

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 26. februarja 2015(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost – Odbitki – Oprostitve – Dobava zobne protetike“

V združenih zadevah C-144/13, C-154/13 in C-160/13,

katerih predmet so predlogi za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki jih je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska), z odločbami z dne 1. in 8. marca 2013, ki so prispele na Sodišče 21., 27. in 28. marca 2013, v postopkih

VDP Dental Laboratory NV

proti

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13),

in

Staatssecretaris van Financiën

proti

X BV (C-154/13),

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

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, S. Rodin, A. Borg Barthet (poročevalec), sodnika, M. Berger, sodnica, in F. Biltgen, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 19. maja 2014,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za VDP Dental Laboratory NV R. Oorthuizen, belastingadviseur,
- za Nobel Biocare Nederland G.C. Bulk, adviseur,
- za nizozemsko vlado M. Bulterman, M. Noort in J. Langer, agenti,
- za estonsko vlado N. Grünberg, agentka,
- za Evropsko komisijo A. Cordewener in E. Manhaeve, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 4. septembra 2014

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlogi za sprejetje predhodne odločbe se nanašajo na razlago člena 17(1) in (2) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2005/92/ES z dne 12. decembra 2005 (UL L 345, str. 19, v nadaljevanju: Šesta direktiva) in členov 140(a) in (b) ter 143(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2007/75/ES z dne 20. decembra 2007 (UL L 346, str. 13, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), v povezavi s členoma 132(1)(e) in 370 te direktive.

2 Ti predlogi so bili vloženi v okviru treh sporov med družbo VDP Dental Laboratory NV (v nadaljevanju: VDP) in Staatssecretaris van Financiën (v nadaljevanju: Staatsecretaris), in Staatsecretaris na eni strani ter X BV (v nadaljevanju: X) ter družbo Nobel Biocare Nederland BV (v nadaljevanju: Nobel), na drugi strani, zaradi pobiranja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za leti 2006 in 2008.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Postopki v glavni stvari zadevajo pobiranje DDV v letih 2006 in 2008. Zato je treba v obravnavanih primerih uporabiti tako Šesto direktivo, kot tudi Direktivo o DDV. Glede na upošteveno obdobje v obravnavanem primeru se bo upoštevalo zadevne določbe, kot so navedene v Šesti direktivi ali v Direktivi o DDV.

Šesta direktiva

4 Člen 13(A) Šeste direktive, ki se nanaša na oprostitve na ozemlju države za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu, določa:

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

[...]

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

[...]“

5 Člen 17 te direktive v različici, ki izhaja iz člena 28f iste direktive (v nadaljevanju: člen 17 Šeste direktive), ki je naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, v odstavkih 1 in 2 določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen, da odbije od davka, ki ga je dolžan plačati:

- (a) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je, ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;
- (b) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago na ozemlju države;
- (c) [DDV], ki ga je dolžan plačati v skladu s členi 5(7)(a), 6(3) in 28a(6);
- (d) [DDV], ki ga je dolžan plačati v skladu s členom 28a(1)(a).“

Direktiva o DDV

6 Člen 131 Direktive o DDV določa:

„Oprostitev iz poglavij 2 do 9 se uporablja brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.“

7 Člen 132(1) te direktive, prej člen 13(A) Šeste direktive, določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

- (d) oskrbo s lovškimi organi, krvjo ter materinim mlekom;
- (e) storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti in zobno protetiko, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki;

[...]“

8 Člen 138(1) te direktive določa:

„Države članice oprostitijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.“

9 Člen 140 te direktive določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

- (a) pridobitev blaga znotraj Skupnosti, katerega dobava bi bila, če bi jo opravili davčni zavezanci, v vsakem primeru oproščena na ozemlju vsake od njih;
- (b) pridobitev blaga znotraj Skupnosti, katerega uvoz bi bil v vsakem primeru oproščen na podlagi določb iz točk (a), (b) in (c) ter (e) do (l) člena 143;

[...]“

10 Člen 143(a) Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostiti naslednje transakcije:

(a) dokončen uvoz blaga, katerega dobava s strani davčnega zavezanca bi bila na ozemlju vsake od njih v vsakem primeru oproščena.“

11 Člen 167 Direktive o DDV določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

12 Člen 168 te direktive, preč člen 17(2) Šeste direktive, določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

(b) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga in opravljanje storitev v skladu s členoma 18(a) in 27;

(c) DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 2(1)(b)(i);

(d) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členoma 21 in 22;

(e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“

13 Direktiva o DDV prav tako določa različna „[o]dstopanja za države, ki so del Skupnosti od 1. januarja 1978“, zlasti na podlagi njenega člena 370, ki določa:

„Države članice, ki so 1. januarja 1978 obdavčevale transakcije s seznama v delu A Priloge X, lahko te še naprej obdavčujejo.“

14 Priloga X k tej direktivi v delu A, naslovljenem „Transakcije, ki jih države članice lahko še naprej obdavčujejo“, v točki 1 določa:

„Storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti in zobna protetika, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki“.

15 Člen 90 ES (zdaj člen 110 PDEU) je določal:

„Nobena država članica ne uvaja, neposredno ali posredno, kakršnih koli notranjih davkov na izdelke drugih držav članic, ki bi bili višji od davkov, uvedenih neposredno ali posredno na enakovrstne domače izdelke.

Prav tako nobena država članica ne uvaja takšnih notranjih davkov na izdelke drugih držav članic, s katerimi bi posredno zaščitila druge izdelke.“

Nizozemsko pravo

16 Člen 11(1)(g)(1) zakona o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting) z dne 28. junija 1968 (*Staatsblad* 1968, št. 329, v nadaljevanju: zakon o DDV), v različici, ki je veljala od 1.

januarja 2003 do 1. januarja 2007, določa:

„Plačila DDV so pod pogoji, določenimi z uredbo, oproščene te transakcije:

storitve, ki jih opravijo strokovnjaki, katerih poklici so urejeni z zakonom o poklicih v sektorju zdravja posameznikov [Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg] ali na njegovi podlagi; storitve psihologov in zobnih tehnikov; dobava zobne protetike; prevoz bolnikov ali ranjenih z reševalnim vozilom.“

17 Člen 11(1)(g)(1) v različici, ki je veljala leta 2008, določa:

„Plačila DDV so pod pogoji, določenimi z uredbo, oproščene te transakcije:

zdravljenje ljudi pri opravljanju medicinskih in paramedicinskih poklicev v sektorju zdravja posameznikov, ki so urejeni z zakonom o poklicih v sektorju zdravja posameznikov oziroma na njegovi podlagi, ter obravnavanje posameznikov s strani psihologov; storitve zobnih tehnikov pri opravljanju njihove poklicne dejavnosti in dobava zobne protetike s strani zobozdravnikov in zobnih tehnikov; prevoz bolnikov ali ranjenih z reševalnim vozilom.“

18 Člen 15(2) tega zakona v različici iz leta 2006, določa:

„Če se blago in storitve uporabljajo za namene storitev podjetnika v smislu členov 11 in 28k, se davek lahko odbije samo, če gre za storitve iz člena 11(i), (j) in (k), pod pogojem, da kupec teh storitev prebiva oziroma ima sedež zunaj Skupnosti, ali pod pogojem, da se te storitve nanašajo neposredno na blago, ki je namenjeno izvozu zunaj Skupnosti.“

19 Člen 17e zakona o DDV določa:

„Z ministrsko uredbo pod pogoji in omejitvami, določenimi v njej, se davčna oprostitve dovoli za pridobitev blaga znotraj Skupnosti:

- (a) katerega dobava je na Nizozemskem v vsakem primeru oproščena;
- (b) katerega uvoz bi bil v vsakem primeru oproščen plačila;
- (c) za katero bi v vsakem primeru obstajala pravica do popolnega vračila.“

20 Člen 21(c) zakona o DDV določa:

„Z ministrsko uredbo se pod pogoji in omejitvami, določenimi v njej, davčna oprostitve dovoli za:

- (a) uvoz blaga, katerega dobava na Nizozemskem je v vsakem primeru oproščena.“

21 Člen 16a(1)(a) uredbe o izvajanju zakona o DDV določa:

„Za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v smislu člena 17e se štejejo:

- (a) pridobitve loveških organov, loveške krvi in materinega mleka znotraj Skupnosti.“

Spori o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

Zadeva C-144/13

22 Spor o glavni stvari v zadevi C-144/13 se nanaša na družbo VDP s sedežem na Nizozemskem, ki posreduje pri prodaji zobne protetike. Po predhodnem naročilu zobozdravnikov s

sedežem na Nizozemskem ali zunaj te države?lanice naro?i izdelavo zobne protetike pri zobotehni?nih laboratorijih, ki imajo sedež, zunaj Nizozemske, v Evropski uniji in zunaj nje. Zadevni laboratoriji dostavijo zobno protetiko družbi VDP, ki jo nato pošlje zobozdravnikom, ki so jo naro?ili. Zobna protetika, ki jo prejme družba VDP iz držav, ki niso del carinskega obmo?ja Unije, je ob prihodu na Nizozemsko prijavljena za sprostitev v prosti promet.

23 Družba VDP je v svojem obra?unu DDV za prvo ?etrletje leta 2006 v zvezi z dobavami zobne protetike, opravljenimi v tem obdobju zobozdravnikom s sedežem na Nizozemskem, izhajala iz tega, da so zadevne dobave na podlagi ?lena 11(1)(g)(1) zakona o DDV v razli?ici, veljavni do 1. januarja 2008, oproš?ene DDV. Poleg tega je odbila DDV, ki ji je bil zara?unan v tem ?etrletju v zvezi z zadevnimi dobavami zobne protetike, ob sklicevanju na razlago ?lena 17(2) Šeste direktive, kot jo je podalo Sodiš?e v zadevi, v kateri je bila izdana sodba VDP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:792). Inspecteur je ta odbitek zavrnil na podlagi ?lena 15(2) zakona o DDV in zavrnil pritožbo, ki jo je vložila družba VDP.

24 Družba VDP za dobavo zobne protetike zobozdravnikom s sedežem na Nizozemskem v tretjem ?etrletju leta 2008 ni obra?unala in pla?ala DDV ob sklicevanju na dejstvo, da je od 1. januarja 2008 „zobni tehnik“ v smislu ?lena 132(1)(e) Direktive o DDV, in je zato menila, da je upravi?ena do oprostitve v skladu s ?lenom 11(1)(g)(1) zakona o DDV. V skladu s ?lenom 15(2) tega zakona družba VDP ni odbila davka, ki ji je bil v tem ?etrletju zara?unan za te dobave.

25 Poleg tega je družba VDP za to ?etrletje obra?unala in pla?ala davek na uvoz in pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti iz laboratorijev s sedežem zunaj Nizozemske. Vendar je nato menila, da ni zavezana za pla?ilo tega davka, kar zadeva uvoz prijavljene protetike v skladu s ?lenom 21(c) zakona o DDV v povezavi s ?lenom 143(a) Direktive o DDV in kar zadeva pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti v skladu s ?lenom 17e(a) zakona o DDV v povezavi s ?lenom 140(a) Direktive o DDV. Inspecteur je zavrnil pritožbo, ki jo je v zvezi s tem vložila družba VDP.

26 Rechtbank te Haarlem je zavrnilo tožbo, ki jo je v zvezi s prvim ?etrletjem leta 2006 vložila družba VDP, in menilo, da je uporaba oprostitve v skladu s ?lenom 11(1)(g) zakona o DDV imela za posledico izklju?itev odbitka vstopnega davka v skladu s ?lenom 15(2) zakona o DDV. Družba VDP je vložila kasacijsko pritožbo zoper sodbo tega sodiš?a.

27 Rechtbank te Haarlem je v zvezi s tretjim ?etrletjem leta 2008 menilo, da je bila tožba družbe VDP utemeljena, in ugotovilo, da v skladu s ?lenom 21(c) zakona o DDV v povezavi s ?lenom 143(a) Direktive o DDV na eni strani in ?lenom 17e(a) zakona o DDV v povezavi s ?lenom 140(a) Direktive o DDV na drugi strani DDV ni dolgovan za uvoz in pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti, ker je podlaga vedno dobava, ki jo izvede tuji zobni tehnik, taka dobava na Nizozemskem pa je oproš?ena pla?ila DDV. Staatssecretaris je zoper to odlo?bo vložil kasacijsko pritožbo.

28 Po mnenju Hoge Raad der Nederlanden kasacijski pritožbi, ki sta ju vložili družba VDP in Staatssecretaris, vsebujeta vprašanja v zvezi s pravom Unije.

29 V teh okoliš?inah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali je treba ?len 17(1) in (2) Šeste direktive razlagati tako, da dav?ni zavezanec, kadar dolo?ba nacionalnega zakona v nasprotju z direktivo dolo?a oprostitvev (zaradi ?esar je izklju?ena pravica do odbitka), pridobi pravico do odbitka s sklicevanjem na ?len 17(1) in (2) Šeste direktive?

2. Ali je treba ?lena 143(a) ter 140(a) in (b) Direktive o DDV razlagati tako, da oprostitve DDV iz teh dolo?b ne veljajo za uvoz in pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti? ?e je odgovor

nikalen, ali so potem oprostitve odvisne od pogoja, da je zobno protetiko iz tujine dobavil zobozdravnik ali zobni tehnik in/ali je bila dobavljena zobozdravniku ali zobnemu tehniku?“

Zadeva C-154/13

30 Zadeva C-154/13 se nanaša na X, s sedežem na Nizozemskem, ki ima zobozdravstveno ordinacijo, katere dejavnosti so na podlagi člena 11(1)(g)(1) zakona o DDV oproščene plačila DDV brez pravice do odbitka. V obdobju od 1. januarja do 30. septembra 2008 je X od zobnega tehnika s sedežem v Nemčiji kupoval zobno protetiko, ki je bila X odposlana in dobavljena iz Nemčije, ne da bi bil zaračunan DDV. X v zvezi s temi nakupi ni obračunal in plačal DDV od pridobitev znotraj Skupnosti. Inspecteur je kljub temu menil, da gre za take pridobitve, in izdalo odmero odločbo.

31 Rechtbank te 's-Gravenhage je ugotovilo, da je tožba, ki jo je vložil X, utemeljena. Po mnenju tega sodišča je treba člen 17e zakona o DDV in člen 140 Direktive o DDV razlagati tako, da če zobno protetiko dobavi zobozdravnik ali zobni tehnik s sedežem zunaj Nizozemske, je ustrezna pridobitev znotraj Skupnosti s strani stranke na Nizozemskem oproščena plačila DDV, ker je taka dobava prav tako oproščena, če je izvedena na Nizozemskem. Staatssecretaris je zoper to odločbo vložil kasacijsko pritožbo in se med drugim skliceval na davčno obveznost za dobave zobne protetike v Nemčiji.

32 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 140(a) in (b) Direktive o DDV razlagati tako, da oprostitev DDV iz te določbe ne velja za pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti? Če je odgovor nikalen, ali so potem oprostitve odvisne od pogoja, da je zobno protetiko iz tujine dobavil zobozdravnik ali zobni tehnik in/ali je bila dobavljena zobozdravniku ali zobnemu tehniku?

2. Če oprostitev DDV (pod pogoji iz prvega vprašanja ali brez njih) iz člena 140(a) in (b) Direktive o DDV velja za pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti, ali v državah, kakršna je Kraljevina Nizozemska, ki so sprejele oprostitev iz člena 132 Direktive o DDV, oprostitev velja, tudi če se znotraj Skupnosti pridobi zobna protetika z izvorom v drugi državi članici, ki pa je uporabila odstopajočo in prehodno ureditev iz člena 370 Direktive o DDV?“

Zadeva C-160/13

33 Zadeva C-160/13 se nanaša na družbo Nobel s sedežem na Nizozemskem, ki je zobni tehnik v smislu člena 11(1)(g)(1) zakona o DDV. Družba Nobel je posrednik pri prodaji zobne protetike. Po predhodnem naročilu prodaja in dobavlja zobno protetiko zobotehničnim laboratorijem na Nizozemskem. Zobno protetiko izdeluje na Švedskem mati na družba Nobel, A AB (v nadaljevanju: družba A), ki se prav tako ukvarja z zobno tehniko. Družba A za dogovorjeno plačilo dobavlja zobno protetiko družbi Nobel, ki jo nato dobavlja tem laboratorijem.

34 Družba A za dobavo zobne protetike decembra 2008 ni zaračunala DDV. Družba Nobel je za te dobave obračunala in plačala DDV na pridobitve znotraj Skupnosti. Nato je v zvezi s tem vložila ugovor. Rechtbank te Haarlem ji je pritrdilo in menilo, da je člen 17e zakona o DDV in člen 140 Direktive o DDV treba razlagati tako, da če zobno protetiko dobavi zobozdravnik ali zobni tehnik s sedežem zunaj Nizozemske, je ustrezna pridobitev znotraj Skupnosti s strani stranke na Nizozemskem oproščena plačila DDV, ker je taka dobava oproščena tudi, če je opravljena na Nizozemskem. Staatssecretaris je zoper sodbo tega sodišča vložilo kasacijsko pritožbo.

35 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišče v

predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 140(a) in (b) Direktive o DDV razlagati tako, da oprostitev DDV iz te določbe ne velja za pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti? Če je odgovor nikalen, ali so potem oprostitve odvisne od pogoja, da je zobno protetiko iz tujine dobavil zobozdravnik ali zobni tehnik in/ali je bila dobavljena zobozdravniku ali zobnemu tehniku?“

36 S sklepom predsednika Sodišča z dne 4. junija 2013 so bile zadeve C-144/13, C-154/13 in C-160/13 združene za pisni in ustni postopek ter izdajo sodbe.

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje v zadevi C-144/13

37 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem za predhodno odločanje v zadevi C-144/13 v bistvu sprašuje, ali je člen 168 Direktive o DDV, ki povzema člen 17(2) Šeste direktive, treba razlagati tako, da če oprostitev, določena z nacionalno zakonodajo, ni združljiva z Direktivo o DDV, člen 168 te direktive davčnemu zavezancu ne dopušča, da hkrati uporabi to oprostitev in uveljavlja pravico do odbitka.

38 Sodišče je že presodilo, da tudi če oprostitev, določena z nacionalno zakonodajo, ni v skladu z Direktivo o DDV, člen 168 te direktive davčnemu zavezancu ne dopušča, da hkrati uporabi to oprostitev in uveljavlja pravico do odbitka (sodba MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, točka 45).

39 Kot je navedla generalna pravobranilka v točki 37 sklepnih predlogov, davčni zavezanec v takšnem položaju lahko le izbira, ali bo uporabil nacionalno oprostitev, kar izključuje pravico do odbitka, ali pa bo za svoje transakcije na podlagi prava Unije plačal DDV in s tem pridobil pravico do odbitka vstopnega davka.

40 Zato je treba na prvo vprašanje v zadevi C-114/13 odgovoriti, da je treba člen 168 Direktive o DDV razlagati tako, da če oprostitev DDV, določena z nacionalno zakonodajo, ni združljiva z Direktivo o DDV, navedeni člen 168 davčnemu zavezancu ne dopušča, da hkrati uporabi to oprostitev in uveljavlja pravico do odbitka.

Drugo vprašanje v zadevi C-144/13, prvo vprašanje v zadevi C-154/13 in vprašanje v zadevi C-160/13

41 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v zadevi C-144/13, s prvim vprašanjem v zadevi C-154/13 in z vprašanjem v zadevi C-160/13 v bistvu sprašuje, ali se oprostitev DDV, določena v členih 140(a) in (b) ter 143(a) Direktive o DDV, uporabi v primeru pridobitev znotraj Skupnosti in uvoza zobne protetike in ali je morda uporaba te oprostitve pogojena s tem, da zobno protetiko dobavi iz druge države članice ali tretje države zobozdravnik ali zobni tehnik, ali s tem, da se dobavi zobozdravniku ali zobnemu tehniku, ali pa sta ta pogoja kumulativna.

42 Ugotoviti je treba, da so členi 132, 140 in 143 Direktive o DDV del sheme oprostitve, določene v naslovu IX, „Oprostitve“, Direktive o DDV. Te določbe določajo mehanizem oprostitve za transakcije v zvezi z nekaterim blagom, če so izpolnjeni določeni pogoji.

43 Cilj, ki mu sledijo oprostitve v členu 132(1) Direktive o DDV, je olajšati dostop do nekaterih storitev in dobavo nekaterega blaga ob izogitvi povečanih stroškov, ki bi nastali, če bi bili obdavčeni z DDV (glej v tem smislu sodbi Komisija/Nemčija, C-287/00, EU:C:2002:388, točka 47, in MDDP, EU:C:2013:778, točka 26).

44 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča gre pri oprostitvah iz navedenega člena za samostojne pojme prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV od ene države članice do druge (glej zlasti sodbi CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, točka 15, in Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, točka 23).

45 Prav tako je treba spomniti, da je namen člena 132 Direktive o DDV, da se nekatere dejavnosti v splošnem interesu oprostitjo plačila DDV. Vendar ta določba ne določa oprostitve DDV za vse dejavnosti v javnem interesu, ampak samo za tiste, ki so tam naštet in podrobno opisane (sodba Institute of the Motor Industry, C-149/97, EU:C:1998:536, točka 18).

46 Oprostitev za dobavo zobne protetike, ki jo izvedejo zobozdravniki in zobni tehniki, je namenjena temu, da se zagotovi, da dobava zdravstvenih proizvodov ne postane nedostopna zaradi povečanih stroškov za te proizvode, če bi bila njihova dobava predmet obdavčitve z DDV (glej v zvezi s členom 13A(1)(b) Šeste direktive, ki je postal člen 132(1)(b) Direktive o DDV, sodbo Komisija/Francija, C-76/99, EU:C:2001:12, točka 23).

47 V zvezi s členom 140(a) Direktive o DDV je treba navesti, da ta zahteva, naj države članice oprostitjo pridobitve blaga znotraj Skupnosti, katerega dobava bi bila, če bi jo opravili davčni zavezanci, v vsakem primeru oproščena na ozemlju vsake od njih.

48 Najprej je treba spomniti, kot je poudarila tudi generalna pravobranilka v točki 45 sklepnih predlogov, da se formulacija „na ozemlju vsake od njih“ nanaša na konkretno državo članico uvoza. To izhaja iz primerjave z določbami, kakršne so členi 88, 207 ali 214(1)(a) Direktive o DDV, ki vsebujejo enako formulacijo.

49 Zato, da bi ugotovili, ali je pridobitev blaga znotraj Skupnosti oproščena plačila DDV, je treba preučiti, ali je dobava istega blaga oproščena na ozemlju namembne države članice.

50 V zadevah v glavni stvari bi se pridobitve zobne protetike znotraj Skupnosti lahko uvrščale na področje uporabe člena 140(a) Direktive o DDV in bile tako deležne oprostitve, če so oproščene na ozemlju namembne države članice. Ker pa člen 132(1)(e) te direktive državam članicam nalaga, da za dobavo zobne protetike s strani zobozdravnikov in zobnih tehnikov velja oprostitev, bo dobava tega proizvoda na ozemlju države članice nujno oproščena, če država članica ni uporabila prehodnih določb, določenih v členu 370 Direktive o DDV.

51 Pridobitve zobne protetike znotraj Skupnosti s strani zobozdravnikov in zobnih tehnikov spadajo tako na področje uporabe člena 140(a) Direktive o DDV.

52 Prav tako je treba ugotoviti, da se oprostitev dokončnega uvoza blaga, določenega v členu 143(1)(a) Direktive o DDV, očitno zgleduje po členu 140(a) te direktive, z razliko, da gre pri transakcijah, za katere velja oprostitev, za dokončni uvoz blaga.

53 Zato da bi ugotovili, ali je uvoz blaga oproščen plačila DDV, je treba preučiti, ali je dobava istega blaga oproščena na ozemlju namembne države članice. Iz besedila zadevnih določb izhaja, da je zakonodajalec Unije predvidel enak mehanizem za člena 140(a) in 143(1)(a) Direktive o DDV.

54 Iz tega izhaja, da je te določbe treba razlagati enako.

55 Ker je referenčno merilo – kar zadeva zobno protetiko – obstoj oprostitve dobave blaga v namembno državo članico, se je treba sklicevati na oprostitev, določeno v členu 132(1)(e) Direktive o DDV, pod enakimi pogoji kot za člen 140(a) te direktive. Dokončni uvoz zobne protetike s strani zobozdravnikov in zobnih tehnikov spada tako na področje uporabe člena

143(1)(a) te direktive.

56 Glede člena 140(b) Direktive o DDV je treba navesti, da za ugotovitev, ali je pridobitev blaga znotraj Skupnosti lahko deležna oprostitve v državi članici, zadostuje, da se preveri, ali je dokončni uvoz tega blaga na ozemlje te države članice oproščen plačila DDV na podlagi člena 143(1)(a) te direktive.

57 Glede vprašanja v zvezi s pogoji, potrebnimi za oprostitvev, je treba ugotoviti, da iz besedila člena 132(1)(e) Direktive o DDV izhaja, da je ta ugodnost pogojena s tem, da zobno protetiko dobavljajo zobozdravniki ali zobni tehniki.

58 Zato je na drugo vprašanje v zadevi C-144/13, na prvo vprašanje v zadevi C-154/13 in na vprašanje v zadevi C-160/13 treba odgovoriti, da je treba člena 140(a) in (b) ter 143(1)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da se oprostitvev plačila DDV iz teh določb uporabi v primeru pridobitev znotraj Skupnosti in dokončnega uvoza zobne protetike, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki, če država članica dobave ali uvoza ni uporabila prehodnih določb, določenih v členu 370 te direktive.

Drugo vprašanje v zadevi C-154/13

59 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v zadevi C-154/13 v bistvu sprašuje, ali je treba člen 140(a) in (b) Direktive o DDV razlagati tako, da se oprostitvev plačila DDV iz te določbe uporabi tudi v primeru pridobitve zobne protetike znotraj Skupnosti z izvorom v državi članici, ki je uporabila prehodno ureditev o odstopanju iz člena 370 Direktive o DDV.

60 Treba je poudariti, da je skupnostna ureditev DDV rezultat postopnega usklajevanja nacionalnih zakonodaj v okviru členov 113 PDEU in 115 PDEU. Kot je Sodišče že večkrat poudarilo, je ta uskladitev, kot je bilo uresničeno z zaporednimi direktivami in predvsem s Šesto direktivo, le delna (sodbi ORO Amsterdam Beheer in Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, točka 21, in Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, točka 50).

61 Z Direktivo o DDV je na podlagi njenega člena 370 državam članicam dopuščeno, da nekatere določbe svoje nacionalne zakonodaje, predhodne tej direktivi, ki pa bi bile brez tega dovoljenja z njo nezdružljive, obdržijo v veljavi (glej v tem smislu sodbi Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, točka 38, in Eurodental, EU:C:2006:763, točka 51).

62 Iz odgovora na drugo vprašanje v zadevi C-144/13, prvo vprašanje v zadevi C-154/13 in na vprašanje v zadevi C-160/13 je razvidno, da je za to, da se ugotovi, ali se za pridobitve zobne protetike znotraj Skupnosti lahko uporabi oprostitvev, treba preučiti, ali sta dobava oziroma uvoz tega blaga oproščena na ozemlju namembne države članice. Iz tega sledi, da je referenčno merilo ureditev, ki se uporabi v namembni državi članici.

63 Če ta država ni uporabila prehodne ureditve o odstopanju iz člena 370 Direktive o DDV in zato uporablja oprostitvev, določeno v členu 132(1)(e) te direktive, se bodo prav tako uporabile tudi oprostitvev iz člena 140(a) in (b) te direktive. To velja ne glede na vprašanje, ali država članica izvora uporablja prehodno ureditev o odstopanju iz člena 370 Direktive o DDV.

64 Zato je treba na drugo vprašanje v zadevi C-154/13 odgovoriti, da je treba člen 140(a) in (b) Direktive o DDV razlagati tako, da se oprostitvev plačila DDV iz te določbe uporabi tudi v primeru pridobitve zobne protetike znotraj Skupnosti z izvorom v državi članici, ki je uporabila prehodno ureditev o odstopanju iz člena 370 Direktive o DDV.

Stroški

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

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

1. ?len 168 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2007/75/ES z dne 20. decembra 2007, je treba razlagati tako, da ?e oprostitev davka na dodano vrednost, dolo?ena z nacionalno zakonodajo, ni združljiva z Direktivo 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2007/75, navedeni ?len 168 dav?nemu zavezancu ne dopuša, da hkrati uporabi to oprostitev in uveljavlja pravico do odbitka.
2. ?lena 140(a) in (b) ter 143(1)(a) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2007/75, je treba razlagati tako, da se oprostitev pla?ila davka na dodano vrednost iz teh dolo?b uporabi v primeru pridobitev znotraj Skupnosti in dokon?nega uvoza zobne protetike, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki, ?e država ?lanica dobave ali uvoza ni uporabila prehodnih dolo?b, dolo?enih v ?lenu 370 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2007/75.
3. ?len 140(a) in (b) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2007/75, je treba razlagati tako, da se oprostitev pla?ila davka na dodano vrednost iz te dolo?be uporabi tudi v primeru pridobitve zobne protetike znotraj Skupnosti z izvorom v državi ?lanici, ki je uporabila prehodno ureditev o odstopanju iz ?lena 370 te direktive.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemš?ina.