

Zadeva C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

proti

Eurodental Sàrl

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Cour d'appel (Luksemburg))

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitve – Členi 13(A)(1)(e), 17(3)(b) in 28c(A)(a) – Pravica do odbitka – Izdelava in popravilo zobne protetike – Transakcije znotraj Skupnosti v primerjavi s transakcijami, ki so oproščene na ozemlju države članice – Učinki odstopajoče in prehodne ureditve, predvidene v členu 28(3)(a), v povezavi s Prilogo E, točka 2 – Načelo davčne nevtralnosti – Delna uskladitev DDV“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka

(Direktiva Sveta 77/388, člena 13(A)(1)(e) in 17(3)(b))

Transakcije, kot je izdelava in popravilo zobne protetike, ki so oproščene DDV na ozemlju države članice v skladu s členom 13(A)(1)(e) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih v različici, kakor je bila spremenjena z direktivama 91/680 in 92/111, ne dajejo pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost v skladu s členom 17(3)(b) te direktive, tudi če gre za transakcijo znotraj Skupnosti in ne glede na ureditev davka na dodano vrednost, ki se uporablja v namembni državi.

Ta razlaga, ki izhaja iz besedila Šeste direktive, je podprta tako s ciljem, ki mu ta sledi, kot s sistematiko te direktive in načelom davčne nevtralnosti.

Prvič, iz sistematike skupnega sistema davka na dodano vrednost in predhodne ureditve, uvedene z Direktivo 91/680 za obdavčitev trgovine med državami članicami, je namreč razvidno, da davčni zavezanec, ki je oproščen plačila davka in zato nima pravice do odbitka vstopnega davka na ozemlju države članice, te pravice nima tudi v primeru, če je transakcija opravljena znotraj Skupnosti.

Drugič, oprostitve iz člena 13(A) Šeste direktive, če se nanašajo le na nekatere dejavnosti v javnem interesu, natančno našteje in opisane v tej določbi, imajo posebno naravo, medtem ko imajo oprostitve za transakcije, opravljene znotraj Skupnosti, splošno naravo, ki nejasno določa gospodarske transakcije med državami članicami. Pod temi pogoji je skladno s sistematiko Šeste direktive, da se glede ureditve, ki se uporablja za posebne oprostitve iz člena 13(A) te direktive, lahko prizna, da ima prednost pred tisto, ki se uporablja za splošne oprostitve, predvidene v tej direktivi, kar zadeva transakcije znotraj Skupnosti.

Tretjič, načelo davčne nevtralnosti je zlasti v nasprotju s tem, da bi se opravljanje podobnih konkurenčnih storitev glede davka na dodano vrednost obravnavalo različno. Če pa bi se s transakcijami, oproščenimi na podlagi člena 13(A)(e) Šeste direktive, ki se opravijo znotraj Skupnosti, podeljevala pravica do odbitka, to načelo ne bi bilo spoštovano, saj enake transakcije,

opravljene na ozemlju države, ne bi bile odbitne.

Glede tega ni pomembno, ali namembna država članica uporablja prehodno ureditev, določeno v členu 28(3)(a) Šeste direktive, v povezavi s točko 2 Priloge E k tej direktivi, ki ji dopušča, da še naprej obdavčuje zadevne transakcije. Obdavčenje, ki je dopuščeno s to določbo, namreč ni usklajeno obdavčenje, ki je ključni del ureditve davka na dodano vrednost, kot jo določa Šesta direktiva za posamezne dejavnosti v javnem interesu, ampak obdavčenje, dovoljeno zgolj v prehodnem obdobju. To izjemno ureditev je treba razlagati ozko in njen obseg ne sme biti razširjen na države članice, ki so sprejele načelo iz Šeste direktive, ki določa oprostitve za nekatere dejavnosti v javnem interesu, naštetih v členu 13 te direktive.

(Glej točke 38, 41, 43, 44, od 46 do 48, 52, 54, 58 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 7. decembra 2006(*)

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitve – Členi 13(A)(1)(e), 17(3)(b) in 28c(A)(a) – Pravica do odbitka – Izdelava in popravilo zobne protetike – Transakcije znotraj Skupnosti v primerjavi s transakcijami, ki so oproščene na ozemlju države članice – Učinki odstopajoče in prehodne ureditve, predvidene v členu 28(3)(a), v povezavi s Prilogo E, točka 2 – Načelo davčne nevtralnosti – Delna uskladitev DDV“

V zadevi C-240/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Cour d'appel (Luxembourg) z odločbo z dne 1. junija 2005, ki je prispela na Sodišče 3. junija 2005, v postopku

Administration de l'enregistrement et des domaines

proti

Eurodental Sàrl,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lohmus in A. Ó Caoimh (poročevalci), sodniki,

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

na podlagi odreditve ponovnega odprtja ustnega postopka z dne 4. maja 2006 in na podlagi obravnave z dne 31. maja 2006,

ob upoštevanju stališ?, so jih predložili:

- za Administration de l'enregistrement et des domaines A. Kronshagen, odvetnik,
- za Eurodental Sàrl M. Molitor, P. Lopes Da Silva, N. Cambonie in R. Muller, odvetniki,
- za nemško vlado M. Lumma in U. Forsthoff, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in M. Afonso, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 22. junija 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejem predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 13(A)(1)(e), 15, od (1) do (3), 17(3)(b) in 28c(A)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), v razli?ici, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave dav?nih meja (UL L 376, str. 1) in z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 o uvedbi ukrepov za poenostavitev v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL L 384, str. 47, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Eurodental Sàrl (v nadaljevanju: Eurodental) in Administration luxembourgeoise de l'enregistrement et des domaines (v nadaljevanju: prisojni dav?ni organ), ker je zadnji zavrnil, da bi družbi Eurodental za leti 1992 in 1993 odbil davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), potem ko je obra?unal vstopni davek za transakcije izdelave in popravila zobne protetike, opravljene za stranke s sedežem v Nem?iji.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 ?len 13(A)(1)(e) Šeste direktive dolo?a:

„Oprostitev na ozemlju države

A) Oprostitev za dolo?ene dejavnosti, ki so v javnem interesu

1. Brez vpliva na druge dolo?be Skupnosti države ?lanice pod pogoji, ki jih dolo?ijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in prepre?evanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

e) storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti in zobno protetiko, ki jo dobavijo

zobozdravniki in zobni tehniki.“

4 Kljub temu v skladu s členom 28(3)(a) te direktive velja:

„3. V prehodnem obdobju iz odstavka 4 lahko države članice:

a) še naprej obdavčujejo transakcije, oproščene v skladu s členoma 13 [...] iz Priloge E k tej direktivi.“

5 V točki 2 te priloge so našteje transakcije iz člena 13(A)(1)(e) navedene direktive.

6 Člen 17(2)(a) in (3) te direktive, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, v različici v veljavi pred začetkom veljavnosti Direktive 91/680, določa:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudi odobrijo pravico do odbitka ali vračila [DDV] iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

a) transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljenih v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države;

b) transakcij, oproščenih v skladu s členom [...] 15 [...];

c) katerih koli transakcij, oproščenih v skladu s členom 13B(a) in (d), odstavki 1 do 5, če ima naročnik sedež izven Skupnosti ali če so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim izvozu v državo izven Skupnosti.“

7 S členom 1, točka 22, Direktive 91/680 je bil v Šesto direktivo vnesen naslov XVIa, „Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami“, in predvsem členi od 28a do 28f. Direktiva 91/680 bi morala biti v nacionalno pravo prenesena 1. januarja 1993.

8 Člen 28a Šeste direktive določa:

„1. Predmet davka na dodano vrednost so tudi:

a) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do davčne oprostitve iz člena 24 [...]

[...]“

9 Člen 28b(A)(1) Šeste direktive natančneje določa:

„Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila.“

10 Člen 28c(A)(a), prvi pododstavek, in (B)(b) Šeste direktive določa:

„A) Oproš?ene dobave blaga

Brez poseganja v druge dolo?be Skupnosti in pod pogoji, ki jih dolo?ijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitev in prepre?evanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, države ?lanice oprostijo:

- a) dobave blaga, kot so opredeljene v ?lenu 5[...], ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila izven ozemlja iz ?lena 3, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega dav?nega zavezanca ali pravno osebo, ki ni dav?ni zavezanec, ki deluje kot taka, v državo ?lanico, ki ni država ?lanica odhoda pošiljke ali prevoza blaga.

[...]

B) Oproš?ene pridobitve blaga znotraj Skupnosti

Brez poseganja v druge dolo?be Skupnosti in pod pogoji, ki jih dolo?ijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe spodnjih oprostitev in prepre?evanje vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, države ?lanice oprostijo:

- a) pridobitev blaga znotraj Skupnosti, katere dobava bi bila, ?e bi jo opravil dav?ni zavezanec, v vsakem primeru oproš?ena na ozemlju države.“

11 ?len 28f, to?ka 1, Šeste direktive dolo?a:

„1. V ?lenu 17 se odstavki 2, 3 in 4 zamenjajo z naslednjim besedilom:

[...]

3. Države ?lanice vsakemu dav?nemu zavezancu tudiodobrijo pravico do odbitka ali vra?ila davka na dodano vrednost iz odstavka 2, ?e se blago in storitve uporabljajo za:

[...]

- b) transakcije, ki so oproš?ene v skladu s ?len[om] [...] 28c(A) in (C)“

12 Pred 1. januarjem 1993 so transakcije znotraj Skupnosti spadale v ?len 15 Šeste direktive z naslovom „Oprostitve pri izvozu in podobnih transakcijah ter pri mednarodnem prevozu“. ?len 15, od (1) do (3) in (13), je v razli?ici v uporabi pred za?etkom veljavnosti direktiv 91/680 in 92/111 dolo?al:

„Brez poseganja v druge dolo?be Skupnosti države ?lanice pod pogoji, ki jih dolo?ijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in prepre?evanja vsakršnih utaj, izogibanja ali zlorab, oprostijo:

1. dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov ra?un odpošlje ali odpelje v namembni kraj izven ozemlja države, kakor je opredeljeno v ?lenu 3;
2. dobavo blaga, ki ga kupec ali druga oseba, ki nima sedeža na ozemlju države, za njegov ra?un odpošlje ali odpelje v namembni kraj izven ozemlja države, kakor je opredeljeno v ?lenu 3 [...];

3. storitve, opravljene na premi?ninah, ki so bile pridobljene ali uvo?ene zaradi opravljanja teh storitev na ozemlju znotraj Skupnosti in ki jih iz Skupnosti odpošlje ali odpelje oseba, ki opravlja te storitve, ali naro?nik, ?e ima sede? v tretji dr?žavi, ali druga oseba v imenu enega od njiju;

[...]

13. opravljanje storitev, vklju?no s prevozom in pomo?nimi transakcijami, razen opravljanja storitev, ki so oproš?ene v skladu s ?lenom 13, ?e so neposredno povezane z zunanjim tranzitom ali izvozom blaga iz Skupnosti ali uvozom blaga, ki je oproš?eno po ?lenu 14(1)(b) in (c) ali 16(1).“

Nacionalna zakonodaja

Luksemburška zakonodaja

13 ?len 43(1)(a) in (c) zakona z dne 12. februarja 1979 o spremembah in dopolnitvah zakona z dne 5. avgusta 1969 o davku na dodatno vrednost (*Mémorial A 1979*, str. 186, v nadaljevanju: zakon o DDV) je v razli?ici v veljavi pred 1. januarjem 1993 dolo?al:

„[DDV] so v mejah in pod pogoji, dolo?enimi z uredbo Velikega vojvodstva, [oproš?ene]:

a) dobave blaga, ki ga dobavitelj ali druga oseba za svoj ra?un odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj ozemlja dr?žave;

[...]

c) opravljanje storitev v okviru uvoza zaradi proizvodnje za izvoz, glede blaga, ki je bilo pridobljeno ali uvo?eno zaradi te transakcije in ki ga izvajalec storitve ali druga oseba za svoj ra?un odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj ozemlja dr?žave.“

14 V razli?ici, veljavni po tem datumu, ta ?len, kakor je bil spremenjen s ?lenom II zakona z dne 18. decembra 1992 o spremembah in dopolnitvah zakona z dne 12. februarja 1979 o davku na dodatno vrednost (*Mémorial A 1992*, str. 3032), v odstavku 1, to?ka (d), dolo?a :

„[DDV] so v mejah in pod pogoji, dolo?enimi z uredbo Velikega vojvodstva, [oproš?ene]:

[...]

d) dobave blaga v smislu ?lenov 9 in 12, od (a) do (e), ki ga izvajalec storitve ali tretji oziroma kupec ali tretji za svoj ra?un odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj dr?žave, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega dav?nega zavezanca, ki deluje v okviru svoje dejavnosti, ali za pravno osebo, ki ni dav?no zavezana v drugi dr?žavi ?lanici [...].“

15 ?len 44(1), to?ka 1, druga in tretja alineja, zakona o DDV dolo?a:

„[DDV] so v mejah in pod pogoji, dolo?enimi z uredbo Velikega vojvodstva, [oproš?ene]:

[...]

I. te dobave blaga in storitve:

[...]

– storitve zobnih tehnikov v okviru poklicne dejavnosti;

– dobava zobne protetike, ki jo opravijo zobozdravniki in zobni tehniki v okviru poklicne dejavnosti.“

16 člen 49(1) in (2)(a) zakona o DDV določa:

„1. [DDV] ni odbiten, če je bil obračunan za blago in storitve, ki so uporabljene za oproščene dobave blaga in storitve ali ne spadajo na področje uporabe davka.

[...]

2. Ne glede na določbe iz odstavka 1 je davčni zavezanec kljub temu upravičen odbiti davek, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

a) njegovih transakcij, ki so v skladu z določbami iz člena 43 ali ustreznih izvedbenih uredb oproščene DDV.“

Nemška zakonodaja

17 V skladu s členom 4, točka 14, tretji stavek, zakona o davku na dodano vrednost (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG) se oprostitve glede storitev, predvsem zobnih tehnikov pri opravljanju njihove dejavnosti, ne uporablja za dobavo ali popravila zobne protetike in ortodontskih naprav, če jih je podjetnik izdelal ali popravil v svojem podjetju.

18 V skladu s členom 12(2), točka 6, UStG so te transakcije obdavčene z nižjo stopnjo.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

19 Eurodental je družba s sedežem v Luksemburgu, katere dejavnosti sta predvsem dobava in popravilo zobne protetike za stranke s sedežem v Nemčiji.

20 Z odločbo z dne 26. marca 1997 ji je pristojni davčni organ glede let 1992 in 1993 zavrnil odbitek vstopnega DDV, obračunane za blago, ki ga je davčni zavezanec uporabil za dobave blaga in storitev v korist strank s sedežem v Nemčiji, ker ima člen 44 zakona o DDV prednost pred členom 43 tega zakona, v razliki v veljavi pred 1. januarjem 1993 in po tem datumu, tako da se člen 49(2)(a) navedenega zakona, ki upravičuje odbitek vstopnega DDV, ne uporablja.

21 Potem ko je Eurodental vložila tožbo za razglasitev ničnosti in spremembo te odločitve, je Tribunal d'arrondissement (Luksemburg) s sodbo z dne 16. decembra 2002 presodilo, da je bil ta odbitek zavrtnjen nepravilno. Ko je to sodišče ocenilo, da se zgoraj navedena člena 43 in 44 nanašata vsak na različne transakcije; prvi na transakcije, namenjene zunaj države, drugi pa na transakcije, opravljene v državi, je ugotovilo, da člen 49 zakona o DDV upravičuje odbitek vstopnega DDV za transakcije iz člena 43 tega zakona, v razliki, ki je veljala pred 1. januarjem 1993 in po tem datumu, ne glede na to, kakšen je režim oprostitve DDV, ki se uporablja na ozemlju države. Nobena določba notranjega prava naj ne bi dopuščala sklepa, da ima člen 44 zakona o DDV prednost pred členom 43.

22 Pristojni davčni organ se je na to sodbo pritožil pri predložitvenem sodišču. Potem ko je Cour d'appel ugotovilo, da vprašanje, ali ima člen 13 Šeste direktive prednost pred njenim členom 28c, v besedilu ni urejeno, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali dobava blaga – ki je, ko se opravi na ozemlju države članice, oproščena na podlagi člena 13[A](1)(e) Šeste direktive [...] in ne daje pravice do odbitka vstopnega davka na podlagi

člena 17 navedene direktive – spada na področje uporabe člena 15(1) in (2) navedene direktive, v razliki v veljavi pred 1. januarjem 1993, ter člena 28c[A](a), ki se uporablja od 1. januarja 1993, in zato na področje uporabe člena 17(3)(b) navedene direktive, ki daje pravico do odbitka vstopnega davka, če jo izvede gospodarski subjekt s sedežem v eni državi članici Skupnosti [za] gospodarski subjekt s sedežem v drugi državi članici in če so izpolnjeni pogoji za uporabo člena 15(1) in (2) navedene direktive, v razliki v veljavi pred 1. januarjem 1993, in člena 28c[A](a), ki se uporablja od 1. januarja 1993?

2. Ali storitev – ki je, če se opravi na ozemlju države članice, oproščena na podlagi člena 13[A](1)(a) Šeste direktive [...] in ne daje pravice do odbitka vstopnega davka na podlagi člena 17 navedene direktive – spada na področje uporabe člena 15(3), v razliki v veljavi pred 1. januarjem 1993 (nobena določba o oprostitvi ni bila predvidena za leto 1993), in zato na področje uporabe člena 17(3)(b) navedene direktive, ki daje pravico do odbitka vstopnega davka, če jo izvede gospodarski subjekt s sedežem v eni državi članici Skupnosti [za] gospodarski subjekt s sedežem v drugi državi članici in če so izpolnjeni pogoji za uporabo člena 15(3), v razliki v veljavi pred 1. januarjem 1993?“

Vprašanja za predhodno odločanje

23 Z vprašanjema, ki ju je treba proučiti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, če se za transakcije, kot sta izdelovanje in popravilo zobne protetike, ki so, ko se opravijo na ozemlju države, oproščene DDV iz naslova dejavnosti v javnem interesu, lahko odbije vstopni DDV, če imajo naravo transakcij znotraj Skupnosti.

24 Iz besedila teh vprašanj je razvidno, da ta predlog po eni strani zadeva dobave blaga in storitve, opravljene pred 1. januarjem 1993, in po drugi strani dobave blaga, opravljene po tem datumu. Po drugi strani ne zajema opravljanja storitev po 1. januarju 1993.

25 Treba je poudariti, da člen 13(A) Šeste direktive določa oprostitve DDV za posamezne dejavnosti v javnem interesu, med katere glede na člen 13(A)(1)(e) spadajo storitve zobnih tehnikov v okviru opravljanja poklicne dejavnosti in zobna protetika, ki jo ti dobavijo.

26 V skladu s členom 17(2)(a) te direktive davčni zavezanec, ki dobavlja blago ali storitve drugemu davčnemu zavezancu, ki jih uporablja za opravljanje transakcije, oproščene na podlagi člena 13(A) te direktive, praviloma nima pravice do odbitka vstopnega davka, ker v tem primeru zadevno blago in storitve niso uporabljeni za namene obdavčljivih transakcij (glej v tem smislu sodbi z dne 19. januarja 1982 v zadevi Becker, 8/81, Recueil, str. 53, točka 44, in z dne 26. septembra 1996 v zadevi Debouche, C-302/93, Recueil, str. I-4495, točka 16).

27 V tem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da v postopku v glavni stvari ni sporno, da transakcije, ki jih je opravljal Eurodental, spadajo v te zadnje določbe, ko so opravljene na ozemlju države članice, v kateri ima omenjena družba sedež. Predložitveno sodišče želi s predlogom zgolj ugotoviti, ali omenjene transakcije, če so opravljene za stranke s sedežem v drugi državi članici – v tem primeru v Nemčiji – še naprej spadajo v iste določbe.

28 Kar zadeva transakcije, ki imajo naravo transakcij znotraj Skupnosti, člen 15, od (1) do (3), Šeste direktive, v različici v veljavi po 1. januarju 1993, določa oprostitve za dobave blaga, ki je odposlano ali odpeljeno zunaj ozemlja države. Od takrat je oprostitve teh dobav v drugo državo članico določena s členom 28c(A)(a), prvi pododstavek, te direktive. V skladu s členom 17(3)(b) navedene direktive, v različici, ki temelji na členu 28f, točka 1, te direktive, se od teh transakcij lahko odbije vstopni davek v državi članici odhoda pošiljke ali prevoza blaga znotraj Skupnosti (glej sodbo z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder, C-245/04, ZDl., str. I-3227, točka 30).

29 Vendar pristojni davčni organ ocenjuje, da transakcije znotraj Skupnosti iz postopka v glavni stvari ne dajejo take pravice do odbitka, ker ima člen 13(A)(1)(e) Šeste direktive, ki določa posebne oprostitve, prednost pred splošnejšimi določbami iz členov 15 in 28c(A)(a) te direktive.

30 Nasprotno Eurodental navaja, da ker imajo členi 13, 15 in 28c Šeste direktive različna področja uporabe, navedeni člen 13 ne more imeti prednosti pred tem zadnjim. Dejansko je iz naslovov vseh njihovih določb razvidno, da se člen 13 te direktive uporablja zgolj za transakcije na ozemlju države, medtem ko transakcije med državami članicami spadajo v člena 15 in 28c te direktive.

31 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da – kot navaja Eurodental – so v besedilu člena 13 Šeste direktive določene oprostitve „na ozemlju države“, medtem ko naslova členov 15 te direktive, v različici v veljavi pred 1. januarjem 1993, in 28c te direktive, ki se uporablja od tega datuma naprej, določata „oprostitve pri izvozu“ in „trgovine med državami članicami“.

32 Vendar v nasprotju s tem, kar trdi Eurodental, iz tega ni razvidno, da transakcija iz člena 13 Šeste direktive, opravljena znotraj Skupnosti, nujno in zgolj zato spada v navedena člena 15 in 28c, tako da bi lahko ob upoštevanju napotila člena 17(3)(b) te direktive na določbe iz člena 15 dala pravico do odbitka vstopnega DDV.

33 Dejansko Šesta direktiva le izjemoma – predvsem v svojem členu 17(3)(b) – določa pravico do odbitka DDV za blago ali storitve, ki se uporabljajo za namene oproščenih transakcij (glej v tem smislu sodbo z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group, C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 23). Tako je treba izraze, uporabljene v navedeni direktivi, razlagati ozko.

34 Vendar, čeprav člen 17(3)(b) Šeste direktive na splošno napotuje na določbe te direktive, ki določajo oprostitve transakcij znotraj Skupnosti, torej na člen 15 navedene direktive za obdobje pred 1. januarjem 1993 in na člen 28c te direktive za poznejše obdobje, je treba ugotoviti, da ta določba nikakor ne napotuje na oprostitve iz člena 13 te direktive za posamezne dejavnosti.

35 Celo nasprotno, pred 1. januarjem 1993 je člen 15 Šeste direktive, na katerega napotuje člen 17(3)(b) te direktive, v svojem odstavku 13 izrecno izključeval opravljanje oproščenih storitev iz člena 13 navedene direktive, če so neposredno povezane s posameznimi omejenimi transakcijami.

36 Med drugim daje člen 17(3)(c) Šeste direktive posebej pravico do odbitka za nekatere transakcije, oproščene na podlagi člena 13(B) te direktive. Kot pravilno navaja Komisija Evropskih skupnosti, bi bila ta določba brezpredmetna, če bi bile oprostitve iz člena 13 te direktive že pokrite s členom 17(3)(b).

37 Tako je ne glede na zgoraj omenjene izraze v naslovih upoštevni določbi Šeste direktive iz preizkusa njihove vsebine razvidno, da transakcije, oproščene na podlagi člena 13 navedene direktive, ne dajejo pravice do odbitka vstopnega DDV, tudi ko imajo naravo transakcij znotraj

Skupnosti.

38 Ta razlaga, ki izhaja iz samega besedila Šeste direktive, je podprta tako s ciljem, ki mu ta sledi, kot z njeno sistematiko in načelom davčne nevtralnosti.

39 Kar zadeva, prvi, cilj, ki mu sledi Šesta direktiva, je treba opozoriti, da v skladu s členom 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301) načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo, v Skupnosti, splošnega davka na potrošnja blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, opravljenih v proizvodnem ali distribucijskem procesu pred obračunom davka (sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi *Transport Service*, C-395/02, Recueil, str. I-1991, točka 20).

40 Vendar, kot sta pravilno navedla pristojni davčni organ in Komisija, če transakcije znotraj Skupnosti, kakršne so te v postopku v glavni stvari, dajejo pravico do odbitka vstopnega davka v izvorni državi članici, bi lahko bile v Skupnosti opravljene s popolno oprostitvijo DDV. Ko so te transakcije v vsakem primeru oproščene na ozemlju namembne države članice v skladu s členom 13 Šeste direktive, morajo biti po eni strani oproščene v tej državi članici kot pridobitev znotraj Skupnosti v skladu s členom 28c(B)(a) te direktive, po drugi strani pa se od njih ne sme pobrati DDV v državi članici izvora, ker bi bil vstopni davek odbit in v skladu s členom 28c(A)(a), prva alineja, ne bi bilo izstopnega davka.

41 Iz sistematike skupnega sistema DDV in predhodne ureditve, uvedene z Direktivo 91/680 za obdavčitev trgovine med državami članicami, je razvidno, da davčni zavezanec, ki je oproščen in zato nima pravice do odbitka vstopnega davka na ozemlju države članice, te pravice nima, če je transakcija opravljena znotraj Skupnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Debouche*, točka 15).

42 To načelo izhaja iz člena 17(3)(a) Šeste direktive, saj v skladu s to določbo pravica do odbitka DDV ne obstaja za transakcijo, opravljeno v drugi državi, če ta, ko je opravljena na ozemlju države, ni upravičena do odbitka.

43 Drugi, kar zadeva sistematiko Šeste direktive, je treba ugotoviti, da imajo oprostitve iz člena 13(A) te direktive, če se nanašajo le na nekatere dejavnosti v javnem interesu, natančno naštet in opisane v tej določbi, posebno naravo (glej v tem smislu sodbo z dne 20. novembra 2003 v zadevi *D'Ambrumenil in Dispute Resolution Services*, C-307/01, Recueil, str. I-13989, točka 54). Po drugi strani imajo oprostitve za transakcije, opravljene znotraj Skupnosti, iz člena 15 te direktive za obdobje pred 1. januarjem 1993 in iz njenega člena 28c za obdobje po tem datumu splošno naravo, ki nejasno določa gospodarske transakcije med državami članicami.

44 Pod temi pogoji je skladno s sistematiko Šeste direktive, da se glede ureditve, ki se uporablja za posebne oprostitve iz člena 13(A) te direktive, lahko prizna, da ima prednost pred tisto, ki se uporablja za splošne oprostitve, predvidene v tej direktivi, kar zadeva transakcije znotraj Skupnosti.

45 V nasprotju s tem, kar trdi nemška vlada, člen 26b(G)(1) Šeste direktive nikakor ne more vzbuditi pomislekov o tej trditvi. Čeprav bi se lahko namreč, kot navaja nemška vlada, iz določb tega člena, s katerim se uvaja posebna ureditev obdavčitve plemenitih kovin, sklepalo, da država članica ne sme prenehati odobravati oprostitve za dobave tega proizvoda znotraj Skupnosti, čeprav lahko pod nekaterimi pogoji na celoma preneha odobravati oprostitve, predvideno s to posebno ureditvijo, za posebne transakcije, ki se opravljajo na ozemlju te države članice, ta okoliščina nikakor ne dokazuje nadrejenosti prve oprostitve nad drugo, vendar toliko bolj potrjuje, da se z vsako od teh oprostitvev upoštevajo lastna pravila, katerih vsebina in namen sta različna.

46 Poleg tega je treba, tretjič, poudariti, da je na celu davčne nevtralnosti v nasprotju s tem, da bi se opravljanje podobnih konkurenčnih storitev glede DDV obravnavalo različno (glej v tem smislu sodbo z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZDl., str. I-4427, točka 54).

47 Vendar, če bi se z zadevnimi transakcijami iz postopka v glavni stvari, ki se opravijo znotraj Skupnosti, podeljevala pravica do odbitka, to na celu ne bi bilo spoštovano, saj enake transakcije, opravljene na ozemlju države, ne bi bile odbitne. Dalje, davčni zavezanci, ki opravijo transakcijo znotraj Skupnosti, bi bili v boljšem položaju v primerjavi z davčnimi zavezanci, ki opravijo transakcijo na ozemlju države (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Debouche, točka 19).

48 Vendar nemška vlada poudarja, da v zadevi v glavni stvari glede na to, da Zvezna republika Nemčija uporablja prehodno ureditev, določeno v členu 28(3)(a) Šeste direktive, v povezavi s točko 2 Priloge E k tej direktivi, ki ji dopušča, da še naprej obdavčuje zadevne transakcije, so lahko te podvržene dvojni obdavčitvi, ker bi lahko bile znova obdavčene v tej državi članici v skladu s to določbo, brano skupaj s členoma 28a(1)(a), prvi pododstavek, in 28b(A)(1) Šeste direktive, čeprav se vstopni davek, plačan v Luksemburgu, ne bi mogel odbiti. Nasprotno pa se lahko od istih transakcij, čeprav so obdavčljive, ko so opravljene na ozemlju te države članice, davek odbije. Iz tega naj bi bilo razvidno, da so davčni zavezanci s sedežem v Nemčiji v boljšem položaju v primerjavi z njihovimi konkurenti v Luksemburgu.

49 Ta trditev, ki ji oporekata Komisija in pristojni davčni urad, se ne more sprejeti.

50 Treba je poudariti, da je skupnostna ureditev DDV rezultat postopnega usklajevanja nacionalnih zakonodaj v okviru členov 93 ES in 94 ES. Kot je Sodišče že večkrat poudarilo, je to usklajevanje, uresničeno z zaporednimi direktivami in predvsem Šesto direktivo, le delno (sodba z dne 5. decembra 1989 v zadevi ORO Amsterdam Beheer in Concerto, C-165/88, Recueil, str. I-4081, točka 21).

51 Tako to predvideno usklajevanje ni dokončno, če se je s Šesto direktivo v skladu s členom 28(3)(a) državam članicam dopustilo, da nekatere določbe svojih nacionalnih zakonodaj, predhodne tej direktivi, ki bi pa bile brez tega dovoljenja z njo nezdržljive, obdržijo v veljavi (glej v tem smislu sodbo z dne 13. julija 2000 v zadevi Idéal tourisme, C-36/99, Recueil, str. I-6049, točka 38).

52 Vendar, čeprav je res, da države članice, kot je Zvezna republika Nemčija, ki so obdržale v veljavi te določbe v nacionalni zakonodaji, ne kršijo Šeste direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Idéal tourisme, točka 38), kljub temu velja, da obdavčenje, dopuščeno s členom 28(3)(a) navedene direktive, ni usklajeno obdavčenje, ki je ključni del ureditve DDV, kot jo določa Šesta direktiva za posamezne dejavnosti v javnem interesu, ampak obdavčenje, dovoljeno zgolj v prehodnem obdobju (glej v tem smislu sodbo z dne 7. marca 2002 v zadevi Komisija proti Finski, C-169/00, Recueil, str. I-2433, točka 34). Namen člena 28(4) Šeste direktive je omejitev take odstopajoče in prehodne ureditve (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 1999 v zadevi Norbury

Developments, C?136/97, Recueil, str. I-2491, to?ka 19, in zgoraj navedeno sodbo *Idéal tourisme*, to?ka 32).

53 Treba je ugotoviti, da poseben položaj, na katerega se sklicuje nemška vlada v tej zadevi, da bi upravi?ila odbitek vstopnega DDV v Luksemburgu, in ki med drugim predložitvenega sodiš?a ni pripravil do tega, da bi prilagodilo svoja vprašanja glede na ureditev DDV države ?lanice, izhaja iz tega, da možnost, ki dopuša prehodno ureditev, da se še naprej obdav?ujejo zadevne transakcije, še ni bila odpravljena in iz tega, da je Zvezna republika Nem?ija izbrala možnost takega odstopajo?ega režima prehodne narave, tako da je ta položaj nelo?ljivo povezan z dejstvom, da skupnostni zakonodajalec DDV na sedanji stopnji še ni popolnoma uskladi.

54 Vendar je treba izjemno ureditev, dolo?eno v ?lenu 28(3)(a) Šeste direktive, razlagati ozko (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Komisija proti Finski*, to?ka 34) in njen obseg ne sme biti razširjen na države ?lanice, ki so sprejele na?elo iz Šeste direktive, ki dolo?a oprostitev za nekatere dejavnosti v javnem interesu, naštete v ?lenu 13 te direktive. Ne more se sprejeti, da bi se lahko na obveznost teh zadnjih držav ?lanic, da neodobrijo odbitka, v skladu s ?lenom 17(2)(a) te direktive, obra?unanega vstopnega DDV za omenjene oproš?ene dejavnosti, vplivalo z odlo?itvijo druge države ?lanice, ki je izbrala odstopajo?o in prehodno ureditev, in to toliko bolj, ker odprava te zadnje ureditve pomeni cilj, ki mu sledi ?len 28(4) Šeste direktive.

55 Taka razširitev je med drugim v nasprotju s ?lenom 28(3)(a) Šeste direktive v tem, da ta dolo?ba državi ?lanici, kot je Veliko vojvodstvo Luksemburg, ki je zadevno transakcijo oprostilo z uporabo usklajene ureditve, predvidene v ?lenu 13 navedene direktive, ne dovoli, da sprejme ali ponovno sprejme dav?no ureditev za to transakcijo, s katero bi se odobrila pravica do odbitka vstopnega DDV, zato da bi se izognilo morebitnemu izkrivljanju konkurence, ki bi lahko škodilo skupnostnemu na?elu enakega obravnavanja, ki se na podro?ju DDV odraža z na?elom dav?ne nevtralnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 1991 v zadevi *Komisija proti Španiji*, C?35/90, Recueil, str. I-5073, to?ki 8 in 9, in zgoraj navedeno sodbo *Idéal tourisme*, to?ka 33). Nasprotno, upoštevajo? prehodno naravo odstopajo?e dav?ne ureditve, ki jo je izbrala Zvezna republika Nem?ija, tej ni? ne onemogo?a, da se v skladu s ciljem, ki mu sledi v ?lenu 28(4) Šeste direktive, odlo?i, da tudi ona, kot se na?eloma zahteva v navedeni direktivi, zadevno transakcijo oprosti, da bi se odpravilo tako izkrivljanje konkurence (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Idéal tourisme*, to?ka 33).

56 V zvezi s tem je treba poudariti predvsem, da okoliš?ina, v kateri bi lahko ohranitev zadevne prehodne odstopajo?e ureditve v posameznih državah ?lanicah povzro?ila izkrivljanje konkurence v Nem?iji, nikakor ne more upravi?iti tega, da država ?lanica sama izkrivlja konkurenco na škodo držav, ki so prenesle dolo?be Šeste direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 27. oktobra 1992 v zadevi *Komisija proti Nem?iji* C?74/91, Recueil str. I-5437, to?ka 25). Vendar bi bilo tako, ?e bi bilo Eurodental odobreno odbiti DDV v Luksemburgu, tako da bi bile v tem primeru notranje transakcije v tej državi ?lanici, ki ne dajejo pravice do odbitka vstopnega davka, v slabšem položaju v primerjavi s transakcijami znotraj Skupnosti, ki se opravijo iz te države.

57 Kar zadeva posebni položaj, na katerega se sklicuje nemška vlada, mora torej skupnostni zakonodajalec storiti vse potrebno, da vzpostavi dokon?no skupnostno ureditev oprostitev DDV in tako zaklju?i postopno usklajevanje nacionalnih zakonodaj na podro?ju DDV, s katerim se edino lahko odpravi izkrivljanje konkurence, ki izhaja iz odstopajo?ih in prehodnih ureditev, dovoljenih v Šesti direktivi (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 1999 v zadevi *Royscot in drugi*, C?305/97, Recueil, str. I-6671, to?ka 31, in zgoraj navedeno sodbo *Idéal tourisme*, to?ka 39).

58 Zato je treba na predložena vprašanja odgovoriti, da transakcija, oproš?ena DDV na ozemlju države ?lanice v skladu s ?lenom 13(A)(1)(e) Šeste direktive, ne daje pravice do odbitka vstopnega DDV v skladu s ?lenom 17(3)(b) te direktive, tudi ko pomeni transakcijo znotraj

Skupnosti in ne glede na ureditev DDV, ki se uporablja v namembni državi.

Stroški

59 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

Transakcija, oproš?ena DDV na ozemlju države ?lanice v skladu s ?lenom 13(A)(1)(e) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave dav?nih meja (UL L 376, str. 1) in z Direktivo Sveta 92/111/EGS z dne 14. decembra 1992 o uvedbi ukrepov za poenostavitve v zvezi z davkom na dodano vrednost, ne daje pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost v skladu s ?lenom 17(3)(b) te direktive, tudi ko pomeni transakcijo znotraj Skupnosti in ne glede na ureditev davka na dodano vrednost, ki se uporablja v namembni državi.

Podpisi

* Jezik postopka: francoš?ina.