

TEISINGUMO TEISMO
(trečioji kolegija) SPRENDIMAS
2006 m. gruodžio 7 d. *

Byloje C-240/05

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

Administration de l'enregistrement et des domaines

prieš

Eurodental Sàrl,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus ir A. Ó Caoimh (pranešėjas),

* Proceso kalba: prancūzų.

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone,
nagrinėti bylą be išvados,

atsižvelgęs į 2006 m. gegužės 4 d. priimtą nutartį dėl žodinės proceso dalies
atnaujinimo ir įvykus 2006 m. gegužės 31 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— administration de l'enregistrement et des domaines, atstovaujamos advokato
A. Kronshagen,

— *Eurodental Sàrl*, atstovaujamos advokatų M. Molitor, P. Lopes Da Silva,
N. Cambonie ir R. Muller,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir U. Forsthoff,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso,

susipažinęs su 2006 m. birželio 22 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1) redakcijos, priėmus 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvą, papildančią bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančią Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL L 376, p. 1), ir 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyvą 92/111/EEB, iš dalies keičiančią Direktyvą 77/388/EEB ir nustatančią supaprastinimo priemones, susijusias su pridėtinės vertės mokesčiu (OL L 384, p. 47), (toliau – Šeštoji direktyva), 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto, 15 straipsnio 1–3 punktų, 17 straipsnio 3 dalies 2 punkto ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto aiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *Eurodental Sàrl* (toliau – *Eurodental*) ir *l'administration de l'enregistrement et des domaines luxembourgeoise* (toliau – kompetentinga mokesčių institucija), iškeltą dėl pastarosios atsisakymo *Eurodental* leisti atskaityti 1992 ir 1993 ataskaitiniais metais sumokėtą pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), apskaičiuotą už su dantų protezų gamyba ir taisymu susijusius sandorius, kai pastarieji buvo sudaromi su Vokietijoje įsisteigusiais asmenimis.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

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

„Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose

A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio

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

<...>

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

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

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

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

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

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

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

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

<...>

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

- a) sandoriams, susijusiems su 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokesčių būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje;
- b) sandoriams, kurie neapmokestinami pagal <...>15 straipsnį <...>;
- c) bet kokiam sandoriui, kuris atleidžiamas nuo mokesčio pagal 13 straipsnio B skirsnio a punktą ir d punkto 1–5 papunkčius, kai klientas yra įsisteigęs už Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti į šalį, esančią už Bendrijos ribų.“

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

8 Šeštosios direktyvos 28a straipsnyje nustatyta:

„1. Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami:

I-11498

- a) prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygį šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neatleidžiamas nuo mokesčio pagal 24 straipsnį <...>

<...>“

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

„Prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma vieta, kur prekės yra, kai jos atsiunčiamos ar atgabenamoms prekes įsigyjantiems asmeniui.“ (Pataisytas vertimas)

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

„A. Tiekiamų prekių atleidimas nuo pridėtinės vertės mokesčio

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

- a) prekių tiekimą, kaip apibrėžta 5 straipsnyje <...>, kurios pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos ne iš

3 straipsnyje nurodytos teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, o prekių pirkėjas yra kitas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje, nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos.“

<...>

B. Bendrijos viduje įsigyjamų prekių atleidimas nuo pridėtinės vertės mokesčio

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

- a) įsigijimą Bendrijos viduje prekių, kurių tiekimas, kai jas tiekia apmokestinamieji asmenys, šalies teritorijoje būtų visais atvejais atleidžiamas nuo mokesčio“.

¹¹ Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punktą nustato:

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

<...>

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

<...>

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

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

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

1. prekes, pardavėjo ar jo vardu išsiųstas ar gabenamas į paskirties vietą už šalies teritorijos, kaip ji apibrėžta 3 straipsnyje, ribų;
2. prekes, išsiųstas ar gabenamas į paskirties vietą už šalies teritorijos, kaip apibrėžta 3 straipsnyje, ribų pirkėjo, kuris nėra įsisteigęs šalies teritorijoje, ar jo vardu <...>;

3. kilnojamojo turto aptarnavimo paslaugas, kai turtas įgytas ar importuotas būtent tam, kad šalies teritorijoje, kaip ji apibrėžta 3 straipsnyje, būtų atliktas toks aptarnavimas, ir jis yra išsiųstas ar išgabentas iš tos šalies teritorijos asmens, kuris tokias paslaugas suteikė, arba jo kliento, neįsikūrusio šalies teritorijoje, arba bet kurio iš jų vardu;

<...>

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

Nacionalinės teisės aktai

Liuksemburgo teisės aktai

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

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

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

<...>

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

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

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

<...>

- d) prekės 9 straipsnio ir 12 straipsnio a ir e punktų prasme, tiekėjo ar jo vardu išsiųstos ar išgabentos iš Bendrijos, bet ne iš šalies teritorijos, kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui kitoje valstybėje narėje <...>“.

15 Pagal PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies l punkto antrą ir trečią įtraukas:

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

<...>

l) šios paslaugos ir prekės:

<...>

— paslaugos, kurias teisėtai versdamasis savo profesine veikla teikia dantų technikas;

— dantų protezai, kuriuos teisėtai versdamiesi savo profesine veikla tiekia dantų technikai ir dantų gydytojai“.

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

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

<...>

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

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

Vokietijos teisės aktai

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

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 19 *Eurodental* yra Liuksemburge įsteigta bendrovė, kuri iš esmės užsiima dantų protezų Vokietijoje gyvenantiems klientams gamyba ir taisymu.
- 20 1997 m. kovo 26 d. sprendimu kompetentinga mokesčių institucija atsisakė leisti *Eurodental* atskaityti 1992 ir 1993 ataskaitiniais metais sumokėtą pirkimo PVM, apskaičiuotą už prekes, panaudotas Vokietijoje esantiems klientams skirtų prekių tiekimui ir paslaugų teikimui, argumentuodama tuo, kad PVM įstatymo, iki ir po 1993 m. sausio 1 d. redakcijos, 44 straipsnis yra viršesnis negu to paties įstatymo 43 straipsnis ir todėl šio įstatymo 49 straipsnio 2 dalies a punktas, leidžiantis atskaityti pirkimo PVM, netaikytinas.
- 21 Dėl šio sprendimo panaikinimo ir pakeitimo *Eurodental* kreipėsi į Liuksemburgo apygardos teismą, kuris 2002 m. gruodžio 16 d. Sprendime padarė išvadą, kad atskaityti pirkimo PVM buvo neleista nepagrįstai. Konstatavęs, kad minėti 43 ir 44 straipsniai yra skirti skirtingiems sandoriams – pirmasis straipsnis susijęs su užsieniui skirtais sandoriais, o antrasis straipsnis – su šalies teritorijoje sudaromais sandoriais, – šis teismas nusprendė, kad PVM įstatymo 49 straipsnis leido atskaityti pirkimo PVM, susijusį su šio įstatymo 43 straipsnio redakcijoje, galiojusioje ir iki, ir po 1993 m. sausio 1 d., nurodytais sandoriais, nesvarbu, koks būtų šalies teritorijoje taikytinas atleidimo nuo PVM režimas. Jokia nacionalinės teisės nuostata neleidžia prieiti prie išvados, kad PVM įstatymo 44 straipsnis yra viršesnis negu pastaroji nuostata.

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

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

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

Dėl prejudicinių klausimų

- 23 Šiais dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokiems sandoriams kaip dantų protezų gamyba ir taisymas, kurie, kai jie vykdomi valstybės narės teritorijoje, yra atleisti nuo PVM kaip visuomenei naudinga veikla, gali būti taikomas pirkimo PVM atskaitymas, kai jiems priskirtinas sandorių Bendrijos viduje pobūdis.
- 24 Iš šių klausimų formuluotės matyti, kad šis prašymas yra susijęs, pirma, su prekių tiekimu ir paslaugų teikimu iki 1993 m. sausio 1 d. ir, antra, su prekių tiekimu po šios datos. Vadinas, jis nėra susijęs su paslaugomis, suteiktomis po 1993 m. sausio 1 dienos.
- 25 Reikia priminti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis numato tam tikros visuomenei naudingos veiklos – taigi pagal šios nuostatos 1 dalies e punktą ir dantų technikų teikiamų paslaugų bei jų teikiamų dantų protezų atleidimą nuo PVM mokesčio.
- 26 Pagal šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą, kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris jas naudoja pagal tos pačios direktyvos 13 straipsnio A skirsnį nuo mokesčio atleistam sandoriui sudaryti, pastarasis iš principo neturi teisės atskaityti pirkimo PVM, nes tokiu atveju atitinkamos prekės ir paslaugos nėra naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 1982 m. sausio 19 d. Sprendimo *Becker*, 8/81, Rink. p. 53, 44 punktą ir 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Debouche*, C-302/93, Rink. p. I-4495, 16 punktą).

- 27 Nagrinėjamu atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendimo matyti, kad pagrindinėje byloje jis neginčija to, kad *Eurodental* sudaromiems sandoriams, kai jie sudaromi valstybės narės, kurioje ši bendrovė yra įsteigta, teritorijoje, taikomos pastarosios nuostatos. Taigi savo prašymu nacionalinis teismas norėtų sužinoti tik tai, ar tos pačios nuostatos yra taikytinos šiems sandoriams, jei siekiant gauti pelno jie yra sudaromi su kitoje valstybėje narėje, nagrinėjamu atveju – Vokietijoje, gyvenančiais klientais.
- 28 Sandorių Bendrijos viduje klausimu Šeštosios direktyvos, atsižvelgiant į iki 1993 m. sausio 1 d. galiojusią redakciją, 15 straipsnio 1–3 dalys numatė prekių tiekimo ir paslaugų, susijusių su prekėmis, kurios siunčiamos ar gabenamos ne iš šios valstybės narės teritorijos, teikimo atleidimą nuo mokesčio. Po 1993 m. sausio 1 d. to paties tiekimo į kitą valstybę narę atleidimas yra numatytas šios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmojoje pastraipoje. Pagal šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktą, vadovaujantis jos 28f straipsnio 1 dalimi paremta redakcija, šie sandoriai leidžia atskaityti pirkimo PVM valstybėje narėje, kurioje prasideda prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje (žr. 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *EMAG Handel Eder*, C-245/04, Rink. p. I-3227, 30 punktą).
- 29 Vis dėlto kompetentinga mokesčių institucija mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai Bendrijos viduje nesuteikia tokios teisės į atskaitą, nes specialų atleidimą numatantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas yra viršesnis negu tos pačios direktyvos 15 straipsnyje ir 28c straipsnio A skirsnio a punkte numatytos bendresnio pobūdžio nuostatos.
- 30 Kita vertus, *Eurodental* tvirtina, jog dėl to, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio ir jos 15 bei 28c straipsnių taikymo sritys yra skirtingos, šis 13 straipsnis negali būti viršesnis negu nurodyti straipsniai. Iš tiesų iš kiekvieno šio straipsnio pavadinimų matyti, kad šios direktyvos 13 straipsnis yra taikytinas tik valstybės narės teritorijos ribose sudaromiems sandoriams, o tarp valstybių narių sudaromus sandorius reglamentuoja tos pačios direktyvos 15 ir 28c straipsniai.

- 31 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad, kaip tai nurodė *Eurodental*, Šeštosios direktyvos 13 straipsnis, remiantis jo pavadinimo formuluote, yra skirtas atleidimams „šalies teritorijoje“, o pagal atitinkamas jų pavadinimų formuluotes tos pačios direktyvos 15 straipsnis, vadovaujantis iki 1993 m. sausio 1 d. galiojusia jo redakcija, ir po šios datos taikytinas tos pačios direktyvos 28c straipsnis atitinkamai skirti „eksperto sandoriams“ ir „prekybai tarp valstybių narių“.
- 32 Vis dėlto, priešingai nei tvirtina *Eurodental*, tai nereiškia, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatytas sandoris, kai jis priskirtinas sandoriams Bendrijos viduje, būtinai ir vien tik šiuo pagrindu patenka į 15 ar 28c straipsnių taikymo sritį, ir todėl, atsižvelgiant į tai, kad šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktas nukreipia į šias nuostatas, šis sandoris galėtų suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą.
- 33 Iš tiesų tik išimtiniais atvejais Šeštoji direktyva ir ypač jos 17 straipsnio 3 dalies b punktas numato teisę atskaityti PVM, susijusį su prekėmis ar paslaugomis, naudojamomis nuo mokesčio atleistiems sandoriams (šiuo klausimu žr. 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimo *BLP Group, C-4/94*, Rink. p. I-983, 23 punktą). Vadinasi, šiuo klausimu direktyvoje įtvirtintos nuostatos turi būti aiškinamos siauriau.
- 34 Nors Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktas bendrai nukreipia į šios direktyvos nuostatas, numatančias sandorių Bendrijos viduje atleidimą nuo mokesčio, konkrečiai tariant, į šios direktyvos 15 straipsnį, taikytiną laikotarpiui iki 1993 m. sausio 1 d., ir į jos 28c straipsnį, taikytiną po šios datos, reikia konstatuoti, kad ši nuostata jokiū būdu nenukreipia į tos pačios direktyvos 13 straipsnyje tam tikros veiklos atžvilgiu numatytus atleidimus nuo mokesčio.

- 35 Netgi atvirkščiai, iki 1993 m. sausio 1 d. Šeštosios direktyvos 1 straipsnis, daręs nuorodą į jos 17 straipsnio 3 dalies b punktą, 13 dalyje aiškiai numatė, kad jis netaikomas šios direktyvos 13 straipsnio pagrindu nuo mokesčio atleistoms prekėms ir paslaugoms, kai jos buvo tiesiogiai susijusios su tam tikrais tarptautiniais sandoriais.
- 36 Be to, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies c punktas aiškiai suteikia teisę į atskaitą, kiek tai susiję su tam tikrais pagal šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnį nuo mokesčio atleistais sandoriais. Kaip tai teisingai pažymėjo Europos Bendrijų Komisija, ši nuostata būtų betikslė, jei šios direktyvos 13 straipsnyje numatytus atleidimus nuo mokesčio jau būtų apėmęs minėtas 17 straipsnio 3 dalies b punktas.
- 37 Vadinas, nepaisant nurodytų atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų pavadinimų, iš jų turinio matyti, kad šios direktyvos 13 straipsnio pagrindu nuo mokesčio atleisti sandoriai nesuteikia teisės atskaityti pirkimo PVM netgi tada, kai šiems sandoriams priskirtinas sandorių Bendrijos viduje pobūdis.
- 38 Ši iš pačių Šeštosios direktyvos nuostatų išplaukiantį aiškinimą patvirtina ir ja siekiamas tikslas, ir jos struktūra bei fiskalinio neutralumo principas.
- 39 Pirma, Dėl Šeštąja direktyva siekiamo tikslo primintina, kad remiantis 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301) 2 straipsniu, pagal bendrosios PVM sistemos principą prekės ir paslaugos Bendrijoje

apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis (2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C-395/02, Rink. p. I-1991, 20 punktą).

40 Tačiau, kaip tai teisingai pažymi kompetentinga mokesčių institucija ir Komisija, jei tokie sandoriai Bendrijos viduje, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, suteikia teisę atskaityti pirkimo PVM išsiuntimo valstybėje narėje, jie Bendrijoje gali būti sudaromi visiškai atleidus nuo PVM. Iš tiesų, jei pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnį šie sandoriai bet kuriuo atveju yra atleisti nuo mokesčių paskirties valstybės narės teritorijoje, pirma, jie šioje valstybėje narėje turėtų būti atleisti nuo mokesčio kaip įsigijimai Bendrijos viduje pagal šios direktyvos 28c straipsnio B skirsnio a punktą ir, antra, jie negali būti apmokestinami PVM kilmės valstybėje narėje, nes pirkimo mokestis bus atskaitytas ir taikant tos pačios direktyvos 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmąją pastraipą nebus jokio pardavimo apmokestinimo.

41 Iš bendrosios PVM sistemos tikslų bei Direktyva 91/680 įtvirtintų pereinamojo laikotarpio priemonių dėl prekybos tarp valstybių narių apmokestinimo išplaukia, kad apmokestinamasis asmuo, kuris naudojasi atleidimu nuo mokesčio ir kuris dėl to neturi teisės į valstybės narės teritorijoje sumokėto pirkimo mokesčio atskaitą, taip pat negali turėti šios teisės, kai atitinkamas sandoris laikytinas sandoriu Bendrijos viduje (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Debouche* 15 punktą).

42 Šis principas yra įtvirtintas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punkte, nes pagal šią nuostatą teisės atskaityti su kitoje šalyje sudarytu sandoriu susijusį PVM nėra, jei šis sandoris nesuteikia teisės į atskaitą valstybės narės teritorijoje.

- 43 Antra, dėl Šeštosios direktyvos struktūros pažymėtina, kad jos 13 straipsnio A skirsnyje numatyti atleidimai nuo mokesčio, taikytini tik tai visuomenei naudingai veiklai, kuri yra išvardyta ir labai detalai apibrėžta, yra ypatingo pobūdžio (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *D'Ambrumenil ir Dispute Resolution Services*, C-307/01, Rink. p. I-13989, 54 punktą). Kita vertus, sandorių, kuriems priskirtinas sandorių Bendrijos viduje pobūdis, atleidimas nuo mokesčio, paremtas tos pačios direktyvos 15 straipsniu iki 1993 m. sausio 1 d. ir numatytas jos 28c straipsnyje, taikytiname po šios datos, yra bendrojo pobūdžio, nes jis skirtas apskritai ekonominiams sandoriams tarp valstybių narių.
- 44 Šiomis aplinkybėmis su Šeštosios direktyvos struktūra yra suderinama tai, kad režimas, taikytinas specialioms šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje numatytiems atleidimams nuo mokesčio, būtų viršesnis negu režimas, taikytinas toje pačioje direktyvoje numatytiems bendrojo pobūdžio atleidimams nuo mokesčio, kiek tai susiję su sandoriais Bendrijos viduje.
- 45 Priešingai tam, ką teigia Vokietijos vyriausybė, šios išvados jokių būdu nepaneigia Šeštosios direktyvos 26b straipsnio G skirsnio 1 dalis. Iš tiesų, net jei, kaip tai tvirtina ši vyriausybė, remiantis šio straipsnio, kuris nustato specialų investicinio aukso apmokestinimo režimą, nuostatomis galima būtų daryti išvadą, kad valstybė narė negali atsisakyti atleisti nuo mokesčio su šia preke susijusio prekių pristatymo Bendrijos viduje, nors tam tikromis sąlygomis ji iš principo gali atsisakyti taikyti šiuo režimu numatytą atleidimą tam tikriems sandoriams, kurie sudaromi šioje valstybėje narėje, ši aplinkybė niekaip neįrodo pirmojo atleidimo nuo mokesčio viršenybės antrojo atleidimo nuo mokesčio atžvilgiu, tačiau dar kartą patvirtina, kad šie atleidimai nuo mokesčio paklūsta atitinkamoms taisyklėms, kurių turinys ir tikslas yra skirtingi.
- 46 Galiausiai trečia, dėl fiskalinio neutralumo principo primintina, kad jis, be kita ko, draudžia panašių tarpusavyje konkuruojančių paslaugų teikimą traktuoti skirtingai

PVM požiūriu (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo *Kingscrest Associates ir Montecello*, C-498/03, Rink. p. I-4427, 54 punktą).

⁴⁷ Nors pagrindinėje byloje nagrinėjami sandoriai, kai jiems priskirtinas sandorių Bendrijos viduje pobūdis, suteikia teisę į atskaitą, šio principo negalima laikyti, nes tie patys sandoriai, kai jie sudaromi vienos valstybės narės teritorijoje, patys savaime teisės į atskaitą nesuteikia. Vadinasi, sandorį Bendrijos viduje sudarantys apmokestinamieji asmenys būtų palankesnėje padėtyje negu apmokestinamieji asmenys, sandorį sudarantys valstybės teritorijoje (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Debouche* 19 punktą).

⁴⁸ Vokietijos vyriausybė vis dėlto pabrėžia, jog dėl to, kad pagrindinėje byloje Vokietijos Federacinė Respublika taiko Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punkte kartu su tos pačios direktyvos E priedo 2 punkto nuostatomis numatytas pereinamojo laikotarpio priemones, tai yra režimą, kuris jai leidžia ir toliau apmokestinti nagrinėjamus sandorius, šie sandoriai gali būti dvigubai apmokestinti, nes pagal šią nuostatą kartu su Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkto pirmąja pastraipa ir su 28b straipsnio A skirsnio 1 dalimi šioje valstybėje narėje jie gali būti vėl apmokestinti, nors Liuksemburge sumokėto pirkimo PVM atskaityti negalima. Kita vertus, tie patys sandoriai, nors ir apmokestinami, kai jie sudaromi šios valstybės narės teritorijoje, suteikia teisę į atskaitą. Tai reiškia, kad Vokietijoje įsisteigę apmokestinamieji asmenys atsidurtų palankesnėje padėtyje negu Liuksemburge įsisteigę jų konkurentai.

⁴⁹ Su šiais argumentais, kuriems prieštarauja Komisija ir kompetentinga mokesčių institucija, negalima sutikti.

- 50 Primintina, kad Bendrijos PVM sistema apskritai yra laipsniško nacionalinės teisės aktų suderinimo, atlikto remiantis EB 93 ir 94 straipsniais, rezultatas. Teisingumo Teismas nuosekliai laikėsi nuomonės, kad šis suderinimas, įtvirtintas vėlesnėse direktyvose ir ypač Šeštojoje direktyvoje, vis dar yra negalutinis (1989 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *ORO Amsterdam Beheer ir Concerto*, C-165/88, Rink. p. I-4081, 21 punktas).
- 51 Taigi šio numatyto suderinimo dar nėra pasiekta, nes Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktas valstybėms narėms leidžia toliau taikyti tam tikras, ankstesnes negu direktyva, jų nacionalinės teisės nuostatas, kurios nesant tokio leidimo būtų su direktyva nesuderinamos (šiuo klausimu žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimo *Idéal tourisme*, C-36/99, Rink. p. I-6049, 38 punktą).
- 52 Tačiau nors ir tiesa, kad valstybė narė, kuri kaip ir Vokietijos Federacinė Respublika toliau taiko šias savo nacionalinės teisės nuostatas, nepažeidžia Šeštosios direktyvos (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Idéal tourisme* 38 punktą), vis dėlto šios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktu leidžiamas apmokestinimas yra ne suderintas apmokestinimas, kuris yra tokio PVM režimo, Šeštąją direktyva nustatyto tam tikrai visuomenei naudingai veiklai, sudedamoji dalis, o tik per pereinamąjį laikotarpį leidžiamas apmokestinimas (šiuo klausimu žr. 2002 m. kovo 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Suomiją*, C-169/00, Rink. p. I-2433, 34 punktą). Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 4 dalis yra skirta panaikinti šį nukrypstantį ir pereinamojo laikotarpio režimą (šiuo klausimu žr. 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Norbury Developments*, C-136/97, Rink. p. I-2491, 19 punktą ir nurodyto sprendimo *Idéal tourisme* 32 punktą).
- 53 Todėl reikia konstatuoti, kad konkrečią situaciją, kuria nagrinėjamu atveju Vokietijos vyriausybė remiasi siekdama pateisinti pirkimo PVM atskaitą Liuksemburge, kuri, be kita ko, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nepaskatino

patikslinti savo klausimų atsižvelgiant į paskirties valstybėje narėje esantį PVM režimą, lemia aplinkybė, kad pereinamojo laikotarpio priemonėmis suteikta galimybė ir toliau apmokestinti nagrinėjamus sandorius dar nėra panaikinta, ir aplinkybė, kad Vokietijos Federacinė Respublika pasirinko taikyti tokį nukrypstantį pereinamojo laikotarpio režimą, ir todėl ši situacija tesusijusi su tuo, kad šiuo metu visiškas PVM suderinimas dar nėra Bendrijos teisės aktų leidėjo tikslas.

54 Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punkte numatytos išimties turi būti aiškinamos siauriau (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Komisija prieš Suomiją* 34 punktą), todėl jos neturi būti taikomos ir valstybėms narėms, kurios jau laikosi Šeštojoje direktyvoje nustatyto principo nuo mokesčio atleisdamos kai kurią visuomenei naudingą veiklą, numatytą šios direktyvos 13 straipsnyje. Iš tiesų negalima sutikti su tuo, kad pastarųjų valstybių narių pareiga pagal tos pačios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą neleisti atskaityti pirkimo PVM, kuriuo apmokestinama ši nuo mokesčio atleista veikla, galėtų priklausyti nuo kitos valstybės narės sprendimo pasirinkti nukrypstantį ir pereinamojo laikotarpio režimą, ypač todėl, kad pastarojo režimo panaikinimas yra Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 4 dalimi siekiamas tikslas.

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

direktyva, nagrinėjamą sandorį, kad išnyktų šis konkurencijos iškraipymas (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Idéal tourisme* 33 punktą).

- 56 Šiuo atžvilgiu reikia ypač pabrėžti tai, kad aplinkybė, jog nagrinėjamas nukrypstantis ir pereinamojo laikotarpio režimas tebegalioja kai kuriose valstybėse narėse tam tikrais atvejais galėtų lemti konkurencijos iškraipymą Vokietijoje, jokių atveju negali šiai valstybei narei suteikti teisės pačiai įtvirtinti konkurencijos iškraipymus, darant žalą kitoms valstybėms, kurios perkėlė Šeštosios direktyvos nuostatas (šiuo klausimu žr. 1992 m. spalio 27 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-74/91, Rink. p. I-5437, 25 punktą). Taip būtų, jei nagrinėjamu atveju *Eurodental* būtų leista atskaityti PVM Liuksemburge, nes tokiu atveju teisės atskaityti pirkimo PVM nesuteikiantys šios valstybės narės vidaus sandoriai atsidurtų nepalankesnėje padėtyje, palyginus su šioje valstybėje narėje sudaromais sandoriais Bendrijos viduje.
- 57 Ypatingos situacijos, kuria remiasi Vokietijos vyriausybė, atveju Bendrijos teisės aktų leidėjui, vieninteliam galinčiam panaikinti konkurencijos iškraipymus, kuriuos lemia Šeštąja direktyva leidžiamų išimtinių ir pereinamųjų priemonių buvimas, priklauso imtis visų veiksmų, kad būtų nustatyta Bendrijos atleidimo nuo PVM mokesčio galutinė tvarka, ir taip palaipsniui suderinti valstybių narių teisės aktus PVM srityje (šiuo klausimu žr. 1999 m. spalio 5 d. Sprendimo *Royscot ir kt.*, C-305/97, Rink. p. I-6671, 31 punktą ir nurodyto sprendimo *Idéal tourisme* 39 punktą).
- 58 Vadinas, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: sandoris, kuris pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio, A skirsnio 1 dalies e punktą valstybės narės teritorijoje yra atleistas nuo PVM, nesuteikia teisės atskaityti pirkimo PVM pagal šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktą netgi tada, kai tai yra sandoris Bendrijos viduje, ir nesvarbu, koks PVM režimas taikomas paskirties valstybėje narėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

Sandoris, kuris pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas redakciją, priėmus 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvą, papildančią bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančią Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas, ir 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyvą 92/111/EEB, iš dalies keičiančią Direktyvą 77/388/EEB ir nustatančią supaprastinimo priemones, susijusias su pridėtinės vertės mokesčiu, 13 straipsnio, A skirsnio 1 dalies e punktą valstybės narės teritorijoje yra atleistas nuo PVM, nesuteikia teisės atskaityti pirkimo PVM pagal šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktą netgi tada, kai tai yra sandoris Bendrijos viduje, ir nesvarbu, koks pridėtinės vertės mokesčio režimas taikomas paskirties valstybėje narėje.

Parašai.