

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

DÁMASA RUIZ-JARABOJA COLOMERJA,

predstavljeni 22. junija 2006(1)

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 (Luxembourg))

„Šesta direktiva DDV – Transakcije na ozemlju države – Oprostitve – Zobne proteze – Pravica do odbitka – Dobava blaga in opravljanje storitev znotraj Skupnosti – Oprostitve – Transakcije znotraj Skupnosti, ki bi bile oproščene, tudi če bi bile isto notranje – Načelo nevtralnosti“

I – Uvod

1. Šesta direktiva o davku na dodano vrednost (2) (v nadaljevanju: DDV) se nanaša na notranje oprostitve, ki ne dajejo pravice do odbitka plačane davka, in na oprostitve za nekatere transakcije znotraj Skupnosti, ki so upravičene do tega odbitka.
2. Cour d'appel de Luxembourg (prizivno sodišče) želi izvedeti, ali je gospodarska dejavnost, ki je oproščena davka in ne daje pravice do odbitka vstopnega davka, kadar poteka v državi članici, oproščena tudi takrat, ko poteka prek meja države članice.
3. S tem predhodnim vprašanjem je pozornost usmerjena na odnos med oprostitvami, ki veljajo za nekatere notranje dejavnosti, ki so našteje v členu 13 Šeste direktive o DDV, in oprostitvami, ki jih za transakcije med državami določata člen 15, ki se nanaša na opravljanje storitev in dobavo blaga pred 1. januarjem 1993, in člen 28c (3), ki se nanaša na zadnjenavedeno skupino transakcij po tem datumu.
4. Natančneje, nanaša se na razjasnitev vprašanja, ali pri dejavnostih proizvodnje in popravila zobnih protez v Luksemburgu, ki sta upravičeni do zgoraj navedene davčne ugodnosti, obstaja pravica do odbitka vstopnega davka, če imajo stranke prebivališče v Nemčiji.

II – Šesta direktiva

A – Oprostitve na ozemlju države

5. Šesta direktiva določa, da je predmet davka dobava blaga in opravljanje storitev (4), ki jih na ozemlju države neodvisno in proti plačilu opravi kdor koli s področja dejavnosti proizvajalcev,

trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z dejavnostmi samostojnih poklicev (člena 2(1) ter 4(1) in (2)).

6. Naslov X ureja oprostitve in člen 13 se nanaša na tiste, ki so povezane z notranjimi transakcijami, podnaslov A tega člena, ki se nanaša na oprostitve za nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu, pa navaja „storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti in zobno protetiko, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki“ (odstavek 1, točka e).

7. Na podlagi *a contrario* interpretacije člena 17(1) in (2) lahko sklepamo, da te davčne ugodnosti preprečujejo odbitek plačane davka, razen če davčni zavezanec uporablja blago in storitve za namene njegovih obdavčljivih transakcij.

8. Člen 28(3)(a) določa, da lahko države članice v obdobju, določenem v odstavku 4 tega člena, še naprej obdavčujejo transakcije, ki so oproščene na podlagi člena 13 in katerih seznam je v Prilogi E, katere točka 2 se nanaša na člen 13(A)(1)(e). V skladu s členom 4(14), četrty stavek, Umsatzsteuergesetz iz leta 1991 (zakon o prometnem davku) (5) oprostitve, ki velja za zdravnike in zobozdravnike, ne velja za dobavo ali popravilo zobnih protez in ortodontskih aparatov, če jih zobozdravnik izdeluje in popravlja v svoji ordinaciji.

B – Oprostitve za transakcije znotraj Skupnosti

1. Pred 1. januarjem 1993

9. V prvotnem besedilu Šeste direktive je za to vrsto transakcij veljala ista ureditev kot za transakcije zunaj Skupnosti in jo je urejal člen 15, ki je v odstavkih od 1 do 3 določal oprostitve za dobavo blaga, ki se izvozi ali odpelje iz države članice, in za opravljanje storitev, ki se nanaša na to blago. (6)

10. V teh primerih je bil na podlagi člena 17(3)(b) dovoljeno odbiti plačani davek.

2. Po 1. januarju 1993

11. Z Direktivo 91/680 je bil v Šesto direktivo vnesen novi naslov XVIa, in sicer „Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami“, da bi se po odpravi davčnega nadzora na notranjih mejah s 1. januarjem 1993 omogočil lažji prehod na dokončno ureditev obdavčenja trgovine med državami članicami v skupni sistem DDV. (7)

12. V tej začasni ureditvi so predmet DDV „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 (člen 28a(1)(a), prvi pododstavek).

13. Oproščene so dobave blaga, ki ga „odpošlje ali odpelje prodajalec ali druga oseba v njegovem imenu ali oseba, ki je blago pridobila, [...] opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka, v državo članico, ki ni država članica odhoda pošiljke ali prevoza blaga“ (člen 28c(A)(a)). Oproščene so tudi pridobitve blaga znotraj Skupnosti, katerih dobava bi bila, če bi jo opravil davčni zavezanec, vsekakor oproščena na ozemlju države (člen 28c(B)(a)).

14. Nazadnje, na podlagi člena 17(3), ki je bil spremenjen s členom 28f(1), je dovoljen odbitek plačane davka, če davčni zavezanec uporablja blago in storitve za namene: (1) transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi, ki so predmet davka, opravljenih v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države (točka (a)); in (2) transakcij, ki so oproščene v skladu s členoma 15 in 28c(A) in (C)(b)).

III – Postopek v glavni stvari in predhodna vprašanja

15. Luksemburška družba Eurodental SARL (v nadaljevanju: Eurodental) proizvaja in popravlja zobne proteze za stranke, ki imajo sedež v Nemčiji.

16. Administration de l'enregistrement et des domaines je z odločbo z dne 26. marca 1997 tej družbi zavrnila odbitek DDV, ki ga je plačala na blago, uporabljeno za dobavo blaga in opravo storitev v sosednji državi. Menila je, da ima člen 44 (s katerim je uvedena oprostitve za zobne proteze) zakona z dne 12. februarja 1979, ki je spremenil in dopolnil zakon z dne 5. avgusta 1969 o DDV (8), prednost pred členom 43 (ki ureja oprostitve za dobavo blaga znotraj Skupnosti) in da zato člen 49(2)(a), ki dopušča odbitek DDV, plačane davka za blago, ki je bilo uporabljeno za dejavnosti, na katere se nanaša člen 43, ne velja.

17. Okrožno sodišče je s sodbo z dne 16. decembra 2002 presodilo, da je bila zavrnitev odbitka DDV neupravičena, s pojasnitvijo, da se zgoraj navedena člena 43 in 44 nanašata na različne transakcije: eden na transakcije zunaj ozemlja države in drugi na transakcije na ozemlju države. Člen 49 se uporablja za prve – ne glede na njihovo naravo – tako da nobena določba ne upravičuje prednosti člena 44 pred členom 43. Po mnenju okrožnega sodišča je vsaka transakcija dobave blaga znotraj Skupnosti upravičena do odbitka (9).

18. Davčna uprava je vložila pritožbo zoper to sodbo z navedbo, da bi razlaga prvega sodišča povzročila ugodnejšo obravnavo transakcij dobave zobnih protez v Nemčijo v primerjavi s transakcijami, ki se opravijo v Luksemburgu, kar bi bilo v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV.

19. Cour d'appel je menilo, da zadevni zakoni ne dajejo odgovora na zastavljeno vprašanje, in je prekinilo odločanje ter Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali za dobavo blaga, ki je, če se opravi znotraj države članice, izvzeta na podlagi člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive [...] in ki ne daje pravice do odbitka vstopnega davka na podlagi člena 17 navedene direktive, veljata člena 15(1) in (2) navedene direktive v besedilu, ki je veljalo pred 1. januarjem 1993, in 28c(A)(a), ki se uporablja od 1. januarja 1993, in zato na podlagi člena 17(3)(b) navedene direktive daje pravico do odbitka vstopnega davka, če jo opravi subjekt s sedežem v eni državi članici Skupnosti za subjekta s sedežem v drugi državi članici in če so izpolnjeni pogoji za uporabo členov 15(1) in (2) navedene direktive v besedilu, ki je veljalo pred 1. januarjem 1993, in 28c(A)(a), ki se uporablja od 1. januarja 1993?

2. Ali za opravljanje storitve – če je izvedeno na ozemlju države članice – ki je izvzeto na podlagi člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive in ki ne daje pravice do odbitka vstopnega davka na podlagi člena 17 navedene direktive, velja člen 15(3) v besedilu, ki je veljalo pred 1. januarjem 1993 (nobena določba o izvzetju ni predvidena za leto 1993), in zato na podlagi člena 17(3)(b) navedene direktive daje pravico do odbitka vstopnega davka, če jo izvede subjekt s sedežem v eni državi članici Skupnosti za subjekta s sedežem v drugi državi članici in če so izpolnjeni pogoji za uporabo člena 15(3) v besedilu, ki je veljalo pred 1. januarjem 1993?“

IV – Postopek pred Sodiščem

20. Družba Eurodental, Administration de l'enregistrement et des domaines – tožena stranka v postopku v glavni stvari, nemška vlada in Komisija Evropskih skupnosti so predložile pisna stališča v roku, določenem v členu 23 Statuta Sodišča.

21. Ker nobena izmed zainteresiranih strank ni vložila predloga za otvoritev ustnega postopka, je Sodišče na upravni seji 13. decembra 2005 menilo, da sklepni predlogi generalnega pravobranilca niso potrebni, zato je odločilo, da bo v skladu s členom 104(4) Poslovnika začetelo fazo posvetovanja.

22. Tretji senat, ki mu je bila dodeljena zadeva, je 6. aprila 2006 med posvetovanjem odločil, da zadevo vrne na upravno sejo, na kateri je bila 25. aprila potrjena dodelitev zadeve temu senatu, vendar pa je bilo presojeno, da bi bilo koristno, da generalni pravobranilec pripravi sklepne predloge ter da se opravi obravnava, in stranke so bile pozvane, naj predložijo pisna stališča glede odločitve Zvezne republike Nemčije, sprejete na podlagi člena 28(3)(a), da še naprej začasno obdavčuje dobavo in popravilo zobnih protez in ortodontskih aparatov, ki jih opravljajo osebe, ki se ukvarjajo s to dejavnostjo in imajo sedež na njenem ozemlju.

23. Javne obravnave, ki je potekala 31. maja 2006, so se udeležili zastopniki družbe Eurodental in Komisije, ki so ustno podali svoja stališča.

V – Analiza vprašanj za predhodno odločanje

24. Vprašanja za predhodno odločanje, ki se ju lahko povzame v eno samo, mi dajeta priložnost za preučitev odnosov med dvema skupinama oprostitev, ki ju vsebuje Šesta direktiva: oprostitve, ki veljajo za nekatere dejavnosti v javnem interesu in so naštet v členu 13(A)(1), in tiste, ki veljajo za transakcije znotraj Skupnosti. Prvo vprašanje se nanaša na dobavo blaga pred 1. januarjem 1993 in po njem, drugo pa na opravljanje storitev pred tem datumom.

25. Izvor spora je v tem, da bi zadevna gospodarska dejavnost v postopku v glavni stvari lahko spadala v okvir vsake od teh skupin oprostitev, bodisi po svoji naravi (dejavnost izdelovalcev zobnih protez) bodisi po načinu poteka (znotraj Skupnosti), posledice, ki iz tega izhajajo, pa so vendarle različne, ker se spada v prvo skupino, pravice do odbitka plačanega DDV ni, nasprotno pa ta pravica obstaja, če dejavnost spada v drugo skupino.

26. Za rešitev problema se zahtevata dva preizkusa: preizkus oprostitev z vidika nevtralnosti davka, na katerem sistem temelji, in preučitev posebnega in začasnega položaja transakcij znotraj Skupnosti.

A – Nevtralnost pri oprostitvah na ozemlju države

27. DDV se kot posredni izraz gospodarske sposobnosti oseb uporablja pri potrošniških transakcijah in ta cilj dosežemo z obdavčitvijo dejavnosti podjetij ali oseb, ki se poklicno ukvarjajo z dejavnostjo, ki s prenosom DDV prenesejo davčno breme na končnega potrošnika. Tako se doseže „nevtralni“ davek, saj njegovo breme nosi samo zadnji člen v verigi, torej tisti, ki prejme blago ali koristi storitve.

28. Ta strukturna zahteva vodi do tega, da tisti, ki posreduje v vmesni fazi verige, odbije plačani davek pod pogoji, ki jih določa člen 17(1) in (2) Šeste direktive. Ko je davek plačal in blago in/ali storitve uporabil za svoje obdavčljive transakcije, ga lahko odbije. Če pa to blago ali storitve uporabi za transakcije, ki niso predmet davka ali ki so oproščene plačila davka, potem ne obstaja obdavčljivi dogodek in ne dobi pravice do odbitka davka, saj ne obstaja davčna obveznost. (10)

29. Sodišče je v zvezi s tem v sodbi BLP Group (11) odločilo, da – razen v izrecno določenih

primerih – davčni zavezanec, ki za oproščeno transakcijo uporablja storitev, za katero je plačal DDV, nima pravice do odbitka plačanega davka, tudi če je končni namen oproščene transakcije opraviti obdavčeno transakcijo.

B – Prehodna ureditev za pretok blaga znotraj Skupnosti

30. Zgoraj v točki 11 sem navedel, da je bila Šesta direktiva spremenjena z Direktivo 91/680, da bi se po odpravi davčnega nadzora na notranjih mejah omogočil lažji prehod na dokončno ureditev obdavčenja trgovine znotraj Skupnosti v skupni sistem DDV, ki vključuje obdavčitev transakcij v matični državi članici. Ker 31. decembra 1992 (dan pred to odpravo) niso bili izpolnjeni vsi potrebni pogoji, je bilo za določeno časovno obdobje, ki še vedno traja, ohranjeno pravilo o obdavčitvi v namembni državi članici. Zato je bila v členu 28c(A)(a), določena oprostitve za dobavo blaga znotraj Skupnosti in takšna pridobitev je obdavčena v namembni državi članici.

31. To pomeni, da so v začasnem prehodnem obdobju do dokončne ureditve davka nakupi v Skupnosti, ki jih je opravil davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, obdavčeni na podlagi tega, da se za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti šteje, da je v državi članici, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila (člena 28a(1)(a) in 28b(A)(1) Šeste direktive).

32. Ta pravila so utemeljena s tem, da če se obdavčitev opravi v namembni državi, se nevtralnost davka lahko zagotovi le tako, da se tistemu, ki ga bremeni, dovoli, da ga prenese ali odbije, ker ne izpolnjuje pogojev, da bi se ga opredelilo kot končnega potrošnika, temveč se ga opredeli kot davčnega zavezanca, ki uporablja blago za transakcije, ki so dejansko predmet davka.

33. V tem postopku, ko se trgovino med državami članicami izenači s isto notranjimi transakcijami, faza prehoda meje za davčne potrebe izgine, tako da je dobava v matični državi oproščena davka (člen 28c(A)(a)), ker je prejem obdavčen v državi, kjer blago prejme oseba, ki je upravičena do odbitka davka (člen 28a(A)(a)), kar torej omogoča prenos davka na končnega potrošnika.

34. S tem se lahko razloži pomen člena 17(3)(b), kakor je bil spremenjen s členom 28f(1), na podlagi katerega davčni zavezanec lahko odbije DDV, če so blago in storitve uporabljene za transakcije, ki so oproščene (12) v skladu s členom 28c(A), ker oseba, ki opravlja transakcijo iz ene države v drugo, ne sme biti obremenjena, torej mora biti postavljena v tak položaj, kot da ne bi obstajala ali posredovala pri transakciji.

C – Neobstoj kolizije pravil

35. Taka obrazložitev, ki temelji na tem, da je transakcija opravljena znotraj Skupnosti, ne bi bila smiselna, če bi bila oprostitve iz člena 13 Šeste direktive povezana z naravo zadevne operacije.

36. Če bi davčni zavezanec pri čezmejni dobavi blaga, ki ni predmet DDV in ki bi ne bila predmet DDV niti v primeru, če bi šlo za isto notranjo transakcijo, odbil DDV, bi to povzročilo nastanek protikonkurenčne prednosti v korist tistega, ki deluje iz tujine, s čimer bi bilo porušeno iskano ravnotežje (13), katerega namen ni le, da vmesni členi verige dobijo davek nazaj, da bi tako obdavčitev bremenila izključno potrošnika, temveč tudi, da se doseže enako obravnavanje (14) neodvisno od verige, v katero je vključeno vsako podjetje, in kraja Skupnosti, iz katerega deluje (15).

37. Z drugimi besedami: odbitek predhodno plačanega DDV je dovoljen za dejavnosti, ki so

oprošene samo zaradi tega, ker je transakcija opravljena znotraj Skupnosti; zato lahko sklepamo, da odbitek ni dovoljen za oprostitev iz člena 28c(B)(a), torej za vezne pridobitve blaga, katerega dobava bi bila, če bi jo opravil davni zavezanec, oprošena v državi članici, razen – kot je to določeno v členu 17(3)(a) – če bi bile te transakcije upravičene do odbitka, če bi bile opravljene na ozemlju države.

38. Položaj pojasnjujejo tudi določbe člena 17(3)(c), ki določajo posebno pravico do odbitka DDV pri nekaterih oprostitvah iz člena 13(B), če transakcija poteka zunaj meja Skupnosti. Ta točka (c) ne bi bila potrebna, če bi te oprostitve – kot to navajata družba Eurodental in nemška vlada – zaradi njihovega mednarodnega značaja še naprej urejal člen 17(3)(b).

39. Komisija to vprašanje zelo jasno obrazloži v pisnih stališčih, ki jih je vložila v zvezi s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe, ko navaja, da če bi se družbi Eurodental podelilo pravico do odbitka vstopnega davka, bi se jo postavilo v ugodnejši položaj, kot ga imajo njeni konkurenti, ki delujejo na nacionalnem trgu in ki do te možnosti niso upravičeni, kar bi spodbujalo k utajam in bi ta podjetja sililo k selitvi v druge države članice, tiste, v katerih dejansko ne delujejo.

40. Nemška vlada pravilno zatrjuje, da bi – ker se je na podlagi člena 28(3)(a) odločila, da na svojem ozemlju obdavči transakcije, ki se nanašajo na zobne proteze – lahko bile transakcije znotraj Skupnosti za potrošnika dražje, saj bi bile obdavčene v Nemčiji, medtem ko DDV, ki je bil plačan v Luksemburgu, ne bi bilo mogoče odbiti (16). Vendar je ta uinek, ki ga povzroča neobstoje popolne uskladitve posrednega davka, posledica legitimne odločitve nemških oblasti, da nekatere dejavnosti začasno umakne s področja uporabe skupne ureditve, posledice te odločitve pa je treba sprejeti (17). Ne bi bilo dopustno sankcionirati splošno kršitev načela nevtralnosti in doslednosti sistema zaradi nacionalne posebnosti, ki je bila svobodno izbrana (18) in ki bi prenesla na davčne organe drugih držav članic – v obravnavanem primeru na luksemburško davno upravo – finančno breme, ki je posledica te enostranske odločitve.

41. Ugotovitve glede dobave blaga, tako pred 1. januarjem 1993 kot po njem, veljajo tudi za storitve, ki so opravljene pred tem datumom – nanje se nanaša drugo vprašanje za predhodno odločanje – ob upoštevanju vsebine prvotnega besedila členov 15(3) in 17(3)(b) Šeste direktive.

42. Nazadnje, transakcija znotraj Skupnosti, ki je oprošena, ne daje pravice do odbitka plačanega DDV, če je – ob omejitvi na isto notranje transakcije – transakcija upravičena tudi do oprostitve zaradi svoje vsebine (19).

VI – Sklepni predlogi

43. Glede na zgoraj navedene ugotovitve Sodišču torej predlagam, da na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Cour d'appel, odgovori:

Dobava blaga ali opravljanje storitev, na katere se nanaša člen 13(A)(1)(e) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, so oprošene na podlagi te določbe, tudi če gre za transakcije znotraj Skupnosti, ki jih urejata člen 15, od (1) do (3), (v prvotni različici in v različici iz Direktive 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 davnih meja) in člen 28c(A)(a), ne da bi s tem nastala pravica do odbitka, ki jo določa člen 17.

1 – Jezik izvirnika: španščina.

2 – Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav

žalnic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 – Ta določba je bila vključena 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 zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1).

4 – „Opravljanje storitev“ je tista vrsta transakcije, ki v okviru teh določb pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga (člen 6 Šeste direktive).

5 – BGBl. 1991, str. 351.

6 – V sklepnih predlogih, ki sem jih predložil v zadevi, na podlagi katere je bila izdana sodba z dne 16. septembra 2004 v zadevi Cimber Air (C-382/02, ZOdl., str. I 8379), sem navedel, da „mednarodni pretok blaga ureja načelo obdavčitve v namembnem kraju ali kraju potrošnje.“ Da bi se izognili „izvozu posrednih davkov iz države izvora – kar bi povzročilo dvojno obdavčevanje – je treba torej uvesti ureditev oprostitev zunanjih transakcij“ (točka 17).

7 – Ta namen je naveden v uvodnih izjavah 3, 8 in 9 Direktive 91/680.

8 – *Mémorial A* z dne 19. februarja 1979, št. 11, str. 186.

9 – Navedbo družbe Eurodental je luksemburško sodišče zavrnilo, ker niso bili predloženi potrebni dokazi.

10 – Za analizo mehanizma odbitka davka na področju DDV glej Alguacil Marí, P. in Orón Moratal, G., *La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva*, v: *Noticias/C.E.E.*, št. 67 in 68, avgust/september 1990, str. 101. Colmenar Valdés, S., *El derecho a la deducción en el IVA*, v: *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, št. 157/1982, str. 327, navaja, da je odbitek vstopnega davka funkcionalno povezan z davkom, ki se plača v kasnejšem obdobju, zato je ob neobstoju davčne obveznosti jasno, da vstopnega davka ni mogoče odbiti, saj razlog, ki upravičuje pravico do odbitka, ne obstaja več.

11 – Sodba z dne 6. aprila 1995 (C-4/94, Recueil, str. I-983).

12 – V postopku v glavni stvari bi izdelovalcu proteze dovolili odbitek plačanega davka na material, ki je bil uporabljen za izdelavo proteze, ker ga uporabi za svojo dejavnost, ki je oproščena davka.

13 – V obravnavanem primeru bi oseba, ki se poklicno ukvarja z zadevno dejavnostjo in dobavlja svoje proizvode zunaj Luksemburga, lahko odbila DDV, ki je bil naložen, do njene intervencije, kar pa ne bi bilo dovoljeno tistemu, ki posluje znotraj svojih meja.

14 – Terra B., in Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, volume 1, v: *Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006, str. 418–422, navajata, da je nevtralnost DDV zapleten pojem, ki ima pravni pomen, katerega namen je zagotoviti nediskriminatorno obravnavo pred zakonom, ekonomski pomen, katerega namen je zagotoviti optimalen izbor proizvodnih sredstev, in tudi konkurenčni pomen, katerega namen je ne povzročati izkrivljanj na trgu.

15 – V sodbi z dne 26. septembra 1996 v zadevi Debouche (C-302/93, Recueil, str. I 4495) je bila zlasti v točki 19 zavrnjena možnost, da bi gospodarski subjekt, ki je opravljal davka oproščene dejavnosti, izkoristil svoj položaj znotraj Skupnosti in pridobil vračilo DDV, če mu ta pravica ni bila priznana v njegovi državi.

16 – V položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, bi pacient, ki prebiva v Nemčiji, plačal zobozdravniku račun, ki bi vključeval: (a) material, ki je bil uporabljen za izdelavo proteze v Luksemburgu, z ustrežajočim DDV (preostali DDV); (b) plačilo izdelovalcu protez, in (c) plačilo nemškemu zobozdravniku. Tako bi bilo finančno breme za končnega potrošnika večje, če ne bi uporabili odbitka preostalega DDV, na podlagi česar nemška vlada sklepa, da je treba odbitek dovoliti.

17 – V sodbi z dne 7. marca 2002 v zadevi Komisija proti Finski (C-169/00, Recueil, str. I 2433, točka 32) je bilo opozorjeno, da izjeme iz člena 28(3) ne spadajo k skupnemu sistemu DDV.

18 – Le še dve državi – Kraljevina Belgija in Republika Madžarska – sta izbrali enako možnost.

19 – Tako rešitev predlaga svetovalni odbor za DDV, ki je bil ustanovljen na podlagi člena 29 Šeste direktive na 60. zasedanju, ki je potekalo 20. in 21. marca 2000 (TAXD/1876/00 – Rév. 1, Odbor za DDV, Smernice s 60. sestanka, 20. in 21. marec 2000).