

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. vasario 26 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinis vertės mokestis – Atskaita – Atleidimas nuo mokesčio – Dantų protezų tiekimas“

Sujungtose bylose C-144/13, C-154/13 ir C-160/13

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2013 m. kovo 1 ir 8 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo atitinkamai 2013 m. kovo 21, 27 ir 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

VDP Dental Laboratory NV

prieš

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13)

ir

Staatssecretaris van Financiën

prieš

X BV (C-154/13),

Nobel Biocare Nederland BV (C-160/13)

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai S. Rodin, A. Borg Barthet (pranešėjas), M. Berger ir F. Biltgen,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2014 m. gegužės 19 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *VDP Dental Laboratory NV*, atstovaujamos *belastingadviseur* R. Oorthuizen,
- *Nobel Biocare Nederland BV*, atstovaujamos *adviseur* G. C. Bulk,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman, M. Noort ir J. Langer,
- Estijos Respublikos, atstovaujamos N. Grünberg,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Cordewener ir E. Manhaeve,

susipažin? su 2014 m. rugs?jo 4 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s i?vada,
priima š?

Sprendim?

1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? pateikti d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2005 m. gruodžio 12 d. Tarybos direktyva 2005/92/EB (OL L 345, p. 19, toliau – Šeštoji direktyva), 17 straipsnio 1 ir 2 dali? ir 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB (OL L 346, p. 13, toliau – PVM direktyva), 140 straipsnio a ir b punkt? ir 143 straipsnio a punkto, siejam? su šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktu ir 370 straipsniu, išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrin?jant tris gin?us: *VDP Dental Laboratory NV* (toliau – VDP) su *Staatssecretaris van Financiën* (toliau – *Staatssecretaris*), *Staatssecretaris* su *X BV* (toliau – *X*) ir *Staatssecretaris* su *Nobel Biocare Nederland BV* (toliau – *Nobel*), – d?l 2006 ir 2008 mokestini? met? prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) rinkimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Procesas pagrindin?se bylose susij?s su 2006 ir 2008 mokestini? met? PVM rinkimu. Tod?l taikomos Šeštoji direktyva ir PVM direktyva. Atsižvelgiant ? byloje nagrin?jam? laikotarp? reikia remtis taikytinomis nuostatomis, suformuluotomis Šeštojoje direktyvoje arba PVM direktyvoje.

Šeštoji direktyva

4 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje, susijusiame su tam tikros visuomenei naudingos veiklos šalies teritorijoje atleidimu nuo mokes?io, nustatyta:

„1. Valstyb?s nar?s, nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat? ir taikydamos s?lygas, kurias jos nustato, siekdamos užtikrinti teising? ir s?žining? toliau nurodyt? atleidimo nuo mokes?io atvej? taikym?, užkirsti keli? bet kokiam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar [bet kokiam] piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokes?io:

<...>

e) dant? technik?, kai jie vykdo savo profesin? veikl?, vykdomas paslaug? teikimas ir dant? protez? tiekimas, kai j? vykdo dant? gydytojai ir dant? technikai;

<...>“

5 Šios direktyvos 17 straipsnio „Teis?s ? atskait? atsiradimas ir apimtis“ pagal 28f straipsnio redakcij? (toliau – Šeštosios direktyvos 17 straipsnis) 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Teis? ? atskait? atsiranda, atsiradus prievolei apskai?iuoti atskaitytin? PVM.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teis? iš mokes?io, kur? jis turi sumok?ti, atskaityti:

- a) [PVM], kur? reikia sumok?ti ar kuris sumok?tas šalies teritorijoje už preki? ar paslaug?, kurias jam pateik? / suteik? ar dar pateiks / suteiks kitas apmokestinamas asmuo;
- b) [PVM], apskai?iuot? ar sumok?t? už importuotas ? šalies teritorij? prekes;
- c) [PVM], kur? reikia sumok?ti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punkt?, 6 straipsnio 3 dal? ir 28a straipsnio 6 dal?;
- d) [PVM], kur? reikia sumok?ti pagal 28a straipsnio 1 dalies a punkt?."

PVM direktyva

6 PVM direktyvos 131 straipsnyje nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kit? Bendrijos nuostat? ir tokiomis s?lygomis, kurias valstyb?s nar?s nustato siekdamos užtikrinti tinkam? ir s?žining? neapmokestinimo atvejus reglamentuojan?i? nuostat? taikym? bei užkirsti keli? galimiems mokes?i? vengimo, išsisukin?jimo ar [bet kokio] piktnaudžiavimo atvejams.“

7 Šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje (anks?iau Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis) nustatyta:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

<...>

- d) žmogaus organ?, kraujo ir motinos pieno tiekimas;
- e) dant? technik?, kai jie vykdo savo profesin? veikl?, vykdomas paslaug? teikimas ir dant? protez? tiekimas, kai j? vykdo dant? gydytojai ir dant? technikai;

<...>“

8 Šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s neapmokestina preki? tiekimo, kai tas prekes pardav?jas ar prekes ?sigyjantis asmuo išsiun?ia ar išgabena ? paskirties viet?, esan?i? Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikian?iam kaip toks, ? kit? valstyb? nar? nei ta, kurioje prad?tas preki? siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu.“

9 Pagal šios direktyvos 140 straipsn?:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

- a) preki? ?sigijimas Bendrijos viduje, kai apmokestinam?j? asmen? vykdomas j? tiekimas visais atvejais b?t? neapmokestinamas j? atitinkamoje teritorijoje;
- b) preki? ?sigijimas Bendrijos viduje, kai j? importas visais atvejais b?t? neapmokestinamas pagal 143 straipsnio 1 dalies a, b, c ir e–l punktus;

<...>“

10 PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte nustatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šie sandoriai, pagal kuriuos:

a) galutinai importuojamos prekės, kurių tiekimas, vykdomas apmokestinamojo asmens, visais atvejais būtų neapmokestinamas jo atitinkamoje teritorijoje.“

11 PVM direktyvos 167 straipsnis suformuluotas taip:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

12 Šios direktyvos 168 straipsnyje (anksčiau Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis) nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;
- b) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;
- c) mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;
- d) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;
- e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

13 PVM direktyvoje taip pat numatytos įvairios „nukrypti leidžiančios nuostatos valstybėms, kurios 1978 m. sausio 1 d. buvo Bendrijos narės“, būtent pagrįstos jos 370 straipsniu, kuriame numatyta:

„Valstybės narės, kurios 1978 m. sausio 1 d. apmokestino X priedo A dalyje išvardintus sandorius, tuos sandorius gali ir toliau apmokestinti.“

14 Šios direktyvos X priedo A dalies „Sandoriai, kuriuos valstybės narės gali ir toliau apmokestinti PVM“ 1 punkte numatyta:

„Paslaugų, kurias teikia dantų technikai profesinės veiklos metu, teikimas ir dantų gydytojų bei dantų technikų atliekamas dantų protezų tiekimas.“

15 EB 90 straipsnis (dabar – SESV 110 straipsnis) suformuluotas taip:

„Jokia valstybė narė tiesiogiai ar netiesiogiai neapmokestina kitų valstybių narių gaminių jokiais savo vidaus mokesčiais, didesniais už tuos, kuriais ji tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestina panašius vietos gaminius.

„Be to, jokia valstybė narė neapmokestina kitų valstybių narių gaminių tokio pobūdžio vidaus mokesčiais, kurie suteiktų netiesioginę apsaugą kitiems gaminiams.“

Nyderland? teis?

16 Nuo 2003 m. sausio 1 d. iki 2007 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokes?io ?statymo (*Wet op de omzetbelasting*, *Staatsblad* 1968, Nr. 329, toliau – PVM kodeksas) 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunktyje nustatyta:

„PVM neapmokestinami pagal bendrame administraciniame akte nustatytas s?lygas:

Specialist?, kuri? profesijas reglamentuoja Asmens sveikatos prieži?ros sektoriaus profesij? ?statymas [*Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg*], suteiktos paslaugos; psycholog? ir dant? technik? paslaugos; dant? protez? tiekimas; ligoni? ar sužeist?j? gabenimas greitosios pagalbos automobiliais.“

17 2008 m. galiojusios redakcijos šio kodekso 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunktis suformuluotas taip:

„PVM neapmokestinami pagal bendrame administraciniame akte nustatytas s?lygas:

Medik? ir paramedik?, kuri? profesijas reglamentuoja Asmens sveikatos prieži?ros sektoriaus profesij? ?statymas, atliekamas žmoni? gydymas bei psycholog? atliekamas žmoni? gydymas; dant? technik?, kaip toki?, teikiamos paslaugos; dant? gydytoj? ir dant? technik? tiekiami dant? protezai; ligoni? ar sužeist?j? gabenimas greitosios pagalbos automobiliais.“

18 2006 m. galiojusios redakcijos šio kodekso 15 straipsnio 2 dalyje nustatytos šios taisykl?s:

„Tiek, kiek prek?s ir paslaugos naudojamos verslininko teikiamoms paslaugoms, kaip tai suprantama pagal 11 ir 28k straipsnius, mokest? galima atskaityti tik už 11 straipsnio i, j ir k punktuose numatytas paslaugas su s?lyga, kad ši? paslaug? pirk?jas nuolat gyvena ar yra ?sisteig?s ne Bendrijoje, arba su s?lyga, kad šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prek?mis, skirtomis eksportuoti iš Bendrijos.“

19 PVM kodekso 17e straipsnio a punkte nustatyta:

„Ministerijos nutarimu, atsižvelgiant ? nustatytas s?lygas ir apribojimus, užtikrinama, kad neapmokestinamas ?sigijimas Bendrijos viduje toki? prek?, kuri?:

- a. tiekimas Nyderlanduose visais atvejais neapmokestinamas;
- b. importas visais atvejais neapmokestinamas;
- c. d?l kuri? visais atvejais egzistuoja teis? ? visišk? restitucij?.“

20 PVM kodekso 21 straipsnio c punkte nustatyta:

„Ministerijos nutarimu, atsižvelgiant ? nustatytas s?lygas ir apribojimus, neapmokestinamas:

- a) prek? importas, kai j? tiekimas Nyderlanduose visais atvejais neapmokestinamas.“

21 Nutarimo d?l PVM kodekso ?gyvendinimo 16a straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„?sigijimas Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal 17e straipsn?, yra:

- a) žmogaus organ?, kraujo ir motinos pieno ?sigijimas.“

Pagrindinis bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-144/13

- 22 Ginčas byloje C-144/13 susijęs su Nyderlanduose įsteigta VDP, kuri yra dantų protezų pardavimo tarpininkas. Gavusi išankstinį Nyderlandų ar kitos valstybės narės dantų gydytojų užsakymą ji ne Nyderlanduose – tiek Europos Sąjungoje, tiek už jos ribų įsteigiose laboratorijose, kurios turi dantų techniko statusą, – užsako šiuos protezus gaminti. Nagrinėjamos laboratorijos tiekia dantų protezus VDP, kuri savo ruožtu juos pristato užsakiusiems dantų gydytojams. Dantų protezai, kuriuos VDP gauna ne iš valstybių, priklausančių Sąjungos muitų teritorijai, atgabenti į Nyderlandus deklaruojami, kad galėtų būti išleisti į laisvą apyvartą.
- 23 2006 m. pirmo ketvirčio PVM deklaracijoje VDP deklaravo, kiek tai susiję su dantų protezais, tiektais per šį laikotarpį Nyderlanduose įsisteigusiems dantų gydytojams, kad nagrinėjami tiekimai buvo neapmokestinami PVM pagal 2008 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos PVM kodekso 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunktį. Be to, ji atskaitė per šį laikotarpį jai suskaitose faktūrose už nagrinėjamą protezų tiekimą nurodytą PVM, remdamasi Teisingumo Teismo byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792), pateiktu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies aiškinimu. Inspektorius atsisakė pripažinti šiuos atskaitę, remdamasis PVM kodekso 15 straipsnio 2 dalimi, ir atmetė VDP pateiktą skundą.
- 24 Už dantų protezų tiekimą Nyderlanduose įsisteigusiems dantų gydytojams per 2008 m. trečiojo ketvirčio VDP pagal deklaraciją nesumokėjo jokio PVM remdamasi faktu, kad ji nuo 2008 m. sausio 1 d. turi „dantų techniko“ statusą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą, todėl manoma, kad pagal PVM kodekso 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunktį jai taikomas neapmokestinimas. Pagal šio kodekso 15 straipsnio 2 dalį VDP neatskaitė jai per šį ketvirtį suskaitose faktūrose už nagrinėjamus tiekimus nurodyto mokesčio.
- 25 Be to, už šį laikotarpį VDP deklaravo ir sumokėjo mokestį už dantų protezus, pagamintus ne Nyderlandų laboratorijose, importuotus ir įsigijusius Bendrijos viduje. Tačiau vėliau ji nusprendė, kad ji neprivalo mokėti šio mokesčio, kiek tai susiję su deklaruotais protezų importu, pagal PVM kodekso 21 straipsnio c punktą, siejamą su PVM direktyvos 143 straipsnio a punktu, ir kiek tai susiję su šiuo protezų įsigijimu Bendrijos viduje, pagal PVM kodekso 17e straipsnio a punktą, siejamą su PVM direktyvos 140 straipsnio a punktu. Dėl to VDP pateiktą skundą inspektorius taip pat atmetė.
- 26 Kiek tai susiję su pirmu 2006 m. ketvirčiu, *Rechtbank te Haarlem* atmetė VDP skundą ir nusprendė, kad neapmokestinimo pagal PVM kodekso 11 straipsnio 1 dalies g punktą taikymas reiškia, kad negali būti atskaitomas pirkimo mokestis pagal PVM kodekso 15 straipsnio 2 dalį. VDP pateiktą kasacinį skundą dėl šio teismo sprendimo.
- 27 Kiek tai susiję su 2008 m. trečiuoju ketvirčiu, *Rechtbank te Haarlem* nutarė, kad VDP pateiktas skundas yra pagrįstas, ir nusprendė, kad, viena vertus, pagal PVM kodekso 21 straipsnio c punktą, siejamą su PVM direktyvos 143 straipsnio a punktu, ir, kita vertus, pagal PVM kodekso 17e straipsnio a punktą, siejamą su PVM direktyvos 140 straipsnio a punktu, nereikia mokėti PVM už dantų protezų importą ir įsigijimą Bendrijos viduje, nes pagrindas vis dar yra užsienio dantų techniko atliktas tiekimas, o toks tiekimas Nyderlanduose yra neapmokestinamas. *Staatssecretaris* pateiktą kasacinį skundą dėl šio sprendimo.
- 28 *Hoge Raad der Nederlanden* teigimu, tiek VDP, tiek *Staatssecretaris* pateikti kasaciniai skundai susiję su Sąjungos teise.

29 Šiomis aplinkybomis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalys aiškinamos taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaitę pagal šias nuostatas, net jeigu nacionalinės teisės nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio, nenumatytas šioje direktyvoje (ir todėl negalima pasinaudoti teise atskaitę)?

2. Ar PVM direktyvos 143 straipsnio a punktas ir 140 straipsnio a ir b punktai aiškinami taip, kad šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas PVM netaikomas dantų protezų importui ir jį įsigijimui Bendrijos viduje? Jei ne, ar neapmokestinimas priklauso nuo to, kad dantų protezus iš užsienio tiekia dantų gydytojas arba dantų technikas ir (arba) dantų protezai iš užsienio buvo tiekti dantų gydytojui arba dantų technikui?“

Byla C-154/13

30 Byla C-154/13 susijusi su Nyderlanduose steigta bendrove X, kuri eksploatuoja dantų gydytojo kabinetą, kurio veikla pagal PVM kodekso 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunktį neapmokestinama PVM be teisės atskaitę. Per laikotarpį nuo 2008 m. sausio 1 d. iki rugsėjo 30 d. X iš Vokietijoje steigusio dantų techniko įsigijo dantų protezus, kurie buvo atgabenti ir pristatyti X iš Vokietijos, skaitoje fakturoje nenurodžius PVM. X nesumokėjo PVM pagal deklaraciją už įsigijimą Bendrijos viduje, kiek tai susiję su šiais pirkimais. Inspektorius nuomone, vis dėlto tai buvo pirkimas Bendrijos viduje ir pateikė pranešimą dėl mokesčių perskaičiavimo.

31 *Rechtbank te 's-Gravenhage* pripažino X skundą pagrįstu. Šio teismo teigimu, PVM kodekso 17 straipsnis ir PVM direktyvos 140 straipsnis reikalauja aiškinti taip, kad dantų protezų tiekimo, kurį atlieka ne Nyderlanduose steigęs dantų gydytojas ar dantų technikas, atveju atitinkamas kliento Nyderlanduose įsigijimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM, nes toks tiekimas taip pat neapmokestinamas, kai jis vykdomas Nyderlanduose. *Staatssecretaris* pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo ir, be kita ko, nurodė dantų protezų tiekimo apmokestinimą Vokietijoje.

32 Šiomis aplinkybomis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad šiose nuostatose tvirtintas neapmokestinimas PVM netaikomas dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje? Jei ne, ar neapmokestinimas priklauso nuo to, kad dantų protezus iš užsienio tiekia dantų gydytojas arba dantų technikas ir (arba) dantų protezai iš užsienio buvo tiekti dantų gydytojui arba dantų technikui?

2. Jeigu PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktuose nustatytas neapmokestinimas PVM (pirmajame klausime nustatytomis sąlygomis arba be jų) taikomas dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje, ar neapmokestinimas taikomas ir tokiose valstybėse narėse kaip Nyderlandai, Karalystė, kuri jau taikė neapmokestinimą pagal PVM direktyvos 132 straipsnį, dantų protezų, kurių kilmės šalis yra valstybė narė, pasinaudojusi PVM direktyvos 370 straipsnyje nustatyta nukrypti leidžiančia ir pereinamojo laikotarpio tvarka, įsigijimui Bendrijos viduje?“

Byla C-160/13

33 Byla C-160/13 susijusi su Nyderlanduose steigta bendrove *Nobel*, kuri turi dantų techniko, kaip tai suprantama pagal PVM kodekso 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunktį, statusą. *Nobel*

yra dantų protezų pardavimo tarpininkai. Ji parduoda ir tiekia šiuos dantų protezus pagal išankstinius užsakymus dantų technikų laboratorijoms Nyderlanduose. Dantų protezus Švedijoje gamina *Nobel* patronuojančioji bendrovė A AB (toliau – A), kuri taip pat turi dantų techniko statusą. A tiekia protezus už sutartą atlygą *Nobel*, ši vėliau juos tiekia šioms laboratorijoms.

34 Kiek tai susiję su 2008 m. gruodžio mėnesio tiektais dantų protezais, A suškaitose fakturose nenurodė PVM. Dėl šių tiekimo atvejų *Nobel* sumokėjo pagal deklaraciją PVM už įsigijimą Bendrijos viduje. Vėliau dėl to ji pateikė skundą. *Rechtbank te Haarlem* jį patenkino ir nusprendė, kad PVM 17e straipsnis ir PVM direktyvos 140 straipsnis reikia aiškinti taip, kad, kai dantų protezus tiekia dantų gydytojas ar dantų technikas, įsisteigęs ne Nyderlanduose, kliento Nyderlanduose įsigijimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM, nes toks tiekimas neapmokestinamas, jei atliekamas Nyderlanduose. *Staatssecretaris* pateikė kasacinį skundą dėl šio teismo sprendimo.

35 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad šiose nuostatose tvirtintas neapmokestinimas PVM netaikomas dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje? Jei ne, ar neapmokestinimas priklauso nuo to, kad dantų protezus iš užsienio tiekia dantų gydytojas arba dantų technikas ir (arba) dantų protezai iš užsienio buvo tiekti dantų gydytojui arba dantų technikui?“

36 2013 m. birželio 4 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-144/13, C-154/13 ir C-160/13 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinis ir žodinis proceso dalys bei priimtas galutinis sprendimas.

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl pirmojo klausimo byloje C-144/13

37 Pirmuoju klausimu byloje C-144/13 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 168 straipsnis, kuriame atkartotas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies tekstas, reikia aiškinti taip, kad, kai nacionalinėje teisėje numatytas neapmokestinimas yra nesuderinamas su PVM direktyva, pagal šios direktyvos 168 straipsnį neleidžiama apmokestinamajam asmeniui kartu pasinaudoti šiuo neapmokestinimu ir teise į atskaitą.

38 Teisingumo Teismas jau turėjo progą nuspręsti, kad, kai nacionalinėje teisėje numatytas neapmokestinimas yra nesuderinamas su PVM direktyva, pagal šios direktyvos 168 straipsnį neleidžiama apmokestinamajam asmeniui kartu pasinaudoti šiuo neapmokestinimu ir teise į atskaitą (Sprendimo *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, 45 punktą).

39 Iš tiesų, kaip teigė generalinio advokato išvados 37 punkte, tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo gali arba pasinaudoti nacionaliniu neapmokestinimu, netekdamas teisės į atskaitą, arba, vadovaudamasis Sąjungos teise, taikyti PVM savo sandoriams ir po to pasinaudoti teise į pirkimo mokesčio atskaitą.

40 Todėl į pirmąjį klausimą byloje C-144/13 reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 168 straipsnis reikalauja aiškinti taip, kad, kai nacionalinėje teisėje numatytas neapmokestinimas PVM nesuderinamas su PVM direktyva, pagal šios direktyvos 168 straipsnį neleidžiama apmokestinamajam asmeniui kartu pasinaudoti šiuo neapmokestinimu ir teise į atskaitą.

D?I antrojo klausimo byloje C?144/13, d?I pirmojo klausimo byloje C?154/13 ir d?I klausimo byloje C?160/13

41 Antruoju klausimu byloje C?144/13, pirmuoju klausimu byloje C?154/13 ir klausimu byloje C?160/13 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nori žinoti, ar neapmokestinimas PVM, numatytas PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktuose ir 143 straipsnio a punkte, taikomas dant? protez? ?sigijimui Bendrijos viduje ir importui, ir prireikus šiam neapmokestinimui taikoma s?lyga, kad dant? protezus turi tiekti dant? gydytojas ar dant? technikas iš vienos valstyb?s nar?s ar tre?iosios valstyb?s ir (arba) jie turi b?ti tiekami dant? gydytojui ar dant? technikui.

42 Reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 132, 140 ir 143 straipsniai priklauso neapmokestinimai sistemai, numatyta PVM direktyvos IX antraštin?je dalyje „Neapmokestinimas PVM“. Šiose nuostatose numatyta neapmokestinimo tvarka, taikoma sandoriams d?I nustatyt? prek?, kai ?vykdytos tam tikros s?lygos.

43 Ta?iau PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje numatyt? neapmokestinimo atvej? tikslais siekiama palengvinti tam tikr? paslaug? teikim? ir tam tikr? prek? tiekim?, išvengiant papildom? išlaid?, kuri? kilt? jas apmokestinus PVM (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?287/00, EU:C:2002:388, 47 punkt? ir Sprendimo *MDDP*, EU:C:2013:778, 26 punkt?).

44 Pagal nusistov?jusį Teisingumo Teismo praktik? šie neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos S?jungos teis?s s?vokos ir j? tikslas – išvengti skirtum? taikant PVM sistem? ?vairiose valstyb?se nar?se (žr., be kita ko, Sprendimo *CPP*, C?349/96, EU:C:1999:93, 15 punkt? ir Sprendimo *Skandia*, C?240/99, EU:C:2001:140, 23 punkt?).

45 Be to, primintina, kad PVM direktyvos 132 straipsnyje numatyt? neapmokestinimo atvej? tikslas yra palankiau vertinti kai kuri? visuomenei nauding? veikl?. Ta?iau šie neapmokestinimo atvejai taikomi ne bet kokiai visuomen?s interesais vykdomai veiklai, o tik nuostatoje nurodytai ir labai išsamiai apib?dintai veiklai (Sprendimo *Institute of the Motor Industry*, C?149/97, EU:C:1998:536, 18 punktas).

46 Dant? gydytoj? ir dant? technik? tiekiam? dant? protez? neapmokestinimas skirtas užtikrinti, kad su sveikata susijusi? produkt? tiekimas netapt? ne?manomas d?I ši? produkt? padid?jusi? s?naud?, kai j? tiekimas apmokestinamas PVM (žr. d?I Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto, kuris tapo PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktu, Sprendimo *Komisija / Pranc?zija*, C?76/99, EU:C:2001:12, 23 punkt?).

47 D?I PVM direktyvos 140 straipsnio a punkto valstyb?s nar?s turi neapmokestinti prek? ?sigijimo Bendrijos viduje, kai apmokestinam?j? asmen? vykdomas j? tiekimas visais atvejais b?t? neapmokestinamas j? atitinkamoje teritorijoje.

48 Pirmiausia pažym?tina, kad, kaip pabr?ž? generalin? advokat? išvados 45 punkte, formuluot? „j? atitinkamoje teritorijoje“ galioja importo valstybei narei. Tai rodo palyginimas su PVM direktyvos 88 straipsnio, 207 straipsnio arba 214 straipsnio 1 dalies a punkto nuostatomis, kuri? formuluot? tokia pati.

49 Taigi, siekiant nustatyti, ar prek? ?sigijimas Bendrijos viduje yra neapmokestinamas PVM, reikia patikrinti, ar ši? prek? tiekimas yra neapmokestinamas paskirties valstyb?s nar?s teritorijoje.

50 Pagrindin?se bylose dant? protez? ?sigijimas Bendrijos viduje gal?t? patekti ? PVM direktyvos 140 straipsnio a punkto taikymo srit? ir taip b?ti neapmokestintas, jei jis

neapmokestinamas paskirties valstybės narės teritorijoje. Tačiau, kadangi šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktu valstybės narės nurodoma neapmokestinti dantų gydytojų ir dantų technikų vykdomo dantų protezų tiekimo, šio produkto tiekimas valstybės narės teritorijoje bus būtina neapmokestinamas, nes valstybė narė neįgyvendino nukrypti leidžiančių nuostatų, numatytų PVM direktyvos 370 straipsnyje.

51 Taigi, dantų gydytojų ir dantų technikų dantų protezų įsigijimas Bendrijos viduje patenka į PVM direktyvos 140 straipsnio a punkto taikymo sritį.

52 Taip pat reikia konstatuoti, kad galutinai importuojamų prekių neapmokestinimas, numatytas PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies a punkte, aiškiai pagrįstas šios direktyvos 140 straipsnio a punktu, tik skiriasi tai, kad neapmokestinami sandoriai ir yra galutinis prekių importas.

53 Iš tiesų, siekiant nustatyti, ar prekių importas yra neapmokestinamas PVM, reikia patikrinti, ar šių prekių tiekimas yra neapmokestinamas paskirties valstybės narės teritorijoje. Iš nagrinėjamo nuostatų teksto matyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas numatė identišką PVM direktyvos 140 straipsnio a punktui ir 143 straipsnio 1 dalies a punktui tvarką.

54 Iš to matyti, kad šias nuostatas reikia aiškinti vienodai.

55 Kadangi, kiek tai susiję su dantų protezais, atskaitos taškas yra prekių tiekimo neapmokestinimas paskirties valstybėje narėje, reikėtų remtis neapmokestinimu, numatytu PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte tokiomis pačiomis sąlygomis, kaip ir dėl šios direktyvos 140 straipsnio a punkto. Taigi, dantų gydytojų ir dantų technikų dantų protezų importas patenka į šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį.

56 Dėl PVM direktyvos 140 straipsnio b punkto pažymėtina, kad, siekiant nustatyti, ar prekių įsigijimas Bendrijos viduje yra neapmokestinamas PVM, pakanka patikrinti, ar į šios valstybės narės teritoriją galutinai importuotos šios prekių neapmokestinamos pagal šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies a punktą.

57 Dėl klausimo, susijusio su sąlygomis, būtinomis norint pasinaudoti neapmokestinimu, reikia konstatuoti, kad iš paties PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkto teksto matyti, kad pasinaudojimas neapmokestinimu priklauso nuo sąlygos, kad dantų protezus turi tiekti dantų gydytojais ar dantų technikais.

58 Todėl antrąjį klausimą byloje C-144/13, pirmąjį klausimą byloje C-154/13 ir klausimą byloje C-160/13 reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktus ir 143 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad juose numatytas neapmokestinimas PVM taikomas dantų protezams, kuriuos tiekia dantų gydytojais ir dantų technikais, įsigijimui Bendrijos viduje ir į galutiniam importui, kai tiekimo ar importo valstybėje narėje neįgyvendintos nukrypti leidžiančios nuostatos, numatytos šios direktyvos 370 straipsnyje.

Dėl antrojo klausimo byloje C-154/13

59 Antruoju klausimu byloje C-154/13 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas PVM taikomas ir dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje, kai tiekama iš valstybės narės, kuri įgyvendino nukrypti leidžiančių ir pereinamojo laikotarpio tvarką, numatytą PVM direktyvos 370 straipsnyje.

60 Primintina, kad Bendrijos PVM sistema apskritai yra laipsniško nacionalinės teisės akto suderinimo, atlikto remiantis SESV 113 ir 115 straipsniais, rezultatas. Teisingumo Teismas

nuosekliai laikyti nuomonę, kad šis suderinimas, tvirtintas vėlesnėse direktyvose, ypač Šeštojoje direktyvoje, vis dar yra dalinis (Sprendimo *ORO Amsterdam Beheer ir Concerto*, C-165/88, EU:C:1989:608, 21 punktą ir Sprendimo *Eurodental*, C-240/05, EU:C:2006:763, 50 punktą).

61 Iš tiesų, pagal PVM direktyvos 370 straipsnį valstybės narės leidžiama toliau taikyti tam tikras, ankstesnes negu ši direktyva, nacionalinės teisės nuostatas, kurios, nesant tokio leidimo, būtų nesuderinamos su direktyva (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Idéal tourisme*, C-36/99, EU:C:2000:405, 38 punktą ir Sprendimo *Eurodental*, EU:C:2006:763, 51 punktą).

62 Taigi, kaip matyti iš atsakymo į antrąjį klausimą byloje C-144/13, pirmąjį klausimą byloje C-154/13 ir klausimą byloje C-160/13, siekiant nustatyti, ar dantų protezų įsigijimas Bendrijos viduje gali būti neapmokestinamas, reikia patikrinti, ar ši prekė tiekimas ir importas yra neapmokestinamas paskirties valstybės narės teritorijoje. Iš to išplaukia, kad atskaitos taškas yra paskirties valstybėje narėje taikoma tvarka.

63 Kadangi ši valstybė narė neįgyvendino nukrypti leidžiančios ir pereinamojo laikotarpio tvarkos, numatytos PVM direktyvos 370 straipsnyje ir todėl taiko šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatytą neapmokestinimą, šios direktyvos 140 straipsnio a ir b punktuose numatyti neapmokestinimo atvejai taip pat taikomi. Tam neturi reikšmės, ar kilmės valstybė narė naudojasi šia nukrypti leidžiančia ir pereinamojo laikotarpio tvarka, numatyta PVM direktyvos 370 straipsnyje.

64 Todėl į antrąjį klausimą byloje C-154/13 reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas PVM taip pat taikomas ir dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje, kai tiekama iš valstybės narės, kuri įgyvendino nukrypti leidžiančią ir pereinamojo laikotarpio tvarką, numatytą PVM direktyvos 370 straipsnyje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

- 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB, 168 straipsnį reikia aiškinti taip, kad, kai nacionalinėje teisėje numatytas neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu nesuderinamas su Direktyva 2006/112, iš dalies pakeista Direktyva 2007/75, pagal šios direktyvos 168 straipsnį neleidžiama apmokestinamajam asmeniui kartu pasinaudoti šiuo neapmokestinimu ir teise į atskaitą.**
- Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2007/75, 140 straipsnio a ir b punktus bei 143 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad juose numatytas neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu taikomas dantų protezų, kuriuos tiekia dantų gydytojai ir dantų technikai, įsigijimui Bendrijos viduje ir jų galutiniam importui, kai tiekimo ar importo valstybėje narėje neįgyvendintos nukrypti leidžiančios nuostatos, numatytos Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2007/75, 370 straipsnyje.**
- Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2007/75, 140 straipsnio a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu taip pat taikomas ir dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje, kai tiekama**

iš valstybės narės, kuri įgyvendino nukrypti leidžiančią ir pereinamojo laikotarpio tvarką, numatytą šios direktyvos 370 straipsnyje.

Parašai.

* Proceso kalba: nyderlandų.