

GENERALINIO ADVOKATO

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER IŠVADA,

pateikta 2006 m. birželio 22 d.(1)

Byla C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

prieš

Eurodental Sàrl

(*Cour d'appel* (Liuksemburgo Didžioji Hercogystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Sandoriai šalies teritorijos ribose – Atleidimo nuo mokesčių atvejai – Dantų technikai – Teisė į atskaitą – Prekių tiekimas ir paslaugų teikimas Bendrijos viduje – Atleidimai nuo mokesčių – Sandoriai Bendrijos viduje, kurie taip pat būtų atleisti nuo mokesčių, jei būtų išimtinai nacionaliniai – Neutralumo principas“

I – Žangas

1. Šeštoji direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčių(2) (toliau „PVM“) reglamentuoja nacionalinius atleidimus nuo mokesčių, kai nesuteikiama teisė atskaityti pirkimo mokesčių, bei tam tikrus sandorius Bendrijos viduje, kurių atveju teisė į tokį atskaitą egzistuoja.

2. Liuksemburgo apeliacinis teismas (*Cour d'Appel*) nori sužinoti ar ekonominę veiklą, kuri, jei yra vykdoma valstybės narės teritorijoje, atleidžiama nuo mokesčių ir nesuteikia teisės į atskaitą, taip pat turėtų būti traktuojama ir tuomet, kai ji vykdoma už tos valstybės narės ribas.

3. Prejudiciniu klausimu akcentuojamas santykis tarp atleidimo nuo mokesčių, taikomo tam tikroms veiklos šalies teritorijos ribose rėšims, išdėstytomis Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje, bei atleidimo nuo mokesčių, pagal 15 straipsnį taikomo tarptautiniams sandoriams dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo iki 1993 m. sausio 1 d. ir pagal 28c straipsnį(3) dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo po šios datos.

4. *Cour d'Appel* ypač siekia išsiaiškinti ar tokiu atveju, kai dantų protezai yra gaminami ir taisomi Liuksemburge – turint teisę į tokį mokestinį privilegiją, pirkimo mokestis gali būti atskaitomas, kuomet vartotojai gyvena Vokietijoje.

II – Šeštoji direktyva

A – Atleidimas nuo mokesčių šalies teritorijos ribose

5. Šeštoji direktyva nurodo, kad pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinama: prekų tiekimas ar paslaugų teikimas(4), kurį šalies teritorijos ribose atlygintinai atlieka bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas gamintojo, prekiautojo veiklą, arba asmuo, teikiantis paslaugas, įskaitant įvairių profesijų veiklą (2 straipsnio 1 dalis ir 4 straipsnio 1 bei 2 dalys).

6. X antraštinė dalis reglamentuoja atleidimą nuo mokesčio, o konkretūs atvejai, susiję su sandoriais šalies teritorijos ribose, yra išvardyti 13 straipsnyje, kurio A dalyje tarp tam tikros visuomenei naudingos veiklos nurodomos ir „dantų technikų teikiamos profesinės paslaugos ir dantų protezai, kuriuos tiekia dantų gydytojai ir dantų technikai“ (1 punkto e papunktis).

7. Priešingai aiškinant 17 straipsnio 1 ir 2 dalis, galima padaryti išvadą, kad šie atleidimai nuo mokesčio panaikina teisę į pirkimo mokesčio atskaitą, išskyrus kai prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams.

8. Vadovaujantis 28 straipsnio 3 dalies a punktu, valstyboms narėms buvo leista 4 dalyje numatytu laikotarpiu apmokestinti sandorius, atleistus nuo mokesčio pagal 13 straipsnį ir išdėstytus E priede, kurio 2 punkte daroma nuoroda į 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą. Pagal 1991 m. Vokietijos įstatymo dėl pridėtinės vertės mokesčio (Umsatzsteuergesetz)(5) 4 straipsnio 14 punkto ketvirtą sakinį dantų gydytojų ir dantų technikų atleidimas nuo mokesčio nėra taikomas dantų protezų ar ortodontinės įrangos tiekimui ar taisymui, kai asmuo šias prekes gamina ar taiso savo dirbtuvėje.

B – *Sandoriai Bendrijos viduje taikomas atleidimas nuo mokesčio*

1. Iki 1993 m. sausio 1 dienos

9. Pirminiame Šeštosios direktyvos tekste sandoriai Bendrijos viduje buvo traktuojami taip pat, kaip ir sandoriai su trečiosiomis šalimis, ir juos reglamentavo 15 straipsnis, pagal kurio pirmąsias tris dalis prekų, išsiunčiamų arba gabenamų už valstybės narės teritorijos ribų, tiekimas ir paslaugų, skirtų toms prekoms aptarnauti, teikimas buvo atleidžiamas nuo mokesčio(6).

10. 17 straipsnio 3 dalies b punktas tokiais atvejais leido atskaityti mokestį.

2. Po 1993 m. sausio 1 dienos

11. Direktyva 91/680 Šeštąją direktyvą papildė XVIa antraštine dalimi „Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo“, kurios tikslas yra palengvinti perėjimą prie galutinės prekybos bendroje PVM sistemoje apmokestinimo tvarkos nuo 1993 m. sausio 1 d. panaikinant fiskalinę kontrolę prie vidaus sienų(7).

12. Pagal šias pereinamojo laikotarpio priemones, PVM apmokestinami prekų įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygą šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks (28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmoji pastraipa).

13. Prekių, kurios „pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens ar bet kurio jo vardu išsiųstos arba išgabentos <...> o prekių pirkėjas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje nerajei valstybės narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos“, tiekimas yra atleidžiamas nuo mokesčio (28c straipsnio A skirsnio a punktas). Nuo pridėtinės vertės mokesčio taip pat atleidžiamas „įsigijimas Bendrijos viduje prekų, kurių tiekimas, kai jas tiekia apmokestinamieji asmenys, šalies teritorijoje būtų visais atvejais atleidžiamas nuo mokesčio“ (28c straipsnio B skirsnio a punktas).

14. Galiausiai 17 straipsnio 3 dalis, vadovaujantis 28f straipsnio 1 dalies redakcija, numato, kad PVM gali būti atskaitomas, kai apmokestinamieji asmenys prekes ir paslaugas naudoja šiais tikslais: 1) sandoriams, susijusiems su apmokestinama ekonomine veikla, vykdoma kitoje šalyje, jeigu vykdam šią veiklą šalies teritorijoje mokesčių būtų galima atskaityti (a punktas); ir 2) sandoriams, kurie neapmokestinami pagal 15 straipsnį ir 28c straipsnio A ir C skirsnius (b punktas).

III – Pagrindiniai byla ir prejudiciniai klausimai

15. Liuksemburgo bendrovė *Eurodental SARL* gamina ir taiso dantų protezus Vokietijoje gyvenantiems vartotojams.

16. 1997 m. kovo 26 d. Sprendimu Liuksemburgo administracija neleido bendrovei atskaityti PVM, sumokėtą už prekes, panaudotas prekių tiekimui ir paslaugų teikimui Vokietijoje. Atsakingos institucijos teigė, kad 1979 m. vasario 12 d. įstatymo, pakeičiančio ir papildančio 1969 m. rugpjūčio 5 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą (8), 44 straipsnis (kuris numato dantų technikos atleidimą nuo mokesčio) yra viršesnis už 43 straipsnį (nustatantį prekių tiekimo ir paslaugų teikimo Bendrijos viduje atleidimą nuo mokesčio) ir todėl atitinkamai 49 straipsnio 2 dalies a punktas, leidžiantis atskaityti PVM, apskaičiuotą už prekes, naudojamas 43 straipsnyje nurodytoms veiklos rūšims, nebuvo taikytinas.

17. 2002 m. gruodžio 16 d. Sprendimu Apygardos teismas (*Tribunal d'arrondissement*) pripažino, kad buvo neteisingai atsisakyta suteikti teisę atskaitai, remiantis tuo, kad 43 ir 44 straipsniai reglamentuoja skirtingus sandorius, nes pirmasis susijęs su užsienio sandoriais, o antrasis – su sandoriais šalies teritorijos ribose. 49 straipsnis taikomas pirmajai sandorių rūšiai, nepaisant jų prigimties; iš to išplaukia, kad jokia nuostata nenustato, jog 44 straipsnis turi viršenybą 43 straipsnio atžvilgiu. *Tribunal d'arrondissement* laikėsi nuomonės, kad prekių tiekimo Bendrijos viduje atveju visada egzistuoja teisė atskaitai (9).

18. Mokesčių administratorius apskundė teismo sprendimą, nurodydamas, kad toks interpretavimas, priešingai bendrai PVM sistemai būdingam neutralumo principui, protezų tiekimui Vokietijoje suteikia palankesnę vertinimą nei protezų tiekimui Didžiojoje Hercogystėje.

19. *Cour d'Appel* manymu, ginčijamą teisės aktą formuluotą neišsprendžia ginčas, todėl jis nusprendė 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 į pirkimo mokesčio atskaitą 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 į pirkimo mokesčio atskaitą, taikymo sritį, jeigu Bendrijos valstybėje narėje steigtas ūkio subjektas tiekia prekes kitoje valstybėje narėje steigtam ūkio subjektui ir jeigu vykdomos šios direktyvos 15 straipsnio 1 ir 2 dalyse, atsižvelgiant iki 1993 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos, bei 28c straipsnio (A skirsnio) a punkte, atsižvelgiant po 1993 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos, numatytos sąlygos?

2. Ar toks paslaugų teikimas valstybės narės teritorijoje, kuris atleidžiamas nuo mokesčio pagal <...> Šeštosios direktyvos <...> 13 straipsnio (A skirsnio) 1 dalies e punktą ir nesuteikia teisės į pirkimo mokesčio atskaitą 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

? pirkimo mokes?io atskait?, taikymo srit?, jeigu Bendrijos valstyb?je nar?je ?steigtas ?kio subjektas tiekia prekes kitoje valstyb?je nar?je ?steigtam ?kio subjektui ir jeigu ?vykdomos šios 1993 m. sausio 1 d. galiojusios direktyvos redakcijos 15 straipsnio 3 dalyje numatytos s?lygos?“

IV – Procesas Teisingumo Teisme

20. *Eurodental*, atsakov? pagrindin?je byloje, Vokietijos vyriausyb? ir Komisija per Teisingumo Teismo Statuto 23 straipsnyje nustatyt? termin? pateik? pastabas raštu.

21. N? viena iš šali? nepraš? žodinio nagrin?jimo stadijos, tod?l bendrame 2005 m. gruodžio 13 d. pos?dyje Teisingumo Teismas nutar? prad?ti nagrin?ti byl? vadovaudamasis Proced?ros reglamento 104 straipsnio 4 dalimi, nes man?, jog generalinio advokato išvada n?ra reikalinga.

22. Svarstymo metu Tre?ioji kolegija, kuriai buvo paskirta byla, 2006 m. balandžio 6 d. nusprend? j? gr?žinti bendram teismo pos?džiui, kuriame balandžio 25 d. patvirtino bylos paskyrim? šiai kolegijai, ta?iau nutar?, kad reikalingi išvada ir žodinis bylos nagrin?jimas. Šali? buvo paprašyta raštu pateikti savo pastabas d?l Vokietijos Federacin?s Respublikos sprendimo pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punkt? pereinamuoju laikotarpiu apmokestinti jos teritorijoje ?sisteigusią specialist? vykdom? dant? protez? ir ortodontin?s ?rangos tiekim? bei taisym?.

23. Viešame pos?dyje, ?vykusiame 2006 m. geguž?s 31 d., *Eurodental* ir Komisijos atstovai pateik? pastabas žodžiu.

V – Prejudicini? klausim? vertinimas

24. Šioje byloje pateiktiems klausimams, kuriuos galima apibendrinti kaip vien? klausim?, ?vertinti b?tina išnagrin?ti dviej? Šeštojoje direktyvoje numatyt? atleidim? nuo mokes?io r?ši?, tai yra tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimo nuo mokes?io, numatyto 13 straipsnio A skirsnio 1 dalyje, ir sandoriams Bendrijos viduje taikomo atleidimo nuo mokes?io, santyk?. Pirmasis klausimas yra susij?s su prekį tiekimu iki 1993 m. sausio 1 d. ir po šios datos, o antrasis – su paslaugų teikimu iki šios datos.

25. Gin?as kilo d?l to, kad verslo r?šis, susijusi su pagrindine byla, gali patekti ? abiej? atleidimo nuo mokes?io r?ši? taikymo apimt? d?l savo prigimties (dant? technik? veikla) arba d?l jai taikom? detali? taisykli? (Bendrijos viduje). Ta?iau atleidim? nuo mokes?io padariniai yra skirtingi, nes jei veikla priskiriama pirmajai r?šiai, tokiu atveju neleidžiama atskaityti pirkimo PVM, o tokia teis? atsirast? antrosios r?šies atveju.

26. Siekiant išspr?sti gin??, reikia ?vertinti du dalykus: pirma, atleidim? nuo mokes?io, kiek tai susij? su mokes?io neutralumu, sudaran?iu sistemos pagrind?, ir, antra, special?j?, pereinam?j? sandori? Bendrijos viduje status?.

A – Neutralumo principas atleidžiant nuo mokes?io neperžengiant šalies teritorijos rib?

27. PVM apmokestinami vartojimo, kaip netiesioginio individ? ekonominio paj?gumo požymio, veiksmi; šis tikslas pasiekiamas apmokestinant prekybinink? ir specialist? veikl?, kurie, pagal nusistov?jusią mokes?io naštos perk?limo tvark? apmokestinim? perduoda galutiniam vartotojui. Taip pasiekiamas neutralus mokestis, nes jis yra sumokamas tik galutiniu etapu, b?tent j? sumoka bet kuris asmuo, ?sigij?s prekį ar pasinaudoj?s paslaugomis.

28. D?l tokio strukt?rinio reikalavimo asmenys, kurie dalyvauja proceso tarpin?je stadijoje, atskaito pirkimo mokest? vadovaudamiesi Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalimis. Bet kas, kas yra apmokestinamasis asmuo ir naudoja prekes ar paslaugas savo

apmokestinamiesiems sandoriams, turi teisė? PVM atskaitė. Taigi, kai apmokestinamasis asmuo naudoja prekes ar paslaugas veikloje, kuri nėra apmokestinama arba kuriai taikomas atleidimas nuo mokesčio, tokiu atveju nėra apmokestinimo lemiančio vykio ir todėl teisė? atskaitė neatsiranda, nes nėra mokestinų prievolių(10).

29. Todėl Teisingumo Teismas *BLP Group* sprendime(11) nurodė, kad, išskyrus konkrečiai numatytus atvejus, kuomet apmokestinamasis asmuo nuo mokesčio atleistam sandoriui sudaryti naudoja paslaugas, kurių atžvilgiu jis sumokėjo PVM, jis neturi teisės? pirkimo mokesčio atskaitė, net jei paslauga naudota apmokestinamajam sandoriui.

B – *Pereinamojo laikotarpio priemonės dėl prekių judėjimo Bendrijos viduje*

30. Šios išvados 11 punkte atkreipiau dėmesį? tai, kad Šeštoji direktyva buvo iš dalies pakeista Direktyva 91/680, kurios tikslas palengvinti perėjimą, kai bus panaikinta fiskalinė kontrolė ties vidinėmis sienomis, prie galutinės prekybos Bendrijos viduje apmokestinimo sistemos, įskaitant sandorių kilmės valstybėje narėje apmokestinimą. Tačiau, kadangi 1992 m. gruodžio 31 d. (dienų iki šios fiskalinės kontrolės panaikinimo) būtinų sąlygų nebuvo vykdytos, taisyklė, kad šis mokestis turi būti sumokėtas paskirties vietoje, buvo palikta galioti vis dar tebesitęsiančiam laikotarpiui. Taigi 28c straipsnio A skirsnio a punkte nustatytas atleidimas nuo mokesčio prekių tiekimui Bendrijos viduje, nurodant, kad tokie įsigijimai turi būti apmokestinami paskirties valstybėje narėje.

31. Kitaip tariant, laikinai šios galutinės sistemos pereinamuoju laikotarpiu apmokestinamųjų asmenų arba neapmokestinamųjų juridinių asmenų prekių įsigijimai Bendrijos viduje apmokestinami tuo pagrindu, kad apmokestinamasis įvykis laikomas įvykiu valstybėje narėje, ? kurių tiekiamos prekės yra išsiųstos arba išgabentos (Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punktas ir 28b straipsnio A skirsnio 1 dalis).

32. Šias nuostatas pagrindžia tai, kad tik nustačius, jog mokestis tampa mokėtinu prekių paskirties valstybėje, ?manoma garantuoti neutralumą, leidžiant bet kuriam mokesčio mokėtojui ? perduoti ar atskaityti, nes tas asmuo yra greičiau ne galutinis vartotojas, bet apmokestinamasis asmuo, kuris naudoja prekes apmokestinamiesiems sandoriams.

33. Sandorius Bendrijos viduje sulyginant su sandoriais valstybės teritorijoje išnyksta apmokestinimo prasme tarptautinė stadija, todėl prekių tiekimas kilmės šalyje yra atleidžiamas nuo PVM (28c straipsnio A skirsnio a punktas), nes mokestis už prekių įsigijimą ? paskirties valstybėje moka apmokestinamasis asmuo, turintis teisė? pirkimo PVM atskaitė (28a straipsnio A skirsnio a punktas), taigi mokestinų prievolių perkėlimo procesas tęsiasi, kol pasiekiamas vartotojas.

34. Tai paaiškina 17 straipsnio 3 dalies b punktą, iš dalies pakeistą 28f straipsnio 1 dalimi, pagal kurį apmokestinamieji asmenys gali atskaityti PVM, kuomet prekes ir paslaugas jie naudoja nuo mokesčio atleistai veiklai pagal 28c straipsnio A skirsnį(12), nes asmeniui, kuris tiekia prekes iš vienos valstybės narės ? kitą, turi būti atlyginta lyg jo nebūtų buvęs ar jis nebūtų dalyvavęs sandoryje.

C – *Teisės aktų kolizijos nebuvimas*

35. Aukščiau minėto požiūrio logika, paremta tuo, kad sandoris sudaromas Bendrijos viduje, netektų prasmės, jei atleidimas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnį sietųsi su nagrinėjamos veiklos rėšimi.

36. Jei tarptautinio prekių tiekimo, kuris yra neapmokestinamas ir kuris taip pat nebūtų apmokestinamas, jei pagal apimtą neperžengtų šalies teritorijos ribų, atveju apmokestinamasis

asmuo atskaityt? PVM, tai sukurt? antikonkurencin? pranašum? prek? tiek?jams iš užsienio ir taip sugriaut? siektin? pusiausvyr?(13), kurios tikslas yra ne tik tai, kad tarpininkai gal?t? susigr?žinti pirkimo mokest? taip, jog mokestin? prievol? atitekt? išimtinai vartotojui, bet taip pat ir tai, kad turi b?ti užtikrintas vienodas vertinimas(14), nepaisant grandin?s, kurioje dalyvauja kiekvienas prekybininkas, ir to, iš kurios valstyb?s nar?s jis veikia(15).

37. Kitaip sakant, iš ankstesni? etap? perimto PVM atskaitymas yra leistinas atleistuose nuo mokes?io sandoriuose tik tuomet, jeigu jie yra sandoriai Bendrijos viduje, ir jokių kitų pagrindų. Taigi galima daryti išvad?, kad atskaitymas yra negalimas 28c straipsnio B skirsnio a punkte nurodyto atleidimo nuo mokes?io atveju, tai yra prek?ms, kurias tiekiantys apmokestinamieji asmenys b?t? atleidžiami nuo mokes?io valstyb?je nar?je, ?sigyti Bendrijos viduje, išskyrus, kai pagal 17 straipsnio 3 dalies a punkt? tokie sandoriai suteikia teis? ? PVM atskait?, net jeigu jie sudaromi valstyb?s teritorijoje.

38. Nuorod? taip pat galima rasti 17 straipsnio 3 dalies c punkte, kuris teis? atskaityti pirkimo mokest? aiškiai suteikia speciali? atleidim? nuo mokes?io atvejais, išd?stytais 13 straipsnio B skirsnyje, kuomet sandoris išeina už Bendrijos rib?. C punktas b?t? perteklinis, jei, kaip teigia *Eurodental* ir Vokietijos vyriausyb?, tokie atleidimai nuo mokes?io patekt? tiesiogiai ? 17 straipsnio 3 dalies b punkto reguliavimo srit? j? tarptautinio aspekto pagrindu.

39. Komisija š? klausim? labai aiškiai paaiškina šioje byloje raštu pateiktose pastabose, nurodydama, kad jei b?t? suteikta teis? ? atskait?, *Eurodental* tur?t? pranašesn? pad?t?, palyginti su konkurentais, veikian?iais nacionalin?je rinkoje ir neturin?iais tokios teis?s; taip b?t? skatinamas suk?iavimas ir bendrov?s skatinamos persikelti ? kitas valstybes nares nei ta, kurioje jos iš tikr?j? vykdo savo veikl?.

40. Vokietijos vyriausyb? teisingai tvirtina, jog d?l to, kad ji pagal 28 straipsnio 3 dalies a punkt? nutar? sandorius, susijusius su dant? protezais, apmokestinti Vokietijoje, sandoriai Bendrijos viduje vartotojams gali b?ti labiau apsunkinti tiek, kiek jie moka PVM Vokietijoje ir neturi teis?s susigr?žinti Liuksemburge sumok?to PVM(16). Ta?iau toks padarinys, atsirandantis d?l to, kad šis netiesioginis mokestis n?ra galutinai suderintas, yra teis?to Vokietijos valdžios institucij? sprendimo, kuriuo pereinamuoju laikotarpiu tam tikros veiklos r?šys buvo pašalintos iš bendros sistemos, rezultatas ir tod?l jos tur?t? su tuo susitaikyti(17). Nepriimtina patvirtinti bendr? neutralumo principo ir sistemos darnumo pažeidim? remiantis specifine nacionaline ypatybe, kuri buvo laisvai pasirinkta(18) ir kuri kitos valstyb?s nar?s, šiuo atveju Liuksemburgo, mokes?i? institucijoms perkelt? finansin? našt?, kylan?i? iš tokio vienašalio sprendimo.

41. Remiantis pirmine Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 3 dalies ir 17 straipsnio 3 dalies b punkto redakcija, aplinkyb?s, susijusios su prek? tiekimu tiek iki 1993 m. sausio 1 d., tiek po šios datos, taip pat taikomos ir iki šios datos suteiktoms paslaugoms, minimoms antrajame pateiktame klausime.

42. Apibendrindamas noriu pažym?ti, kad sandorio Bendrijos viduje atleidimas nuo mokes?io nesuteikia teis?s ? pirkimo mokes?io atskait?, jei b?damas išimtinai sandoriu šalies teritorijos ribose, šis sandoris taip pat b?t? atleistas nuo mokes?io remiantis jo pob?džiu(19).

VI – Išvada

43. Atsižvelgdamas ? išd?stytais aplinkybėmis, si?lau Teisingumo Teismui ? Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s *Cour d'Appel* pateiktus prejudicinius klausimus, atsakyti taip:

„Prek? tiekimas ir paslaug? teikimas, nurodyti 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra

prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkte, pagal ši? nuostat? yra atleidžiami nuo mokes?io netgi tuomet, kai jie lemia sandorius Bendrijos viduje, reglamentuojamus 15 straipsnio 1, 2 ir 3 dalimis (ir pradin?je redakcijoje, ir išd?stytoje Direktyvoje 91/680/EEB) bei 28c straipsnio A skirsnio a punktu, bet tai nesuteikia teis?s ? atskait?, numatyt? 17 straipsnyje.“

1 – Originalo kalba: ispan?.

2 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l 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, toliau – Šeštoji direktyva).

3 – Ši nuostata atsirado pri?mus 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyv?, papildan?i? bendr? prid?tin?s vert?s sistem? ir iš dalies kei?ian?i? Direktyv? 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1).

4 – Paslaug? teikimas yra likutin? kategorija, apimanti bet kokius sandorius, kurie n?ra preki? tiekimas (Šeštosios direktyvos 6 straipsnis).

5 – BGBl. 1991 m., p. 351.

6 – Išvadoje byloje, kurioje priimtas 2004 m. rugs?jo 16 d. Sprendimas *Cimber Air* (C?382/02, Rink. p. I?8379), pažym?jau, kad „tarptautinis preki? jud?jimas yra grindžiamas apmokestinimu paskirties ar galutinio suvartojimo vietoje. D?l šios priežasties, jei norima išvengti netiesiogini? mokes?i? „eksporto“ iš kilm?s šalies – o tai b?t? susij? su dvigubu apmokestinimu, – turi b?ti sutarta d?l užsienio sandori? atleidimo sistemos“ (17 pastraipa).

7 – Toks tikslas yra nurodytas tre?ioje, aštuntoje ir devintoje Direktyvos 91/680 preambul?s dalyse.

8 – 1979 m. vasario 19 d. *Memorial A* Nr. 11, p. 186.

9 – *Eurodental* pateiktas reikalavimas buvo atmestas, nes Liuksemburgo teismas nusprend?, kad nebuvo pateikti b?tini papildomi dokumentai.

10 – D?l PVM atskaitos sistemos vertinimo žr. P. Alguacil Marí ir G. Orón Moratal „La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva“, en *Noticias/C.E.E.*, Nr. 67 ir 68, 1990, rugpj?tis–rugs?jis, p. 101. S. Colmenar Valdés „El derecho a la deducción en el IVA“, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nr. 157, 1982, p. 327, teigia: „kadangi pirkimo mokes?io atskaitymas, atsirandantis anketesniam laikotarpyje, yra praktiškai susij?s su v?lesniame laikotarpyje mok?tiniu pirkimo mokes?iu, tais atvejais, kuomet mokestin? prievol? neatsiranda, akivaizdu, kad pirkimo mokestis iš ankstesnio laikotarpio negali b?ti atskaitytas, nes neb?ra loginio teis?s ? atskait? pagrindo“.

11 – 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C?4/94, Rink. p. I?983).

12 – Pagrindin?je byloje dant? technikui b?t? leista atskaityti pirkimo mokest? už medžiagas, naudotas protez? gamybai, nes jos yra naudojamos nuo mokes?io atleistai veiklai.

13 – Šioje byloje specialistui, tiekian?iam prekes už Liuksemburgo rib?, b?t? leista atskaityti PVM, sumok?t? iki jo veiklos pradžios, o tokia teis? n?ra suteikta specialistui, veikian?iam savo šalies teritorijoje.

14 – B. Terra ir J. Kajus „Europos PVM direktyv? vadovas“, I tomas, Europos PVM ir kit?

netiesiogini? mokes?i? ?vadas, 2006, p. 418–422, aiškina, kad PVM neutralumas yra sud?tinga s?voka, apimanti teisin? aspekt?, siekiant? suteikti nediskriminacin? vertinim? teis?s akt? atžvilgiu, finansin? aspekt?, siekiant? optimizuoti gamybos priemoni? pasirinkim?, ir konkurencin? aspekt?, siekiant? išvengti rinkos iškraipym?.

15 – 1996 m. rugs?jo 26 d. Sprendime *Debouche* (C?302/93, Rink. p. I?4495), b?tent 19 punkte, Teisingumo Teismas nusprend?, kad ?kio subjektas, teikiantis nuo mokes?io atleistas paslaugas, negali remtis savo statusu „Bendrijos viduje“, siekdamas mokes?io susigr?žinimo, kai tokia teis? šalies teritorijos viduje jam nepriklausyt?.

16 – Esant situacijai, kokia susiklost? pagrindin?je byloje, pacientas Vokietijoje tur?t? apmok?ti toki? dant? gydytojo pateikt? s?skait?, kuri apima: a) medžiagas, naudotas protez? gamybai Liuksemburge bei mok?tin? PVM (likutinis PVM); b) mokest? dant? technikui; ir c) mokest? Vokietijos dant? gydytojui. Taigi, nesant nuostat? d?l likutinio PVM atskaitos, finansin?s pasekm?s galutiniam vartotojui b?t? didesn?s, d?l to, Vokietijos vyriausyb?s manymu, iš to išplaukia, kad tur?t? b?ti nutarta leisti toki? atskait?.

17 – 2002 m. kovo 7 d. Sprendime *Komisija prieš Suomij?* (C?169/00, Rink. p. I?2433, 32 punktas) Teisingumo Teismas pažym?jo, kad 28 straipsnio 3 dalyje numatyti atleidimai nuo mokes?io n?ra Bendrosios PVM sistemos dalis.

18 – Tik dar dvi valstyb?s nar?s – Belgija ir Vengrija – pasirinko toki? pa?i? galimyb?.

19 – Tok? sprendim? savo 60?ajame pos?dyje, vykusiame 2000 m. kovo 20–21 d., pasi?l? Patariamasis prid?tin?s vert?s mokes?io komitetas, ?kurtas pagal Šeštosios direktyvos 29 straipsn? (TAXUD/1876/00 – Rév. 1, Comité de la TVA, Orientations de la 60ème réunion, 20 et 21 mars 2000).