

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

26. veljače 2015. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Odbici – Izuzeća – Isporuke zubnih proteza“

U spojenim predmetima C-144/13, C-154/13 i C-160/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska), odlukama od 1. i 8. ožujka 2013., koje je Sud zaprimio 21., 27. i 28. ožujka 2013., u postupcima

VDP Dental Laboratory NV

protiv

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13)

i

Staatssecretaris van Financiën

protiv

X BV (C-154/13),

Nobel Biocare Nederland BV (C-160/13),

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Tizzano, predsjednik vijeća, S. Rodin, A. Borg Barthet (izvjestitelj), M. Berger i F. Biltgen, suci.

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 19. svibnja 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za VDP Dental Laboratory NV, R. Oorthuizen, *belastingadviseur*,
- za Nobel Biocare Nederland BV, G. C. Bulk, *adviseur*,
- za nizozemsku vladu, M. Bulterman i M. Noort te J. Langer, u svojstvu agenata,
- za estonsku vladu, N. Grünberg, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, A. Cordewener i E. Manhaeve, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 4. rujna 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje članka 17. stavaka 1. i 2. Šeste direktive 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2005/92/EZ od 12. prosinca 2005. (SL L 345, str. 19., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) i članka 140. točka (a) i (b) te članka 143. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2007/75/EZ od 20. prosinca 2007. (SL L 346, str. 13.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 255., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), zajedno s člankom 132. stavkom 1. točkom (e) i člankom 370. te direktive.

2 Zahtjevi su upućeni u okviru triju sporova između VDP Dental Laboratory NV (u daljnjem tekstu: VDP) i Staatssecretaris van Financiën (u daljnjem tekstu: Staatssecretaris) te Staatssecretaris i, s jedne strane, X BV (u daljnjem tekstu: X), i, s druge strane, Nobel Biocare Nederland BV (u daljnjem tekstu: Nobel), u vezi s naplatom poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za poslovne godine 2006. i 2008.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Glavni postupci odnose se na naplatu PDV-a za poslovne godine 2006. i 2008. Posljedično, mjerodavne su Šesta direktiva i Direktiva o PDV-u. Ovisno o razdoblju na koje se predmetni slučaj odnosi, treba uzeti u obzir relevantne odredbe kako ih propisuje Šesta direktiva ili Direktiva o PDV-u.

Šesta direktiva

4 Članak 13.A Šeste direktive o izuzećima koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa na području države propisuje:

„1. Bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice, države članice izuzimaju, u skladu s uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže predviđenih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe:

[...]

(e) isporuke usluga koje pružaju zubni tehničari u svom profesionalnom svojstvu i isporuka zubnih proteza koju obavljaju zubari ili zubarski tehničari;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

5 Članak 17. te direktive, u verziji koja proizlazi iz članka 28.f iste (u daljnjem tekstu: Članak 17. Šeste direktive), pod nazivom „Porijeklo i opseg prava na odbitak“, u svojim stavcima 1. i 2. propisuje:

„1. Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen na području države za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

(b) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen na području države vezano uz uvoz robe;

(c) [PDV] koji se mora platiti u skladu s člankom 5. stavkom 7. točkom (a), člankom 6. stavkom 3. i člankom 28.a stavkom 6.

(d) [PDV] koji se mora platiti u skladu s člankom 28.a stavkom 1. točkom (a).“ [neslužbeni prijevod]

Direktiva o PDV-u

6 Članak 131. Direktive o PDV-u propisuje:

„Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprežavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.“

7 Članak 132. stavak 1. te direktive, prije članka 13.A Šeste direktive, propisuje:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(d) isporuka ljudskih organa, krvi i mlijeka;

(e) isporuka usluga koje pružaju zubni tehničari u svom profesionalnom svojstvu i isporuka zubnih proteza koju obavljaju zubari ili zubarski tehničari;

[...]“

8 Članak 138. stavak 1. te direktive propisuje:

„Države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihovog teritorija ali unutar Zajednice prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.“

9 U skladu s člankom 140. te direktive:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) stjecanje robe unutar Zajednice čija bi isporuka od strane poreznih obveznika u svim okolnostima bila izuzeta unutar njihovog teritorija;

(b) stjecanje robe unutar Zajednice čiji bi uvoz u svim okolnostima bio izuzet u skladu s točkama (a), (b) i (c) te (e) do (l) članka 143. stavka 1.;

[...]"

10 ?lanak 143. stavak 1. to?ka (a) Direktive o PDV?u propisuje:

„Države ?lanice dužne su izuzeti sljede?e transakcije:

a) kona?ni uvoz robe ?ija bi isporuka od strane poreznog obveznika u svim okolnostima bila izuzeta unutar teritorija svake doti?ne države ?lanice“

11 ?lanak 167. Direktive o PDV?u glasi:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obra?una poreza koji se može odbiti.“

12 ?lanak 168. te direktive, prijašnji ?lanak 17. stavak 2. Šeste direktive, propisuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi ?lanici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljede?e od PDV?a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je pla?en u toj državi ?lanici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili ?e ih izvršiti drugi porezni obveznik;

(b) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju isporukom roba ili usluga u skladu s ?lankom 18. to?kom (a) i ?lankom 27.;

(c) PDV koji se mora platiti vezano uz stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s ?lankom 2. stavkom 1. to?kom (b) alinejom i.;

(d) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju stjecanjem unutar Zajednice u skladu s ?lancima 21. i 22.;

(e) PDV koji se mora platiti ili koji je pla?en vezano uz uvoz robe u tu državu ?lanicu.“

13 Direktiva o PDV?u tako?er predvi?a razli?ita „[o]dstupanja za države koje su bile ?lanice Zajednice na dan 1. sije?nja 1978.“, me?u ostalim na temelju ?lanka 370. koji propisuje:

„Države ?lanice koje su na dan 1. sije?nja 1978. oporezivale transakcije navedene u Prilogu X. dijelu A., mogu nastaviti oporezivati te transakcije.“

14 Prilog X. toj direktivi, u dijelu A. pod nazivom „Transakcije koje države ?lanice mogu nastaviti oporezivati“, propisuje u to?ki 1.:

„1) Isporuka usluga zubarskih tehni?ara u svojem profesionalnom svojstvu, te zubne proteze koje nabavljaju zubari i zubarski tehni?ari;“

15 ?lanak 90. UEZ?a (sada ?lanak 110. UFEU?a) glasio je:

„Nijedna država ?lanica ne uvodi neposredno ili posredno nacionalne poreze bilo koje vrste na proizvode drugih država ?lanica u ve?oj mjeri od onih koji su neposredno ili posredno uvedeni na sli?ne doma?e proizvode.

Nadalje, nijedna država ?lanica ne uvodi nacionalne poreze na proizvode drugih država ?lanica koji su takve naravi da omogu?uju posrednu zaštitu drugih proizvoda.“

Nizozemsko pravo

16 ?lanak 11. stavak 1. to?ka (g) broj 1. Zakona o porezu na promet (Wet op de omzetbelasting) od 28. lipnja 1968. (Staatsblad 1968, br. 329., u daljnjem tekstu: Zakon o PDV?u), u verziji koja je bila na snazi od 1. sije?nja 2003. do 1. sije?nja 2007., propisuje:

„Pod uvjetima odre?enim op?om upravnom mjerom od PDV?a su izuzete:

usluge koje isporu?uju stru?njaci ?ije je zanimanje ure?eno zakonom o zanimanjima u podru?ju individualne zdravstvene zaštite ili u skladu s tim zakonom [Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg]; usluge psihologa i zubnih tehni?ara; isporuke zubnih proteza; prijevoz bolesnika ili ozlije?enih osoba ambulantnim vozilom.“

17 U verziji koja je bila na snazi 2008., ?lanak 11. stavak 1. to?ka (g) broj 1. tog zakona glasi:

„Pod uvjetima odre?enima op?om upravnom mjerom od PDV?a su izuzeti:

lije?enje u okviru obavljanja medicinskih i paramedicinskih zanimanja ure?enih zakonom o zanimanjima u podru?ju individualne zdravstvene zaštite ili u skladu s tim zakonom te psihološko lije?enje; isporuke usluga zubnih tehni?ara u tom svojstvu; isporuke zubnih proteza od strane zubara ili zubnih tehni?ara; prijevoz bolesnika ili ozlije?enih osoba ambulantnim vozilom.“

18 ?lanak 15. stavak 2. tog zakona, u verziji koja je bila na snazi 2006., propisuje sljede?e:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhe isporuke usluga poduzetnika u smislu ?lanaka 11. i 28.k, odbitak poreza može se koristiti samo ako je rije? o isporukama usluga iz ?lanka 11. to?aka (i), (j) i (k), pod uvjetom da kupac tih usluga ima prebivalište ili sjedište izvan Zajednice ili pod uvjetom da se te isporuke usluga odnose izravno na robu namijenjenu izvozu izvan Zajednice.“

19 ?lanak 17.e Zakona o PDV?u glasi:

„Pod uvjetima i ograni?enjima odre?enima ministarskom uredbom, od poreza je izuzeto stjecanje unutar Zajednice robe

- a. ?ija je isporuka u Nizozemskoj u svakom slu?aju izuzeta;
- b. na koju se primjenjuje izuze?e u svakom slu?aju u trenutku uvoza;
- c. za koju u svakom slu?aju postoji pravo na potpunu naknadu.“

20 ?lanak 21. to?ka (c) Zakona o PDV?u propisuje:

„Pod uvjetima i ograni?enjima odre?enima ministarskom uredbom, od poreza je izuzet:

- c) uvoz robe ?ija je isporuka u Nizozemskoj u svakom slu?aju izuzeta.“

21 ?lanak 16.a stavak 1. to?ka a) uredbe o provo?enju Zakona o PDV?u propisuje:

„Stjecanje robe unutar Zajednice u smislu ?lanka 17.e predstavlja:

- a) stjecanje unutar Zajednice ljudskih organa, krvi i mlijeka.“

Glavni postupci i prethodna pitanja

22 Glavni postupak u predmetu C-144/13 odnosi se na VDP, sa sjedištem u Nizozemskoj, koji je posrednik u prodaji zubnih proteza. Na temelju prethodne narudžbe zubara sa sjedištem u Nizozemskoj ili izvan te države članice on naručuje izradu tih proteza u zubotehničkim laboratorijima sa sjedištem izvan Nizozemske, u Europskoj uniji i izvan nje. Dotični laboratoriji dostavljaju te zubne proteze VDP-u, koji ih onda dostavlja zubarima koji su ih naružili. Zubne proteze koje VDP-u pristignu iz država koje nisu dio carinskog područja Unije deklariraju se prilikom svog dolaska u Nizozemsku kako bi bile puštene u slobodan promet.

23 U svojoj prijavi PDV-a za prvo tromjesečje 2006. VDP je prijavio, u odnosu na isporuke zubnih proteza obavljene u tom razdoblju zubarima sa sjedištem u Nizozemskoj, da su predmetne isporuke bile izuzete od PDV-a, sukladno članku 11. stavku 1. točki (g) broju 1 Zakona o PDV-u, u njegovoj verziji koja je bila na snazi do 1. siječnja 2008. On je k tomu odbio PDV, koji mu je bio obračunat tijekom tog tromjesečja za isporuke dotičnih proteza, na temelju tumačenja Suda članka 17. stavka 2. Šeste direktive u predmetu u kojem je donesena presuda VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792). Porezna uprava odbila je taj odbitak na temelju članka 15. stavka 2. Zakona o PDV-u te je odbio žalbu koju je podnio VDP.

24 Za isporuke zubnih proteza obavljene zubarima sa sjedištem u Nizozemskoj u trećem tromjesečju 2008. VDP nije platio PDV prema prijavi, obrazlažući to činjenicom da je od 1. siječnja 2008. imao status „zubnog tehničara“, u smislu članka 132. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u, i procjenjujući stoga da ima pravo na izuzeće, sukladno članku 11. stavku 1. točki (g) broju 1 Zakona o PDV-u. Sukladno članku 15. stavku 2. tog zakona, VDP nije odbio porez koji mu je bio obračunat tijekom tog tromjesečja za predmetne isporuke.

25 Osim toga, VDP je za to tromjesečje prijavio i platio porez na uvoz i stjecanje unutar Zajednice zubnih proteza iz laboratorija sa sjedištem izvan Nizozemske. Međutim, naknadno je ocijenio da nije obavezan platiti taj porez u odnosu na uvoz zubnih proteza, sukladno članku 21. točki (c) Zakona o PDV-u, tumačenom s člankom 143. točkom (a) Direktive o PDV-u, i, u odnosu na stjecanje unutar Zajednice tih proteza, sukladno članku 17. e točki (a) Zakona o PDV-u, tumačenom s člankom 140. točkom (a) Direktive o PDV-u. Žalbu koju je VDP s tim u vezi podnio također je odbila porezna uprava.

26 U odnosu na prvo tromjesečje 2006., Rechtbank te Haarlem odbio je tužbu VDP-a i ocijenio da primjena izuzeća sukladno članku 11. stavku 1. točki (g) Zakona o PDV-u dovodi do isključenja odbitka pretporeza sukladno članku 15. stavku 2. Zakona o PDV-u. VDP je protiv odluke tog suda podnio žalbu.

27 U odnosu na treće tromjesečje 2008., Rechtbank te Haarlem ocijenio je osnovanom tužbu VDP-a te je utvrdio da sukladno, s jedne strane, članku 21. točki (c) Zakona o PDV-u, zajedno s člankom 143. točkom (a) Direktive o PDV-u, te, s druge strane, članku 17. e točki (a) Zakona o PDV-u, zajedno s člankom 140. točkom (a) Direktive o PDV-u, ne postoji obveza plaćanja PDV-a na uvoz i stjecanje unutar Zajednice zubnih proteza, s obzirom na to da je osnovica uvijek isporuka stranog zubnog tehničara, a takva je isporuka izuzeta u Nizozemskoj. Staatssecretaris je protiv te odluke podnio žalbu.

28 Hoge Raad der Nederlanden smatra da se i žalba VDP-a kao i žalba Staatssecretarisa odnose na pitanja prava Unije.

29 U tim okolnostima Hoge Raad der Nederlanden odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 17. stavke 1. i 2. Šeste direktive tumačiti na način da poreznom obvezniku daje pravo na odbitak čak i kada nacionalna pravna odredba propisuje izuzeće koje nije propisano tom direktivom (izuzeće koje isključuje pravo na odbitak)?

2. Treba li članak 143. točke (a) i članak 140. točke (a) i (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se izuzeće od poreza koja su njima propisana ne primjenjuju na uvoz i na stjecanje unutar Zajednice zubnih proteza? U slučaju negativnog odgovora, je li korištenje izuzeća podvrgnuto uvjetu da zubne proteze iz inozemstva isporučuju zubar ili zubni tehničar ili da se one isporučuju zubaru ili zubnom tehničaru ili je ono podvrgnuto kumulativno tim dvama uvjetima?“

Predmet C-154/13

30 Predmet C-154/13 odnosi se na X, sa sjedištem u Nizozemskoj, koji obavlja stomatološku djelatnost koja je, sukladno članku 11. stavku 1. točki (g) broju 1 Zakona o PDV-u, izuzeta od PDV-a bez prava na odbitak. Tijekom razdoblja od 1. siječnja do 30. rujna 2008. godine X je od zubnog tehničara sa sjedištem u Njemačkoj stekao zubne proteze koje su X-u prevezene i isporučene iz Njemačke bez obračunavanja PDV-a. X prema prijavi nije platio PDV na stjecanje unutar Zajednice u odnosu na tu kupnju. Porezna uprava smatra da je ipak riječ o takvom stjecanju te je izdala novo porezno rješenje.

31 Rechtbank te's Gravenhage ocijenio je tužbu X-a osnovanom. Taj sud smatra da članak 17.e Zakona o PDV-u i članak 140. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je, u slučaju isporuke zubne proteze od strane zubara ili zubnog tehničara sa sjedištem izvan Nizozemske, odgovarajuće stjecanje unutar Zajednice klijenta u Nizozemskoj izuzeto od PDV-a, s obzirom na to da je takva isporuka također izuzeta ako se obavlja u Nizozemskoj. Staatssecretaris podnio je žalbu protiv te odluke i uputio na, među ostalim, oporezivost isporuka zubnih proteza u Njemačkoj.

32 U tim okolnostima Hoge Raad der Nederlanden odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 140. točke (a) i (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se izuzeće od PDV-a koje on propisuje ne primjenjuje na stjecanje unutar Zajednice zubnih proteza? Ako je odgovor negativan, je li korištenje izuzeća podvrgnuto uvjetu da zubne proteze iz inozemstva isporučuju zubar ili zubni tehničar ili da se one isporučuju zubaru ili zubnom tehničaru ili je ono podvrgnuto kumulativno tim dvama uvjetima?

2. Ako se izuzeće od PDV-a iz članka 140. točka (a) i (b) Direktive o PDV-u (pod uvjetima navedenima u prvom pitanju ili bez tih uvjeta) primjenjuje na stjecanje unutar Zajednice zubnih proteza: primjenjuje li se u zemljama, poput Kraljevine Nizozemske, koje primjenjuju izuzeće iz članka 132. Direktive o PDV-u, također izuzeće na stjecanje unutar Zajednice zubnih proteza iz države članice koja je koristila pravila o izuzecima i prijelazna pravila iz članka 370. Direktive o PDV-u?“

Predmet C-160/13

33 Predmet C-160/13 odnosi se na Nobel, sa sjedištem u Nizozemskoj, koje ima status zubnog tehničara u smislu članka 11. stavka 1. točke (g) broja 1 Zakona o PDV-u. Nobel je posrednik u prodaji zubnih proteza. Ono prodaje i isporučuje te proteze, na temelju prethodne narudžbe, zubotehničkim laboratorijima sa sjedištem u Nizozemskoj. Zubne proteze proizvodi u

Švedskoj društvo majka Nobela, A AB (u daljnjem tekstu: A), koje je također zubni tehničar. A isporučuje proteze, za ugovorenu naknadu, Nobelu, koji ih potom dostavlja laboratorijima.

34 U odnosu na zubne proteze isporučene u prosincu 2008., A nije obračunao PDV. Nobel je za te isporuke, prema poreznoj prijavi, platio PDV na stjecanje unutar Zajednice. On je zatim s tim u vezi podnio žalbu. Rechtbank te Haarlem prihvatio je njegovu žalbu i ocijenio da članak 17.e Zakona o PDV-u i članak 140. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je, u slučaju isporuke zubne proteze od strane zubara ili zubnog tehničara sa sjedištem izvan Nizozemske, odgovarajuće stjecanje unutar Zajednice klijenta u Nizozemskoj izuzeto od PDV-a, s obzirom na to da je takva isporuka također izuzeta ako se obavlja u Nizozemskoj. Staatssecretaris je protiv odluke tog suda podnio žalbu.

35 U tim okolnostima Hoge Raad der Nederlanden odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 140. točke (a) i (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se izuzeće od PDV-a koje propisuje ne primjenjuje na stjecanje unutar Zajednice zubnih proteza? Ako je odgovor negativan, je li korištenje izuzeća podvrgnuto uvjetu da zubne proteze iz inozemstva isporučuju zubar ili zubni tehničar ili da se one isporučuju zubaru ili zubnom tehničaru ili je ono podvrgnuto kumulativno tim dvama uvjetima?“

36 Rješenjem predsjednika Suda od 4. lipnja 2013. predmeti C-144/13, C-154/13 i C-160/13 spojeni su u svrhu pisanog i usmenog postupka kao i presude.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje u predmetu C-144/13

37 Sud koji je uputio zahtjev u svom prvom pitanju u predmetu C-144/13 u biti pita treba li članak 168. Direktive o PDV-u, u kojem je preuzet sadržaj članka 17. stavka 2. Šeste direktive, tumačiti na način da kad je izuzeće predviđeno nacionalnim pravom neusklađeno s Direktivom o PDV-u, članak 168. te direktive ne dopušta poreznom obvezniku koristiti se tim izuzećem i pozivati se na pravo na odbitak.

38 Sud je već imao priliku utvrditi da, kad je izuzeće predviđeno nacionalnim pravom neusklađeno s Direktivom o PDV-u, članak 168. te direktive ne dopušta poreznom obvezniku koristiti se tim izuzećem i pozivati se na pravo na odbitak (presuda MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, t. 45.).

39 Naime, kao što isti je nezavisna odvjetnica u točki 37. svog mišljenja, kad se porezni obveznik nalazi u takvoj situaciji, valja primijeniti nacionalno izuzeće i odreći se prava na odbitak ili oporezovati svoje transakcije PDV-om na temelju prava Unije te potom koristiti pogodnost odbitka pretporeza.

40 Slijedom navedenog, na prvo pitanje u predmetu C-144/13 valja odgovoriti da članak 168. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, kad je izuzeće od PDV-a predviđeno nacionalnim pravom neusklađeno s Direktivom o PDV-u, članak 168. te direktive ne dopušta poreznom obvezniku koristiti se tim izuzećem i pozivati se na pravo na odbitak.

Drugo pitanje u predmetu C-144/13, prvo pitanje u predmetu C-154/13, i pitanje u predmetu 160/13

41 Sud koji je uputio zahtjev u svom drugom pitanju u predmetu C-144/13, prvom pitanju u predmetu C-154/13 i u svom pitanju u predmetu C-160/13 u biti pita primjenjuje li se izuzeće od

PDV-a propisano u članku 140. točka (a) i (b) i članku 143. točka (a) Direktive o PDV-u na stjecanje unutar Zajednice i uvoz zubnih proteza te je li, ovisno o slučaju, korištenje tim izuzećem podvrgnuto uvjetu da zubne proteze iz druge države članice ili iz treće zemlje isporučuju zubar ili zubni tehničar ili da se one isporučuju zubaru ili zubnom tehničaru ili je to izuzeće podvrgnuto kumulativno tim dvama uvjetima.

42 Valja utvrditi da se članci 132., 140. i 143. Direktive o PDV-u nalaze u okviru sustava izuzeća predviđenog u glavi IX. pod nazivom „Izuzeća“. Te odredbe propisuju sustav izuzeća za transakcije koje se odnose na određenu robu ako su ispunjeni određeni uvjeti.

43 Međutim, cilj izuzeća iz članka 132. stavka 1. Direktive o PDV-u jest olakšavanje pristupa određenim uslugama i isporuci određene robe izbjegavanjem povećanih troškova do kojih bi došlo njihovim oporezivanjem PDV-om (vidjeti u tom smislu presude Komisija/Njemačka, C-287/00, EU:C:2002:388, t. 47. i MDDP, EU:C:2013:778, t. 26.).

44 Stalna je sudska praksa da navedena izuzeća predstavljaju autonomne pojmove prava Unije s ciljem izbjegavanja razilaženja u primjeni sustava PDV-a među državama članicama (vidjeti među ostalim presude CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, t. 15., i Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, t. 23.).

45 Usto valja podsjetiti da je cilj članka 132. Direktive o PDV-u izuzimanje od PDV-a određenih aktivnosti od javnog interesa. Ta odredba ipak ne isključuje sve aktivnosti od javnog interesa iz primjene PDV-a, nego izuzima samo one koje navodi i detaljno opisuje (presuda Institute of the Motor Industry, C-149/97, EU:C:1998:536, t. 18.).

46 Izuzeće isporuke zubnih proteza od strane zubara i zubnih tehničara namijenjeno je osiguranju da isporuka proizvoda koji se odnose na zdravlje ne postane nedostupna zbog povećanih troškova tih proizvoda ako se njihova isporuka oporezuje PDV-om (vidjeti vezano uz članak 13.A stavak 1. točku (b) Šeste direktive, koji je postao članak 132. stavak 1. točka (b) Direktive o PDV-u, presudu Komisija/Francuska, C-76/99, EU:C:2001:12, t. 23.).

47 U odnosu na članak 140. točku (a) Direktive o PDV-u, on nalaže državama članicama da izuzmu stjecanje robe unutar Zajednice čija bi isporuka od strane poreznih obveznika u svim okolnostima bila izuzeta unutar njihovog teritorija.

48 Najprije valja istaknuti, kako isti je nezavisna odvjetnica u točki 45. svog mišljenja, da se izraz „unutar njihovog teritorija“ odnosi na državu članicu uvoza. To proizlazi iz usporedbe s odredbama poput članka 88., članka 207. ili članka 214. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, koji sadrže isti izraz.

49 Stoga, kako bi se utvrdilo je li stjecanje robe unutar Zajednice izuzeto od PDV-a, valja provjeriti je li isporuka te iste robe izuzeta na području države članice odredišta.

50 U glavnim postupcima stjecanje unutar Zajednice zubnih proteza može biti obuhvaćeno područjem primjene članka 140. točke (a) Direktive o PDV-u i na taj način biti izuzeto ako je izuzeto na teritoriju države članice odredišta. Međutim, budući da članak 132. stavak 1. točka (e) te direktive nalaže državama članicama izuzeće isporuka zubnih proteza od strane zubara i zubnih tehničara, isporuka tog proizvoda na području države članice nužno je izuzeta ako država članica nije uvela prijelazna pravila iz članka 370. Direktive o PDV-u.

51 Dakle, stjecanje unutar Zajednice zubnih proteza od strane zubara i zubnih tehničara obuhvaćeno je područjem primjene članka 140. točke (a) Direktive o PDV-u.

52 Također valja utvrditi da se izuzeće konačnog uvoza robe iz članka 143. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u očitito temelji na članku 140. točki (a) te direktive, uz razliku da se izuzete transakcije odnose na konačan uvoz robe.

53 Naime, kako bi se utvrdilo je li uvoz robe unutar Zajednice izuzet od PDV-a, valja provjeriti je li isporuka te iste robe izuzeta na području države članice odredišta. Iz teksta predmetnih odredbi zapravo proizlazi da je zakonodavac Unije predvidio identičan mehanizam za članak 140. točku (a) i članak 143. stavak 1. točku (a) Direktive o PDV-u.

54 Proizlazi da te dvije odredbe treba tumačiti na jednak način.

55 Budući da je relevantan kriterij za zubne proteze izuzeće isporuke robe u državi članici odredišta, na izuzeće u članku 132. stavku 1. točki (e) Direktive o PDV-u treba se pozivati pod jednakim uvjetima kao i u odnosu na članak 140. točku (a) te direktive. Stoga je konačan uvoz zubnih proteza od strane zubara i zubnih tehnika obuhvaćen područjem primjene članka 143. stavka 1. točke (a) te direktive.

56 Kad je riječ o članku 140. točki (b) Direktive o PDV-u, kako bi se utvrdilo može li stjecanje robe unutar Zajednice biti izuzeto u državi članici, treba provjeriti je li konačan uvoz te iste robe na teritorij spomenute države članice izuzet na temelju članka 143. stavka 1. točke (a) te direktive.

57 U odnosu na pitanje o nužnim uvjetima za izuzeće, valja utvrditi da iz samog teksta članka 132. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u proizlazi da je ono podvrgnuto uvjetu da zubne proteze isporučuju zubari ili zubni tehnici.

58 Slijedom navedenog, na drugo pitanje u predmetu C-144/13, na prvo pitanje u predmetu C-154/13 i na pitanje u predmetu C-160/13 valja odgovoriti da članak 140. točke (a) i (b) i članak 143. stavak 1. točku (a) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se izuzeće od PDV-a koje oni propisuju primjenjuje na stjecanje unutar Zajednice i na konačan uvoz zubnih proteza isporučenih od strane zubara i zubnih tehnika ako država članica isporuke ili uvoza nije uvela prijelazne propise iz članka 370. te direktive.

Drugo pitanje u predmetu C-154/13

59 Sud koji je uputio zahtjev u svom drugom pitanju u predmetu C-154/13 u biti pita treba li članak 140. točke (a) i (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se izuzeće od PDV-a koje je njime propisano primjenjuje i u slučaju stjecanja unutar Zajednice zubnih proteza iz države članice koja je uvela pravila o izuzecima i prijelazna pravila iz članka 370. Direktive o PDV-u.

60 Valja podsjetiti da je zajednički sustav PDV-a rezultat progresivnog usklađivanja nacionalnih zakonodavstava u okviru članka 113. i 115. UFEU-a. Kao što je Sud više puta utvrdio, to je usklađivanje, kako je ostvareno na temelju uzastopnih direktiva i, osobito, na temelju Šeste direktive, još uvijek samo djelomično (presude ORO Amsterdam Beheer i Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, t. 21., i Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, t. 50.).

61 Naime, Direktiva o PDV-u u svom članku 370. ovlašćuje države članice da održe na snazi određene odredbe iz svog nacionalnog zakonodavstva koje je prethodilo toj direktivi, a koje bi bez tog ovlaštenja njoj bilo protivno (vidjeti u tom smislu presude Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, t. 38. i Eurodental, EU:C:2006:763, t. 51.).

62 Dakle, iz odgovora na drugo pitanje u predmetu C 144/13, na prvo pitanje u predmetu C 154/13 i na pitanje u predmetu C 160/13 proizlazi da, kako bi se utvrdilo može li stjecanje robe unutar Zajednice biti izuzeto, valja provjeriti jesu li isporuka ili uvoz te iste robe izuzeti na području

države članice odredišta. Proizlazi da je relevantni kriterij sustav koji se primjenjuje u državi članici odredišta.

63 Ako ta država nije uvela pravila o izuzecima i prijelazna pravila iz članka 370. Direktive o PDV-u, i stoga primjenjuje izuzeće propisano člankom 132. stavkom 1. točkom (e) te direktive, izuzeće propisano člankom 140. točkama (a) i b) te direktive također će se primjenjivati. Stoga će biti neovisno o tome je li država članica porijekla uvela spomenuta pravila o izuzecima i prijelazna pravila iz članka 370. Direktive o PDV-u.

64 Slijedom navedenog, na drugo pitanje u predmetu C-154/13 valja odgovoriti da članak 140. točke (a) i (b) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se izuzeće od PDV-a koje je njime propisano primjenjuje i u slučaju stjecanja unutar Zajednice zubnih proteza iz države članice koja je uvela pravila o izuzecima i prijelazna pravila iz članka 370. Direktive o PDV-u.

Troškovi

65 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2007/75/EZ od 20. prosinca 2007., treba tumačiti na način da, kad je izuzeće od poreza na dodanu vrijednost predviđeno nacionalnim pravom neusklađeno s Direktivom 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2007/75, članak 168. te direktive ne dopušta poreznom obvezniku koristiti se tim izuzećem i pozivati se na pravo na odbitak.**

2. **Članak 140. točke (a) i (b) i članak 143. stavak 1. točka (a) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2007/75, treba tumačiti na način da se izuzeće od poreza na dodanu vrijednost koje oni propisuju primjenjuje na stjecanje unutar Zajednice i na konačan uvoz zubnih proteza isporučenih od strane zubara i zubnih tehnika ako država članica isporuke ili uvoza nije uvela prijelazna pravila iz članka 370. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2007/75.**

3. **Članak 140. točke (a) i (b) Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2007/75, treba tumačiti na način da se izuzeće od poreza na dodanu vrijednost koje je njime propisano primjenjuje i u slučaju stjecanja unutar Zajednice zubnih proteza iz države članice koja je uvela pravila o izuzecima i prijelazna pravila iz članka 370. te direktive.**

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski