

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 7. decembrī *

Lieta C-240/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Cour d'appel* (Luksemburga) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 1. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 3. jūnijā, tiesvedībā

Administration de l'enregistrement et des domaines

pret

Eurodental Sàrl.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], U. Lehmušs [*U. Lohmus*] un A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*] (referents),

* Tiesvedības valoda — franču.

ģenerālvokāts D. Ruiss-Harabo Kolomers [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*],
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerālvokāta uzklauššanas, izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

ņemot vērā 2006. gada 4. maija rīkojumu par mutvārdu procesa atkārtotu sākšanu un pēc tiesas sēdes 2006. gada 31. maijā,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Administration de l'enregistrement et des domaines* vārdā — A. Kronshāgens [*A. Kronshagen*], *avocat*,
- *Eurodental Sàrl* vārdā — M. Molitors [*M. Molitor*], P. Lopess Da Silva [*P. Lopes Da Silva*], N. Kambonī [*N. Cambonie*] un R. Milērs [*R. Muller*], *advokāti*,
- Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], *pārstāvji*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un M. Afonso [*M. Afonso*],
pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 22. jūnijā,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta, 15. panta 1.–3. punkta, 17. panta 3. punkta b) apakšpunkta un 28.c panta A daļas a) punkta interpretāciju Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par aprozijuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), redakcijā, kas izriet no Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvas 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388 nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.), un Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvas 92/111/EEK, ar ko ievieš vienkāršošanas pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļiem (OV L 384, 47. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp *Eurodental Sàrl* (turpmāk tekstā — “*Eurodental*”) un *Administration de l’enregistrement et des domaines luxembourgeoise* (Luksemburgas Zemes un nekustamo īpašumu reģistrācijas pārvalde; turpmāk tekstā — “kompetentā nodokļu iestāde”) pēc tam, kad minētā nodokļu iestāde atteicās atļaut *Eurodental* par 1992. un 1993. finanšu gadu atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — “PVN”), kas iepriekš samaksāts par zobu protēžu izgatavošanas un labošanas darbībām, ja ieguvēji no šīm darbībām ir personas, kas ir reģistrētas Vācijā.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

- 3 Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā ir noteikts:

“Atbrīvojumi valsts teritorijā

A. Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs.

1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

- e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes.”

4 Tomēr šīs direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktā paredzēts:

“3. Šā panta 4. punktā minētajā pārejas laikā dalībvalstis var:

a) turpināt piemērot nodokli darījumiem, kas atbrīvoti atbilstīgi 13. [..] pantam un uzskaitīti šīs direktīvas E pielikumā.”

5 Šī pielikuma 2. punktā ir minēti darījumi, kas norādīti [Sestās] direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā.

6 Tās pašas direktīvas 17. panta, ar nosaukumu “Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma”, — redakcijā, kas bija piemērojama līdz brīdim, kad stājās spēkā Direktīva 91/680, — 2. punkta a) apakšpunktā un 3. punktā bija paredzēts:

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]

3. Dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam arī 2. punktā minētā [PVN] atskaitīšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

- a) darījumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, kuras veiktas citā valstī un kurām būtu tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, ja tās notiktu šīs valsts teritorijā;
- b) darījumiem, kam piešķirts atbrīvojums atbilstīgi [...] 15. pantam [...];
- c) jebkuram no darījumiem, kuri ir atbrīvoti atbilstīgi 13. panta B daļas a) un d) punkta 1. līdz 5. apakšpunktam, ja klients ir reģistrēts ārpus Kopienas vai ja šie darījumi ir tieši saistīti ar precēm, ko paredzēts izvest uz valsti ārpus Kopienas.”

7 Ar Direktīvas 91/680 1. panta 22. punktu Sestajā direktīvā, sākotnējā redakcijā, ir iekļauta XVIa sadaļa, kuras nosaukums ir “Pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm” un kurā, citu starpā, ietverti 28.a–28.f pants. Šai Direktīvai 91/680 bija jābūt transponētai valsts tiesībās 1993. gada 1. janvārī.

8 Sestās direktīvas 28.a pantā noteikts:

“1. Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā arī:

- a) par Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, kuram nav tiesību uz 24. pantā noteikto atbrīvojumu [..]

[..].”

- 9 Sestās direktīvas 28.b panta A daļas 1. punktā ir precizēts:

“Par Kopienas iekšējās preču iegādes vietu uzskata vietu, kur preces atrodas laikā, kad beidzas to sūtīšana vai transportēšana personai, kas tās iegādājas.”

- 10 Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā un 28.c panta B daļas a) punktā ir noteikts:

“A. No nodokļiem atbrīvotas preču piegādes

Neietekmējot citus Kopienas noteikumus un saskaņā ar nosacījumiem, kas tajos izklāstīti, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

- a) piegādātās preces [preču piegādes], kā tās definētas 5. pantā [..], ko nosūtījis vai transportējis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas ārpus 3. pantā

minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces iegādājusies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.

[..]

B. No nodokļiem atbrīvotas preču iegādes Kopienas iekšienē

Neietekmējot citus Kopienas noteikumus un saskaņā ar nosacījumiem, kas tajos izklāstīti, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

a) tādu preču iegādes Kopienas iekšienē, kuru piegādi, ko veic nodokļu maksātāji, vienmēr atbrīvo no nodokļiem valsts teritorijā.”

11 Sestās direktīvas 28.f panta 1. punktā ir paredzēts:

“1. [17. panta 2., 3. un 4. punktu aizstāj ar šādiem punktiem:]

“[..]

3. Dalībvalstis visiem nodokļu maksātājiem arī dod tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa samazinājumu vai atmaksāšanu, kas minēta 2. punktā, ja preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

[..]

b) darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar [..] 28.c panta A [un C] daļu.””

¹² Līdz 1993. gada 1. janvārim uz Kopienas iekšējiem darījumiem attiecās Sestās direktīvas 15. pants ar nosaukumu “Atbrīvojums eksportam un līdzīgiem darījumiem, kā arī starptautiskajam transportam”. Šī panta 1.–3. punktā un 13. punktā redakcijā, kas bija piemērojama līdz brīdim, kad stājās spēkā Direktīva 91/680 un Direktīva 92/111, bija paredzēts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļa nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

1. Tādu preču piegādi, kuras pārdevējs vai cita persona pārdevēja vārdā nosūta vai transportē uz ceļamērķi ārpus valsts teritorijas, kā tā definēta 3. pantā;
2. Tādu preču piegādi, kuras pircējs vai cita persona pircēja vārdā nosūta vai transportē uz ceļamērķi ārpus valsts teritorijas, kā tā definēta 3. pantā, ja šis pircējs nav reģistrēts šīs valsts teritorijā [..];

3. Pakalpojumu sniegšanu, kurus veido tāda kustama īpašuma apstrāde, kurš iegādāts vai ievests, lai tam veiktu šo apstrādi valsts teritorijā, kā tā definēta 3. pantā, un kuru ārpus šīs valsts teritorijas nosūta vai transportē persona, kas sniedz šos pakalpojumus, vai tās klients, kas nav reģistrēts šīs valsts teritorijā, vai to dara šīs personas vai šā klienta vārdā;

[..].

13. Pakalpojumu sniegšanu, ieskaitot transportu un palīgdarījumus, bet neskaitot pakalpojumu sniegšanu, kuri ir atbrīvoti saskaņā ar 13. pantu, ja šie pakalpojumi ir tieši saistīti ar tranzītu, preču izvešanu, vai arī preču ieviešanu, kas gūst 14. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkta un 16. panta 1. punkta noteikumu priekšrocības.”

Valsts tiesiskais regulējums

Luksemburgas tiesiskais regulējums

- ¹³ 43. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktā 1979. gada 12. februāra likumā, ar ko groza un papildina 1969. gada 5. augusta Likumu par pievienotās vērtības nodokli (*Mémorial A* 1979, 186. lpp.; turpmāk tekstā — “likums par PVN”), redakcijā, kas bija spēkā līdz 1993. gada 1. janvārim, bija noteikts:

“No [PVN] maksas noteiktās robežās un, ievērojot Lielhercogistes tiesību aktos paredzētos nosacījumus, ir [atbrīvojamas]:

- a) tādu preču piegādes, kuras piegādātājs vai trešā persona, kas rīkojas viņa vietā, nosūta vai transportē uz ārvalstīm;

[..]

- c) pakalpojumu sniegšana, kas veikta saistībā ar tādu preču iekšējās apstrādes darbību, kuras ir iegādātas vai ievestas šai [apstrādes] darbībai un kuras pakalpojumu sniedzējs vai trešā persona, kas rīkojas viņa vietā, nosūta vai transportē uz ārvalstīm.”

¹⁴ Redakcijā, kas ir spēkā kopš minētās dienas, šī paša panta — ar grozījumiem, kuri izdarīti ar II pantu 1992. gada 18. decembra likumā, ar ko groza un papildina 1979. gada 12. februāra likumu par pievienotās vērtības nodokli (*Mémorial A 1992, 3032. lpp.*), — 1. punkta d) apakšpunktā ir paredzēts:

“No [PVN] maksas noteiktās robežās un, ievērojot Lielhercogistes tiesību aktos paredzētos nosacījumus, ir [atbrīvojamas]:

[..]

- d) tādu preču piegādes 9. panta un 12. panta a)–e) punkta nozīmē, kuras piegādātājs vai trešā persona, kas rīkojas viņa vietā, vai [arī] persona, kam preces piegādā, vai trešā persona, kas rīkojas tās vietā, nosūta vai transportē ārpus valsts teritorijas, bet Kopienas teritorijā, un kuras veic citam nodokļa maksātājam, kas rīkojas, veicot uzņēmējdarbību, vai juridiskai personai, kura nav nodokļa maksātāja citā dalībvalstī [..].”

- 15 Likuma par PVN 44. panta 1. punkta 1) apakšpunkta otrajā un trešajā ievilkumā ir noteikts:

“No [PVN] maksas noteiktās robežās un, ievērojot Lielhercogistes tiesību aktos paredzētos nosacījumus, ir [atbrīvojamas]:

[..]

- 1) šāda pakalpojumu sniegšana un preču piegādes:

[..]

— pakalpojumi, ko sniedz zobu tehniķi, likumīgi darbojoties savā profesijā;

— zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes, ko viņi piegādā, likumīgi darbojoties savā profesijā.”

16 Likuma par PVN 49. panta 1. punktā un 2. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts:

“1. Nav atskaitāms [PVN], kas ir uzlikts par precēm un pakalpojumiem, kurus izmanto, lai veiktu preču piegādes un sniegtu pakalpojumus, kas ir atbrīvoti no nodokļa vai kas neietilpst [ši] nodokļa piemērošanas jomā.

[..]

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nodokļa maksātājam tomēr ir atļauts veikt atskaitīšanu, ja preces un pakalpojumus izmanto:

a) saviem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa atbilstoši 43. pantā vai ar to saistītos izpildes noteikumos paredzētajām normām.”

Vācijas tiesiskais regulējums

17 Saskaņā ar Apgrozījuma nodokļa likuma (*Umsatzsteuergesetz*, turpmāk tekstā — “*UStG*”) 4. panta 14. punkta ceturto teikumu atbrīvojums no nodokļa, ko piemēro darījumiem, kas it īpaši saistīti ar zobārsta darbību, neattiecas uz zobu protēžu un ortodontisko ierīču piegādi vai labošanu, ja uzņēmējs tās ir izgatavojis vai labojis savā uzņēmumā.

- 18 Saskaņā ar *UStG* 12. panta 2. punkta 6) apakšpunktu šiem darījumiem piemēro nodokli ar samazinātu likmi.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

- 19 *Eurodental* ir Luksemburgā reģistrēta sabiedrība, kura galvenokārt nodarbojas ar zobu protēžu izgatavošanu un labošanu klientiem, kas ir reģistrēti Vācijā.
- 20 Ar 1997. gada 26. marta lēmumu kompetentā nodokļu iestāde atteica *Eurodental* veikt PVN priekšnodokļa atskaitījumu par 1992. un 1993. finanšu gadu, kas samaksāts par precēm, kuras izmanto, lai veiktu preču piegādes un sniegtu pakalpojumus par labu klientiem, kas ir reģistrēti Vācijā, pamatojoties uz to, ka likuma par PVN 44. pants ir pārāks par tā 43. pantu redakcijā, kas piemērojama līdz 1993. gada 1. janvārim un pēc tā; tādējādi minētā likuma 49. panta 2. punkta a) apakšpunkts, kurā atļauta PVN priekšnodokļa atskaitīšana, nav piemērojams.
- 21 Saņēmusi *Eurodental* prasību atcelt un grozīt šo lēmumu, Apgabaltiesa [*Tribunal d'arrondissement*] (Luksemburga) 2002. gada 16. decembra spriedumā atzina, ka šis atskaitījums ir atteikts kļūdaini. Konstatējusi, ka minētais 43. un 44. pants attiecas uz atšķirīgiem darījumiem, proti, 43. pants — uz darījumiem, kuru galamērķis nav valsts teritorijā, bet 44. pants — uz darījumiem, kurus veic valsts teritorijā — šī tiesa atzina, ka likuma par PVN 49. pantā ir atļauts atskaitīt PVN priekšnodokli par darījumiem, uz kuriem attiecas šī likuma 43. pants redakcijā, kas piemērojama līdz 1993. gada 1. janvārim un pēc tā, neatkarīgi no tā, kāda valsts teritorijā ir atbrīvojumu no PVN sistēma. Neviens valsts tiesību norma neļauj secināt, ka likuma par PVN 44. pants ir pārāks par minēto normu.

22 Kompetentā nodokļu iestāde iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu iesniedzējtiesā. Konstatējusi, ka jautājums, vai Sestās direktīvas 13. pants ir pārāks par tās 28.c pantu, tiesību aktos nav atrisināts, apelācijas tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos 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 uzņēmējs piegādā preces [par labu] citā Kopienas dalībvalstī reģistrētam uzņēmējam 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 uzņēmējs sniedz pakalpojumus [par labu] citā Kopienas dalībvalstī reģistrētam uzņēmējam un ja ir izpildīti nosacījumi 15. panta 3. punkta piemērošanai, atbilstoši minētā punkta saturam, kāds tam bija līdz 1993. gada 1. janvārim?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 23 Abos jautājumos, kas jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai attiecībā uz tādiem darījumiem kā zobu protēžu izgatavošana un labošana, kuri, ja tos veic dalībvalsts teritorijā, ir atbrīvoti no PVN kā darbības sabiedrības interesēs, var atskaitīt PVN priekšnodokli, ja tiem ir Kopienas iekšējo darījumu raksturs.
- 24 No šo jautājumu formulējuma izriet, ka šis lūgums, pirmkārt, attiecas uz preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu, kas veikta līdz 1993. gada 1. janvārim un, otrkārt, — uz preču piegādēm, kas veiktas pēc šīs dienas. Bet šis lūgums neattiecas uz pakalpojumiem, kas sniegti pēc 1993. gada 1. janvāra.
- 25 Jāatgādina, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļā ir paredzēts atbrīvojums no PVN attiecībā uz atsevišķām darbībām sabiedrības interesēs, to skaitā — saskaņā ar šīs normas 1. punkta e) apakšpunktu — pakalpojumiem, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī viņu veiktām zobu protēžu piegādēm.
- 26 Saskaņā ar šīs direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktu, ja nodokļa maksātājs piegādā preces vai sniedz pakalpojumus citam nodokļa maksātājam, kas tos izmanto, lai veiktu darījumu, uz kuru attiecas atbrīvojums atbilstoši tās pašas direktīvas 13. panta A daļai, tad tam principā nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli, jo tādā gadījumā attiecīgās preces un pakalpojumi netiek izmantoti ar nodokli apliekamiem darījumiem (šajā sakarā skat. 1982. gada 19. janvāra spriedumu lietā 8/81 *Becker*, *Recueil*, 53. lpp., 44. punkts, un 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-302/93 *Debouche*, *Recueil*, I-4495. lpp., 16. punkts).

- 27 Šajā lietā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pamata prāvā nav apstrīdēts, ka uz *Eurodental* veiktajiem darījumiem attiecas pēdējās minētās normas, ja šie darījumi tiek veikti tās dalībvalsts teritorijā, kur minētā sabiedrība ir reģistrēta. Tātad ar savu lūgumu iesniedzējtiesa vēlas vienīgi noteikt, vai uz minētajiem darījumiem joprojām attiecas šīs pašas normas, ja šie darījumi tiek veikti par labu klientiem, kas ir reģistrēti citā dalībvalstī, šajā gadījumā Vācijā.
- 28 Attiecībā uz Kopienas iekšējiem darījumiem Sestās direktīvas 15. panta 1.–3. punktā redakcijā, kas bija piemērojama līdz 1993. gada 1. janvārim, bija paredzēts tādu piegāžu un pakalpojumu sniegšanas atbrīvojums no nodokļa, kas bija saistīts ar precēm, kuras nosūta vai transportē ārpus dalībvalsts teritorijas. Kopš minētās dienas atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz šīm pašām piegādēm uz citu dalībvalsti ir paredzēts šīs direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmajā daļā. Atbilstoši 17. panta 3. punkta b) apakšpunktam minētajā direktīvā, redakcijā, kas izriet no tās 28.f panta 1. punkta, šādos darījumos ir atļauts atskaitīt PVN priekšnodokli dalībvalstī, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas Kopienas teritorijā (skat. 2006. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-245/04 *EMAG Handel Eder*, Krājums, I-3227. lpp., 30. punkts).
- 29 Tomēr kompetentā nodokļu iestāde uzskata, ka attiecīgie Kopienas iekšējie darījumi nedod šādas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, jo Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts, kurā ir paredzēts īpašs atbrīvojums no nodokļa, ir pārāks par vispārīgākām normām, kas paredzētas tās pašas direktīvas 15. pantā un 28.c panta A daļas a) punktā.
- 30 Savukārt *Eurodental* norāda, ka, tā kā, pirmkārt, Sestās direktīvas 13. pantam un, otrkārt, tās 15. un 28.c pantam ir atšķirīgas piemērošanas jomas, minētais 13. pants nevar būt pārāks par pārējiem minētajiem pantiem. No visu šo pantu nosaukumu formulējuma izriet, ka šīs direktīvas 13. pants ir piemērojams tikai darījumiem, ko veic dalībvalsts teritorijā, bet uz darījumiem starp dalībvalstīm attiecas tās pašas direktīvas 15. un 28.c pants.

- 31 Šajā sakarā jānorāda, — kā to apgalvo *Eurodental* — ka Sestās direktīvas 13. pants saskaņā ar tā nosaukuma formulējumu attiecas uz atbrīvojumiem “valsts teritorijā”, bet saskaņā ar attiecīgi 15. panta un 28.c panta nosaukumu formulējumiem šīs direktīvas 15. pants redakcijā, kas bija piemērojama līdz 1993. gada 1. janvārim, un tās pašas direktīvas 28.c pants, kas ir piemērojams kopš minētās dienas, attiecas uz “eksportu” un “tirdzniecību starp dalībvalstīm”.
- 32 Taču, pretēji tam, ko apgalvo *Eurodental*, no tā neizriet, ka uz Sestās direktīvas 13. pantā paredzētu darījumu, kad tam ir Kopienas iekšējo darījumu raksturs, obligāti un tāpēc vien attiektos 15. un 28.c pants un rezultātā, ņemot vērā šīs direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktā doto norādi uz šīm normām, par minēto darījumu varētu atskaitīt PVN priekšnodokli.
- 33 Sestajā direktīvā, it īpaši tās 17. panta 3. punkta b) apakšpunktā, tikai izņēmuma kārtā ir paredzētas tiesības atskaitīt PVN par precēm vai pakalpojumiem, kas izmantoti no nodokļa atbrīvotiem darījumiem (šajā sakarā skat. 1995. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-4/94 *BLP Group, Recueil*, I-983. lpp., 23. punkts). Tomēr šajā sakarā minētajā direktīvā izmantotie termini ir interpretējami šauri.
- 34 Ja Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktā ir vispārīga norāde uz šīs direktīvas normām, kurās paredzēts Kopienas iekšējo darījumu atbrīvojums no nodokļa, proti, uz minētās direktīvas 15. pantu attiecībā uz laika posmu līdz 1993. gada 1. janvārim un uz tās 28.c pantu attiecībā uz laika posmu pēc šīs dienas, nākas atzīt, ka šajā normā nav nekādu norāžu uz tās pašas direktīvas 13. pantā paredzētajiem dažu darbību atbrīvojumiem no nodokļa.

- 35 Gluži otrādi, līdz 1993. gada 1. janvārim Sestās direktīvas 15. panta — uz kuru bija norāde tās 17. panta 3. punkta b) apakšpunktā, — 13. punktā bija tieši izslēgta to pakalpojumu sniegšana, kuri bija atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar minētās direktīvas 13. pantu, ja tie bija tieši saistīti ar dažiem pārrobežu darījumiem.
- 36 Turklāt Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta c) apakšpunktā ir īpaši noteiktas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par dažiem darījumiem, kuri ir atbrīvoti atbilstīgi šīs direktīvas 13. panta B daļai. Kā Eiropas Kopienu Komisija pareizi norāda, šī norma būtu lieka, ja uz minētās direktīvas 13. pantā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa jau attiektos minētā 17. panta 3. punkta b) apakšpunkts.
- 37 Tāpēc, neņemot vērā iepriekš minētos Sestās direktīvas attiecīgo normu nosaukumu formulējumus, aplūkojot to saturu, var secināt, ka darījumi, kuri ir atbrīvoti no nodokļa atbilstoši minētās direktīvas 13. pantam, nedod tiesības atskaitīt iepriekš samaksātu PVN, pat ja šiem darījumiem ir Kopienas iekšējo darījumu raksturs.
- 38 Šo interpretāciju, kas izriet no paša Sestās direktīvas teksta, apstiprina gan tās mērķis, gan tās struktūra un nodokļu neitralitātes princips.
- 39 Pirmkārt, attiecībā uz Sestās direktīvas mērķi ir jāatgādina, ka atbilstoši Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmajai direktīvai 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 1967, 71, 1301. lpp.) PVN kopējās sistēmas princips ir Kopienā piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli

par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli (2004. gada 3. marta rīkojums lietā *C-395/02 Transport Service, Recueil*, I-1991. lpp., 20. punkts).

- 40 Kā pareizi norāda kompetentā nodokļu iestāde un Komisija, ja Kopienas iekšējie darījumi, par kādiem ir pamata lieta, dotu tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli [nosūtīšanas] dalībvalstī, tad tos Kopienā varētu veikt, izmantojot pilnīgu atbrīvojumu no PVN. Ja šie darījumi katrā ziņā ir atbrīvoti no nodokļa galamērķa dalībvalsts teritorijā atbilstoši Sestās direktīvas 13. pantam, tad, pirmkārt, tiem šajā dalībvalstī būtu jābūt atbrīvotiem no nodokļa kā Kopienas iekšējām preču iegādēm atbilstoši šīs direktīvas 28.c panta B daļas a) punktam un, otrkārt, par tiem nebūtu jāiekasē PVN izcelsmes dalībvalstī, jo priekšnodoklis būtu atskaitīts, un saskaņā ar šīs pašas direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu [vairs] netiktu uzlikti nekādi nodokļi.
- 41 Tātad no PVN kopējās sistēmas mērķa un ar Direktīvu 91/680 ieviestā pagaidu regulējuma nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm izriet, ka nodokļa maksātājam, kuram piemēro atbrīvojumu no nodokļa un kuram tādēļ nav tiesību atskaitīt nodokli, kas iepriekš samaksāts dalībvalstī, šīs tiesības nevar būt arī tad, ja attiecīgajam darījumam ir Kopienas iekšējā darījuma raksturs (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Debouche*, 15. punkts).
- 42 Šis princips ir iekļauts Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktā, jo atbilstoši šai normai tiesības atskaitīt PVN par darījumu, kurš veikts ārvalstīs, nepastāv, ja par šo darījumu netiek atskaitīts nodoklis valsts teritorijā.

- 43 Otrkārt, attiecībā uz Sestās direktīvas struktūru ir jāņem vērā, ka tās 13. panta A daļā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa — tā kā tie attiecas tikai uz dažām darbībām sabiedrības interesēs, kas uzskaitītas un sīki raksturotas šajā normā, — ir specifisks raksturs (šajā sakarā skat. 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-307/01 *D'Ambrumenil un Dispute Resolution Services, Recueil*, I-13989. lpp., 54. punkts). Savukārt atbrīvojums darījumiem ar Kopienas iekšējo darījumu raksturu, kas izriet no tās pašas direktīvas 15. panta attiecībā uz laika posmu līdz 1993. gada 1. janvārim un kas ir paredzēts tās 28.c pantā attiecībā uz laika posmu pēc minētās dienas, ir vispārīgs; tas bez īpašām norādēm attiecas uz saimnieciskiem darījumiem starp dalībvalstīm.
- 44 Šajos apstākļos Sestās direktīvas struktūrai atbilst tas, ka regulējums, kas ir piemērojams specifiskiem atbrīvojumiem, kuri paredzēti šīs direktīvas 13. panta A daļā, tiek atzīts par pārāku par to regulējumu, kas ir piemērojams tajā pašā direktīvā paredzētajiem vispārīgajiem atbrīvojumiem attiecībā uz darījumiem, kuriem ir Kopienas iekšējo darījumu raksturs.
- 45 Pretēji Vācijas valdības apgalvojumiem šo secinājumu nekādi nevar mainīt Sestās direktīvas 26.b panta G daļas 1. punkts. Pat tad, ja — kā apgalvo šī valdība — no normām, kas ietvertas šajā pantā, ar kuru ir ieviests īpašs nodokļu uzlikšanas regulējums ieguldījumu zeltam, varētu secināt, ka dalībvalsts nevar atteikties piemērot atbrīvojumu Kopienas iekšējām piegādēm saistībā ar šo precī, bet ar dažiem nosacījumiem tā principā var atteikties piemērot šajā regulējumā paredzētu atbrīvojumu attiecībā uz specifiskiem darījumiem, ko veic šajā dalībvalstī, šis apstāklis nekādi nepierāda pirmā minētā atbrīvojuma pārākumu pār otru, bet varbūt vienīgi apstiprina, ka katram no šiem atbrīvojumiem ir savi noteikumi ar atšķirīgu saturu un mērķiem.
- 46 Treškārt, attiecībā uz nodokļu neitralitātes principu ir jāatgādina, ka šim principam ir pretrunā tas, ka līdzīgu pakalpojumu sniegšana, starp kuriem pastāv konkurence,

no PVN viedokļa ir izvērtējama atšķirīgi (šajā sakarā skat. 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates* un *Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 54. punkts).

- 47 Ja darījumi, par kuriem ir pamata lieta, dotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu gadījumā, ja tiem būtu Kopienas iekšējo darījumu raksturs, minētais princips nebūtu ievērots, jo šie paši darījumi, ja tos veic dalībvalsts teritorijā, nedod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. Tātad nodokļa maksātāji, kas veic Kopienas iekšējo darījumu, būtu izdevīgākā stāvoklī nekā nodokļa maksātāji, kas veic darījumu valsts teritorijā (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Debouche*, 19. punkts).
- 48 Taču Vācijas valdība uzsver, ka pamata lietā, tā kā Vācijas Federatīvā Republika piemēro pagaidu regulējumu, kas paredzēts Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktā kopā ar tās pašas direktīvas E pielikuma 2. punktu — regulējumu, kurš ļauj tai turpināt uzlikt nodokli par attiecīgajiem darījumiem, — uz tiem var attiekties dubulta nodokļu uzlikšana, jo tiem var no jauna uzlikt nodokli šajā dalībvalstī saskaņā ar šo normu kopā ar Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu un 28.b panta A daļas 1. punktu, bet PVN, kas iepriekš samaksāts Luksemburgā, nevar atskaitīt. Savukārt tie paši darījumi, lai gan tiem ir uzliedams nodoklis, ja tos veic šīs dalībvalsts teritorijā, dotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. No tā izriet, ka nodokļa maksātāji, kas ir reģistrēti Vācijā, ir izdevīgākā stāvoklī nekā to konkurenti, kas ir reģistrēti Luksemburgā.
- 49 Šiem argumentiem — kurus Komisija un kompetentā nodokļu iestāde apstrīd — nevar piekrist.

- 50 Jāatgādina, ka Kopienas PVN sistēma ir valstu tiesību aktu pakāpeniskas saskaņošanas rezultāts, kura īstenota saistībā ar EKL 93. un 94. pantu. Kā Tiesa ir vairākkārt atzinusi, šī saskaņošana, kas ir veikta ar secīgām direktīvām un it īpaši ar Sesto direktīvu, vēl ir tikai daļēja saskaņošana (1989. gada 5. decembra spriedums lietā C-165/88 *ORO Amsterdam Beheer un Concerto, Recueil*, I-4081. lpp., 21. punkts).
- 51 Tādējādi šī plānotā saskaņošana vēl nav īstenota, jo Sestajā direktīvā atbilstoši tās 28. panta 3. punkta a) apakšpunktam dalībvalstīm ir atļauts turpināt saglabāt spēkā dažas valsts tiesību normas, kas ir pieņemtas pirms šīs direktīvas un kas, gadījumā, ja šādas atļaujas nebūtu, būtu nesaderīgas ar Sesto direktīvu (šajā sakarā skat. 2000. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-36/99 *Idéal tourisme, Recueil*, I-6049. lpp., 38. punkts).
- 52 Lai gan dalībvalsts, kas — kā Vācijas Federatīvā Republika — valsts tiesību aktos saglabā spēkā šādas normas, patiešām nepārkāpj Sesto direktīvu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Idéal tourisme*, 38. punkts), tas nemaina to, ka nodokļa uzlikšana, kura ir atļauta ar minētās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu, nav vis saskaņota nodokļu uzlikšana, kas būtu PVN sistēmas sastāvdaļa, kura ar Sesto direktīvu ir paredzēta dažām darbībām sabiedrības interesēs, bet gan ir nodokļa uzlikšana, kas ir atļauta vienīgi pārejas periodā (šajā sakarā skat. 2002. gada 7. marta spriedumu lietā C-169/00 Komisija/Somija, *Recueil*, I-2433. lpp., 34. punkts). Sestās direktīvas 28. panta 4. punkta mērķis ir atcelt šo atkāpes saturošo pagaidu regulējumu (šajā sakarā skat. 1999. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-136/97 *Norbury Developments, Recueil*, I-2491. lpp., 19. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Idéal tourisme*, 32. punkts).
- 53 Tāpēc nākas secināt, ka īpašais stāvoklis, uz kuru šajā lietā norāda Vācijas valdība, pamatojot PVN priekšnodokļa atskaitīšanu Luksemburgā, — šis stāvoklis, kura dēļ, starp citu, iesniedzējtiesai nebija atšķirīgi jāformulē jautājumi atkarībā no PVN

sistēmas, ko piemēro galamērķa dalībvalsts, izriet gan no tā, ka pagaidu regulējuma dotā iespēja turpināt uzlikt nodokli par attiecīgajiem darījumiem vēl nav atcelta, gan no Vācijas Federatīvās Republikas lēmuma izvēlēties šādu atkāpes saturošu pagaidu regulējumu; šis stāvoklis nenovēršami ir saistīts ar to, ka Kopienas likumdevējs šobrīd vēl nav pilnībā saskaņojis PVN.

54 Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktā paredzētais izņēmuma regulējums ir interpretējams šauri (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Somija, 34. punkts), un tāpēc tā piemērošanas jomu nedrīkst attiecināt uz dalībvalstīm, kuras ir pielāgojušās ar Sesto direktīvu noteiktajam principam atbrīvot no nodokļa dažas darbības sabiedrības interesēs, kas uzskaitītas šīs direktīvas 13. pantā. Nevar pieļaut, ka minēto dalībvalstu pienākumu nepiešķirt tiesības atbilstoši tās pašas direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam atskaitīt PVN, kas iepriekš samaksāts par minētajām darbībām, kuras ir atbrīvotas no nodokļa, var ietekmēt citas dalībvalsts lēmums izvēlēties atkāpes saturošu pagaidu regulējumu, vēl jo vairāk tāpēc, ka pēdējā minētā regulējuma atcelšana ir Sestās direktīvas 28. panta 4. punkta mērķis.

55 Šāda attiecināšana turklāt būtu pretrunā Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktam, jo šajā normā dalībvalstij, kas — kā Luksemburgas Lielhercogiste — atbrīvojumu no nodokļa attiecīgajai darbībai piemēro atbilstoši minētās direktīvas 13. pantā paredzētajai saskaņotajai sistēmai, nav atļauts no jauna vai atkārtoti ieviest nodokli par šo darbību, tādējādi dodot tiesības atskaitīt iepriekš samaksāto PVN, un [šāda noteikuma] mērķis ir novērst iespējamā konkurences izkropļojuma sekas, kas ietekmē Kopienas vienlīdzīgas attieksmes principu, kurš PVN jomā izpaužas nodokļu neitralitātes principā (šajā sakarā skat. 1991. gada 17. oktobra spriedumu lietā C-35/90 Komisija/Spānija, *Recueil*, I-5073. lpp., 8. un 9. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Idéal tourisme*, 33. punkts). Savukārt, ņemot vērā pagaidu raksturu, kāds piemīt nodokļu uzlikšanas regulējumam, kuru izvēlējusies Vācijas Federatīvā Republika, nekas tai neliedz saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 4. punkta mērķi nolemt — kā principā ir prasīts minētajā direktīvā — atbrīvot no

nodokļa arī attiecīgo darbību, lai šāds konkurences izkropļojums izzustu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Idéal tourisme*, 33. punkts).

- 56 Šajā sakarā ir sevišķi jāuzsver — apstākļi, ka attiecīgās atkāpes saturošā pagaidu regulējuma saglabāšana dažās dalībvalstīs attiecīgā gadījumā var radīt konkurences izkropļojumus Vācijā — nekādi nevar ļaut šai dalībvalstij pašai radīt konkurences izkropļojumus attiecībā pret valstīm, kuras ir transponējušas Sestās direktīvas normas (šajā sakarā skat. 1992. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-74/91 Komisija/Vācija, *Recueil*, I-5437. lpp., 25. punkts). Šajā gadījumā tā būtu noticis, ja *Eurodental* būtu atļauts atskaitīt PVN Luksemburgā, jo tad šis dalībvalsts iekšējie darījumi, kuri nedod tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, būtu neizdevīgāki par Kopienas iekšējiem darījumiem, kurus veic no šīs dalībvalsts.
- 57 Tāpēc attiecībā uz īpašo stāvokli, uz kuru ir norādījusi Vācijas valdība, Kopienas likumdevējam ir jādara viss, lai izveidotu galīgu Kopienas atbrīvojumu no PVN sistēmu un tādējādi īstenotu valstu tiesību aktu PVN jomā pakāpeniskas saskaņošanas sistēmu, kas vienīgā var atcelt konkurences izkropļojumus, kuri rodas sakarā ar atkāpes saturoša pagaidu regulējuma esamību, kas ir atļautas ar Sesto direktīvu (šajā sakarā skat. 1999. gada 5. oktobra spriedumu lietā C-305/97 *Royscot u.c.*, *Recueil*, I-6671. lpp., 31. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Idéal tourisme*, 39. punkts).
- 58 Tādējādi uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka darījums, uz kuru attiecas atbrīvojums no PVN dalībvalsts teritorijā atbilstoši Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktam, nedod tiesības atskaitīt iepriekš saskaņā ar šīs direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu samaksātu PVN, pat ja tas ir Kopienas iekšējais darījums un neatkarīgi no tā, kāds ir galamērķa dalībvalstī piemērojamais pievienotās vērtības nodokļa regulējums.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 59 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

darījums, uz kuru attiecas atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa dalībvalsts teritorijā atbilstoši 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktam Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, redakcijā, kas izriet no Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvas 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388 nolūkā atcelt fiskālās robežas, un Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvas 92/111/EEK, ar ko ievieš vienkāršošanas pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļiem, nedod tiesības atskaitīt iepriekš saskaņā ar šīs direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu samaksātu pievienotās vērtības nodokli, pat ja tas ir Kopienas iekšējais darījums un neatkarīgi no tā, kāds ir galamērķa dalībvalstī piemērojamais pievienotās vērtības nodokļa regulējums.

[Paraksti]