

Zadeva C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

proti

Staatssecretaris van Financiën

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

Hoge Raad der Nederlanden)

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitve – člen 13(A)(1)(e) – Obseg oprostitve – Izdelava in popravilo zobne protetike, ki ju opravi posrednik, ki nima statusa zobozdravnika ali zobnega tehnika – Odstop dela podpogodbniku, ki je zobni tehnik“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitve, določene s Šesto direktivo

(Direktiva Sveta 77/388, člen 13(A)(1)(e))

Člen 13(A)(1)(e) Šeste direktive 77/388/EGS na področju usklajevanja zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7/ES, je treba razlagati tako, da se ne uporablja za dobave zobne protetike, ki jih opravi posrednik, ki nima statusa zobozdravnika ali zobnega tehnika, vendar je to protetiko pridobil od zobnega tehnika.

Izraza „zobozdravnik“ in „zobni tehnik“ iz navedenega člena namreč nista dvoumna in se – razen če bi se besedilo te določbe korenito spremenilo in pogoj glede statusa dobavitelja ne bi imel uinka – očitno ne moreta razumeti, kot da vključujeta posrednike, ki niso prav zobozdravniki ali zobni tehniki. Ker skupnostni zakonodajalec ni imel namena razširiti koristi od oprostitve, določene v tej določbi, na dobave zobne protetike, ki jih ne opravijo zobozdravniki ali zobni tehniki, se ne s sledenimi cilji ne z namenom davčne nevtralnosti na tej točki ne more naložiti široka razlaga člena 13(A) Šeste direktive. Ravno nasprotno, ob upoštevanju natančnega besedila pogojev za oprostitve iz člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive se mora vsaka razlaga, s katero se razširi besedilo te določbe, šteti za nezdržljivo z njenim ciljem, kot si ga je zamislil skupnostni zakonodajalec.

(Glej točke od 35 do 37, 42 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 14. decembra 2006(*)

„Šesta direktiva o DDV – Oprostitve – ?len 13(A)(1)(e) – Obseg oprostitve – Izdelava in popravilo zobne protetike, ki ju opravi posrednik, ki nima statusa zobozdravnika ali zobnega tehnika – Odstop dela podpogodbeniku, ki je zobni tehnik“

V zadevi C-401/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odlo?bo z dne 11. novembra 2005, ki je prispela na Sodiš?e 14. novembra 2005, v postopku

VDP Dental Laboratory NV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. L?hmus in A. Ó Caoimh (poro?evalec), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za VDP Dental Laboratory NV R. Oorthuizen, belastingadviseur,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in M. de Mol, zastopnika,
- za grško vlado S. Spyropoulos, K. Boskovits in O. Patsopoulou, zastopniki,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in A. Weimar, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. septembra 2006,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 13(A)(1)(e), 17(3)(a) in 28c(A)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil predstavljen v okviru spora med VDP Dental Laboratory NV (v nadaljevanju: VDP) in Staatssecretaris van Financiën (minister za finance) o pravici te družbe, da za obdobje od leta 1996 do 1998 odbije davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), potem ko je zobozdravnikom s sedežem na Nizozemskem in v drugih državah članicah obračunala vstopni davek za dobave zobne protetike.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Glede na člen 2, točka (1), Šeste direktive je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4 Člen 13(A)(1)(e) navedene direktive določa:

„Oprostitev na ozemlju države

A. Oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu

1. Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[...]

e) storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti in zobno protetiko, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki.“

5 Člen 17(2)(a) navedene direktive, kakor je bil spremenjen s členom 28f, točka (1), te iste direktive, pod naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ določa,

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec.“

Nacionalna ureditev

6 V besedilu, ki je veljalo pred 1. decembrom 1997, je člen 11(1)(g) zakona o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968) z dne 28. junija 1968 (Stb. 1968, št. 329, v nadaljevanju: zakon o DDV iz leta 1968) določal, da so DDV oproščene:

„dobave in storitve zobozdravnikov in zobnih tehnikov [...]"

7 Od 1. decembra 1997 člen 11(1)(g) zakona o DDV iz leta 1968 določa, da so DDV oproščene:

„storitve, ki jih opravijo psihologi in zobni tehniki; dobave zobne protetike[...]"

8 Člen 15(2) navedenega zakona določa:

„če se blago in storitve uporabljajo za namene dobav iz [člena] 11 [...], je pravica do odbitka mogoča le za dobave, navedene v omenjenem členu [11], od (i) do (k), pod pogojem, da ima

prejemnik omenjenih dobav stalno prebivališče ali sedež zunaj Skupnosti ali da so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim za izvoz v državo zunaj Skupnosti.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 VDP je družba s sedežem na Nizozemskem, katere dejavnost je izdelava – po naročilu zobozdravnikov s sedežem v tej državi članici – zobnih nastavkov, kot so krone, plombe in mostiči, v drugih državah članicah in tretjih državah. Potem ko VDP preveri, ali so mavčni odlitki zobovja, ki jih napravijo zobozdravniki, uporabljivi za izdelavo zobne protetike, pošlje omenjene odlitke v laboratorij, ki je ponavadi zunaj Skupnosti, in mu na tej osnovi naroči izdelavo zobne protetike. Izdelano protetiko nato laboratorij pošlje VDP, ki laboratoriju plača ceno, in če je potrebno, protetiko uvozi v Skupnost. VDP nato omenjeno protetiko za plačilo dobavi zobozdravnikom, ki so jo naročili. VDP ne zaposluje zobnih tehnikov ali zobozdravnikov.

10 V svojih napovedih DDV za obdobje od 1. januarja 1996 do 31. decembra 1998 je VDP navedel, da so bile dobave, ki jih je opravil za zobozdravnike s sedežem na Nizozemskem, oproščene DDV in zato v skladu s členom 15(2) zakona o DDV iz leta 1968 za te dobave, razen za tiste, opravljene za zobozdravnike s sedežem zunaj Nizozemske, ni odbil vstopnega davka.

11 Za to obdobje je bilo VDP poslano obvestilo o dodatni presoji. Po mnenju inšpektorja davčne službe VDP, ker opravlja le dobave iz člena 11 zakona o DDV iz leta 1968, ni upravičena odbiti tega davka, niti za dobave, ki jih je opravila za zobozdravnike s sedežem zunaj Nizozemske, razen če bi bila zaradi neodbitka dvojno obdavčena; prvič, ko so bili izdelki izvoženi v tretje države in, drugič, ob dobavi znotraj Skupnosti, pod pogojem, da je VDP navedla identifikacijsko številko za DDV kupca in opravila deklaracijo dobave znotraj Skupnosti. Ta zadnja pogoja v tem primeru nista bila izpolnjena.

12 S sodbo z dne 13. januarja 2003 je Gerechtshof te Amsterdam (pritožbeno sodišče v Amsterdamu), v nasprotju z inšpektorjem davčne službe, razsodilo, da dobave VDP od 1. januarja 1996 do 30. novembra 1997 niso oproščene iz naslova člena 11(1)(g) zakona o DDV iz leta 1968, v razliki v veljavi od 1. decembra 1997, tako da dodatna presoja, ki ji je bila podvržena VDP, za to obdobje ni bila upravičena.

13 Po drugi strani je Gerechtshof te Amsterdam, kar zadeva obdobje od 1. decembra 1997 do 31. januarja 1998, ocenilo, da so dejavnosti VDP izpolnjevale pogoje iz te določbe, v razliki v veljavi od 1. decembra 1997. Čeprav se dejavnosti VDP ne bi smele šteti za dobave zobne protetike s strani zobnih tehnikov v smislu člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive, ker nihče od zaposlenih pri VDP nima diplome zobnega tehnika in ker VDP le sprejme naročilo, preveri mavčni odlitek, naročilo za izdelavo zobne protetike posreduje tretjim in to dobavi strankam, po mnenju tega sodišča kljub temu velja, da člen 11(1)(g) zakona o DDV iz leta 1968 v nasprotju s to določbo Šeste direktive ne določa nikakršnih pogojev glede tega, kdo mora biti dobavitelj, ki opravi dobavo. Tako Gerechtshof te Amsterdam ni odobrilo odbitkov, ki jih je VDP opravila za to obdobje, ker je uporaba člena 11(1)(g) zakona o DDV iz leta 1968 nerazdružljivo povezana s pravico odbiti DDV in se tako VDP, da bi se odbil DDV, ne more hkrati sklicevati na oprostitev iz tega člena in na določbo Šeste direktive, v skladu s katero te dobave niso oproščene.

14 VDP v kasacijski pritožbi, ki jo je vložila na Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče, Nizozemska), navaja, da je upravičena odbiti DDV za dobave, opravljene v Franciji in Italiji. Čeprav nacionalna zakonodaja o DDV teh dveh držav članic ne določa oprostitve za dobave zobnih nastavkov, ki jih je opravil VDP, so bili blago in storitve, ki jih je kupila VDP, da bi dobavila zobno protetiko zobozdravnikom s sedežem v teh državah članicah, dejansko uporabljeni v okviru obdavčenih dobav na podlagi Šeste direktive. Člen 17(2) te direktive naj bi tako določal, da VDP v teh okoliščinah ne sme odbiti DDV.

15 V predložitveni odločbi je Hoge Raad der Nederlanden navedlo, da ni mogoče ne iz besedila ne iz razvoja člena 11(1)(g) zakona o DDV iz leta 1968, v različici, ki je veljala od 1. decembra 1997, ugotoviti, da bi bila uporaba oprostitve podrejena pogoju, da ima dobavitelj določen status. To sodišče se kljub temu sprašuje, če ta ugotovitev pomeni pravilno uporabo člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive. Po eni strani bi lahko cilj zmanjšanja stroškov zdravstvene oskrbe govoril v prid oprostitvi spornih dobav (glej v tem smislu sodbo z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-76/99, Recueil, str. I-249, točka 23). Vendar po drugi strani ožja razlaga vodi do tega, da glede na izraz „zobna protetika, ki jo dobavijo zobni tehniki“, določba zahteva, da dobavo opravijo zobni tehniki.

16 Vendar se Hoge Raad der Nederlanden sprašuje, če, ko se opravi dobava zobne protetike iz ene države članice, v kateri je ta dobava v skladu s Šesto direktivo oproščena, je v državi članici, kot sta Francoska in Italijanska republika, kjer je dobava obdavčena v skladu s členom 28(3)(a) Šeste direktive, v povezavi s Prilogo E, točka 2, Šeste direktive, člen 17(3)(a) te direktive v nasprotju z odbitkom DDV in ali načelo davčne nevtralnosti nalaga državi članici, iz katere je blago odposlano, da ta odbitek odobri. V zvezi s tem to sodišče poudarja, da čeprav člen 17(1) navedene direktive pravice do odbitka ne podreja oprostitvi, določeni v njenem členu 13, člen 17(3)(b) te iste direktive daje pravico do odbitka, kar zadeva oprostitev, predvideno v členu 28c, ki zadeva dobave znotraj Skupnosti.

17 Potem ko je Hoge Raad der Nederlanden ugotovilo, da Sodišče o podobni tematiki odloča v zadevi Eurodental (C-240/05), je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali je treba člen 13(A)(1)(e) [Šeste direktive] razlagati tako, da pod izraz „zobna protetika, ki jo dobavijo zobni tehniki“, spada tudi dobava zobne protetike, ki jo opravi davčni zavezanec, ki je njeno izdelavo odstopil podpogodbniku, zobnemu tehniku?

2. Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen:

Ali je treba člen 17(3)(a) Šeste direktive razlagati tako, da mora država članica, ki je zadevne dobave oprostila DDV, za te dobave kljub temu dati pravico do odbitka, če se (zlasti v skladu s členom 28b(B)(1), prva alineja, Šeste direktive) opravijo v drugi državi članici, ki jih je v skladu s členom 28(3)(a) v povezavi s Prilogo E, točka 2, Šeste direktive, izvzela iz te oprostitve?“

Vprašanja za predhodno odločanje

18 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, če se oprostitev DDV iz člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive uporablja za dobave zobne protetike, ki jih opravi dobavitelj, ki je njihovo izdelavo odstopil zobnim tehnikom.

19 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je to vprašanje zastavljeno glede dobav, ki jih opravi dobavitelj, in sicer VDP, ki sama ne zaposluje ne zobozdravnikov ne zobnih tehnikov, vendar opravlja gospodarske dejavnosti posredništva, v okviru katerih kupi zobne protetike pri

zobnih tehnikih, ki jih pozneje proda zobozdravnikom ali posameznikom.

20 Tako je treba proučiti, če dobave zobne protetike, ki jih opravi tak trgovski posrednik, ki sam ni zobozdravnik ali zobni tehnik, spadajo v določbe člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive.

21 Nizozemska vlada navaja, da so vse dobave zobne protetike, ki jih izdelajo zobni tehniki, v skladu s to določbo oproščene, ne glede na to, ali to protetiko neposredno dobavijo zobni tehniki ali posredno posrednik. Po drugi strani VDP, grška vlada in Komisija Evropskih skupnosti trdijo, da se omenjena oprostitve ne uporablja.

22 Glede na to je treba opozoriti, da Šesta direktiva določa zelo široko področje uporabe DDV, ki zajema vse gospodarske dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve (glej zlasti sodbo z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Recueil, str. I-1737, točka 10).

23 Kljub temu so v členu 13 navedene direktive nekatere dejavnosti oproščene DDV. V skladu s sodno prakso se izrazi, uporabljeni za opis oprostitve, določenih v členu 13 Šeste direktive, razlagajo ozko, glede na to, da te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV naloži na vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo za plačilo opravi davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbe z dne 1. decembra 2005 v združenih zadevah Ygeia, C-394/04 in C-395/04, ZOdl., str. I-10373, točka 15; z dne 9. februarja 2006 v zadevi Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, ZOdl., str. I-1385, točka 13, in z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P., C-106/05, ZOdl., str. I-5123, točka 24).

24 Dalje, v členu 13(A) Šeste direktive DDV niso oproščene vse dejavnosti v javnem interesu, ampak samo tiste, ki so v navedenem členu naštet in podrobno opisane (glej v tem smislu sodbi z dne 12. novembra 1998 v zadevi Institute of the Motor Industry, C-149/97, Recueil, str. I-7053, točka 18, in z dne 20. novembra 2003 v zadevi Unterpertinger, C-212/01, Recueil, str. I-13859, točka 36).

25 Dalje, čeprav drži, da so te oprostitve v dobro dejavnosti, ki sledijo nekaterim ciljem, večinoma določb člena 13(A) Šeste direktive prav tako natančno določa gospodarske subjekte, ki so upravičeni opravljati oproščene storitve in tako te niso opredeljene s sklicevanjem na zgolj materialna in funkcionalna merila (sodba z dne 11. julija 1985 v zadevi Komisija proti Nemčiji, 107/84, Recueil, str. 2655, točka 13; zgoraj navedena sodba Stichting Uitvoering Financiële Acties, točka 12, in sodba z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg, C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 13).

26 Tako je treba opozoriti, da so oprostitve iz člena 13 Šeste direktive samostojni pojmi prava Skupnosti, ki morajo biti opredeljeni na ravni Skupnosti. Enako velja za posebne pogoje, ki se zahtevajo za pridobitev oprostitve in, še natančneje, za tiste, ki se nanašajo na status ali identiteto gospodarskega subjekta, ki opravlja storitve, ki jih zajema oprostitve. Čeprav uvodni stavek člena 13(A)(1) določa, da države članice določijo pogoje za zagotavljanje pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitve in preprečevanje vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, ti pogoji ne smejo vplivati na opredelitev vsebine predvidenih oprostitve (glej zlasti sodbo z dne 26. maja 2005 v zadevi Kingscrest Associates in Montecello, C-498/03, ZOdl., str. I-4427, točke od 22 do 24 in navedena sodna praksa).

27 Vendar, kar zadeva oprostitve iz postopka v glavni stvari, člen 13(A)(1)(e) Šeste direktive glede na samo besedilo drugega dela stavka določa oprostitve „zobne protetike, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki“.

28 Kot večinoma oprostitve, določenih v členu 13(A) navedene direktive, in v nasprotju z večinoma

tistih, ki so določene v njenem členu 13(B) (glej zlasti sodbi z dne 26. junija 2003 v zadevi MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Recueil, str. I-6729, točka 64, in z dne 4. maja 2006 v zadevi Abbey National, C-169/04, ZOdl., str. I-4027, točka 66), ta oprostitvev ni opredeljena le glede na naravo dobavljenega blaga, ampak tudi glede na status dobavitelja.

29 Ta omejitev uporabe oprostitve izrecno izhaja iz vseh jezikovnih različic člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive (glej poleg francoske različice dansko – „tandlaegers og tandteknikers levering af tandproteser“ –, nemško – „die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker“ –, angleško – „dental prostheses supplied by dentists and dental technicians“ –, italijansko – „le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici“ – in nizozemsko – „het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici“).

30 Temu v prid govori tudi dejstvo, da so v prvem delu stavka člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive oproščene storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti, tako da se omenjena oprostitvev uporablja za vse dejavnosti, ki so specifičen predmet tega poklica.

31 Iz besedila člena 13(A)(1) Šeste direktive je tako jasno razvidno, da se s to določbo DDV ne oproščajo vse dobave zobne protetike, ampak le tiste, ki jih opravijo predstavniki dveh določenih poklicev, namreč „zobozdravniki“ in „zobni tehniki“.

32 Zato dobave zobne protetike, ki jih opravi posrednik brez statusa zobozdravnika ali zobnega tehnika, niso znotraj okvira uporabe oprostitve, določene s to določbo.

33 Tako je oprostitvev, predvidena z zakonom o DDV iz leta 1968, ki se od 1. decembra 1997 uporablja za vse dobave zobne protetike, ne glede na status njenega dobavitelja, v nasprotju z ustreznimi določbami Šeste direktive. Široka razlaga, ki jo glede tega zagovarja nizozemska vlada, je v nasprotju s sodno prakso Sodišča, navedeno v točki 23 te sodbe, v skladu s katero se oprostitvev iz člena 13 navedene direktive ter zlasti izraza „zobozdravniki“ in „zobni tehniki“ razlagajo ozko.

34 Ta vlada kljub temu navaja, da načelo ozke razlage oprostitvev ni edino upoštevno pri opredelitvi njihovega okvira uporabe in da je treba prav tako upoštevati njihov cilj in načelo davčne nevtralnosti. Po eni strani ima člen 13(A)(1)(e) Šeste direktive kot odstavek (1), točki (b) in (c), za cilj, da se prepreči, da bi bila zdravstvena oskrba, – v tem primeru zobozdravstvena oskrba – nedostopna zaradi povečanih stroškov, ki bi nastali, če bi bila ta predmet DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 11. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-76/99, Recueil, str. I-249, točka 23, in z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler, C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 29). Vendar bi bilo to tako, če dobave zobne protetike, ki jih opravijo posredniki, ne bi bile oproščene, saj zobozdravniki, ki sami opravljajo oproščene transakcije, ne bi smeli odbiti vstopnega DDV in bi zato ta davek prenesli na paciente. Po drugi strani posredniki in zobni tehniki opravljajo skoraj enake dobave, saj je za zobozdravnike vseeno, ali dobavitelj izdeluje zobno protetiko sam ali pa to transakcijo odstopi podpogodbeniku, ki je zobni tehnik.

35 Vendar je treba v zvezi s tem ugotoviti, da izraza „zobozdravnik“ in „zobni tehnik“ iz člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive nista dvoumna in da – razen če se besedilo te določbe korenito ne spremeni in pogoj glede statusa dobavitelja nima učinka – se glede na vse dokaze ne moreta razumeti, kot da vključujeta posrednike, ki niso prav zobozdravniki ali zobni tehniki.

36 Ker skupnostni zakonodajalec ni imel namena razširiti koristi od oprostitve, določene v tej določbi, na dobave zobne protetike, ki jih ne opravijo zobozdravniki ali zobni tehniki, se ne s sledenimi cilji ne z načelom davčne nevtralnosti na tej točki ne more naložiti široka razlaga člena 13(A) Šeste direktive.

37 Ravno nasprotno, ob upoštevanju natančnega besedila pogojev za oprostitev iz člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive se mora vsaka razlaga, s katero se razširi besedilo te določbe, šteti za nezdržljivo z njeno sistematiko, kakršno si je zamislil skupnostni zakonodajalec (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Stichting Uitvoering Financiële Acties, točka 14).

38 Med drugim ozka razlaga oprostitve iz te določbe ni takšna, da bi bila zato brez uinka, saj so dobave, ki jih opravijo zobni tehniki posrednikom, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, oproščene DDV, tako da posredniku za te dobave ni treba plačati DDV.

39 Iz tega je mogoče sklepati, da dobave zobne protetike, ki jih opravi posrednik brez statusa zobozdravnika ali zobnega tehnika, ne spadajo v oprostitev iz člena 13(A)(1)(e) Šeste direktive in da tako ostanejo podrejene splošnemu pravilu o obdavčitvi z DDV iz člena 2(1) navedene direktive. V skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive se s temi dobavami tako daje pravica do odbitka vstopnega davka.

40 V zvezi s tem je iz sodne prakse razvidno, da se z določbami člena 17(2) Šeste direktive, brani skupaj s členoma 2 in 13(A)(1)(e) te iste direktive, posameznikom podeljujejo pravice, ki jih lahko uveljavijo pred nacionalnim sodiščem (glej v tem smislu sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točki 35 in 36, in z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, str. I-493, točke 32, 33 in 35).

41 Dalje se družba, kakršna je VDP, ki je v nasprotju z nacionalno ureditvijo, kot je ta v postopku v glavni stvari, ker je nezdržljiva s Šesto direktivo, lahko, da bi zagotovila, da so dobave zadevne zobne protetike obdavčene, neposredno zanese na njene določbe, in zato odbije vstopni davek, ki se nanaša na te dobave.

42 Zato je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 13(A)(1)(e) Šeste direktive razlagati tako, da se ne uporablja za dobave zobne protetike, ki jih opravi posrednik, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki nima statusa zobozdravnika ali zobnega tehnika, vendar je to protetiko pridobil od zobnega tehnika.

43 V teh okoliščinah na drugo vprašanje za predhodno odločanje ni treba odgovoriti.

Stroški

44 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

Člen 13(A)(1)(e) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da se ne uporablja za dobave zobne protetike, ki jih opravi posrednik, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki nima statusa zobozdravnika ali zobnega tehnika, vendar je to protetiko pridobil od zobnega tehnika.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.