

ENERĢĻADVOKĀTA DAMASO RUISA HARABO KOLOMERA [DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 22. jūnijā 1(1)

Lieta C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

pret

Eurodental Sàrl

[Cour d'appel (Luksemburgas Lielhercogiste) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu]

Sestā PVN direktīva – Darījumi valsts teritorijā – Atbrīvojumi no nodokļa – Zobu tehniķi – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Kopienas iekšējās preču piegādes un pakalpojumu sniegšana – Atbrīvojumi no nodokļa – Kopienas iekšējie darījumi, kas ar būtību atbrīvojami no nodokļa, ja tie būtībā tikai iekšējie darījumi – Neitralitātes princips

I – Ievads

1. Sestājā direktīvā par pievienotās vērtības nodokli (2) (turpmāk tekstā – “PVN”) papildus atbrīvojumiem, kas attiecas uz atsevišķiem Kopienas iekšējiem darījumiem, attiecībā uz kuriem pastāv tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir pieauti valsts atbrīvojumi no nodokļa, saskaņā ar kuriem nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

2. Luksemburgas Cour d'appel (Apelācijas tiesa) vēlas noskaidrot, vai pret saimniecisku darbību, kas laikā, kad tā veikta dalībvalstī, ir atbrīvota no nodokļa un nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ir jāattiecas tāpat kā tad, ja tā tiek veikta ārpus šīs valsts robežām.

3. Šajā prejudiciālajā jautājumā uzmanība ir vērsta uz attiecībām starp atbrīvojumiem atsevišķām darbībām valsts teritorijā, kas noteikti Sestās direktīvas 13. pantā, un atbrīvojumiem darījumiem starp valstīm, kas noteikti 15. pantā, attiecībā uz preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu pirms 1993. gada 1. janvāra, un 28.c pantā (3) – attiecībā uz pārdotās minētās kategorijas darījumiem pēc norādītā datuma.

4. It īpaši tā vēlas noskaidrot, vai par zobu protēžu izgatavošanas un labošanas darbībām Luksemburgā, uz kurām attiecas minētā nodokļu priekšrocība, var atskaitīt priekšnodokli, ja klienti atrodas Vācijā.

II – Sestā direktīva

A – Atbrīvojumi valsts teritorijā

5. Sestā direktīva noteic, ka nodoklis ir jāmaksā par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu

(4), ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veic visas personas, kas patstāvīgi veic ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot brīvo profesiju darbības (2. panta 1. punkts un 4. panta 1. un 2. punkts).

6. X sadaļa reglamentā atbrīvojumus no nodokļa, un atbrīvojumi, kas attiecas uz darījumiem valsts teritorijā, ir uzskaitīti 13. pantā, kura A daļā dažu [citu] darbību sabiedrības interesēs vidē ir minēti "pakalpojumi, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātās zobu protēzes" (1. punkta e) apakšpunkts).

7. No pretējas 17. panta 1. un 2. punkta interpretācijas var secināt, ka šie nodokļa atbrīvojumi neapņemas atskaitīt priekšnodokli, ja vien nodokļa maksātājs nav izmantojis preces vai pakalpojumus ar nodokli apliekamiem darījumiem.

8. Saskaņā ar 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis varēja 4. punktā noteiktajiem termiņiem piemērot nodokli darījumiem, kas saskaņā ar 13. pantu ir atbrīvoti no nodokļa un kas ir noteikti E pielikumā, kura 2. punktā ir atsauce uz šo pētījuma minēto panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktu. Saskaņā ar 1991. gada *Umsatzsteuergesetz* (Vācijas Apgrozījuma nodokļa likums) (5) 4. panta 14. punkta ceturto teikumu atbrīvojumsirstiem un zobārstiem neattiecas uz zobu protēžu vai ortodontisko ierīžu izgatavošanu vai labošanu, ja saimnieciskās darbības veicis izgatavo vai labo šīs preces savā darbībā.

B – *Atbrīvojumi attiecībā uz Kopienas iekšjiem darījumiem*

1) Pirms 1993. gada 1. janvāra

9. Sestās direktivas saskaņotajā redakcijā noteikumi attiecībā uz Kopienas iekšjiem darījumiem bija tādi paši kā attiecībā uz darījumiem ar trešām valstīm un tos reglamentēja 15. pants, kura pirmajos trīs punktos bija atbrīvota tādā preču piegādē, kas nosūtīta vai transportēta ārpus dalībvalsts, un pakalpojumu sniegšana, kas notikusi saistībā ar šīm precēm (6).

10. 17. panta 3. punkta b) apakšpunktā bija atļauts šajos gadījumos atskaitīt maksājamo nodokli.

2) Pēc 1993. gada 1. janvāra

11. Direktīva 91/680 papildināja Sesto direktīvu ar jaunu XVI a sadaļu ar nosaukumu "Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm", kuras mērķis ir atvieglot pāreju uz galīgo sistēmu nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā, kas saistīta ar kopīgo PVN sistēmu pāreju fiskālās kontroles atcelšanas uz iekšējām robežām no 1993. gada 1. janvāra (7).

12. Šajā pagaidu režīmā PVN jāmaksā par "Kopienas iekšjām preču iegādēm", ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārdēvējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas (28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmā daļa).

13. No nodokļa ir atbrīvotas tādā preču piegādēs, "ko nosūtījis vai transportējis pārdēvējs vai kāds viņa vārds, vai persona, kas [...] preces iegādējies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtītāja vai transportēšanas sākumpunkts" (28.c panta A daļas a) punkts). Tāpat ir atbrīvota tādā preču iegādē Kopienas iekšienē, kuru piegādā, ko veic nodokļu maksātāji, atbrīvo no nodokļiem [attiecīgajās] valstīs (28.c. panta B daļas a) punkts).

14. Visbeidzot, 17. panta 3. punkts ar grozījumiem, kas izdarīti ar 28.f. panta 1. punktu, noteic,

ka PVN priekšnodokli var atskaitīt, ja nodokļa maksātājs izmanto preces vai pakalpojumus 1) citā valstī veiktiem ar nodokli apliekamiem saimnieciskiem darījumiem, kas dotu tiesības uz atskaitījumu, ja darījumi būtu veikti dalībvalstī (a) apakšpunkts), un 2) darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar 15. pantu un 28.c panta A un C daļu (b) apakšpunkts).

III – Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

15. Luksemburgas sabiedrība *Eurodental SARL* izgatavo un labo zobu protēzes Vācijā esošiem klientiem.

16. Ar 1997. gada 26. marta Lēmumu Lielhercogistes administrācija atteicās šai sabiedrībai atskaitīt PVN priekšnodokli, ko tā samaksājusi par precēm, kas izmantotas preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai minētajā kaimiņvalstī. Tā norādīja, ka 44. pants (kurā noteikti atbrīvojumi zobu tehniķiem) 1979. gada 12. februāra likumā, ar ko groza un papildina 1969. gada 5. augusta likumu par PVN (8), ir pārkāpts par 43. pantu (kas reglamentē atbrīvojumu no nodokļa par piegādēm Kopienas iekšienē) un ka tāpēc 49. panta 2. punkta a) apakšpunkts, kas atļauj atskaitīt PVN priekšnodokli, kurš samaksāts par precēm, kas izmantotas 43. pantā minētajām darbībām, nav piemērojams.

17. Apgabaltiesa [*Tribunal d'arrondissement*] 2002. gada 16. decembra spriedumā noteica, ka atskaitījums ir atteikts kādā ziņā, pamatojoties uz to, ka 43. un 44. pants reglamentē atšķirīgus darījumus: pirmais no tiem – ārvalstu darījumus, bet otrais – darījumus valsts teritorijā. 49. pants attiecas uz pirmajiem minētajiem darījumiem neatkarīgi no to rakstura, no kā izriet, ka nevienā normā nav noteikts, ka 44. pants būtu pārkāpts pāri 43. pantu. Pēc minētās tiesas uzskatiem Kopienas iekšējā preču piegādē vienmēr pastāv tiesības uz atskaitījumu (9).

18. Nodokļu administrācija iesniedza apelācijas sūdzību, norādot, ka piedāvātā interpretācija nodrošina labvēlīgāku režīmu protēžu piegādei ar galamērķi Vācijā nekā protēžu piegādei Lielhercogistē, kas ir pretrunā neitralitātes principam, kas ir raksturīgs vienotajai PVN sistēmai.

19. Apelācijas tiesa atzina, ka attiecīgo normatīvo aktu teksts neaizsargā strīdu, un tāpēc tā nolēma uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai preču piegāde, kura notiek dalībvalsts teritorijā un uz kuru attiecas atbrīvojums atbilstoši 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktam [...] Sestajā direktīvā [...], un kura nedod priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saskaņā ar minētās direktīvas 17. pantu, ietilpst attiecīgi minētās direktīvas 15. panta 1. un 2. punkta piemērošanas jomā atbilstoši minēto punktu saturam, kāds tiem bija līdz 1993. gada 1. janvārim, un 28.c panta A daļas a) punkta piemērošanas jomā, kas ir spēkā no 1993. gada 1. janvāra, un tādējādi – tās pašas direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunkta piemērošanas jomā, kas dod priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ja Kopienas dalībvalstī reģistrēts uzņēmums piegādē preces [par labu] citā Kopienas dalībvalstī reģistrētam uzņēmumam un ja ir izpildīti nosacījumi minētās direktīvas 15. panta 1. un 2. punkta piemērošanai atbilstoši minēto punktu saturam, kāds tiem bija līdz 1993. gada 1. janvārim, un 28.c panta A daļas a) punkta piemērošanai, kas ir spēkā no 1993. gada 1. janvāra?

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

minētā punkta saturam, kāds tam bija līdz 1993. gada 1. janvārim?”

IV – Tiesvedība Tiesā

20. Tiesas Statūtu 23. pantā noteiktajiem termiņiem *Eurodental*, Luksemburgas administrācija, kas ir atbildīgā pamata prāvā, Vācijas valdība un Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus.

21. Neviena lietas dalībnieks nelīdzda mutvārdu daļu, un tādēļ 2005. gada 13. decembra vispārīgā sapulcē Tiesa nolēma sākt apspriedi saskaņā ar Tiesas Reglamenta 104. panta 4. punktu, jo tā uzskatīja, ka ģenerālvoklīta secinājumi nav vajadzīgi.

22. Apspriedes laikā Trešajā palātā, kurai lieta bija nodota izskatīšanai, 2006. gada 6. aprīlī nolēma nodot lietu atpakaļ vispārīgajai sapulcei, kas 25. aprīlī apstiprināja lēmumu nodot lietu šai palātai, bet atzina, ka ir vajadzīgi secinājumi un tiesas sēde, [un] līdz lietas dalībniekus rakstveidā iesniegt apsvērumus par Vācijas Federatīvās Republikas izvēli saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu pārējas laikā piemērot nodokli zobu protēžu un ortodontisko ierīžu piegādei un labošanai, ko veic tās teritorijā esošie profesionāļi.

23. Atklātā tiesas sēdē, kas notika 2006. gada 31. maijā, *Eurodental* un Komisijas pārstāvji izklāstīja savus attiecīgos viedokļus.

V – Prejudiciālo jautājumu analīze

24. Šie prejudiciālie jautājumi, kurus var apvienot vienā, sniedz iespēju pārbaudīt attiecības starp divu veidu atbrīvojumiem no nodokļa, kas noteikti Sestajā direktīvā: atbrīvojumiem attiecībā uz atsevišķām iekšzemes darbībām sabiedrības interesēs, kas noteiktas 13. panta A daļas 1. punktā, un Kopienas iekšējā darījumu atbrīvojumiem. Pirmais jautājums attiecas uz preču piegādi pirms un pēc 1993. gada 1. janvāra, bet otrais attiecas uz pakalpojumu sniegšanu pirms šā datuma.

25. Strīds ir radies tādēļ, ka uz attiecīgo uzņēmējdarbību pamata prāvā var attiekties abu veidu atbrīvojumi, ņemot vērā vai nu tās raksturu (zobu tehniķu darbība), vai arī regulējumu (Kopienas teritorijā), tomēr atbrīvojumu sekas ir atšķirīgas, jo, ja tiek uzskatīts, ka uz darbību attiecas pirmā veida atbrīvojums, tad nav tiesību atskaitēt PVN priekšnodokli, kas būtu iespējams, ja uz darbību attiektos otra veida atbrīvojums.

26. Strīda atrisināšanai ir vajadzīga divkārtīga pārbaude: pirmkārt, par atbrīvojumiem, kas attiecas uz nodokļa neitralitāti, kas ir šīs sistēmas stūrakmens, un, otrkārt, par Kopienas iekšējā darījumu pagaidu statusu.

A – Neitralitāte attiecībā uz atbrīvojumiem valsts teritorijā

27. PVN uzliek par patērētāja darbībām kā netiešu apliecinājumu personu ekonomiskajai spējai; šis mērķis tiek sasniegts, uzliekot nodokļus par tirdzniecību un profesionāļu darbībām, kuri, izmantojot nodokļu nastas pārveidi, nodod nodokļa samaksu galīgajam patērētājam. Tādējādi tiek sasniegts “neitrāls” nodoklis, jo šo nodokli maksā tikai pārdājs kādes posms, t.i., persona, kas saņem precī vai izmanto pakalpojumu.

28. Šīs struktūras prasības dēļ personas, kas piedalās procesa starpposmā, atskaita priekšnodokli, kā tas noteikts Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punktā. Ikviens, kurš ir nodokļu maksātājs un izmanto preces vai pakalpojumus saviem ar nodokli apliekamiem darījumiem, ir tiesīgs atskaitēt PVN. Attiecīgi, ja nodokļu maksātājs izmanto preces vai pakalpojumus darbības, kam nav uzliekami nodokļi vai uz kurām neattiecas atbrīvojumi, tad nenotiek darījums, kam būtu piemērojams nodoklis, un nerodas tiesības uz atskaitējumu, jo nav nodokļu saistību

(10).

29. Šaj? sakar? Tiesa liet? *BLP Group* (11) ir nospriedusi, ka, iz?emot skaidri noteiktos gad?jumus, kad nodok?u maks?t?js no nodok?a atbr?vojamam dar?jumam izmanto pakalpojumu, attiec?b? uz kuriem tas ir samaks?jis PVN, tam nav ties?bu atskait?t samaks?to priekšnodokli, pat ja pakalpojums ir izmantots ar nodokli apliekam? dar?jum?.

B – *Pagaidu rež?ms pre?u apritei Kopienas teritorij?*

30. Šo secin?jumu 11. punkt? esmu nor?d?jis, ka Sest? direkt?va ir groz?ta ar Direkt?vu 91/680/EEK, lai p?c fisk?l?s kontroles atcelšanas uz iekš?j?m robež?m atvieglotu p?reju uz gal?go Kopienas iekš?j?s tirdzniec?bas nodok?u uzlikšanas rež?mu vienot? PVN sist?m?, kas ietver dar?jumu aplikšanu ar nodok?iem izcelsmes dal?bvalst?. Tom?r, t? k? 1992. gada 31. decembr? (dienu pirms fisk?l?s kontroles atcelšanas) izvirz?tie nosac?jumi nebija izpild?ti, tad uz laika posmu, kas ilgst v?l šobr?d, tika saglab?ts noteikums par to, ka nodoklis j?maks? galam?r??. T?p?c ar 28.c panta A da?as a) punktu tika ieviests atbr?vojums no nodok?iem pre?u pieg?dei Kopienas teritorij? ar nosac?jumu, ka š?da veida ieg?d?m j?uzliek nodok?i galam?r?a dal?bvalst?.

31. Citiem v?rdiem, pagaidu posm?, kam?r notiek p?reja uz šo gal?go sist?mu, par nodok?u maks?t?ju vai juridisku personu, kas nav nodok?u maks?t?jas, izdar?tajiem pirkumiem uzliek nodok?us, pamatojoties uz to, ka tiek uzskat?ts, ka šis ar nodokli apliekamais dar?jums ir noticis dal?bvalst?, uz kuru pieg?d?t?s preces ir nos?t?tas vai transport?tas (Sest?s direkt?vas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkts un 28.b panta A da?as 1. punkts).

32. Šo normu pamatojums ir t?ds, ka, ja nodoklis ir maks?jams galam?r?a valst?, tad neitralit?ti ir iesp?jams nodrošin?t, vien?gi at?aujot tam, kas šo nodokli maks?, nodot to t?l?k vai atskait?t to, jo š? persona nav gal?gais pat?r?t?js, bet dr?z?k nodok?u maks?t?js, kas izmanto preces ar nodokli apliekamiem dar?jumiem.

33. Šaj? proces?, lai nost?d?tu Kopienas iekš?jos dar?jumus vienl?dz?g? st?vokl? ar dar?jumiem valsts teritorij?, attiec?b? uz nodok?iem ir j?atce? robežas š??rsošanas posms, k? rezult?t? izcelsmes valst? pieg?d?t?s preces ir atbr?votas no PVN (28.c panta A da?as a) punkts), jo par pieg?di galam?r?a valst? nodoklis ir j?maks? tai personai, kurai ir ties?bas atskait?t PVN priekšnodokli (28.a panta A da?as a) punkts); t?d?j?di nodok?a nastas p?rcelšanas process turpin?s tik ilgi, kam?r sasniedz pat?r?t?ju.

34. Tas izskaidro 17. panta 3. punkta b) apakšpunkta, kas groz?ts ar Direkt?vas 680/1991 28.f panta 1. punktu, lo?iku, atbilstoši kurai nodok?u maks?t?js no nodok?a, kas tam j?maks?, var atskait?t PVN, ja tas izmanto preces un pakalpojumus ar nodokli apliekamiem dar?jumiem (12) saska?? ar 28.c panta A da?u, jo personai, kas pieg?d? preces no vienas dal?bvalsts uz citu, ir j?sa?em "atl?dz?ba" t?, it k? š? persona neb?tu ne past?v?jusi, ne iesaist?jusies.

C – *Ties?bu normu kol?zijas neesam?ba*

35. Iepriekš?j?s pieejas lo?ika, kas ir pamatota ar Kopienas iekš?j? dar?juma b?t?bu, zustu, ja atbr?vojums saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. pantu b?tu saist?ts ar attiec?g?s darb?bas veidu.

36. Ja p?robežu pre?u pieg?d?, par ko neuzliek nodok?us un par ko neuzliktu nodok?us, ja t? b?tu piln?gi iekš?ja, nodok?u maks?t?js atskait?tu PVN, tad tas rad?tu ar konkurenci nesader?gas priekšroc?bas par labu ?rvalstu pieg?d?t?jiem, t?d?j?di izjaucot vajadz?go l?dzsvaru (13), kura m?r?is ir ne tikai tas, ka starpnieki var atg?t priekšnodokli, lai vien?gi pat?r?t?js uz?emtos nodok?u nastu, bet ar? vienl?dz?ga attieksme (14) neatkar?gi no t?, kur? posm? katrs uz??m?js ir

iesaistīti, un kur? Kopienas viet? tie darbojas (15).

37. Citiem v?rdiem, PVN atskaitīšana, kas nodota no iepriekš?jiem posmiem, ir at?auta dar?jumos, uz kuriem attiecas atbr?vojums, vien?gi tad, ja tie ir Kopienas iekš?jie dar?jumi, un nevis citu iemeslu d??. T?d?j?di var secin?t, ka atskaitīšana nav at?auta attiec?b? uz 28.c panta B da?as a) punkt? min?to atbr?vojumu, t.i., par t?du pre?u ieg?di Kopienas teritorij?, par kuru nodok?u maks?t?ji dal?bvalst? b?tu atbr?voti, ja vien saska?? ar 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu šie dar?jumi rad?tu pamatu ties?b?m atskaitīt PVN priekšnodokli ar? tad, ja tie tiktu veikti valsts teritorij?.

38. T?pat nor?des ir sniegtas 17. panta 3. punkta c) apakšpunkt?, kur? ir skaidri pieš?irtas ties?bas atskaitīt priekšnodokli 13. panta B da?? konkr?ti noteikto atbr?vojumu gad?jum?, kad dar?jumi š??rso Kopienas robežas. C da?a b?tu lieka, ja, k? nor?da *Eurodental* un V?cijas vald?ba, uz šiem atbr?vojumiem tieši attiektos 17. panta 3. punkta b) apakšpunkts, pamatojoties uz to starptautisko m?rogu.

39. Komisija šaj? tiesved?b? rakstveida apsv?rumos min?to jaut?jumu ir izskaidrojusi ?oti prec?zi, argument?jot, ka tad, ja *Eurodental* b?tu pieš?irtas atskaitīšanas ties?bas, tam b?tu priekšroc?bas sal?dzin?jum? ar konkurentiem, kas piedal?s valsts tirg? un kuriem nav šo ties?bu, t?d?j?di veicinot kr?pšanu un mudinot sabiedr?bas p?rcelties uz cit?m dal?bvalst?m ?rpus dal?bvalsts, kur? t?s paties?b? darbojas.

40. V?cijas vald?ba pareizi nor?da, ka, t?d?? ka t? saska?? ar 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu ir izv?l?jusies V?cij? uzlikt nodok?us par dar?jumiem, kas attiecas uz zobu prot?z?m, tad dar?jumi Kopienas iekšien? pat?r?t?jiem var?tu b?t d?rg?ki, t?p?c ka tie maks? PVN V?cij? un tiem nav ties?bu atskaitīt Luksemburg? samaks?to PVN (16). Tom?r š?s sekas, ko izraisa tas, ka šis netiešais nodoklis nav piln?b? saska?ots, ir V?cijas iest?žu likum?gas izv?les rezult?ts, ar ko p?rejas laik? no kop?j?s sist?mas ir izsl?gti atseviš?i darb?bu veidi, un t?p?c š?m iest?d?m ir j?samierin?s ar sek?m (17). Nav pie?emami piem?rot sankcijas par visp?r?ju neitralit?tes principa p?rk?pumu un par sist?mas saska?ot?bu, pamatojoties uz ?pašu valsts iez?mi, kas ir br?vi izv?l?ta (18) un kas p?rceltu uz citas dal?bvalsts – šaj? gad?jum? – Luksemburgas – nodok?u iest?d?m finansi?lu nastu, kas izriet no š? vienpus?j? l?muma.

41. Apsv?rumi, kas saist?ti ar pre?u pieg?d?m k? pirms, t? p?c 1993. gada 1. janv?ra, t?pat ir piem?rojami attiec?b? uz pakalpojumiem, kas sniegti pirms š? datuma [un] kas min?ti otraj? prejudici?laj? jaut?jum?, ?emot v?r? Sest?s direkt?vas 15. panta 3. punkta un 17. panta 3. punkta b) apakšpunkta s?kotn?jo redakciju.

42. T?tad no nodok?a atbr?vots dar?jums Kopienas iekšien? nedod ties?bas atskaitīt priekšnodokli, ja gad?jum?, kad dar?jums b?tu piln?gi iekš?js, tas ar? b?tu atbr?vots, pamatojoties uz t? b?t?bu (19).

VI – Secinājumi

43. ?emot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, ierosinu Tiesai atbildēt uz Luksemburgas Lielhercogistes *Cour d'appel* uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem, nosakot, ka:

Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkt? min?to pre?u pieg?de un pakalpojumu sniegšana saska?? ar šo normu ir atbr?votas ar? tad, ja t?s ir saist?tas ar Kopienas iekš?jiem dar?jumiem, kurus reglament? 15. panta 1., 2. un 3. punkts (s?kotn?j? redakcij? un redakcij?, kas noteikta Direkt?v? 91/680/EEK) un 28.c panta A da?as a) punkts, bet t?d?j?di

nedod 17. pant? noteikt?s atskait?šanas ties?bas.

1 – Ori?in?lvaloda – sp??u.

2 – Padomes 1977. gada 17. maija Sest? direkt?va 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”).

3 – Š? norma tika ieviesta ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?vu 91/680/EEK, kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388 nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV L 376, 1. lpp.).

4 – “Pakalpojumu sniegšana” ir nedefin?ta kategorija, kur? ietilpst jebkurš dar?jums, kas nav pre?u pieg?de (Sest?s direkt?vas 6. pants).

5 – *BGBI*. 1991, 351. lpp.

6 – Secin?jumos, kas tika izmantoti 2004. gada 16. septembra spriedum? liet? C?382/02 *Cimber Air* (Kr?jums, l?8379. lpp.), es nor?d?ju, ka “uz starptautiskajiem pre?u p?rvad?jumiem attiecas princips, saska?? ar kuru aplikšana ar nodok?iem notiek ce?a m?r?? vai tiek aplikts galapat?ri?š. Š? iemesla d??, ja v?lamies izvair?ties no netiešo nodok?u “eksporta” no izcelsmes valsts, kas ir saist?ts ar dubultu aplikšanu ar nodok?iem, ir j?vienojas par ?rzemju dar?jumu atbr?vošanu” (17. punkts).

7 – Šis m?r?is ir noteikts Direkt?vas 91/680 trešaj?, astotaj? un dev?taj? apsv?rum?.

8 – 1979. gada 19. febru?ra *Mémorial A*, Nr. 11, 186. lpp.

9 – *Eurodental* celt? pras?ba tika noraid?ta, jo Luksemburgas tiesas nosprieda, ka nav iesniegti vajadz?gie apliecinošie dokumenti.

10 – Lai analiz?tu PVN atskait?jumu sist?mu, skat. Alguacil Marí, P. un Orón Moratal, G. “La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva”, *Noticias/C.E.E.*, 1990. gada augusta/septembra numuri 67 un 68, 101. lpp. Colmenar Valdés, S. “El derecho a la deducción en el IVA”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nr. 157, 1982, 327. lpp. uzskata, ka, “t? k? t?da priekšnodok?a atskait?jums, kas radies iepriekš?j? period?, ir funkcion?li saist?ts ar priekšnodokli, kas maks?jams n?kamaj? period?, tad gad?jumos, kad nerodas nodok?u saist?bas, ir skaidrs, ka nevar atskait?t ar? priekšnodokli par iepriekš?jo periodu, jo vairs nepast?v ties?bu uz atskait?jumu galvenais iemesls”.

11 – 1995. gada 6. apr??a spriedums liet? C?4/94 (*Recueil*, l?983. lpp.).

12 – Pamata pr?v? zobu tehni?im b?tu ties?bas atskait?t priekšnodokli par materi?liem, kas izmantoti, lai izgatavotu prot?zes, jo t?s ir izmantotas darb?bai, uz kuru attiecas atbr?vojums.

13 – Liet?, ko izskata Tiesa, profesion?lim, kas pieg?d? preces ?rpus Luksemburgas, ir ties?bas atskait?t PVN, kas uzlikts l?dz br?dim, kad tas ir iesaist?jies [šaj? darb?b?], bet šo ties?bu nav profesion?lim, kas darbojas, neš??rsojot [valsts] robežas.

14 – Terra, B. un Kajus, J. *A Guide to the European VAT Directives, Volume 1, Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006, 418.–422. lpp., skaidro, ka PVN neitralitāte ir sarežģīts jēdziens, kam ir juridiskais aspekts, kura mērķis ir nodrošināt nediskrimināciju attieciski likuma priekšā, ekonomiskais aspekts, kura mērķis ir optimizēt ražošanas līdzekļu izvēli, un konkurences aspekts, kura mērķis ir izvairīties no traucējumiem tirgū.

15 – 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-302/93 *Debouché* (*Recueil*, I-4495. lpp.), it īpaši tā 19. punkts. Tiesa ir atzinusi, ka uzņēmums, kas veic tādās darbības, uz kurām attiecas atbrīvojums, nevar balstīties uz savu stāvokli Kopienas iekšienē, lai prasītu nodokļa atmaksu, ja tas nevarētu balstīties uz šādam tiesību valsts teritorijā.

16 – Tādas situācijas kā tā, kas ir pamata prāvā, pacients Vācijā apmaksātu zobārsta rēķinu, kurā ietverts: a) materiāls, kas izmantots, Luksemburgā izgatavojot protēzes, ar attiecīgo PVN (atlikušais PVN); b) atlīdzība zobu tehniķim un c) atlīdzība Vācijas zobārstam. Tādējādi finansiāls sekas galapatērtījam būtu lielākas, ja nebūtu normu par PVN priekšnodokļa atskaitījumu, no kā saskaņā ar Vācijas valdības viedokli izriet, ka risinājums ir atļaut šādu atskaitīšanu.

17 – 2002. gada 7. marta sprieduma lietā C-169/00 Komisija/Somija (*Recueil*, I-2433. lpp.) 32. punkts. Tiesa ir norādījusi, ka 28. panta 3. punkts noteiktie atbrīvojumi nav kopējās PVN sistēmas sastāvdaļa.

18 – Tikai divas citas valstis – Beļģija un Ungārija – ir izvēlējusies šo pašu iespēju.

19 – Šo risinājumu ierosināja Padomdevēja komiteja pievienotās vērtības nodokļa jautājumos, kas izveidota saskaņā ar Sestās direktīvas 29. pantu, savā 60. sapulcē, kura notika 2000. gada 20. un 21. martā (*TAXUD/1876/00 – Rév. 1, Comité de la TVA, Orientations de la 60ème réunion, 20 et 21 mars 2000*).