?s direkt?vas 13. panta B da?ai. K? Eiropas Kopien? Komisija pareizi nor?da, š? norma b?tu lieka, ja uz min?t?s direkt?vas 13. pant? paredz?tajiem atbr?vojumiem no nodok?a jau attiektos min?t? 17. panta 3. punkta b) apakšpunkts.

37 T?p?c, ne?emot v?r? iepriekš min?tos Sest?s direkt?vas attiec?go normu nosaukumu

formulējums, aplūkojot to saturu, var secināt, ka darījumi, kuri ir atbrīvoti no nodokļa atbilstoši minētās direktīvas 13. pantam, nedod tiesības atskaitīt iepriekš samaksātu PVN, pat ja šiem darījumiem ir Kopienas iekšjo darījumu raksturs.

38 Šo interpretāciju, kas izriet no paša Sestās direktīvas teksta, apstiprina gan tā mērķis, gan tās struktūra un nodokļu neitralitātes princips.

39 Pirmkārt, attiecībā uz Sestās direktīvas mērķi ir jāatgādina, ka atbilstoši Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmajai direktīvai 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) PVN kopējās sistēmas princips ir Kopienā piemērot precēm un pakalpojumiem vispārju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli (2004. gada 3. marta rīkojums liet. C-395/02 *Transport Service, Recueil*, I-1991. lpp., 20. punkts).

40 Kā pareizi norāda kompetentā nodokļu iestāde un Komisija, ja Kopienas iekšjē darījumi, par kuriem ir pamata lieta, dotu tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli [nosūtīšanas] dalībvalstī, tad tos Kopienā varētu veikt, izmantojot pilnīgu atbrīvojumu no PVN. Ja šie darījumi katrā ziņā ir atbrīvoti no nodokļa galamērķa dalībvalsts teritorijā atbilstoši Sestās direktīvas 13. pantam, tad, pirmkārt, tiem šajā dalībvalstī būtu jābūt atbrīvotiem no nodokļa kā Kopienas iekšjē m preču iegādēm atbilstoši šīs direktīvas 28.c panta B daļas a) punktam un, otrkārt, par tiem nebūtu jāiekas PVN izcelsmes dalībvalstī, jo priekšnodoklis būtu atskaitīts, un saskaņā ar šīs pašas direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu [vairs] netiktu uzlikti nekādi nodokļi.

41 Tātad no PVN kopējās sistēmas mērķa un ar Direktīvu 91/680 ieviestā pagaidu regulējuma nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm izriet, ka nodokļa maksātājam, kuram piemēro atbrīvojumu no nodokļa un kuram tādēļ nav tiesību atskaitīt nodokli, kas iepriekš samaksāts dalībvalstī, šīs tiesības nevar būt arī tad, ja attiecīgajam darījumam ir Kopienas iekšjē darījuma raksturs (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Deboutche*, 15. punkts).

42 Šis princips ir iekļauts Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktā, jo atbilstoši šai normai tiesības atskaitīt PVN par darījumu, kurš veikts ārvalstīs, nepastāv, ja par šo darījumu netiek atskaitīts nodoklis valsts teritorijā.

43 Otrkārt, attiecībā uz Sestās direktīvas struktūru ir jāņem vērā, ka tās 13. panta A daļā paredz tajiem atbrīvojumiem no nodokļa – tātad kā tie attiecas tikai uz dažām darbībām sabiedrības interesēs, kas uzskaitītas un sīki raksturotas šajā normā, – ir specifisks raksturs (šajā sakarā skat. 2003. gada 20. novembra spriedumu liet. C-307/01D'Ambrumenil un *Dispute Resolution Services, Recueil*, I-13989. lpp., 54. punkts). Savukārt atbrīvojums darījumiem ar Kopienas iekšjo darījumu raksturu, kas izriet no tās pašas direktīvas 15. panta attiecībā uz laika posmu līdz 1993. gada 1. janvārim un kas ir paredzēts tās 28.c pantā attiecībā uz laika posmu pēc minētās dienas, ir vispārīgs; tas bez šķašm norādēm attiecas uz saimnieciskiem darījumiem starp dalībvalstīm.

44 Šajos apstākļos Sestās direktīvas struktūrai atbilst tas, ka regulējums, kas ir piemērojams specifiskiem atbrīvojumiem, kuri paredzēti šīs direktīvas 13. panta A daļā, tiek atzīts par pārkau par to regulējumu, kas ir piemērojams tajā pašā direktīvā paredzētajiem vispārīgajiem atbrīvojumiem attiecībā uz darījumiem, kuriem ir Kopienas iekšjo darījumu raksturs.

45 Pretēji Vācijas valdības apgalvojumiem šo secinājumu nekādi nevar mainīt Sestās direktīvas 26.b panta G daļas 1. punkts. Pat tad, ja – kā apgalvo šī valdība – no normām, kas ietvertas šajā pantā, ar kuru ir ieviests šāšs nodokļu uzlikšanas regulējums ieguldījumu zeltam,

varētu secināt, ka dalībvalsts nevar atteikties piemērot atbrīvojumu Kopienas iekšējā piegādāšanā saistībā ar šo precī, bet ar dažiem nosacījumiem tādā principā var atteikties piemērot šādu regulējumu paredzētu atbrīvojumu attiecībā uz specifiskiem darījumiem, ko veic šādu dalībvalstis, šis apstāklis nekādi nepierāda pirmā minētā atbrīvojuma pārkumu pār otru, bet varbūt vienīgi apstiprina, ka katram no šiem atbrīvojumiem ir savi noteikumi ar atšķirīgu saturu un mērķiem.

46 Treškārt, attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu ir jāatgādina, ka šim principam ir pretrunā tas, ka līdzīgu pakalpojumu sniegšana, starp kuriem pastāv konkurence, no PVN viedokļa ir izvērtējama atšķirīgi (šajā sakarā skat. 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates un Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 54. punkts).

47 Ja darījumi, par kuriem ir pamata lieta, dotu tiesības uz nodokļa atskaitēšanu gadījumā, ja tiem būtu Kopienas iekšējā darījumu raksturs, minētais princips nebūtu ievērots, jo šie paši darījumi, ja tos veic dalībvalsts teritorijā, nedod tiesības uz nodokļa atskaitēšanu. Tādā nodokļa maksātāji, kas veic Kopienas iekšējā darījumu, būtu izdevīgāk stāvoklī nekā nodokļa maksātāji, kas veic darījumu valsts teritorijā (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Debouche*, 19. punkts).

48 Tādu Vācijas valdība uzsver, ka pamata lietā, tādēļ Vācijas Federatīvā Republika piemēro pagaidu regulējumu, kas paredzēts Sesto direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktā kopā ar tās pašas direktīvas E pielikuma 2. punktu – regulējumu, kurš ļauj tai turpināt uzlikt nodokli par attiecīgajiem darījumiem, – uz tiem var attiekties dubulta nodokļu uzlikšana, jo tiem var no jauna uzlikt nodokli šajā dalībvalstī saskaņā ar šo normu kopā ar Sesto direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu un 28.b panta A daļas 1. punktu, bet PVN, kas iepriekš samaksāts Luksemburgā, nevar atskaitīt. Savukārt tie paši darījumi, lai gan tiem ir uzliekams nodoklis, ja tos veic šīs dalībvalsts teritorijā, dotu tiesības uz nodokļa atskaitēšanu. No tā izriet, ka nodokļa maksātāji, kas ir reģistrēti Vācijā, ir izdevīgāk stāvoklī nekā to konkurenti, kas ir reģistrēti Luksemburgā.

49 Šiem argumentiem – kurus Komisija un kompetentā nodokļu iestāde apstrīd – nevar piekrist.

50 Jāatgādina, ka Kopienas PVN sistēmā ir valstu tiesību aktu pakāpeniskas saskaņošanas rezultāts, kura īstenota saistībā ar EKL 93. un 94. pantu. Kā Tiesa ir vairākkārt atzinusi, šāda saskaņošana, kas ir veikta ar secīgām direktīvām un it īpaši ar Sesto direktīvu, vāļ ir tikai daļēja saskaņošana (1989. gada 5. decembra spriedums lietā C-165/88 *ORO Amsterdam Beheer un Concerto, Recueil*, I-4081. lpp., 21. punkts).

51 Tādējādi šāda plānotā saskaņošana vāļ nav īstenota, jo Sestajā direktīvā atbilstoši tās 28. panta 3. punkta a) apakšpunktam dalībvalstīm ir atļauts turpināt saglabāt spēkā dažas valsts tiesību normas, kas ir pieņemtas pirms šīs direktīvas un kas, gadījumā, ja šādas atļaujas nebūtu, būtu nesaderīgas ar Sesto direktīvu (šajā sakarā skat. 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-36/99 *Idéal tourisme, Recueil*, I-6049. lpp., 38. punkts).

52 Lai gan dalībvalsts, kas – kā Vācijas Federatīvā Republika – valsts tiesību aktos saglabā spēkā šādas normas, patiešām nepārkāpj Sesto direktīvu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Idéal tourisme*, 38. punkts), tas nemaina to, ka nodokļa uzlikšana, kura ir atļauta ar minētās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu, nav vis saskaņota nodokļu uzlikšana, kas būtu PVN sistēmas sastāvdaļa, kura ar Sesto direktīvu ir paredzēta dažādu darbību sabiedrības interesēs, bet gan ir nodokļa uzlikšana, kas ir atļauta vienīgi pārejas periodā (šajā sakarā skat. 2002. gada 7. marta spriedumu lietā C-169/00 Komisija/Somija, *Recueil*, I-2433. lpp., 34. punkts). Sesto direktīvas 28. panta 4. punkta mērķis ir atcelt šo atkāpes saturošo pagaidu

regulējumu (šajā sakarā skat. 1999. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-136/97 *Norbury Developments, Recueil*, I-2491. lpp., 19. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Idéal tourisme*, 32. punkts).

53 Tāpēc nākas secināt, ka pašais stāvoklis, uz kuru šajā lietā norāda Vācijas valdība, pamatojot PVN priekšnodokļa atskaitēšanu Luksemburgā, – šis stāvoklis, kura dēļ, starp citu, iesniedzētājam nebija atšķirīgi jāformulē jautājumi atkarībā no PVN sistēmas, ko piemēro galamērķa dalībvalsts, izriet gan no tā, ka pagaidu regulējuma dotā iespēja turpināt uzlikt nodokli par attiecīgajiem darījumiem vēl nav atcelta, gan no Vācijas Federatīvās Republikas lēmuma izvēlēties šādu atkāpes saturošu pagaidu regulējumu; šis stāvoklis nenovēršami ir saistīts ar to, ka Kopienas likumdevējs šobrīd vēl nav pilnībā saskaņojis PVN.

54 Sestās direktivas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktā paredzētais izņēmuma regulējums ir interpretējams šauri (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Somija, 34. punkts), un tāpēc tā piemērošanas jomu nedrīkst attiecināt uz dalībvalstīm, kuras ir pielāgojušas ar Sesto direktīvu noteiktajam principam atbrīvot no nodokļa dažas darbības sabiedrības interesēs, kas uzskaitītas šīs direktivas 13. pantā. Nevar pieņemt, ka minēto dalībvalstu pienākumu nepieširt tiesības atbilstoši tās pašas direktivas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam atskaitīt PVN, kas iepriekš samaksāts par minētajām darbībām, kuras ir atbrīvotas no nodokļa, var ietekmēt citas dalībvalsts lēmums izvēlēties atkāpes saturošu pagaidu regulējumu, vēl jo vairāk tāpēc, ka pēdējā minētā regulējuma atcelšana ir Sestās direktivas 28. panta 4. punkta mērķis.

55 Šāda attiecināšana turklāt būtu pretrunā Sestās direktivas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktam, jo šajā normā dalībvalstij, kas – kā Luksemburgas Lielhercogiste – atbrīvojumu no nodokļa attiecīgajai darbībai piemēro atbilstoši minētās direktivas 13. pantā paredzētajai saskaņotajai sistēmai, nav atļauts no jauna vai atkārtoti ieviest nodokli par šo darbību, tādējādi dodot tiesības atskaitīt iepriekš samaksāto PVN, un [šāda noteikuma] mērķis ir novērst iespējamā konkurences izkropojuma sekas, kas ietekmē Kopienas vienlīdzīgās attieksmes principu, kurš PVN jomā izpaužas nodokļu neitralitātes principā (šajā sakarā skat. 1991. gada 17. oktobra spriedumu lietā C-35/90 Komisija/Spānija, *Recueil*, I-5073. lpp., 8. un 9. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Idéal tourisme*, 33. punkts). Savukārt, ņemot vērā pagaidu raksturu, kāds piemērots nodokļu uzlikšanas regulējumam, kuru izvēlējusies Vācijas Federatīvā Republika, nekas tai neliedz saskaņā ar Sestās direktivas 28. panta 4. punkta mērķi nolemt – kā principā ir prasīts minētajā direktīvā – atbrīvot no nodokļa arī attiecīgo darbību, lai šāds konkurences izkropojums izzustu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Idéal tourisme*, 33. punkts).

56 Šajā sakarā ir sevišķi jāuzsver – apstāklis, ka attiecīgās atkāpes saturošā pagaidu regulējuma saglabāšana dažās dalībvalstīs attiecīgā gadījumā var radīt konkurences izkropojumus Vācijā – nekādi nevar būt šai dalībvalstij pašai radīt konkurences izkropojumus attiecībā pret valsti, kuras ir transponējušas Sestās direktivas normas (šajā sakarā skat. 1992. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-74/91 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-5437. lpp., 25. punkts). Šajā gadījumā tā būtu noticis, ja *Eurodental* būtu atļauts atskaitīt PVN Luksemburgā, jo tad šīs dalībvalsts iekšji darījumi, kuri nedod tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, būtu neizdevīgi par Kopienas iekšjiem darījumiem, kurus veic no šīs dalībvalsts.

57 Tāpēc attiecībā uz pašo stāvokli, uz kuru ir norādījis Vācijas valdība, Kopienas likumdevējam ir jādara viss, lai izveidotu galīgu Kopienas atbrīvojumu no PVN sistēmu un tādējādi īstenotu valsts tiesību aktu PVN jomā pakāpeniskas saskaņošanas sistēmu, kas vienīgā var atcelt konkurences izkropojumus, kuri rodas sakarā ar atkāpes saturoša pagaidu regulējuma esamību, kas ir atļautas ar Sesto direktīvu (šajā sakarā skat. 1999. gada 5. oktobra spriedumu

liet? C?305/97Royscot u.c., *Recueil*, I?6671. lpp., 31. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Idéal tourisme*, 39. punkts).

58 T?d?j?di uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka dar?jums, uz kuru attiecas atbr?vojums no PVN dal?bvalsts teritorij? atbilstoši Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunktam, nedod ties?bas atskait?t iepriekš saska?? ar š?s direkt?vas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu samaks?tu PVN, pat ja tas ir Kopienas iekš?jais dar?jums un neatkar?gi no t?, k?ds ir galam?r?a dal?bvalst? piem?rojamais pievienot?s v?rt?bas nodok?a regul?jums.

Par ties?šan?s izdevumiem

59 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem pamata liet? š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

dar?jums, uz kuru attiecas atbr?vojums no pievienot?s v?rt?bas nodok?a dal?bvalsts teritorij? atbilstoši 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunktam Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, redakcij?, kas izriet no Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?vas 91/680/EEK, kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388 nol?k? atcelt fisk?l?s robežas, un Padomes 1992. gada 14. decembra Direkt?vas 92/111/EEK, ar ko ievieš vienk?ršošanas pas?kumus attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodok?iem, nedod ties?bas atskait?t iepriekš saska?? ar š?s direkt?vas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu samaks?tu pievienot?s v?rt?bas nodokli, pat ja tas ir Kopienas iekš?jais dar?jums un neatkar?gi no t?, k?ds ir galam?r?a dal?bvalst? piem?rojamais pievienot?s v?rt?bas nodok?a regul?jums.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – fran?u.