

Byla C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

prieš

Eurodental Sàrl

(Cour d'appel (Liuksemburgas) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimo nuo mokesčių atvejai – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas, 17 straipsnio 3 dalies b punktas ir 28c straipsnio A skirsnio a punktas – Teisė ? atskaitė – Dantų protezų gamyba ir taisymas – Sandoriai Bendrijos viduje, susiję su valstybės narės teritorijoje nuo mokesčių atleista sandoriais – 28 straipsnio 3 dalies a punkte kartu su E priedo 2 punktu numatyto nukrypstančio ir pereinamojo laikotarpio režimo poveikis – Fiskalinio neutralumo principas – Dalinis PVM suderinimas“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčių sistema – Perkant sumokėto mokesčio atskaita

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas ir 17 straipsnio 3 dalies b punktas)

Tokie sandoriai kaip dantų protezų gamyba ir taisymas, kurie pagal Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo, priėmus direktyvas 91/680 ir 92/111, 13 straipsnio, A skirsnio 1 dalies e punktą valstybės narės teritorijoje yra atleisti nuo pridėtinės vertės mokesčio, nesuteikia teisės atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokesčio pagal šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktą netgi tada, kai tai yra sandoris Bendrijos viduje, ir nesvarbu, koks pridėtinės vertės mokesčio režimas taikomas paskirties valstybėje narėje.

Šis iš pačių Šeštosios direktyvos nuostatų išplaukiant aiškinimą patvirtina ir jį siekiamas tikslas, ir jos struktūra bei fiskalinio neutralumo principas.

Iš tiesų, pirma, iš bendrosios pridėtinės vertės mokesčių sistemos tikslų bei Direktyva 91/680 ?tvirtintą pereinamojo laikotarpio priemonių dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo išplaukia, kad apmokestinamasis asmuo, kuris naudojasi atleidimu nuo mokesčio ir kuris dėl to neturi teisės ? valstybės narės teritorijoje sumokėto pirkimo mokesčio atskaitę, taip pat negali turėti šios teisės, kai atitinkamas sandoris laikytinas sandoriu Bendrijos viduje.

Antra, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje numatyti atleidimo nuo mokesčių atvejai, taikytini tik tai visuomenei naudingai veiklai, kuri yra išvardyta ir labai detalčiai apibrėžta, yra specialaus pobūdžio; kita vertus, sandorių Bendrijos viduje atleidimas nuo mokesčio yra bendrojo pobūdžio, nes jis skirtas apskritai ekonominiams sandoriams tarp valstybių narių. Šiomis aplinkybėmis su Šeštosios direktyvos struktūra yra suderinama tai, kad režimas, taikytinas specialioms šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje numatytiems atleidimo nuo mokesčių atvejams, būtų pripažintas viršesnis negu režimas, taikytinas toje pačioje direktyvoje numatytiems bendrojo pobūdžio atleidimo nuo mokesčių atvejams, kiek tai susiję su sandoriais Bendrijos viduje.

Trečia, fiskalinio neutralumo principas, be kita ko, draudžia panašius tarpusavyje konkuruojančius

paslaugų teikimą traktuoti skirtingai pridėtinės vertės mokesčio požiūriu. Nors pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą nuo mokesčio atleisti sandoriai, kai jiems priskirtinas sandorinis Bendrijos viduje pobūdis, suteikia teisę atskaitai, šio principo negalima laikyti, nes tie patys sandoriai, kai jie sudaromi vienos valstybės narės teritorijoje, patys savaime teisės atskaitai nesuteikia.

Šiuo atžvilgiu nesvarbu tai, kad paskirties valstybės narė taiko Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punkte kartu su tos pačios direktyvos E priedo 2 punkto nuostatomis numatytas pereinamojo laikotarpio priemonės, tai yra režimas, kuris jai leidžia ir toliau apmokestinėti nagrinėjamus sandorius. Iš tiesų šia nuostata leidžiamas apmokestinimas yra ne suderintas apmokestinimas, kuris yra pridėtinės vertės mokesčio režimo, Šeštąją direktyvą nustatyto tam tikrai visuomenei naudingai veiklai, sudedamoji dalis, o tik per pereinamąjį laikotarpį leidžiamas apmokestinimas. Šis išimtinis režimas reikia aiškinti siaurai, todėl jis neturi būti taikomas ir valstybėms narėms, kurios jau laikosi Šeštojoje direktyvoje nustatyto principo, nuo mokesčio atleisdamos kai kurią visuomenei naudingą veiklą, numatytą šios direktyvos 13 straipsnyje.

(žr. 38, 41, 43–44, 46–48, 52, 54, 58 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. gruodžio 7 d.(*)

„Šeštoji PVM direktyva – Atleidimo nuo mokesčio atvejai – 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas, 17 straipsnio 3 dalies b punktas ir 28c straipsnio A skirsnio a punktas – Teisė atskaitai – Dantų protezų gamyba ir taisymas – Sandoriai Bendrijos viduje, susiję su valstybės narės teritorijoje nuo mokesčio atleistais sandoriais – 28 straipsnio 3 dalies a punkte kartu su E priedo 2 punktu numatyto nukrypstančio ir pereinamojo laikotarpio režimo poveikis – Fiskalinio neutralumo principas – Dalinis PVM suderinimas”

Byloje C-240/05

dėl *Cour d'appel* (Liuksemburgas) 2005 m. birželio 1 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. birželio 3 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Administration de l'enregistrement et des domaines

prieš

Eurodental Sàrl,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus ir A. Ó Caoimh (praneš?jas),

generalinis advokatas D. Ruiz?Jarabo Colomer,

pos?džio sekretor? M. Ferreira, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

atsižvelg?s ? 2006 m. geguž?s 4 d. priimt? nutart? dėl žodin?s proceso dalies atnaujinimo ir ?vykus 2006 m. geguž?s 31 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- administration de l'enregistrement et des domaines, atstovaujamos advokato A. Kronshagen,
- *Eurodental Sàrl*, atstovaujamos advokat? M. Molitor, P. Lopes Da Silva, N. Cambonie ir R. Muller,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Lumma ir U. Forsthoff,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso,

susipažin?s su 2006 m. birželio 22 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? yra susij?s su 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1) redakcijos, pri?mus 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyv?, papildan?i? bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ian?i? Direktyv? 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1), ir 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyv? 92/111/EEB, iš dalies kei?ian?i? Direktyv? 77/388/EEB ir nustatan?i? supaprastinimo priemones, susijusias su prid?tin?s vert?s mokes?iu (OL L 384, p. 47), (toliau – Šeštoji direktyva), 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto, 15 straipsnio 1–3 punkt?, 17 straipsnio 3 dalies 2 punkto ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant byl? tarp *Eurodental Sàrl* (toliau – *Eurodental*) ir *l'administration de l'enregistrement et des domaines luxembourgeoise* (toliau – kompetentinga mokes?i? institucija), iškelt? dėl pastarosios atsisakymo *Eurodental* leisti atskaityti 1992 ir 1993 ataskaitiniais metais sumok?t? prid?tin?s vert?s mokest? (toliau – PVM), apskai?iuot? už su dant? protez? gamybą ir taisymu susijusius sandorius, kai pastarieji buvo sudaromi su Vokietijoje ?sisteigusiais asmenimis.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

3 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas nustato:

„Atleidimas nuo mokesčių šalies teritorijos ribose

A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčių

1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamas užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčių:

<...>

e) dantų technikų teikiamas profesines paslaugas ir dantų protezus, kuriuos tiekia dantų gydytojai ir dantų technikai“.

4 Tačiau remiantis šios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktu:

„3. Per 4 dalyje nurodytą pereinančią laikotarpį valstybės narės gali:

a) ir toliau apmokestinti sandorius, nurodytus šios direktyvos E priede, kurie atleisti nuo mokesčių pagal šios direktyvos 13 (...) straipsnį“.

5 Šio priedo 2 punkte yra minimi direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkte nurodyti sandoriai.

6 Tos pačios direktyvos 17 straipsnio „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ 2 dalies a punktas ir 3 dalis iki Direktyvos 91/680 įsigaliojimo numatė:

„2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčių, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) (PVM), apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti 2 dalyje nurodytą (PVM) tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos šiais tikslais:

a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokestis būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;

b) sandoriams, kurie neapmokestinami pagal (...)15 straipsnį (...);

c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas nuo mokesčių pagal 13 straipsnio B skirsnio a punktą ir d punkto 1–5 papunktus, kai klientas yra įsisteigęs už Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti į šalį, esančią už Bendrijos ribų.“

7 Direktyvos 91/680 1 straipsnio 22 punktu pirminė Šeštosios direktyvos redakcija buvo papildyta XVIa dalimi „Pereinančio laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“, be kita ko, apimančia 28a–28f straipsnius. Ši direktyva 91/680 į nacionalinę teisę turėjo būti perkelta iki 1993 m. sausio 1 dienos.

8 Šeštosios direktyvos 28a straipsnyje nustatyta:

„1. Pridėtiną vertę mokesčiu taip pat apmokestinami:

a) prekėsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygą šalies teritorijoje sigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį (...)

<...>“

9 Šeštosios direktyvos 28b straipsnio A skirsnio 1 dalyje patikslinama:

„Prekėsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai jos atsiunčiamos ar atgabenamos prekes sigyjančiam asmeniui.“ (Pataisytas vertimas)

10 Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa ir B skirsnio a punktas numato:

„A. Tiekiamų prekių atleidimas nuo pridėtiną vertę mokesčio

Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą bei užkirsti kelią bet kokiam mokesčio vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje (...), kurios pardavėjo ar prekes sigyjančio asmens ar bet kurio jo vardu išsiųstos arba išgabentos ne iš 3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, o prekėpirkėjas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje, nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.“

<...>

B. Bendrijos viduje sigyjamų prekių atleidimas nuo pridėtiną vertę mokesčio

Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytą atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą, užkirsti kelią bet kokiam mokesčio vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

a) sigijimą Bendrijos viduje prekė, kuri tiekimas, kai jas tiekia apmokestinamieji asmenys, šalies teritorijoje bet visais atvejais atleidžiamas nuo mokesčio“.

11 Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punktas nustato:

„1) 17 straipsnio 2, 3 ir 4 dalys keičiamos taip:

<...>

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti šio straipsnio 2 dalyje nurodytą pridėtiną vertę mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

<...>

b) sandoriuose, kurie neapmokestinami pagal (...) 28c straipsnio A ir C skirsnius“.

12 Iki 1993 m. sausio 1 d. sandorius Bendrijos viduje reglamentavo Šeštosios direktyvos 15 straipsnis „Eksporto ir panašių sandorių bei tarptautinio transporto atleidimas nuo mokesčių“. Šio straipsnio 1–3 ir 13 punktai, iki įsigaliojant Direktyvai 91/680 ir Direktyvai 92/111, numatė:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingų ir sąžiningų atleidimo nuo mokesčių taikymų bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės nuo mokesčių atleidžia:

1. prekes, pardavėjo ar jo vardu išsiųstas ar gabenamas į paskirties vietą už šalies teritorijos, kaip ji apibrėžta 3 straipsnyje, ribų;
2. prekes, išsiųstas ar gabenamas į paskirties vietą už šalies teritorijos, kaip apibrėžta 3 straipsnyje, ribų pirkėjo, kuris nėra įsisteigęs šalies teritorijoje, ar jo vardu (...);
3. kilnojamojo turto aptarnavimo paslaugas, kai turtas įgytas ar importuotas būtent tam, kad šalies teritorijoje, kaip ji apibrėžta 3 straipsnyje, būtų atliktas toks aptarnavimas, ir jis yra išsiųstas ar išgabentas iš tos šalies teritorijos asmens, kuris tokias paslaugas suteikė, arba jo kliento, neįsikūrusio šalies teritorijoje, arba bet kurio iš jų vardu;

<...>

13. teikiamas paslaugas, įskaitant transporto ir pagalbinius sandorius, bet išskyrus teikiamas paslaugas, kurios atleidžiamos nuo mokesčių pagal 13 straipsnį, jei tos paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių tranzitu ar eksportu, ar su prekėmis, kurioms taikomi 14 straipsnio 1 dalies b ir c punktai ar 16 straipsnio 1 dalis, importu“.

Nacionalinės teisės aktai

Liuksemburgo teisės aktai

13 1979 m. vasario 12 d. įstatymo, iš dalies keičiančio ir papildančio 1969 m. rugpjūčio 5 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą (*Mémorial* A 1979, p. 186, toliau – PVM įstatymas) 43 straipsnio 1 dalies a ir c punktai iki 1993 m. sausio 1 d. numatė:

„Nuo (PVM) ta apimtimi ir tokiais sąlygomis, kurias nustato Didžiosios Hercogystės reglamentas, atleidžiamos:

- a) prekių, tiekėjo ar jo vardu išsiųstos ar gabenamos į paskirties vietą užsienyje;

<...>

c) paslaugų teikimas atliekant perdirbimo operacijas, susijusias su prekėmis, įgytomis ar importuotomis šioms operacijoms atlikti ir paslaugų teikėjo ar jo vardu išsiųstomis ar gabenamomis į paskirties vietą užsienyje“.

14 Po 1993 m. sausio 1 d. to paties straipsnio, iš dalies pakeisto 1992 m. gruodžio 18 d. įstatymo, iš dalies keičiančio ir papildančio 1979 m. vasario 12 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą (*Mémorial*, A1992, p. 3032) II straipsniu, 1 dalies d punktas numato:

„1. Nuo (PVM) ta apimtimi ir tokiais sąlygomis, kurias nustato Didžiosios Hercogystės

reglamentas, atleidžiamos:

<...>

d) prekės 9 straipsnio ir 12 straipsnio a ir e punktų prasme, tiek jo ar jo vardu išsižstos ar išgabentos iš Bendrijos, bet ne iš šalies teritorijos, kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui kitoje valstybėje narėje (...).

15 Pagal PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies I punkto antrą ir trečią punktą:

„Nuo (PVM) ta apimtimi ir tokiomis sąlygomis, kurias nustato Didžiosios Hercogystės reglamentas, atleidžiamos:

<...>

l) šios paslaugos ir prekės:

<...>

- paslaugos, kurias teisėtai versdamasis savo profesine veikla teikia dantų technikas;
- dantų protezai, kuriuos teisėtai versdamiesi savo profesine veikla tiekia dantų technikai ir dantų gydytojai“.

16 PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies a punktas nustato:

„1. Negalima atskaityti (PVM), kuris buvo apskaičiuotas už prekes ir paslaugas, kurios buvo panaudotos nuo mokesčio atleistų ar į mokesčio taikymo sritį nepatenkančių prekių tiekimui ir paslaugų teikimui.

<...>

2. Nukrypstant nuo 1 dalies nuostatų, apmokestinamajam asmeniui vis dėlto yra leidžiama atlikti atskaitą, kai prekės ir paslaugos yra naudojamos šioms reikmėms:

a) jo sandoriams, kurie atleisti nuo mokesčio pagal 43 straipsnio ar su jo įgyvendinimu susijusių reglamentų nuostatas“.

Vokietijos teisės aktai

17 Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) 4 straipsnio 14 punkto ketvirtą sakinį su dantų gydytojo veikla susijusių sandorių atleidimas nuo mokesčio netaikomas dantų protezams ir ortodontiniams aparatams ar jų taisymui, jei verslininkas juos gamina ar taiso savo įmonėje.

18 Pagal *UStG* 12 straipsnio 2 dalies 6 punktą šiems sandoriams taikomas sumažintas mokesčio tarifas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

19 *Eurodental* yra Liuksemburge įsteigta bendrovė, kuri iš esmės užsiima dantų protezų Vokietijoje gyvenantiems klientams gamyba ir taisymu.

20 1997 m. kovo 26 d. sprendimu kompetentinga mokesčių institucija atsisakė leisti *Eurodental* atskaityti 1992 ir 1993 ataskaitiniais metais sumokėtą pirkimo PVM, apskaičiuotą už prekes,

panaudotas Vokietijoje esantiems klientams skirti prekių tiekimui ir paslaugų teikimui, argumentuodama tuo, kad PVM įstatymo, iki ir po 1993 m. sausio 1 d. redakcijos, 44 straipsnis yra viršesnis negu to paties įstatymo 43 straipsnis ir todėl šio įstatymo 49 straipsnio 2 dalies a punktas, leidžiantis atskaityti pirkimo PVM, netaikytinas.

21 Dėl šio sprendimo panaikinimo ir pakeitimo *Eurodental* kreipėsi Liuksemburgo apygardos teismas, kuris 2002 m. gruodžio 16 d. sprendime padarė išvadą, kad atskaityti pirkimo PVM buvo neleista nepagrįstai. Konstatavęs, kad minėti 43 ir 44 straipsniai yra skirti skirtingiems sandoriams – pirmasis straipsnis susijęs su užsieniui skirtais sandoriais, o antrasis straipsnis – su šalies teritorijoje sudaromais sandoriais, – šis teismas nusprendė, kad PVM įstatymo 49 straipsnis leido atskaityti pirkimo PVM, susijusį su šio įstatymo 43 straipsnio redakcijoje, galiojusioje ir iki, ir po 1993 m. sausio 1 d., nurodytais sandoriais, nesvarbu, koks būtų šalies teritorijoje taikytinas atleidimo nuo PVM režimas. Jokia nacionalinė teisės nuostata neleidžia priėti prie išvados, kad PVM įstatymo 44 straipsnis yra viršesnis negu pastaroji nuostata.

22 Dėl šio sprendimo kompetentinga mokesčių institucija pateikė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusiame teisme. Nusprendęs, kad klausimas, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnis yra viršesnis negu jos 28c straipsnis, nėra teisės aktais reglamentuotas, *cour d'appel* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar toks prekių tiekimas valstybės narės teritorijoje, kuris pagal (...) Šeštosios direktyvos (...) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą yra atleidžiamas nuo mokesčio ir nesuteikia teisės atskaiti iš mokesčio už pirkimus, pagal šios direktyvos 17 straipsnį patenka į šios direktyvos iki 1993 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos 15 straipsnio 1 ir 2 dalies ir nuo 1993 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos 28c straipsnio (A skirsnio) a punkto taikymo sritį ir todėl į šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punkto, kuriuo suteikiama teisė atskaiti iš mokesčio už pirkimus, taikymo sritį, jeigu Bendrijos valstybėje narėje steigtas ūkio subjektas teikia prekes kitoje valstybėje narėje steigtam ūkio subjektui ir jeigu vykdomos šios direktyvos 15 straipsnio 1 ir 2 dalyse, atsižvelgiant į iki 1993 m. sausio 1 d. galiojusią redakciją, bei 28c straipsnio (A skirsnio) a punkte, atsižvelgiant į po 1993 m. sausio 1 d. galiojusią redakciją, numatytos sąlygos?

2. Ar toks paslaugų tiekimas valstybės narės teritorijoje, kuris atleidžiamas nuo mokesčio pagal (...) Šeštosios direktyvos (...) 13 straipsnio (A skirsnio) 1 dalies e punktą ir nesuteikia teisės atskaiti iš mokesčio už pirkimus, pagal šios direktyvos 17 straipsnį patenka į šios iki 1993 m. sausio 1 d. galiojusios direktyvos redakcijos (iki 1993 m. atleidimas nuo mokesčio nebuvo numatytas) 15 straipsnio 3 dalies ir todėl į šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punkto, kuriuo suteikiama teisė atskaiti iš mokesčio už pirkimus taikymo sritį, jeigu Bendrijos valstybėje narėje steigtas ūkio subjektas teikia prekes kitoje valstybėje narėje steigtam ūkio subjektui ir jeigu vykdomos šios 1993 m. sausio 1 d. galiojusios direktyvos redakcijos 15 straipsnio 3 dalyje numatytos sąlygos?“

Dėl prejudicinių klausimų

23 Šiais dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokiems sandoriams kaip dantų protezų gamyba ir taisymas, kurie, kai jie vykdomi valstybės narės teritorijoje, yra atleisti nuo PVM kaip visuomenei naudinga veikla, gali būti taikomas pirkimo PVM atskaitymas, kai jiems priskirtinas sandorį Bendrijos viduje pobūdis.

24 Iš šių klausimų formuluotės matyti, kad šis prašymas yra susijęs, pirma, su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu iki 1993 m. sausio 1 d. ir, antra, su prekių tiekimu po šios datos. Vadinas, jis nėra susijęs su paslaugomis, suteiktomis po 1993 m. sausio 1 dienos.

25 Reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis numato tam tikros visuomenei naudingos veiklos – taigi pagal šios nuostatos 1 dalies e punktą ir dantų techniką teikiamą paslaugą bei ją teikiamą dantų protezų atleidimą nuo PVM mokesčio.

26 Pagal šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą, kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris jas naudoja pagal tos pačios direktyvos 13 straipsnio A skirsnį nuo mokesčio atleistam sandoriui sudaryti, pastarasis iš principo neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, nes tokiu atveju atitinkamos prekės ir paslaugos nėra naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 1982 m. sausio 19 d. Sprendimo *Becker*, 8/81, Rink. p. 53, 44 punktą ir 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Debouche*, C-302/93, Rink. p. I-4495, 16 punktą).

27 Nagrinėjamu atveju iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo sprendimo matyti, kad pagrindinėje byloje jis neginėja to, kad *Eurodental* sudaromiems sandoriams, kai jie sudaromi valstybės narėms, kurioje ši bendrovė yra įsteigta, teritorijoje, taikomos pastarosios nuostatos. Taigi savo prašymu nacionalinis teismas norėtų sužinoti tik tai, ar tos pačios nuostatos yra taikytinos šiems sandoriams, jei siekiant gauti pelno jie yra sudaromi su kitoje valstybėje narėje, nagrinėjamu atveju – Vokietijoje, gyvenančiais klientais.

28 Sandorių Bendrijos viduje klausimu Šeštosios direktyvos, atsižvelgiant į iki 1993 m. sausio 1 d. galiojusią redakciją, 15 straipsnio 1–3 dalys numatė prekių tiekimo ir paslaugų, susijusių su prekėmis, kurios siunčiamos ar gabenamos ne iš šios valstybės narės teritorijos, teikimo atleidimą nuo mokesčio. Po 1993 m. sausio 1 d. to paties tiekimo į kitą valstybę narę atleidimas yra numatytas šios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmojoje pastraipoje. Pagal šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktą, vadovaujantis jos 28f straipsnio 1 dalimi paremta redakcija, šie sandoriai leidžia atskaityti pirkimo PVM valstybėje narėje, kurioje prasideda prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje (žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, Rink. p. I-3227, 30 punktą).

29 Vis dėlto kompetentinga mokesčių institucija mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai Bendrijos viduje nesuteikia tokios teisės į atskaitą, nes specialų atleidimą numatantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas yra viršesnis negu tos pačios direktyvos 15 straipsnyje ir 28c straipsnio A skirsnio a punkte numatytos bendresnio pobūdžio nuostatos.

30 Kita vertus, *Eurodental* tvirtina, jog dėl to, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio ir jos 15 bei 28c straipsnių taikymo sritys yra skirtingos, šis 13 straipsnis negali būti viršesnis negu nurodyti straipsniai. Iš tiesų iš kiekvieno šio straipsnio pavadinimų matyti, kad šios direktyvos 13 straipsnis yra taikytinas tik valstybės narės teritorijos ribose sudaromiems sandoriams, o tarp valstybių narių sudaromus sandorius reglamentuoja tos pačios direktyvos 15 ir 28c straipsniai.

31 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad, kaip tai nurodė *Eurodental*, Šeštosios direktyvos 13 straipsnis, remiantis jo pavadinimo formuluote, yra skirtas atleidimams „šalies teritorijoje“, o pagal atitinkamas jo pavadinimų formuluotes tos pačios direktyvos 15 straipsnis, vadovaujantis iki 1993 m. sausio 1 d. galiojusia jo redakcija, ir po šios datos taikytinas tos pačios direktyvos 28c straipsnis atitinkamai skirti „eksporto sandoriams“ ir „prekybai tarp valstybių narių“.

32 Vis dėlto, priešingai nei tvirtina *Eurodental*, tai nereiškia, kad Šeštosios direktyvos 13

straipsnyje numatytas sandoris, kai jis priskirtinas sandoriams Bendrijos viduje, būtinai ir vien tik šiuo pagrindu patenka į 15 ar 28c straipsnį taikymo sritį, ir todėl, atsižvelgiant į tai, kad šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktas nukreipia į šias nuostatas, šis sandoris galėtų suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą.

33 Iš tiesų tik išimtiniais atvejais Šeštoji direktyva ir ypač jos 17 straipsnio 3 dalies b punktas numato teisę atskaityti PVM, susijusį su prekėmis ar paslaugomis, naudojamomis nuo mokesčio atleistiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group*, C-4/94, Rink. p. I-983, 23 punktą). Vadinasi, šiuo klausimu direktyvoje tvirtintos nuostatos turi būti aiškinamos siauriau.

34 Nors Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktas bendrai nukreipia į šios direktyvos nuostatas, numatančius sandorių Bendrijos viduje atleidimą nuo mokesčio, konkrečiai tariant, į šios direktyvos 15 straipsnį, taikytiną laikotarpiui iki 1993 m. sausio 1 d., ir į jos 28c straipsnį, taikytiną po šios datos, reikia konstatuoti, kad ši nuostata jokių būdu nenukreipia į tos pačios direktyvos 13 straipsnyje tam tikros veiklos atžvilgiu numatytus atleidimus nuo mokesčio.

35 Netgi atvirkščiai, iki 1993 m. sausio 1 d. Šeštosios direktyvos 1 straipsnis, daręs nuorodą į jos 17 straipsnio 3 dalies b punktą, 13 dalyje aiškiai numatė, kad jis netaikomas šios direktyvos 13 straipsnio pagrindu nuo mokesčio atleistoms prekėms ir paslaugoms, kai jos buvo tiesiogiai susijusios su tam tikrais tarptautiniais sandoriais.

36 Be to, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies c punktas aiškiai suteikia teisę į atskaitą, kiek tai susiję su tam tikrais pagal šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnį nuo mokesčio atleistais sandoriais. Kaip tai teisingai pažymėjo Europos Bendrijų Komisija, ši nuostata būtų betikslė, jei šios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimus nuo mokesčio jau būtų apmatus 17 straipsnio 3 dalies b punktas.

37 Vadinasi, nepaisant nurodyto atitinkamo Šeštosios direktyvos nuostatų pavadinimo, iš jo turinio matyti, kad šios direktyvos 13 straipsnio pagrindu nuo mokesčio atleisti sandoriai nesuteikia teisės atskaityti pirkimo PVM netgi tada, kai šiems sandoriams priskirtinas sandorių Bendrijos viduje pobūdis.

38 Šis išpažį Šeštosios direktyvos nuostatų išplaukiant aiškinimą patvirtina ir ja siekiamas tikslas, ir jos struktūra bei fiskalinio neutralumo principas.

39 Pirma, dėl Šeštoji direktyva siekiamo tikslo primintina, kad remiantis 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301) 2 straipsniu, pagal bendrosios PVM sistemos principą prekės ir paslaugos Bendrijoje apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekė bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis (2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C-395/02, Rink. p. I-1991, 20 punktas).

40 Ta?iau, kaip tai teisingai pa?ymi kompetentinga mokes?i? institucija ir Komisija, jei tokie sandoriai Bendrijos viduje, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, suteikia teis? atskaityti pirkimo PVM i?siuntimo valstyb?je nar?je, jie Bendrijoje gali b?ti sudaromi visiškai atleidus nuo PVM. I? ties?, jei pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsn? šie sandoriai bet kuriuo atveju yra atleisti nuo mokes?i? paskirties valstyb?s nar?s teritorijoje, pirma, jie šioje valstyb?je nar?je tur?t? b?ti atleisti nuo mokes?io kaip ?sigijimai Bendrijos viduje pagal šios direktyvos 28c straipsnio B skirsnio a punkt? ir, antra, jie negali b?ti apmokestinami PVM kilm?s valstyb?je nar?je, nes pirkimo mokestis bus atskaitytas ir taikant tos pa?ios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirm?j? pastraip? nebus jokio pardavimo apmokestinimo.

41 I? bendrosios PVM sistemos tiksl? bei Direktyva 91/680 ?tvirtint? pereinamojo laikotarpio priemoni? d?l prekybos tarp valstybi? nari? apmokestinimo išplaukia, kad apmokestinamasis asmuo, kuris naudojasi atleidimu nuo mokes?io ir kuris d?l to neturi teis?s ? valstyb?s nar?s teritorijoje sumok?to pirkimo mokes?io atskait?, taip pat negali tur?ti šios teis?s, kai atitinkamas sandoris laikytinas sandoriu Bendrijos viduje (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Debouche* 15 punkt?).

42 Šis principas yra ?tvirtintas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punkte, nes pagal ši? nuostat? teis?s atskaityti su kitoje šalyje sudarytu sandoriu susijus? PVM n?ra, jei šis sandoris nesuteikia teis?s ? atskait? valstyb?s nar?s teritorijoje.

43 Antra, d?l Šeštosios direktyvos strukt?ros pa?ym?tina, kad jos 13 straipsnio A skirsnyje numatyti atleidimai nuo mokes?io, taikytini tik tai visuomenei naudingai veiklai, kuri yra išvardyta ir labai detaliai apibr?žta, yra ypatingo pob?džio (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkri?io 20 d. Sprendimo *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*, C?307/01, Rink. p. I?13989, 54 punkt?). Kita vertus, sandori?, kuriems priskirtinas sandori? Bendrijos viduje pob?dis, atleidimas nuo mokes?io, paremtas tos pa?ios direktyvos 15 straipsniu iki 1993 m. sausio 1 d. ir numatytas jos 28c straipsnyje, taikytiname po šios datos, yra bendrojo pob?džio, nes jis skirtas apskritai ekonominiams sandoriams tarp valstybi? nari?.

44 Šiomis aplinkyb?mis su Šeštosios direktyvos strukt?ra yra suderinama tai, kad režimas, taikytinas specialioms šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje numatytiems atleidimams nuo mokes?io, b?t? viršesnis negu režimas, taikytinas toje pa?ioje direktyvoje numatytiems bendrojo pob?džio atleidimams nuo mokes?io, kiek tai susij? su sandoriais Bendrijos viduje.

45 Priešingai tam, k? teigia Vokietijos vyriausyb?, šios išvados jokių būdu nepaneigia Šeštosios direktyvos 26b straipsnio G skirsnio 1 dalis. I? ties?, net jei, kaip tai tvirtina ši vyriausyb?, remiantis šio straipsnio, kuris nustato special? investicinio aukso apmokestinimo režim?, nuostatomis galima b?t? daryti išvad?, kad valstyb? nar? negali atsisakyti atleisti nuo mokes?io su šia preke susijusio preki? pristatymo Bendrijos viduje, nors tam tikromis s?lygomis ji iš principo gali atsisakyti taikyti šiuo režimu numatyt? atleidim? tam tikriems sandoriams, kurie sudaromi šioje valstyb?je nar?je, ši aplinkyb? niekaip ne?rodo pirmojo atleidimo nuo mokes?io viršenyb?s antrojo atleidimo nuo mokes?io atžvilgiu, ta?iau dar kart? patvirtina, kad šie atleidimai nuo mokes?io pakl?sta atitinkamoms taisykl?ms, kuri? turinys ir tikslas yra skirtingi.

46 Galiausia tre?ia, d?l fiskalinio neutralumo principo primintina, kad jis, be kita ko, draudžia panaši? tarpusavyje konkuruojan?i? paslaug? teikim? traktuoti skirtingai PVM poži?riu (šiuo klausimu žr. 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C?498/03, Rink. p. I?4427, 54 punkt?).

47 Nors pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai, kai jiems priskirtinas sandori? Bendrijos viduje pob?dis, suteikia teis? ? atskait?, šio principo negalima laikyti, nes tie patys sandoriai, kai

jie sudaromi vienos valstybės narės teritorijoje, patys savaime teisės ? atskait? nesuteikia. Vadinas, sandor? Bendrijos viduje sudarantys apmokestinamieji asmenys b?t? palankesn?je pad?tyje negu apmokestinamieji asmenys, sandor? sudarantys valstybės teritorijoje (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Debouche* 19 punkt?).

48 Vokietijos vyriausyb? vis d?lto pabr?žia, jog d?l to, kad pagrindin?je byloje Vokietijos Federacin? Respublika taiko Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punkte kartu su tos pa?ios direktyvos E priedo 2 punkto nuostatomis numatytas pereinamojo laikotarpio priemonės, tai yra režim?, kuris jai leidžia ir toliau apmokestinti nagrin?jamus sandorius, šie sandoriai gali b?ti dvigubai apmokestinti, nes pagal šį nuostat? kartu su Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirm?ja pastraipa ir su 28b straipsnio A skirsnio 1 dalimi šioje valstyb?je nar?je jie gali b?ti v?l apmokestinti, nors Liuksemburge sumok?to pirkimo PVM atskaityti negalima. Kita vertus, tie patys sandoriai, nors ir apmokestinami, kai jie sudaromi šios valstybės narės teritorijoje, suteikia teis? ? atskait?. Tai reiškia, kad Vokietijoje ?sisteig? apmokestinamieji asmenys atsidurt? palankesn?je pad?tyje negu Liuksemburge ?sisteig? j? konkurentai.

49 Su šiais argumentais, kuriems prieštarauja Komisija ir kompetentinga mokes?i? institucija, negalima sutikti.

50 Primintina, kad Bendrijos PVM sistema apskritai yra laipsniško nacionalin?s teis?s akt? suderinimo, atlikto remiantis EB 93 ir 94 straipsniais, rezultatas. Teisingumo Teismas nuosekliai laik?si nuomon?s, kad šis suderinimas, ?tvirtintas v?lesn?se direktyvose ir ypa? Šeštojoje direktyvoje, vis dar yra negalutinis (1989 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *ORO Amsterdam Beheer ir Concerto*, C?165/88, Rink. p. I?4081, 21 punktas).

51 Taigi šio numatyto suderinimo dar n?ra pasiekta, nes Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktas valstyb?ms nar?ms leidžia toliau taikyti tam tikras, ankstesnes negu direktyva, j? nacionalin?s teis?s nuostatas, kurios nesant tokio leidimo b?t? su direktyva nesuderinamos (šiuo klausimu žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Idéal tourisme*, C?36/99, Rink. p. I?6049, 38 punkt?).

52 Ta?iau nors ir tiesa, kad valstyb? nar?, kuri kaip ir Vokietijos Federacin? Respublika toliau taiko šias savo nacionalin?s teis?s nuostatas, nepažeidžia Šeštosios direktyvos (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Idéal tourisme* 38 punkt?), vis d?lto šios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktu leidžiamas apmokestinimas yra ne suderintas apmokestinimas, kuris yra tokio PVM režimo, Šešt?ja direktyva nustatyto tam tikrai visuomenei naudingai veiklai, sudedamoji dalis, o tik per pereinam?j? laikotarp? leidžiamas apmokestinimas (šiuo klausimu žr. 2002 m. kovo 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Suomij?*, C?169/00, Rink. p. I?2433, 34 punkt?). Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 4 dalis yra skirta panaikinti š? nukrypstant? ir pereinamojo laikotarpio režim? (šiuo klausimu žr. 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Norbury Developments*, C?136/97, Rink. p. I?2491, 19 punkt? ir nurodyto sprendimo *Idéal tourisme* 32 punkt?).

53 Tod?l reikia konstatuoti, kad konkre?i? situacij?, kuria nagrin?jamu atveju Vokietijos vyriausyb? remiasi siekdama pateisinti pirkimo PVM atskait? Liuksemburge, kuri, be kita ko, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiai teismo nepaskatino patikslinti savo klausim? atsižvelgiant ? paskirties valstyb?je nar?je esant? PVM režim?, lemia aplinkyb?, kad pereinamojo laikotarpio priemon?mis suteikta galimyb? ir toliau apmokestinti nagrin?jamus sandorius dar n?ra panaikinta, ir aplinkyb?, kad Vokietijos Federacin? Respublika pasirinko taikyti tok? nukrypstant? pereinamojo laikotarpio režim?, ir tod?l ši situacija tesusijusi su tuo, kad šiuo metu visiškas PVM suderinimas dar n?ra Bendrijos teis?s akt? leid?jo tikslas.

54 Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punkte numatytos išimtys turi b?ti aiškinamos siauriau (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Komisija prieš Suomij?* 34 punkt?), tod?l jos neturi b?ti taikomos ir valstyb?ms nar?ms, kurios jau laikosi Šeštojoje direktyvoje nustatyto principo nuo

mokesčio atleisdamos kai kurių visuomenei naudingų veiklų, numatytą šios direktyvos 13 straipsnyje. Iš tiesų negalima sutikti su tuo, kad pastarąjį valstybių narių pareiga pagal tos pačios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą neleisti atskaityti pirkimo PVM, kuriuo apmokestinama ši nuo mokesčio atleista veikla, galėtų priklausyti nuo kitos valstybės narės sprendimo pasirinkti nukrypstant ir pereinamojo laikotarpio režimą, ypač todėl, kad pastarojo režimo panaikinimas yra Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 4 dalimi siekiamas tikslas.

55 Toks taikymo išplėtimas taip pat prieštarautų Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktui, nes ši nuostata valstybei narei, kuri, kaip Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, taikydama tokį suderintą režimą kaip numatytas šios direktyvos 13 straipsnyje, nuo mokesčio atleidžia nagrinjamą sandorį, neleidžia nustatyti ar vėl nustatyti mokesčio režimo šiam sandoriui, šitaip suteikiant teisę pirkimo PVM atskaitai, ir netgi tada, kai tuo siekiama ištaisyti galimą konkurencijos iškreipimą, keliant pavojų Bendrijos vienodo požiūrio principui, kurį PVM srityje atspindi fiskalinio neutralumo principas (šiuo klausimu žr. 1991 m. spalio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Ispaniją*, C-35/90, Rink. p. I-5073, 8 ir 9 punktus bei nurodyto sprendimo *Idéal tourisme* 33 punktą). Kita vertus, atsižvelgiant į Vokietijos Federacinės Respublikos pasirinkto nukrypstančio mokesčio režimo pereinamąjį pobūdį, remiantis Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 4 dalimi siekiamu tikslu, niekas jai neklaido nuspręsti nuo mokesčio taip pat atleisti, kaip to iš esmės reikalauja direktyva, nagrinjamą sandorį, kad išnyktų šis konkurencijos iškreipimas (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Idéal tourisme* 33 punktą).

56 Šiuo atžvilgiu reikia ypač pabrėžti tai, kad aplinkybų, jog nagrinjamas nukrypstantis ir pereinamojo laikotarpio režimas tebegalioja kai kuriose valstybėse narėse tam tikrais atvejais galėtų lemti konkurencijos iškreipimą Vokietijoje, jokių atveju negali šiai valstybei narei suteikti teisės pačiai tvirtinti konkurencijos iškreipimus, darant žalą kitoms valstybėms, kurios perkli Šeštosios direktyvos nuostatas (šiuo klausimu žr. 1992 m. spalio 27 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-74/91, Rink. p. I-5437, 25 punktą). Taip būtų, jei nagrinjamu atveju *Eurodental* būtų leista atskaityti PVM Liuksemburge, nes tokiu atveju teisės atskaityti pirkimo PVM nesuteikiantys šios valstybės narės vidaus sandoriai atsидurtų nepalankesnėje padėtyje, palyginus su šioje valstybėje narėje sudaromais sandoriais Bendrijos viduje.

57 Ypatingos situacijos, kuria remiasi Vokietijos vyriausybė, atveju Bendrijos teisės aktų leidėjui, vieninteliam galinčiam panaikinti konkurencijos iškreipimus, kuriuos lemia Šeštoji direktyva leidžiamą išimtinių ir pereinamųjų priemonių buvimas, priklauso imtis visų veiksmų, kad būtų nustatyta Bendrijos atleidimo nuo PVM mokesčio galutinė tvarka, ir taip palaipsniui suderinti valstybių narių teisės aktus PVM srityje (šiuo klausimu žr. 1999 m. spalio 5 d. Sprendimo *Royscot ir kt.*, C-305/97, Rink. p. I-6671, 31 punktą ir nurodyto sprendimo *Idéal tourisme* 39 punktą).

58 Vadinas, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: sandoris, kuris pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio, A skirsnio 1 dalies e punktą valstybės narės teritorijoje yra atleistas nuo PVM, nesuteikia teisės atskaityti pirkimo PVM pagal šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktą netgi tada, kai tai yra sandoris Bendrijos viduje, ir nesvarbu, koks PVM režimas taikomas paskirties valstybėje narėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

59 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

Sandoris, kuris pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčio įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės

mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas redakcij?, pri?mus 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyv?, papildan?i? bendr? prid?tin?s vert?s mokesčio sistem? ir iš dalies kei?ian?i? Direktyv? 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas, ir 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyv? 92/111/EEB, iš dalies kei?ian?i? Direktyv? 77/388/EEB ir nustatan?i? supaprastinimo priemones, susijusias su prid?tin?s vert?s mokesčiu, 13 straipsnio, A skirsnio 1 dalies e punkt? valstyb?s nar?s teritorijoje yra atleistas nuo PVM, nesuteikia teis?s atskaityti pirkimo PVM pagal šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punkt? netgi tada, kai tai yra sandoris Bendrijos viduje, ir nesvarbu, koks prid?tin?s vert?s mokesčio režimas taikomas paskirties valstyb?je nar?je.

Parašai.

* Proceso kalba: pranc?z?.