

Lieta C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Sestā PVN direktīvā – Atbrīvojumi no nodokļa – 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts – Atbrīvojuma piemērošanas joma – Zobu protēžu izgatavošana un labošana, izmantojot starpnieku, kas nav zobārsti vai zobu tehniķi – Apakšuzņēmuma lūgums ar zobu tehniķi

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Sestājam direktīvā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa

(Padomes Direktīvas 77/388, 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts)

13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts Sestājam direktīvā 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 95/7, ir interpretējams tādā veidā, ka tas neattiecas uz zobu protēžu piegādātājam, ko veic starpnieks, kurš nav zobārsti vai zobu tehniķi, bet kurš ir saņēmis šādas protēzes no zobu tehniķa.

Jādzieni “zobārsti” un “zobu tehniķi”, kas minēti šajā Sestās direktīvas pantā, ir nepārprotami un, ja vien krasi netiek grozīts šīs normas teksts un nosacījums attiecībā uz piegādātāja statusu netiek padarīts par spēkā neesošu, tajā lietotos jēdzienus pilnīgi noteikti nevar saprast tā, ka tie ietver starpniekus, kas nav tieši zobārsti vai zobu tehniķi. Tādējādi, tā kā Kopienas likumdevējam nebija nodoma šajā normā noteikto atbrīvojumu attiecināt uz zobu protēžu piegādātājam, ko neveic zobārsti vai zobu tehniķi, arī minētā atbrīvojuma mērķi un nodokļa neitralitātes princips nevar šajā sakarā likt Sestās direktīvas 13. panta A daļu interpretēt plaši. Gluži pretēji, ņemot vērā minētajā pantā paredzēto atbrīvojuma nosacījumu precīzu tekstu, jebkāda šīs normas interpretācija, kas paplašinātu tās tekstu, ir uzskatāma par nesaderīgu ar tās mērķi, ko ir izvirzījis Kopienas likumdevējs.

(sal. ar 35.–37. un 42. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 14. decembrī (*)

Sestā PVN direktīvā – Atbrīvojumi no nodokļa – 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts –

Atbrīvojuma piemērošanas joma – Zobu protēžu izgatavošana un labošana, izmantojot starpnieku, kas nav zobārstis vai zobu tehniķis – Apakšuzņēmuma līgums ar zobu tehniķi

Lieta C-401/05

par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 11. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 14. novembrī, tiesvedībā

VDP Dental Laboratory NV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

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. Lõhmus] un A. O'Kēfs [A. Ó Caoimh] (referenti),

ģenerālvokāte J. Kokote [J. Kokott],

sekretārs R. Grass [R. Grass],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- VDP Dental Laboratory NV vērā – R. Ortheizens [R. Oorthuizen], *belastingadviseur*,
- Nīderlandes valdības vērā – H. H. Sevenstere [H. G. Sevenster] un M. de Mola [M. de Mol], pārstāves,
- Grieķijas valdības vērā – S. Spiropuls [S. Spyropoulos] un K. Boskovits [K. Boskovits], kārā O. Pacopulu [O. Patsopoulou], pārstāji,
- Eiropas Kopienų Komisijas vērā – D. Triandafilu [D. Triantafyllou] un A. Veimārs [A. Weimar], pārstāji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 7. septembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta, 17. panta 3. punkta a) 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 apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīlā Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp VDP Dental Laboratory NV (turpmāk tekstā – “VDP

) un *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekretārs finanšu lietās) par šo uzdevumu tiesībām par 1996.–1998. finanšu gadiem atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), kas iepriekš samaksāts par zobu protēžu piegādi Nīderlandē un citās dalībvalstīs reģistrētiem zobārstiem.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesiskais regulējums

3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu PVN ir jāmaksā “par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas”.

4 Minētās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā ir noteikts:

“Atbrīvojumi valsts teritorijā

A. Atbrīvojumi dažādu darbību sabiedrības interesēs.

1. Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstīs 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 āunprātīgu izmantošanu:

[..]

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

5 Minētās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā, ar grozījumiem, kas izdarīti ar tās pašas direktīvas 28.f panta 1. punktu, ar nosaukumu “Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma” ir 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”.

Valsts tiesiskais regulējums

6 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting, Stb. 1968* , Nr. 329; turpmāk tekstā – “1968. gada Likums par PVN”) 11. panta 1. punkta g) apakšpunkts redakcijā, kas bija spēkā līdz 1997. gada 1. decembrim, paredzēja, ka no PVN ir atbrīvoti:

“preču piegādes un pakalpojumi, ko sniedz zobārsti un zobu tehniķi [..]”.

7 Kopš 1997. gada 1. decembra 1968. gada Likuma par PVN 11. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēts, ka no PVN ir atbrīvoti:

“pakalpojumi, ko sniedz psihologi un zobu tehniķi; zobu protēžu piegādes [..]”.

8 Minētā likuma 15. panta 2. punkts ir noteikts:

“Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto 11. [..] pantā paredzēto pakalpojumu

sniegšanai, tiesības uz atskaitīšanu attiecas tikai uz pakalpojumiem, kas norādīti minētā [11.] panta i), j) un k) punktā, ja vien minēto pakalpojumu saņēmējs dzīvo vai ir reģistrēts ārpus Kopienas vai ja šie pakalpojumi tieši attiecas uz precēm, kuras paredzēts eksportēt ārpus Kopienas.”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

9 VDP ir Nīderlandē reģistrēts uzņēmums, kas pāc šajā dalībvalstī, citās dalībvalstīs, kā arī trešās valstīs reģistrētu zobārstu pieprasījuma veic zobu tehnikas darbus, piemēram, izgatavo kronšus, inlejas un tiltiņus. Pārbaudījusi, vai zobārstu sagatavotie zobu sakodiena āipša atlējumi ir izmantojami, lai izgatavotu zobu protēzi, VDP nodod šos nospiedumus laboratorijai, kas visbiežāk atrodas ārpus Kopienas, un lūdz tai, izmantojot šo atlējumu, izgatavot zobu protēzi. Tiklīdz šā protēze ir pabeigta, laboratorija piegādā to VDP, kas laboratorijai samaksā par minēto protēzi un attiecīgā gadījumā organizē tā ieviešanu Kopienā. Tad VDP par samaksu piegādā šo protēzi zobārstam, kurš to ir pasūtījis. VDP nav ne zobu tehniķu, ne zobārstu darba devējs.

10 PVN deklarācijās par laika posmu no 1996. gada 1. janvāra līdz 1998. gada 31. decembrim VDP puda uzskatu, ka piegādes, ko tā veikusi Nīderlandē reģistrētiem zobārstiem, ir atbrīvotas no PVN, un tāpēc atbilstoši 1968. gada Likuma par PVN 15. panta 2. punktam tā nav atskaitījusi PVN priekšnodokli par šīm piegādēm, izņemot PVN priekšnodokli par piegādēm, kas veiktas ārpus Nīderlandes reģistrētiem zobārstiem.

11 VDP tika nosūtīts paziņojums par nodokļu maksājumu apmēru par šo laika posmu. Pēc nodokļu inspektora uzskatiem, tā kā VDP sniedz tikai 1968. gada Likuma par PVN 11. pantā paredzētus pakalpojumus, tai nav jāatmaksā atskaitītā šo nodokli, pat attiecībā uz piegādēm, kas veiktas ārpus Nīderlandes reģistrētiem zobārstiem, izņemot gadījumus, kad atskaitījuma neveikšana izraisītu nodokļa dubultu uzlikšanu, tas ir, pirmkārt, izveidot preces uz trešo valsti un, otrkārt, veicot piegādi Kopienas teritorijā ar nosacījumu, ka VDP norāda pircēja PVN identifikācijas numuru un sniedz deklarāciju par piegādi Kopienas teritorijā. Tāpēc šajā gadījumā pārdotie minētie nosacījumi nebija izpildīti.

12 2003. gada 13. janvāra spriedumā *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa) – pretēji inspektora uzskatiem – nosprieda, ka VDP pakalpojumi, kas attiecas uz laika posmu no 1996. gada 1. janvāra līdz 1997. gada 30. novembrim, nebija atbrīvoti no nodokļa atbilstoši 11. panta 1. punkta g) apakšpunktam 1968. gada Likuma par PVN, redakcijā, kas bija spēkā līdz 1997. gada 1. decembrim, tāpēc nodokļu maksājumu apmērs, kurš bija jāpaziņots VDP, attiecībā uz šo laika posmu nebija pamatots.

13 Savuk?rt attiec?b? uz laika posmu no 1997. gada 1. decembra l?dz 1998. gada 31. janv?rim *Gerechtshof te Amsterdam* pauda uzskatu, ka VDP darb?bas atbilda nosac?jumiem, kas paredz?ti šaj? norm?, redakcij?, kas ir sp?k? kopš 1997. gada 1. decembra. Lai gan VDP darb?bas nevar uzskat?t par zobu prot?žu pieg?di, ko veic zobu tehni?is Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkta noz?m?, t?p?c ka nevienai no VDP nodarbin?taj?m person?m nav zobu tehni?a diploma un t?p?c ka VDP vien?gi sa?em pas?t?jumu, nov?rt? zobu nospiedumu, nodod zobu prot?zes izgatavošanas pas?t?jumu trešai personai un pieg?d? zobu prot?zi klientam, š? tiesa uzskata, ka 1968. gada Likuma par PVN 11. panta 1. punkta g) apakšpunkt? pret?ji attiec?gajai Sest?s direkt?vas normai tik un t? nav izvirz?ts neviens nosac?jums attiec?b? uz t? pieg?d?t?ja statusu, kas veic pieg?di. T?tad *Gerechtshof te Amsterdam* atteica VDP veikto atskait?jumus par šo laika posmu, pamatojoties uz to, ka 1968. gada Likuma par PVN 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta piem?rošana ir nedal?mi saist?ta ar izsl?gšanu no ties?b?m atskait?t PVN; VDP nevar?ja vienlaikus nor?d?t uz šaj? pant? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a un – lai atskait?tu PVN – uz Sest?s direkt?vas normu, atbilstoši kurai t?s pakalpojumi nav atbr?voti no nodok?a.

14 Kas?cijas s?dz?b?, kas iesniegta *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa), VDP apgalvo, ka t? bija ties?ga atskait?t PVN attiec?b? uz Francij? un It?lij? veiktaj?m pieg?d?m. T? k? saska?? ar šo abu dal?bvalstu ties?bu aktiem par PVN uz zobu tehnikas darbu pieg?d?m, ko šaj?s valst?s veikusi VDP, neattiecas atbr?vojums no nodok?a, preces un pakalpojumi, ko t? pirkusi, lai pieg?d?tu zobu prot?zes šaj?s dal?bvalst?s re?istr?tiem zob?rstiem, izmanto saist?b? ar pieg?d?m, kur?m piem?ro nodokli atbilstoši Sestajai direkt?vai. Š?s direkt?vas 17. panta 2. punkt? t?tad ir paredz?ts, ka VDP šaj? sakar? var atskait?t PVN.

15 L?mum? par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu *Hoge Raad der Nederlanden* nor?da, ka nedz no 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta teksta 1968. gada Likum? par PVN redakcij?, kas ir sp?k? no 1997. gada 1. decembra, nedz no š? likuma rašan?s v?stures nevar secin?t, ka uz atbr?vojuma piem?rošanu attiektos nosac?jums, ka pieg?d?t?jam j?b?t ar konkr?tu statusu. Ta?u š? tiesa v?las noskaidrot, vai šaj? secin?jum? ir pareizi piem?rots Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkts. Pirmk?rt, vesel?bas apr?pes izmaksu samazin?šanas m?r?is var?tu liecin?t par labu apstr?d?to pakalpojumu atbr?vojumam (šaj? sakar? skat. 2001. gada 11. janv?ra spriedumu liet? C?76/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I?249. lpp., 23. punkts). Bet, otrk?rt, šaur?kas interpret?cijas rezult?t? var?tu n?kties nolemt, ka ar v?rdiem “zobu prot?žu pieg?des, ko veic zobu tehni?i”, ir paredz?tas tikai pieg?des, ko veic zobu tehni?i, darbojoties šaj? status?.

16 *Hoge Raad der Nederlanden* v?las noskaidrot, vai tad, ja zobu prot?žu pieg?de notiek no dal?bvalsts, kur? š? pieg?de ir atbr?vota no nodok?a saska?? ar Sesto direkt?vu, uz dal?bvalsti, piem?ram, Francijas Republiku un It?lijas Republiku, kur par šo pieg?di piem?ro nodokli atbilstoši Sest?s direkt?vas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktam kop? ar E pielikuma 2. punktu, š?s direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts liedz atskait?t PVN, vai ar? nodok?u neitralit?tes princips uzliek nos?t?šanas dal?bvalstij pien?kumu at?aut šo atskait?šanu. Šaj? sakar? min?t? tiesa nor?da, ka, lai gan š?s direkt?vas 17. panta 1. punkts PVN atskait?šanas ties?bas neattiecina uz atbr?vojumu no nodok?a, kas paredz?ts t?s 13. pant?, t?s pašas direkt?vas 17. panta 3. punkta b) apakšpunkts dod atskait?šanas ties?bas saist?b? ar atbr?vojumu, kas 28. c pant? paredz?tas attiec?b? uz pieg?d?m Kopienas teritorij?.

17 Konstat?jusi, ka šie probl?mjaut?jumi Ties? tiek izskat?ti liet? C?240/05 *Eurodental*, *Hoge Raad der Nederlanden* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [Sest?s direkt?vas] 13. panta A da?as ievadda?a un e) apakšpunkts ir interpret?jami t?d? veid?, ka ar v?rdiem “zobu prot?žu pieg?des, ko veic zobu tehni?i”, ir j?saprot ar? zobu

prot?žu pieg?des, ko veic nodok?u maks?t?js, kurš zobu prot?žu izgatavošanu uztic zobu tehni?im?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, – vai Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir interpret?jams t?d? veid?, ka dal?bvalstij, kas ir atbr?vojusi no PVN pieg?des, par kur?m šaj? gad?jum? ir runa, tom?r ir j?dod atskait?šanas ties?bas par š?m pieg?d?m, ja t?s (it ?paši, pamatojoties uz Sest?s direkt?vas 28.b panta B da?as 1. punkta ievadda?u un pirmo ievilkumu) notiek cit? dal?bvalst?, kura uz t?m neattiecina atbr?vojumu saska?? ar Sest?s direkt?vas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu kop? ar E pielikuma 2. punktu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

18 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no PVN attiecas uz zobu prot?žu pieg?d?m, ko veic pieg?d?t?js, kurš to izgatavošanu ir uztic?jis zobu tehni?iem.

19 No l?muma par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu izriet, ka šis jaut?jums ir uzdots attiec?b? uz pieg?d?m, ko veicis pieg?d?t?js – VDP –, kas pats nav ne zob?rstu, ne zobu tehni?u darba dev?js, bet kas veic komercdarb?bu k? starpnieks, ieg?d?joties zobu prot?zes no zobu tehni?iem, lai p?rdotu t?s t?l?k zob?rstiem vai priv?tprerson?m.

20 T?p?c ir j?p?rbauda, vai uz zobu prot?žu pieg?d?m, ko veic š?ds komercstarpnieks, kurš nav zob?rstis vai zobu tehni?is, attiecas Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkta noteikumi.

21 K? nor?da N?derlandes vald?ba, uz vis?m zobu prot?žu pieg?d?m, kuras izgatavojuši zobu tehni?i, attiecas šaj? norm? paredz?tais atbr?vojums neatkar?gi no t?, vai š?s prot?zes tieši pieg?d? zobu tehni?i, vai netieši – starpnieks. Savuk?rt VDP, Grie?ijas vald?ba un Eiropas Kopien? Komisija apgalvo, ka min?tais atbr?vojums no nodok?a nav piem?rojams.

22 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka Sest? direkt?va nosaka ?oti plašu PVN piem?rošanas jomu, aptverot visu ražot?ja, tirgot?ja un pakalpojuma sniedz?ja saimniecisko darb?bu (it ?paši skat. 1989. gada 15. j?nija spriedumu liet? 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties, Recueil*, I?1737. lpp., 10. punkts).

23 Tom?r ar min?t?s direkt?vas 13. pantu dažas darb?bas ir atbr?votas no PVN. Saska?? ar judikat?ru termini, kas lietoti, lai raksturotu šos atbr?vojumus, ir interpret?jami sašaurin?ti, jo šie atbr?vojumi ir atk?pe no visp?r?j? principa, ka PVN tiek piem?rots katrai pre?u pieg?dei vai pakalpojuma sniegšanai, ko nodok?u maks?t?js veic par atl?dz?bu (šaj? sakar? skat. 2005. gada 1. decembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?394/04 un C?395/04 *Ygeia*, Kr?jums, I?10373. lpp., 15. punkts; 2006. gada 9. febru?ra spriedumu liet? C?415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede*, Kr?jums, I?1385. lpp., 13. punkts, un 2006. gada 8. j?nija spriedumu liet? C?106/05 *L.u.P.*, Kr?jums, I?5123. lpp., 24. punkts).

24 Turkl?t ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?u no PVN ir atbr?votas ne visas darb?bas sabiedr?bas interes?s, bet tikai t?s, kas min?taj? norm? ir uzskait?tas un ?oti s?ki raksturotas (šaj? sakar? skat. 1998. gada 12. novembra spriedumu liet? C?149/97 *Institute of the Motor Industry, Recueil*, I?7053. lpp., 18. punkts, un 2003. gada 20. novembra spriedumu liet? C?212/01 *Unterpertinger, Recueil*, I?13859. lpp., 36. punkts).

25 Turkl?t, lai gan šie atbr?vojumi patieš?m attiecas uz darb?b?m ar konkr?tiem m?r?iem, liel?kaj? da?? no Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as noteikumiem ir preciz?ti ar? uz??m?ji, kuriem ir at?auts veikt darb?bas, kuras saska?? ar šo normu ir atbr?votas no nodok?a, un t?gad

t?s nav defin?tas vien?gi p?c materi?liem un funkcion?liem krit?rijiem (1985. gada 11. j?lija spriedums liet? 107/84 Komisija/V?cija, *Recueil*, 2655. lpp., 13. punkts; iepriekš min?tais spriedums liet? *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 12. punkts, un 1999. gada 7. septembra spriedums liet? C?216/97 Gregg, *Recueil*, I?4947. lpp., 13. punkts).

26 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka saska?? ar judikat?ru Sest?s direkt?vas 13. pant? paredz?tie atbr?vojumi ir autonomi Kopienu ties?bu j?dzieni un tiem t?d?j?di ir pieš?irama Kopienas defin?cija. T? tas ir ar? ?pašu apst?k?u gad?jum?, kas tiek izvirz?ti nol?k? izmantot atbr?vojumus un it ?paši tos, kas saist?ti ar to uz??m?ju statusu vai identit?ti, kuri nodarbojas ar neapliekamu pakalpojumu sniegšanu. Ja saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta ievadda?u dal?bvalstis [ar nodokli] neapliek darb?bas atbilst?gi noteikumiem, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu, šie nosac?jumi neattiecas uz defin?ciju par paredz?to atbr?vojumu saturu (it ?paši skat. 2005. gada 26. maija spriedumu liet? C?498/03 Kingscrest Associates un Montecello, Kr?jums, I?4427. lpp., 22.–24. punkts un tajos min?t? judikat?ra).

27 Attiec?b? uz atbr?vojumu, par ko ir pamata lieta, Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkts – saska?? ar [š? apakšpunkta] otr?s da?as tekstu – ir paredz?ts atbr?vojums attiec?b? uz “zobu prot?žu pieg?d?m, ko veic zob?rsti un zobu tehni?i”.

28 T?tad t?pat k? vairums atbr?vojumu, kas paredz?ti min?t?s direkt?vas 13. panta A da??, un atš?ir?b? no vair?kiem atbr?vojumiem, kas paredz?ti t?s 13. panta B da?? (it ?paši skat. 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?305/01MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, *Recueil*, I?6729. lpp., 64. punkts, un 2006. gada 4. maija spriedumu liet? C?169/04Abbey National, Kr?jums, I?4027. lpp., 66. punkts), šis atbr?vojums no nodok?a ir noteikts ne vien p?c pieg?d?jamo pre?u rakstura, bet ar? p?c pieg?d?t?ja statusa.

29 Šis atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanas jomas ierobežojums skaidri izriet no vis?m Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkta valodu versij?m (papildus fran?u valodas versijai skat., piem?ram, d??u valodas versiju – “tandlaegers og tandteknikeres levering af tandproteser”, v?cu valodas versiju – “die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker”, ang?u valodas versiju – “dental prostheses supplied by dentists and dental technicians”, it??u valodas versiju – “le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici”, un holandiešu valodas versiju – “het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici”).

30 To apstiprina ar? fakts, ka Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkta pirmaj? da?? no nodok?a ir atbr?voti pakalpojumi, ko sniedz paši zobu tehni?i, darbojoties sav? profesij?, jo min?tais atbr?vojums no nodok?a t?d?j?di attiecas uz vis?m darb?b?m, kas ?paši ietilpst šaj? profesij?.

31 T?tad no Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkta teksta skaidri izriet, ka ar šo normu no PVN nav atbr?votas visas zobu prot?žu pieg?des, bet gan tikai t?s, ko veic divu nor?d?to profesiju p?rst?vji, t.i., “zob?rsti” un “zobu tehni?is”.

32 T?d?j?di zobu prot?žu pieg?des, ko veic starpnieks, kurš nav zob?rstis vai zobu tehni?is, nevar ietilpt šaj? norm? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanas jom?.

33 T?tad atbr?vojums, kas paredz?ts 1968. gada Likum? par PVN, kurš kopš 1997. gada 1. decembra attiecas uz vis?m zobu prot?žu pieg?d?m neatkar?gi no to pieg?d?t?ja statusa, ir pretrun? atbilst?go Sest?s direkt?vas normu tekstam. Plaš? interpret?cija, ko šaj? sakar? atbalsta N?derlandes vald?ba, ir pretrun? š? sprieduma 23. punkt? min?tajai Tiesas judikat?rai, saska?? ar kuru min?t?s direkt?vas 13. pant? paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a un it ?paši j?dzieni

“zob?rsti” un “zobu tehni?i” ir interpret?jami šauri.

34 Tom?r š? vald?ba nor?da, ka atbr?vojumu šauras interpret?cijas princips nav vien?gais atbilst?gais princips, p?c k? nosak?ma to piem?rošanas joma, un ka ir j??em v?r? ar? gan to m?r?is, gan nodok?u neitralit?tes princips. Pirmk?rt, Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkta m?r?is – t?pat k? t?s 1. punkta b) un c) apakšpunktam – ir nov?rst, ka medic?nisk? apr?pe, šaj? gad?jum? zob?rstniec?ba, k??tu nepieejama izmaksu d??, kuras b?tu paaugstin?tas, ja uz to attiektos PVN (šaj? sakar? skat. 2001. gada 11. janv?ra spriedumu liet? C?76/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I?249. lpp., 23. punkts, un 2002. gada 10. septembra spriedumu liet? C?141/00K?gler, *Recueil*, I?6833. lpp., 29. punkts). Tom?r t? b?tu, ja zobu prot?žu pieg?des, ko veic starpnieki, neb?tu atbr?votas no nodok?a, jo zob?rsti, kas paši veic darb?bas, uz kur?m attiecas atbr?vojums no nodok?a, nevar?tu atskait?t samaks?to PVN priekšnodokli un attiec?gi iekas?tu šo nodokli no pacientiem. Otrk?rt, starpnieki un zobu tehni?i sniedz vien?dus pakalpojumus, jo zob?rstiem nav svar?gi, vai pieg?d?t?js izgatavo zobu prot?zes pats vai, pamatojoties uz apakšuz??muma l?gumu, šo darb?bu veic zobu tehni?is.

35 Šaj? sakar? tom?r ir j?atz?st, ka j?dzieni “zob?rsti” un “zobu tehni?i”, kas min?ti Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkt?, ir nep?rprotami un ka, ja vien krasi netiek groz?ts š?s normas teksts un nosac?jums attiec?b? uz pieg?d?t?ja statusu netiek padar?ts par sp?k? neesošu, taj? lietotos j?dzienus piln?gi noteikti nevar saprast t?, ka tie ietver starpniekus, kas nav tieši zob?rsti vai zobu tehni?i.

36 T?d?j?di, t? k? Kopienas likumdev?jam nebija nodoma šaj? norm? noteikto atbr?vojumu attiecin?t uz zobu prot?žu pieg?d?m, ko neveic zob?rsti vai zobu tehni?i, ar? min?t? atbr?vojuma m?r?i un nodok?u neitralit?tes princips nevar šaj? sakar? likt Sest?s direkt?vas 13. panta A da?u interpret?t plaši.

37 Gluži pret?ji, ?emot v?r? š? Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma nosac?jumu prec?zu tekstu, jebk?da š?s normas interpret?cija, kas paplašin?tu t?s tekstu, ir uzskat?ma par nesader?gu ar t?s m?r?i, ko ir izvirz?jis Kopienas likumdev?js (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 14. punkts).

38 Turkl?t šaj? norm? paredz?t? atbr?vojuma šauras interpret?cijas rezult?t? tas nezaud? sp?ku, jo pieg?des, ko zobu tehni?is veic starpniekam, par k?du ir pamata lieta, ir atbr?votas no PVN, t?p?c starpniekam nav j?maks? PVN par š?d?m pieg?d?m.

39 No t? var secin?t, ka uz zobu prot?žu pieg?d?m, ko veic starpnieks, kurš nav zob?rstis vai zobu tehni?is, neattiecas Sest?s direkt?vas 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a un ka t?tad uz t?m joproj?m attiecas min?t?s direkt?vas 2. panta 1. punkt? paredz?tais visp?r?gais noteikums par aplikšanu ar PVN. Atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam š?das pieg?des t?p?c dod ties?bas atskait?t PVN priekšnodokli.

40 Šaj? sakar? no judikat?ras izriet, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta noteikumi kop? ar t?s pašas direkt?vas 2. pantu un 13. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunktu pieš?ir priv?tperson?m ties?bas, uz ko t?s var nor?d?t, valsts ties?s v?ršoties pret attiec?go dal?bvalsti (šaj? sakar? skat. 1995. gada 6. j?lija spriedumu liet? C?62/93 BP Soupergaz, *Recueil*, I?1883. lpp., 35. un 36. punkts, un 2001. gada 18. janv?ra spriedumu liet? C?150/99 Stockholm Lindöpark, *Recueil*, I?493. lpp., 32., 33. un 35. punkts).

41 T?tad uz??mums, kas – k? VDP – pamata pr?v? iebilst pret valsts tiesisko regul?jumu, k?ds ir attiec?gais regul?jums šaj? liet?, pamatojoties uz to, ka tas nav sader?gs ar Sesto direkt?vu, var

pamatoties tieši uz minētās direktīvas normām, lai panāktu, ka attiecīgās zobu protēžu piegādes apliek ar PVN, un attiecīgi atskaitītu PVN priekšnodokli par šādām piegādēm.

42 Tādējādi uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts ir interpretējams tādā veidā, ka tas neattiecas uz zobu protēžu piegādi, ko veic starpnieks – par kādu ir pamata lieta, – kurš nav zobārstis vai zobu tehniķis, bet kurš ir saņēmis šādas protēzes no zobu tehniķa.

43 Šādos apstākļos uz otro prejudiciālo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

44 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies saistībā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesai, izņemot tos, kuri radušies minētajiem lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, ir interpretējams tādā veidā, ka tas neattiecas uz zobu protēžu piegādi, ko veic starpnieks – par kādu ir pamata lieta, – kurš nav zobārstis vai zobu tehniķis, bet kurš ir saņēmis šādas protēzes no zobu tehniķa.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.