

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2015. gada 26. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis – Atskaitījumi –
Atbrīvojumi no nodokļa – Zobu protēžu piegāde

Apvienotās lietas C-144/13, C-154/13 un C-160/13

par līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lūgumiem, kas pieņemti 2013. gada 1. un 8. martā un kas
tiesā reģistrēti attiecīgi 2013. gada 21., 27. un 28. martā, tiesvedības

VDP Dental Laboratory NV

pret

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13)

un

Staatssecretaris van Financiën

pret

X BV (C-154/13),

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

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši S. Rodins [S. Rodin], E.
Borgs Bartets [A. Borg Barthet] (referenti), M. Bergere [M. Berger] un F. Biltšens [F. Biltgen].

Ģenerāladvokāte J. Kokote [J. Kokott],

sekretāre M. Ferreira [M. Ferreira], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2014. gada 19. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- VDP Dental Laboratory NV vērda – R. Oorthuizen, belastingadviseur,
- Nobel Biocare Nederland BV vērda – G. C. Bulk, adviseur,
- Nīderlandes valdības vērda – M. Bulterman un M. Noort, kā arī J. Langer, pārstāji,
- Igaunijas valdības vērda – N. Grünberg, pārstāve,
- Eiropas Komisijas vērda – A. Cordewener un E. Manhaeve, pārstāji,

noklausījies ģenerālvokātes secinājumus 2014. gada 4. septembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 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.), kas grozīta ar Padomes 2005. gada 12. decembra Direktīvu 2005/92/EK (OV L 345, 19. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. panta 1. un 2. punktu un Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2007. gada 20. decembra Direktīvu 2007/75/EK (OV L 346, 13. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 140. panta a) un b) punktu un 143. panta a) punktu, lasot kopā ar šīs direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktu un 370. pantu.

2 Šie līgumi ir iesniegti, izskatot strīdus starp *VDP Dental Laboratory NV* (turpmāk tekstā – “VDP”) un *Staatssecretaris van Financiën* (turpmāk tekstā – “Staatssecretaris”) un *Staatssecretaris* pret *X BV* (turpmāk tekstā – “X”), no vienas puses, un *Nobel Biocare Nederland BV* (turpmāk tekstā – “Nobel”), no vienas puses, par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) iekasēšanu par 2006. un 2008. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Pamatlietas ir par PVN iekasēšanu par 2006. un 2008. gadu. Tādējādi piemērojamas ir Sestā direktīva, kā arī PVN direktīva. Ēmot vērā pamatlietas aplūkojamo laika posmu, atbilstošās tiesību normas ir attiecīgās Sestās direktīvas un PVN direktīvas normas.

Sestā direktīva

4 Sestās direktīvas 13. panta A daļā par atbrīvojumiem dažādu darbību sabiedrības interesēs valsts ietvaros ir noteikts:

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

[..]

e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādāto zobu protēzes;

[..].”

5 Šīs direktīvas 17. panta, redakcijā, kas izriet no tās 28.f panta (turpmāk tekstā – “Sestās direktīvas 17. pants”) un kura nosaukums ir “Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma”, 1. un 2. punktā ir noteikts šādi:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek

nodok?us, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:

- a) [PVN], kas ir j?maks? vai ir samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, ko vi?am pieg?d?jis [vai sniedzis] vai pieg?d?s [vai sniegs] cits nodok?u maks?t?js, kuram ir j?maks? nodok?i valsts teritorij?;
- b) [PVN], kas maks?jams vai samaks?ts par ievest?m prec?m;
- c) [PVN], kas ir j?maks? saska?? ar 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu, 6. panta 3. punktu un 28.a panta 6. punktu.
- d) [PVN], kas ir j?maks? saska?? ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu.”

PVN direkt?va

6 PVN direkt?vas 131. pant? ir noteikts:

“Š?s sada?as 2. l?dz 9. noda?? paredz?tos atbr?vojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piem?ro saska?? ar noteikumiem, ko dal?bvalstis pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du iesp?jamu kr?pšanu, izvair?šanos un ?aunpr?t?gu izmantošanu.”

7 Š?s direkt?vas 132. panta 1. punkt?, bijušaj? Sest?s direkt?vas 13. panta A da??, ir teikts, ka:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

[..]

- d) cilv?ka org?nu, asi?u un piena pieg?des;
- e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehni?i, darbojoties sav? profesij?, k? ar? zob?rstu un zobu tehni?u pieg?d?tas zobu prot?zes;

[..].”

8 Min?t?s direkt?vas 138. panta 1. punkt? ir nor?d?ts:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a t?du pre?u pieg?di, kuras p?rdev?js, pirc?js vai cita persona p?rdev?ja vai pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? uz galamr?i ?rpus to attiec?g?s teritorijas, bet Kopien?, ja pieg?di veic citam nodok?a maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?a maks?t?ja un kas k? t?da r?kojas dal?bvalst?, kas nav nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts.”

9 Saska?? ar š?s pašas direkt?vas 140. pantu:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

- a) to pre?u ieg?di Kopienas iekšien?, kuru pieg?de, ja to veiktu nodok?a maks?t?js, jebkuros apst?k?os b?tu atbr?vota no nodok?a dal?bvalsts attiec?gaj? teritorij?;
- b) to pre?u ieg?di Kopienas iekšien?, kuru imports jebkuros apst?k?os b?tu atbr?vots no nodok?a saska?? ar 143. panta a), b) un c) apakšpunktu, un e) l?dz l) apakšpunktu;

[..].”

10 PVN direktīvas 143. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādu darījumu:

a) preču galīgā importu, ja šādu preču piegāde, ko veic nodokļa maksātājs, jebkuros apstākļos ir atbrīvota no nodokļa dalībvalsts attiecīgajā teritorijā.”

11 PVN direktīvas 167. pants ir šāds:

“Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams.”

12 Šīs direktīvas 168. pants, kas ir bijušais Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts, ir šāds:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

c) PVN, kas maksājams par preču iegādi Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

d) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 21. un 22. pantu;

e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī.”

13 PVN direktīvā ir paredzētas arī dažādas “atkāpes valstīm, kas 1978. gada 1. janvārī bija Kopienas dalībvalstis”, tostarp pamatojoties uz tās 370. pantu, kurā ir paredzēts:

“Dalībvalstis, kuras 1978. gada 1. janvārī uzlika nodokli X pielikuma A daļēji minētajiem darījumiem, drīkst turpināt uzlikt šiem darījumiem nodokli.”

14 Šīs direktīvas X pielikuma A daļas, kuras nosaukums ir “Darījumi, par ko dalībvalstis var turpināt uzlikt nodokli”, 1) punktā ir noteikts:

“Pakalpojumi, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes.”

15 EKL 90. pants (tagadējais LESD 110. pants) bija izteikts šādi:

“Dalībvalstis citu dalībvalstu ražojumiem tieši vai netieši neuzliek iekšējos nodokļus, kas lielāki par tiem, kas tieši vai netieši uzlikti līdzīgiem vietējiem ražojumiem.

Dalībvalstis turklāt neuzliek citu dalībvalstu ražojumiem tādus iekšējos nodokļus, kas netieši aizsargā citus ražojumus.”

Nīderlandes tiesības

16 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting*, *Staatsblad* 1968, Nr. 329; turpmāk tekstā – “PVN kodekss”), redakcijā, kas bija spēkā no 2003. gada 1. janvāra līdz 2007. gada 1. janvārim, 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta 1° punkts ir noteikts:

“Atbilstoši valsts pārvaldes vispārējā rīkojumā paredzētiem noteikumiem no PVN atbrīvo:

pakalpojumus, kurus sniedz profesionāli, kuru profesija ir reglamentēta Likumā par personu veselības aprūpes nozares profesijām [*Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg*] vai pamatojoties uz to; psihologu un zobu tehniķu sniegtos pakalpojumus; zobu protēžu piegādes; slimnieku vai ievainoto pārvadājumus ar neatliekamās palīdzības transportu.”

17 2008. gada redakcijā minētā kodeksa 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta 1° punkts bija šāds:

“Atbilstoši valsts pārvaldes vispārējā rīkojumā paredzētiem noteikumiem no PVN atbrīvo:

medicīnas pakalpojumus personām, kurus sniedz profesionāli, kuru profesija ir reglamentēta Likumā par personu veselības aprūpes nozares profesijām, kā arī psihologa pakalpojumus; zobu tehniķu pakalpojumus, ko tie sniedz savas darbības ietvaros; zobu tehniķu un zobārstu veiktas zobu protēžu piegādes; slimnieku vai ievainoto pārvadājumus ar neatliekamās palīdzības transportu”.

18 Minētā kodeksa 15. panta 2. punkts, redakcijā, kas bija spēkā 2006. gadā, ir paredzēts, ka:

“Ciktāl preces vai pakalpojumi tiek izmantoti uzņēmuma pakalpojumu sniegšanai 11. un 28.k panta izpratnē, nodokli var atskaitīt tikai tad, ja tie ir 11. panta i), j) un k) punkts minētie pakalpojumi, ar nosacījumu, ka šo pakalpojumu pircēja domicils vai reģistrācijas vieta ir ārpus Kopienas, vai ar nosacījumu, ka šie pakalpojumi ir tiešai saistīti ar precēm, kuras paredzētas eksportēt no Kopienas.”

19 PVN kodeksa 17.e pantā ir teikts, ka:

“Ar ministrijas rīkojumu saskaņā ar tajā noteiktajiem nosacījumiem un ierobežojumiem atbrīvojumu no nodokļa piešķir tādā preču iegādei Kopienas iekšienā

- a. kuru piegāde uz Nīderlandi ir jebkurā gadījumā atbrīvota nodokļa;
- b. kuram atbrīvojumu no nodokļa jebkurā gadījumā piemērotu ieviešanas brīdī;
- c. attiecībā uz kurām jebkurā gadījumā pastāv tiesības saņemt pilnāgu atmaksu.”

20 PVN kodeksa 21. panta c) punkts ir noteikts šādi:

“Saskaņā ar ministrijas rīkojumu un atbilstoši tajā ietvertiem nosacījumiem un ierobežojumiem no nodokļa atbrīvo:

- a) preces, kuru piegāde uz Nīderlandi ir jebkurā gadījumā atbrīvota nodokļa.”

21 Rīkojuma, ar ko īsteno PVN kodeksu, 16.a panta 1. punkta a) apakšpunkts ir noteikts:

“Pre?u ieg?des Kopienas iekšien? 17.e panta izpratn? ir:

a) cilv?ku org?nu, asi?u un piena ieg?des Kopienas iekšien?.”

Pamatlietas un prejudici?lie jaut?jumi

Lieta C?144/13

22 Str?ds pamatliet? C?144/13 attiecas uz *VDP*, N?derland? dibin?tu zobu prot?žu tirdzniec?bas starpniec?bas uz??mumu. P?c N?derland? vai ?rpus t?s re?istr?tu zob?rstu iepriekš?ja pas?t?juma zobu prot?zes izgatavoja t?s laboratorij?s, kur?m bija zobu tehni?u statuss un kuras ar? ir re?istr?tas ?rpus N?derlandes – k? ?rpus Eiropas Savien?bas, t? t?s iekšien?. Attiec?g?s laboratorijas zobu prot?zes pieg?d? *VDP*, kura t?s savuk?rt pieg?d? t?s pas?t?jušajiem zob?rstiem. Zobu prot?zes, kuras *VDP* sa?em no valst?m, kuras atrodas ?rpus Savien?bas muitas teritorijas, tiek deklar?tas, ievēdot N?derland? ar m?r?i laist br?v? apgroz?b?.

23 Sav? PVN deklar?cij? par 2006. gada pirmo ceturksni *VDP* attiec?b? uz šaj? laika posm? N?derland? re?istr?tiem zob?rstiem pieg?d?taj?m zobu prot?z?m nor?d?ja, ka attiec?g?s pieg?des ir atbr?votas no PVN atbilstoši PVN kodeksa 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta 1° punktam redakcij?, kas bija piem?rojama l?dz 2008. gada 1. janv?rim. T? turkl?t PVN, kas tai par attiec?gaj?m prot?žu pieg?d?m bija apr??in?ts par šo trimestri, atskait?ja, pamatodam?s uz Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta interpret?ciju, kuru ir sniegusi Tiesa spriedum? *VDP Dental Laboratory* (C?401/05, EU:C:2006:792). Inspektors atteica šo atskait?jumu, pamatodamies uz PVN kodeksa 15. panta 2. punktu, un *VDP* iesniegto s?dz?bu noraid?ja.

24 Par 2008. gada trešaj? ceturksn? veiktaj?m zobu prot?žu pieg?d?m N?derland? re?istr?tiem zob?rstiem *VDP* atbilstoši deklar?cijai PVN nemaks?ja, pamatodam?s uz apst?kli, ka tai kopš 2008. gada 1. janv?ra bija pieš?irts “zobu tehni?a” statuss PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratn?, un uzskat?dama, ka t?d?j?di uz to attiecas atbr?vojums saska?? ar PVN kodeksa 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta 1° punktu. Atbilstoši PVN kodeksa 15. panta 2. punktam *VDP* tai par min?taj?m pieg?d?m šaj? ceturksn? apr??in?to nodokli neatskait?ja.

25 *VDP* par min?to ceturksni deklar?ja un samaks?ja nodokli saist?b? ar ?rpus N?derlandes re?istr?t?s laboratorij?s izgatavotu zobu prot?žu importu un ieg?di Kopienas iekšien?. Tom?r v?l?k t? uzskat?ja, ka tai nav j?maks? nodoklis par deklar?to prot?žu importu atbilstoši PVN kodeksa 21. panta c) punktam, lasot to kop? ar PVN direkt?vas 143. panta a) punktu, un par šo prot?žu ieg?di Kopienas iekšien? – atbilstoši PVN kodeksa 17.e panta a) punktam, lasot kop? ar PVN direkt?vas 140. panta a) punktu. S?dz?bu, ko *VDP* par šo faktu iesniedza, inspektors ar? noraid?ja.

26 Attiec?b? uz 2006. gada pirmo ceturksni *Rechtbank te Haarlem* [H?rlemas tiesa] *VDP* pras?bu noraid?ja un atzina, ka, piem?rojot atbr?vojumu saska?? ar PVN kodeksa 11. panta 1. punkta g) apakšpunktu, tiktu izsl?gta priekšnodok?a atskait?šana atbilstoši PVN kodeksa 15. panta 2. punktam. *VDP* par š?s tiesas spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu.

27 Attiecībā uz 2008. gada trešo ceturksni *Rechtbank te Haarlem* prasību, ko VDP bija cēlusi, atzina par pamatotu un noteica, ka saskaņā ar, pirmkārt, PVN kodeksa 21. panta c) punktu, lasot kopā ar PVN direktīvas 143. panta a) punktu, un, otrkārt, PVN kodeksa 17.e panta a) punktu, lasot kopā ar PVN direktīvas 140. panta a) punktu, par zobu protēžu importu un iegādi Kopienas iekšienā PVN nav jāmaksā, jo pamatā joprojām ir jāvalstīs reģistrēta zobu tehniķa veiktais piegādes un šādas piegādes Nīderlandē ir atbrīvotas no nodokļa. *Staatssecretaris* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību.

28 *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] uzskata, ka gan VDP, gan *Staatssecretaris* iesniegtās sūdzības rada Savienības tiesību jautājumus.

29 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja valsts tiesību norma pretrunā direktīvai paredz atbrīvojumu (attiecībā uz kuru ir liegtas tiesības uz atskaitēšanu), nodokļa maksātājs, atsaucoties uz [Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punktu], iegādāties tiesības uz atskaitēšanu?

2) Vai PVN direktīvas 143. panta a) punkts un 140. panta a) un b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šādas normas ietvertie atbrīvojumi no PVN nav piemērojami zobu protēžu importam un iegādei Kopienas iekšienā? Ja nē, vai atbrīvojuma piemērošana ir atkarīga no priekšnosacījuma, ka zobu protēzes no jāvalstī m piegādā zobārsti vai zobu tehniķi un/vai tās tiek piegādātas zobārstam vai zobu tehniķim?”

Lieta C-154/13

30 Lieta C-154/13 attiecas uz Nīderlandē reģistrēto X, kuram pieder zobārstniecības kabinets un kura darbības saskaņā ar PVN kodeksa 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta 1° punktu ir atbrīvotas no PVN bez atskaitēšanas tiesībām. Laika posmā no 2008. gada 1. janvāra līdz 30. septembrim X no Vācijas reģistrēta zobu tehniķa iegādājās zobu protēzes, kuras X atveda un piegādāja no Vācijas, neapņēmot PVN. X atbilstoši deklarācijai par šiem pirkumiem PVN nesamaksāja, pamatojoties uz iegādāto Kopienas iekšienā. Inspektors uzskata, ka tās tomēr ir šādas piegādes, un izdeva paziņojumu par nodokļa pārrēķinu.

31 *Rechtbank te 's-Gravenhage* [Hāgas tiesa] X prasību atzina par pamatotu. Šā tiesa norādīja, ka PVN kodeksa 17.e pants un PVN direktīvas 140. pants ir interpretējami tādējādi, ka gadījumā, kad zobu protēzes piegādā ārpus Nīderlandes reģistrēti zobārsti vai zobu tehniķi, attiecīgā Nīderlandes klienta veikta iegāde Kopienas iekšienā ir atbrīvota no PVN, jo šāda piegāde no nodokļa ir atbrīvota arī gadījumā, kad tā notiek Nīderlandē. *Staatssecretaris* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību un tostarp norādīja, ka Vācijas zobu protēžu piegādes ir apliekamas ar nodokli.

32 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai PVN direktīvas 140. panta a) un b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šādas normas ietvertie atbrīvojumi no PVN nav piemērojami zobu protēžu iegādei Kopienas iekšienā? Ja nē, vai atbrīvojuma piemērošana ir atkarīga no priekšnosacījuma, ka zobu protēzes no jāvalstī m piegādā zobārsti vai zobu tehniķi un/vai zobārstam vai zobu tehniķim?

2) Ja PVN direktīvas 140. panta a) un b) punkts paredz tais PVN izņēmumus (neatkarīgi no

pirmaj? jaut?jumu? paredz?tajiem nosac?jumiem) ir piem?rojams zobu prot?žu ieg?dei Kopienas iekšien?, vai t?d?s dal?bvalst?s k? N?derlandes Karalist?, kuras ir pan?kušas atbilsti PVN direkt?vas 132. panta atbr?vojumam, tas ir piem?rojams ar? zobu prot?žu ieg?dei Kopienas iekšien? no dal?bvalsts, kura ir izmantojusi PVN direkt?vas 370. pant? paredz?to atk?pes un p?rejas regul?jumu?”

Lieta C?160/13

33 Lieta C?160/13 attiecas uz N?derland? re?istr?to *Nobel*, kurai ir zobu tehni?a statuss PVN kodeksa 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta 1° punkta izpratn?. *Nobel* ir zobu prot?žu tirdzniec?bas starpniec?ce. T? p?rdod un pieg?d? zobu prot?zes p?c iepriekš?ja pas?t?juma zobu tehnikas laboratorij?m N?derland?. Zobu prot?zes tiek izgatavotas Zviedrij?, *Nobel* m?tesuz??mum? A AB (turpm?k tekst? – “A”), kuram ar? ir zobu tehni?a statuss. A prot?zes par iepriekš noteiktu samaksu pieg?d? *Nobel*, kura t?s p?c tam pieg?d? laboratorij?m.

34 Par 2008. gada decembr? pieg?d?taj?m zobu prot?z?m A neapr??in?ja PVN. Par š?m pieg?d?m *Nobel* atbilstoši deklar?cijai samaks?ja PVN par ieg?d?m Kopienas iekšien?. P?c tam t? par šo faktu iesniedza s?dz?bu. *Rechtbank te Haarlem* t?s s?dz?bu atzina par pamatotu un atzina, ka PVN kodeksa 17.e pants un PVN direkt?vas 140. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka gad?jum?, kad zobu prot?zes pieg?d? ?rpus N?derlandes re?istr?ts zob?rstis vai zobu tehni?is, attiec?g? N?derlandes klienta veikto ieg?de Kopienas iekšien? ir atbr?vota no PVN, jo š?da pieg?de no nodok?a ir atbr?vota ar? gad?jum?, kad t? notiek N?derland?. *Staatssecretaris* par š?s tiesas spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu.

35 Š?dos apst?k?os *Hoge Raad der Nederlanden* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai PVN direkt?vas 140. panta a) un b) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka šaj?s norm?s ietvertie atbr?vojumi no PVN nav piem?rojami zobu prot?žu ieg?dei Kopienas iekšien?? Ja n?, vai atbr?vojuma piem?rošana ir atkar?ga no priekšnosac?juma, ka zobu prot?zes no ?rvalst?m pieg?d? zob?rstis vai zobu tehni?is un/vai zob?rstam vai zobu tehni?im?”

36 Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2013. gada 4. j?niju r?kojumu lietas C?144/13, C?154/13 un C?160/13 rakstveida un mutv?rdu proces? un gal?g? sprieduma pasludin?šanai tika apvienotas.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu liet? C?144/13

37 Ar pirmo jaut?jumu liet? C?144/13 iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 168. pants, kur? ir p?r?emts Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta saturs, ir interpret?jams t?d? veid?, ka tad, ja valsts ties?b?s paredz?tais atbr?vojums no nodok?a nav sader?gs ar PVN direkt?vu, š?s direkt?vas 168. pants ne?auj nodok?u maks?t?jam sa?emt šo atbr?vojumu no nodok?a, vienlaic?gi izmantojot ties?bas uz atskait?šanu.

38 Tiesa jau ir atzinusi, ka gad?jum?, kad valsts ties?b?s paredz?tais atbr?vojums no nodok?a nav sader?gs ar PVN direkt?vu, š?s direkt?vas 168. pants ne?auj nodok?u maks?t?jam sa?emt šo atbr?vojumu no nodok?a, vienlaic?gi izmantojot ties?bas uz atskait?šanu (spriedums *MDDP*, C?319/12, EU:C:2013:778, 45. punkts).

39 K? savu secin?jumu 37. punkt? ir nor?d?jusi ?ener?ladvok?te, š?d? situ?cij? nodok?a maks?t?jam ir vai nu j?piem?ro valsts ties?b?s paredz?tais atbr?vojums no nodok?a, atsakoties no ties?b?m atskait?t priekšnodokli, vai ar? j?apliek savi dar?jumi ar PVN, atsaucoties uz

Savienības tiesībām, tādējādi iegūstot tiesības atskaitīt priekšnodokli.

40 Līdz ar to uz pirmo jautājumu liet. C?144/13 ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. pants ir interpretējams tādējādi, ka gadījumā, kad valsts tiesības paredztais atbrīvojums no PVN nav saderīgs ar PVN direktīvu, minētais 168. pants neapņemas maksājumu saņemto šo atbrīvojumu no nodokļa, vienlaicīgi izmantojot tiesības uz atskaitīšanu.

Par otro jautājumu liet. C?144/13, pirmo jautājumu liet. C?154/13 un jautājumu liet. C?160/13

41 Ar otro jautājumu liet. C?144/13, pirmo jautājumu liet. C?154/13, kā arī ar jautājumu liet. C?160/13 iesniedzētājam vaicā, vai PVN direktīvas 140. panta a) un b) punkts, kā arī tās 143. panta a) punkts paredztais atbrīvojums no PVN ir attiecināms uz zobu protēžu iegādi Kopienas iekšienē un importu un vai attiecīgā gadījumā šim atbrīvojumam ir piemērojams nosacījums, ka zobu protēžu piegādes no citas dalībvalsts vai trešās valsts ir jāveic zobu tehniķim vai zobārstam vai ka tās ir jāpiegādā zobārstam vai zobu tehniķim, vai arī ka kumulatīvi ir piemērojami abi šie nosacījumi.

42 PVN direktīvas 132., 140. un 143. pants ietilpst PVN direktīvas IX nodaļā ar nosaukumu “Atbrīvojumi” regulējot atbrīvojumu režīmu. Šīs normas paredz mehānismu darbību ar noteiktu preču atbrīvošanu no nodokļa, ja ir izpildīti konkrēti nosacījumi.

43 PVN direktīvas 132. panta 1. punkta mērķis ir veicināt piekūvi noteiktiem pakalpojumiem, kā arī noteiktu preču piegādi, izvairoties no lielākā izmaksām, ko radītu PVN piemērošana (skat. šai ziņā spriedumus Komisija/Vācija C?287/00, EU:C:2002:388, 47. punkts, un MDDP, EU:C:2013:778, 26. punkts).

44 Judikatā ir noteikts, ka šie atbrīvojumi ir patstāvīgi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīmā piemērošanā dažādās dalībvalstīs (skat. it īpaši spriedumus CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, 15. punkts, un Skandia, C?240/99, EU:C:2001:140, 23. punkts).

45 Turklāt jāatgādina, ka PVN direktīvas 132. pants ir paredzēts no PVN atbrīvot noteiktas darbības vispārējās intereses. Tomēr šī norma no PVN piemērošanas neatbrīvo visas darbības vispārējās intereses, bet gan tikai tās darbības, kas ir tajā uzskaitītas un tātad sīki aprakstītas (spriedums *Institute of the Motor Industry*, C?149/97, EU:C:1998:536, 18. punkts).

46 Zobu tehniķu un zobārstu veikto zobu protēžu piegāžu atbrīvojuma mērķis ir nodrošināt, lai veselības aprūpes produktu piegāde nekādu nepieejama cenu dēļ, kuras paaugstinātos, ja tām būtu piemērojams PVN (skat. attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, tagadājo PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, spriedumu Komisija/Francija, C?76/99, EU:C:2001:12, 23. punkts).

47 PVN direktīvas 140. panta a) punkts dalībvalstīm ir paredzēts pienākums atbrīvot no nodokļa preču iegādi Kopienas iekšienē, kuru piegāde, ja to veiktu nodokļa maksātājs, jebkuros apstākļos būtu atbrīvota no nodokļa dalībvalsts attiecīgajā teritorijā.

48 Vispirms ir jāatzīmē, ka savu secinājumu 45. punkts to uzsvērusi arī ģenerālvokāte, ka formulējums “dalībvalsts attiecīgajā teritorijā” attiecas uz importējošo dalībvalsti. Tas izriet no salīdzinājuma ar tādām normām kā PVN direktīvas 88. pants, 207. pants vai 214. panta 1. punkta a) apakšpunkts, kuros ir tieši tāds pats formulējums.

49 Tādā, lai noteiktu, vai preču iegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvota no PVN, ir jāpārbauda, vai šo pašu preču piegāde ir atbrīvota no PVN galamērķa valsts teritorijā.

50 Pamatlietās zobu protēžu iegādes Kopienas iekšienē varētu ietilpt PVN direktīvas 140. panta a) punkta piemērošanas jomā, un tādējādi tās būtu atbrīvotas no nodokļa, ja tās būtu atbrīvotas no nodokļa arī galamērķa valstī. Tā kā šīs direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktā dalībvalstīm ir paredzēts pienākums atbrīvot no nodokļa zobārstu vai zobu tehniķu veiktas zobu protēžu piegādes, šo izstrādājumu piegāde dalībvalsts teritorijā arī ir obligāti atbrīvota no nodokļa, ja vien dalībvalsts nav ieviesusi PVN direktīvas 370. pantā paredzēto pārējas regulējumu.

51 Tādējādi zobu protēžu iegāde Kopienas iekšienē, kuru veic zobārsti un zobu tehniķi, ietilpst PVN direktīvas 140. panta a) punkta piemērošanas jomā.

52 Jāatzīst arī, ka PVN direktīvas 143. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētās preču galīgās ieviešanas atbrīvošanas no nodokļa pamatā acīmredzami ir šīs direktīvas 140. panta a) punkts, tikai ar to atšķirību, ka no nodokļa atbrīvotā darbība ir preču galīgā ieviešana.

53 Tādā, lai noteiktu, vai preču imports ir atbrīvots no PVN, ir jāpārbauda, vai šo pašu preču piegāde ir atbrīvota no PVN galamērķa valsts teritorijā. No attiecīgā normu teksta patiešām izriet, ka Savienības likumdevējs PVN direktīvas 140. panta a) punktam un 143. panta 1. punkta a) apakšpunktam ir paredzējis identiskus mehānismus.

54 No tā izriet, ka šīs normas ir interpretējamas identiski.

55 Tā kā atsaucies kritērijs ir preču piegādes galamērķa valstī atbrīvotajums no nodokļa, attiecībā uz zobu protēžiem ar tiem pašiem nosacījumiem, kādi attiecināmi uz PVN direktīvas 140. panta a) punktu, būtu jāatsaucas uz atbrīvotajumu, kas paredzēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktā. Tādējādi zobu protēžu galīgā ieviešana, kuru veic zobārsti un zobu tehniķi, ietilpst minētās direktīvas 143. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošanas jomā.

56 Attiecībā uz PVN direktīvas 140. panta b) punktu, lai noteiktu, vai preču iegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvota no nodokļa dalībvalstī, pietiek pārliecties, vai šo pašu preču galīgā ieviešana minētajā dalībvalstī ir atbrīvota no nodokļa atbilstoši šīs direktīvas 143. panta 1. punkta a) apakšpunktam.

57 Saistībā ar atbrīvotajuma piemērošanas nosacījumiem ir jāatzīst, ka no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkta teksta izriet, ka atbrīvotajumu var piemērot tikai tad, ja zobu protēzes piegādā zobārsti vai zobu tehniķi.

58 Līdz ar to uz otro jautājumu lietā C-144/13, pirmo jautājumu lietā C-154/13, kā arī jautājumu lietā C-160/13 ir jāatbild, ka PVN direktīvas 140. panta a) un b) punkts, kā arī 143. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpretējami tādējādi, ka tajos paredzētais atbrīvotajums no PVN ir piemērojams zobu protēžu iegādēm Kopienas iekšienē un galīgajai ieviešanai, kuras veikuši zobārsti vai zobu tehniķi, ja piegādes vai importa galamērķa dalībvalsts nav ieviesusi minētās direktīvas 370. pantā paredzēto pārējas regulējumu.

Par otro jautājumu lietā C-154/13

59 Ar otro jautājumu liet? C?154/13 iesniedz?tiesa b?t?b? vaic?, vai PVN direkt?vas 140. panta a) un b) punkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka šaj?s norm?s paredz?tais atbr?vojums no PVN ir piem?rojams ar? gad?jum?, kad zobu prot?žu ieg?de Kopienas iekšien? notiek no dal?bvalsts, kura ir ieviesusi PVN direkt?vas 370. pant? paredz?to atk?pju un p?rejas regul?jumu.

60 J?atg?dina, ka Kopienas PVN sist?ma ir valstu ties?bu aktu pak?peniskas saska?ošanas rezult?ts, kura ?stenota saist?b? ar LESD 113. un 115. pantu. K? Tiesa ir vair?kk?rt atzinusi, š? saska?ošana, kas ir veikta ar sec?g?m direkt?v?m un it ?paši ar Sesto direkt?vu, v?l ir tikai da??ja saska?ošana (spriedumi *ORO Amsterdam Beheer* un *Concerto*, C?165/88, EU:C:1989:608, 21. punkts, k? ar? *Eurodental*, C?240/05, EU:C:2006:763, 50. punkts).

61 Ar PVN direkt?vas 370. pantu dal?bvalst?m ir at?auts turpin?t saglab?t sp?k? dažas valsts ties?bu normas, kas ir pie?emtas pirms š?s direkt?vas un kas gad?jum?, ja š?das at?aujas neb?tu, b?tu nesader?gas ar šo direkt?vu (skat. šaj? zi?? spriedumus *Idéal tourisme*, C?36/99, EU:C:2000:405, 38. punkts, un *Eurodental*, EU:C:2006:763, 51. punkts).

62 T?d?? no atbildes uz otro jautājumu liet? C?144/13, pirmo jautājumu liet? C?154/13 un jautājumu liet? C?160/13 izriet, ka, lai noteiktu, vai zobu prot?žu ieg?de Kopienas iekšien? ir atbr?vojama no nodok?a, ir j?p?rbauda, vai šo pašu pre?u pieg?de vai imports ir atbr?voti no nodok?a galam?r?a dal?bvalst?. L?dz ar to atsauces krit?rijs ir galam?r?a dal?bvalst? piem?rojamais regul?jums.

63 Ja š? valsts nav ?stenojusi PVN direkt?vas 370. pant? paredz?to atk?pju un p?rejas regul?jumu un t?d?j?di piem?ro š?s direkt?vas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkt? noteikto atbr?vojumu, tad ir piem?rojami ar? min?t?s direkt?vas 140. panta a) un b) punkt? paredz?tie atbr?vojumi no nodok?a. Nav noz?mes, vai izcelsmes dal?bvalsts ?steno PVN direkt?vas 370. pant? paredz?to atk?pju un p?rejas regul?jumu.

64 T?d?j?di uz otro jautājumu liet? C?154/13 ir j?atbild, ka direkt?vas 140. panta a) un b) punkts ir interpret?jami t?d?j?di, ka šaj? norm? paredz?tais atbr?vojums no PVN ir piem?rojams ar? gad?jum?, kad zobu prot?žu ieg?de Kopienas iekšien? notiek no dal?bvalsts, kura ir ieviesusi PVN direkt?vas 370. pant? paredz?to atk?pju un p?rejas regul?jumu.

Par ties?šan?s izdevumiem

65 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?tiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu, kas groz?ta ar Padomes 2007. gada 20. decembra Direkt?vu 2007/75/EK, 168. pants ir interpret?jams t?d?j?di, ka gad?jum?, kad valsts ties?b?s paredz?tais atbr?vojums no nodok?a nav sader?gs ar Direkt?vu 2006/112, kas groz?ta ar Direkt?vu 2007/75, min?tais 168. pants ne?auj nodok?u maks?t?jam sa?emt šo atbr?vojumu no nodok?a, vienlaic?gi izmantojot ties?bas uz atskait?šanu;**

2) Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2007/75, 140. panta a) un b) punkts, kā arī 143. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpretējami tādējādi, ka tajos paredztais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa ir piemērojams zobu protēžu iegādēm Kopienas iekšienē un galīgajai ieviešanai, kuras veikuši zobārsti vai zobu tehniķi, ja piegādes vai importa galamērķa dalībvalsts nav ieviesusi Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2007/75, 370. pantā paredzēto pārejas regulējumu;

3) Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2007/75, 140. panta a) un b) punkts ir interpretējami tādējādi, ka šajā normā paredztais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa ir piemērojams arī gadījumā, kad zobu protēžu iegāde Kopienas iekšienē notiek no dalībvalsts, kura ir ieviesusi minētās direktīvas 370. pantā paredzēto atkāpju un pārejas regulējumu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.