

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 4. rujna 2014.(1)

Spojeni predmeti C-144/13, C-154/13 i C-160/13

VDP Dental Laboratory NV

protiv

Staatssecretaris van Financiën,

Staatssecretaris van Financiën

protiv

X BV

i

Staatssecretaris van Financiën

protiv

Nobel Biocare Nederland BV

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Kraljevina Nizozemska))

„Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Izuzeće za stjecanje robe unutar Zajednice –
članak 140. točke (a) i (b) Direktive 2006/112/EZ – Izuzeće po uvozu robe – članak 143. točka (a)
Direktive 2006/112/EZ – Primjenjivost izuzeća na isporuke zubnih proteza izuzete u skladu s
člankom 132. stavkom 1. točkom (e) Direktive 2006/112/EZ – Odbitak – članak 17. stavak 2. točka
(a) u verziji članka 28.f točke 1. Šeste direktive 77/388/EEZ – Izravan učinak – Pravo na odbitak u
slučaju transakcija izuzetih na temelju nacionalnog prava protivno pravu Unije“

I – Uvod

1. Sud mora ponovno(2) razmotriti pitanje oporezivanja zubnih proteza porezom na dodanu vrijednost. To je oporezivanje posebno jer su isporuke zubnih proteza u određenim slučajevima

izuzete, ali još uvijek postoje države članice koje na temelju prijelaznih pravila oporezuju sve isporuke zubnih proteza.

2. Sud je već u presudi Eurodental(3) ispitao učinke tih posebnosti na odbitak i uvjete tržišnog natjecanja među ponuditeljima zubnih proteza u različitim državama članicama. U ovim zahtjevima za prethodnu odluku ponovno se radi o tim uvjetima tržišnog natjecanja, no ovaj put s obzirom na izuzeća za stjecanje unutar Zajednice i po uvozu iz trećih zemalja. Naime, njihova primjenjivost na zubne proteze još uvijek nije jasna.

3. Osim toga, nastavno na svoju prvu presudu VDP Dental Laboratory(4), Sud će morati ponovno razmotriti posljedice izuzeća na pravo na odbitak, odobrenog protivno pravu Unije. Međutim, u tom pogledu s obzirom na nedavno donesenu presudu MDDP(5) više ne bi smjelo biti otvorenih pitanja.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. Glavni postupci odnose se na naplatu poreza na dodanu vrijednost za 2006. i 2008. godinu. Posljedično, u predmetnom slučaju mjerodavne su Šesta direktiva Vijeća 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(6) u verziji koja je bila na snazi 2006. godine (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) i Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(7) koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007. u verziji koja je bila na snazi 2008. godine (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). Ovisno o poreznom razdoblju za koje je potrebno njihovo tumačenje, u nastavku su stoga navedene odredbe u verziji iz Direktive o PDV-u ili iz Šeste direktive.

Oporezivi događaji

5. U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u sljedeće transakcije podliježu porezu na dodanu vrijednost:

„(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

(b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice uz naknadu od strane:

i. poreznog obveznika koji djeluje kao takav [...], kad je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav [...];

[...]

(c) [...]

d) uvoz robe.“

6. Članak 14. stavak 1. Direktive o PDV-u navodi da „[i]sposruka robe“ znači „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik“.

7. ?lanak 20. stavak 1. Direktive o PDV?u „[s]tjecanje robe unutar Zajednice“ definira kao „stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stje?e robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stje?e robu, u državi ?lanici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe po?inje.“

8. U skladu s ?lankom 30. stavkom 1. Direktive o PDV?u „[u]voz robe“ zna?i „ulazak u Zajednicu robe koja nije u slobodnom prometu u smislu ?lanka 24. Ugovora.“

Izuze?e za zubne proteze

9. U skladu s ?lankom 132. stavkom 1. to?kom (e) Direktive o PDV?u države ?lanice dužne su izuzeti sljede?e transakcije:

„isporuka usluga koje pružaju zubni tehni?ari u svojem profesionalnom svojstvu i isporuka zubnih proteza koju obavljaju zubari ili zubarski tehni?ari.“

10. Me?utim, u Direktivi o PDV?u nalazi se iznimka od tog izuze?a, u njezinu odjeljku 1. („Odstupanja za države koje su bile ?lanice Zajednice na dan 1. sije?nja 1978.“), u glavi XIII. poglavlju 1. naslovljenom „Odstupanja koja se primjenjuju do donošenja kona?nih odredaba“. ?lanak 370. glasi:

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

11. U Prilogu X. dijelu A. to?ki 1. navedena je „[i]sporuka usluga zubarskih tehni?ara u svojem profesionalnom svojstvu, te zubne proteze koje nabavljaju zubari i zubarski tehni?ari“.

Izuze?a za stjecanje robe unutar Zajednice i po uvozu

12. U skladu s ?lankom 140. Direktive o PDV?u države ?lanice dužne su izuzeti, me?u ostalim, sljede?e transakcije:

„(a) stjecanje robe unutar Zajednice ?ija bi isporuka od strane poreznih obveznika u svim okolnostima bila izuzeta unutar njihova teritorija;

(b) stjecanje robe unutar Zajednice ?iji bi uvoz u svim okolnostima bio izuzet u skladu s to?kama (a), (b) i (c) te (e) do (l) ?lanka 143.;

[...]“

13. U skladu s ?lankom 143. to?kom (a) pri uvozu iz tre?ih zemalja države ?lanice dužne su izuzeti sljede?e transakcije:

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

Izuze?a za isporuke robe unutar Zajednice i po izvozu

14. Za prekograni?nu isporuku unutar Unije, koja odgovara stjecanju unutar Zajednice, ?lanak 138. stavak 1. Direktive o PDV?u ure?uje sljede?e izuze?e:

„Države ?lanice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihova teritorija ali unutar Zajednice prodavatelj ili osoba koja stje?e 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.“

15. Slično, članak 146. Direktive o PDV-u za izvoz predviđa:

„1. Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime;

(b) isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi kupac, ili netko drugi u njegovo ime tko nema poslovni nastan na teritoriju dotičnih država članica [...]

[...]“

Pravo na odbitak

16. Pravo poreznog obveznika na odbitak u pogledu robe ili usluga koje stekne (u daljnjem tekstu: ulazne transakcije) za porezno razdoblje 2006. uređuje članak 17. stavci 1. i 2. u verziji članka 28.f točke 1. Šeste direktive kako slijedi:

„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) porez na dodanu vrijednost 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) porez na dodanu vrijednost koji se mora platiti ili koji je plaćen na području države vezano uz uvoz robe;

(c) [...]

(d) porez na dodanu vrijednost koji se mora platiti u skladu s člankom 28.a stavkom 1. točkom (a).

3. Države članice povrh toga odobravaju svakom poreznom obvezniku odbitak ili povrat poreza na dodanu vrijednost iz stavka 2. ako se roba i usluge koriste za potrebe:

[...]

(b) transakcija koje su izuzete u skladu s [...] člankom 15. [...] i člankom 28.c dijelovima A i C;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

17. Članak 28.a stavak 1. točka (a) Šeste direktive sadrži oporezivi događaj stjecanja unutar Zajednice u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) podtočkom (i) Direktive o PDV-u(8). Članak 15. Šeste direktive uređivao je izuzeća po izvozu koja su sada predviđena u članku 146. Direktive o PDV-u(9). U dijelu A. članku 28.c Šeste direktive nalazilo se izuzeće za isporuke unutar Zajednice, koje se sada nalazi u članku 138. Direktive o PDV-u(10).

18. Odredbe o odbitku iz članka 17. stavaka 1. do 3. u verziji članka 28.f točke 1. Šeste direktive odgovaraju člancima 167. i 168. Direktive o PDV-u.

B – Nacionalno pravo

19. Nizozemsko pravo sadrži u načelu propise koji odgovaraju navedenim odredbama prava Unije.
20. Međutim, izuzeće za zubne proteze u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u još je 2006., protivno pravu Unije(11), preneseno u članak 11. stavak 1. točku (g) broj 1. nizozemskog Zakona o porezu na promet (Wet op de omzetbelasting iz 1968.) na način da dobavljač zubnih proteza nije morao biti ni zubar ni zubni tehničar.

III – Glavni postupci

21. Svi glavni postupci odnose se na nizozemske porezne obveznike koji u inozemstvu naružuju izradu zubnih proteza kako bi ih dalje prodali kao posrednici ili sami upotrijebili u okviru svoje djelatnosti kao zubari. U svim je postupcima sporno je li stjecanje zubnih proteza iz inozemstva izuzeto od poreza na dodanu vrijednost.

A – Predmet C-144/13 (VDP Dental Laboratory)

22. Predmet C-144/13 odnosi se na nizozemsko društvo VDP Dental Laboratory NV (u daljnjem tekstu: VDP). Na temelju prethodne narudžbe zubara VDP je naruživao izradu zubnih proteza u zubotehničkim laboratorijima u inozemstvu, u Europskoj uniji i izvan nje. Glavni postupak odnosi se na nizozemski dug VDP-a na osnovi poreza na dodanu vrijednost iz prvog tromjesežja 2006. i trećeg tromjesežja 2008.
23. Sud koji je uputio zahtjev navodi da se 2006. VDP još nije mogao smatrati zubnim tehničarom u smislu izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u. Neovisno o tome, pozivajući se na članak 11. stavak 1. točku (g) podtočku 1. nizozemskog Zakona o porezu na promet isporučivao je zubne proteze uz izuzeće od plaćanja PDV-a. Istovremeno je unatoč tom izuzeću koristio pravo na odbitak u pogledu svojih ulaznih transakcija, pozivajući se u tom slučaju na pravo Unije. Međutim, nizozemska Porezna uprava odbila je VDP-u taj odbitak.
24. Sukladno navodima suda koji je uputio zahtjev VDP je sad od 2008. zubni tehničar u smislu izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u. VDP je isporučivao zubne proteze uz izuzeće od plaćanja PDV-a i nije koristio pravo na odbitak. Međutim, ni zubne proteze naružene iz inozemstva ne želi oporezivati kao stjecanje unutar Zajednice odnosno kao uvoz iz trećih zemalja. VDP, naime, smatra da u tom pogledu ima pravo na izuzeće iz članka 140. točke (a) odnosno članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u.

B – Predmet C-154/13 (X)

25. Glavni postupak u predmetu C-154/13 odnosi se na nizozemski dug osobe X na osnovi poreza na dodanu vrijednost iz prva tri tromjesežja 2008. U tom je razdoblju osoba X obavljala stomatološku djelatnost. U okviru te djelatnosti izvršila je transakcije koje su u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u bile izuzete od PDV-a tako da u tom pogledu nije imala pravo na odbitak.

26. Za svoju djelatnost osoba X je stekla zubne proteze od zubnog tehničara sa sjedištem u Njemačkoj. X smatra da na temelju izuzeća u skladu s člankom 140. Direktive o PDV-u za to stjecanje unutar Zajednice ne mora platiti PDV. Nizozemska Porezna uprava ipak smatra da se to izuzeće ne može primijeniti, međutim, jer u Njemačkoj, za razliku od Nizozemske, u skladu s člankom 370. u vezi s Prilogom X. dijelom A. točkom 1. isporuka zubnih proteza nije izuzeta od PDV-a.

C – Predmet C-160/13 (Nobel Biocare Nederland)

27. Polazište je trećeg predmeta spor u pogledu duga nizozemskog društva Nobel Biocare Nederland BV (u daljnjem tekstu: Nobel) na osnovi PDV-a za prosinac 2008. Nobel je u tom razdoblju isporučivao zubne proteze zubotehničkim laboratorijima u Nizozemskoj. Nobel je izradu tih zubnih proteza naručio od svojeg društva majke u Švedskoj.

28. Nizozemska Porezna uprava smatrala je da te zubne proteze, koje je Nobel naručio iz Švedske, podliježu plaćanju PDV-a kao stjecanje unutar Zajednice. Međutim, Nobel smatra da se u tom pogledu primjenjuje izuzeće iz članka 140. točke (a) Direktive o PDV-u.

IV – Postupak pred Sudom

29. Hoge Raad der Nederlanden, pred kojim se vode glavni postupci, Sudu je u skladu s člankom 267. UFEU-a 21., 27. i 28. ožujka 2013. uputio tri zahtjeva za prethodnu odluku s ukupno pet pitanja. Prethodna pitanja odnose se na dva različita područja.

30. Kao prvo, sud koji je uputio zahtjev u predmetu C-144/13 (VDP Dental Laboratory) postavio je pitanje koje se odnosi na pravo na odbitak u poreznom razdoblju 2006.:

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)?

31. Kao drugo, iz sva tri predmeta proizlazi sljedeće pitanje koje se odnosi na izuzeće za stjecanje unutar Zajednice:

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?

32. U predmetu C-144/13 (VDP Dental Laboratory) to je prethodno pitanje prošireno na tumačenje članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u koji se odnosi na izuzeće pri uvozu iz trećih zemalja.

33. Osim toga, u predmetu C-154/13 (X) to je prethodno pitanje dopunjeno kako slijedi:

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?

34. Nakon što su predmeti spojeni radi zajedničkog postupka i donošenja zajedničke odluke, VDP, Nobel, Republika Estonija, Kraljevina Nizozemska i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja. Na raspravi održanoj 19. svibnja 2014. sudjelovali su Nobel, Kraljevina Nizozemska i Komisija.

V – Pravna ocjena

A – Pravo na odbitak

35. Kao što proizlazi iz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku u predmetu C-144/13, svojim prethodnim pitanjem o pravu na odbitak sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita može li porezni obveznik pozivajući se na članak 17. u verziji iz članka 28.f točke 1. Šeste direktive koristiti pravo na odbitak čak i ako svoje transakcije nije oporezivao jer je nacionalnim pravom, protivno odredbama prava Unije, predviđeno izuzeće.

36. O tom se pitanju u pogledu tumačenja Direktive o PDV-u već raspravljalo u predmetu C-319/12 (MDDP) o kojem se odlučilo tek nakon podnošenja ovog zahtjeva za prethodnu odluku.

37. U presudi MDDP Sud je utvrdio da članak 168. Direktive o PDV-u ne dopušta poreznom obvezniku koristiti se izuzećem, koje je predviđeno nacionalnim pravom, ali je neusklađeno s Direktivom o PDV-u, ni pozivati se u tom smislu na pravo na odbitak(12). Stoga u takvoj situaciji porezni obveznik samo može odlučiti hoće li primijeniti nacionalno izuzeće i time se odreći prava na odbitak ili oporezovati svoje transakcije PDV-om na temelju prava Unije te na taj način koristiti pogodnost odbitka pretporeza.

38. Budući da nijedna zainteresirana stranka u ovom postupku nije iznijela argumente koji nisu već ispitani u okviru predmeta MDDP(13), nema razloga da se zaključak presude MDDP dovodi u pitanje.

39. činjenica da je Komisija u okviru rasprave iznijela argument da se činjenično stanje u ovom predmetu razlikuje od onog u predmetu MDDP jer VDP naknadno mora koristiti svoje pravo na odbitak nije u suprotnosti s tim. Primjereno je složiti se s Komisijom da bi VDP-u predstavljalo problem naknadno od svojih kupaca dobiti cijenu uvećanu za PDV jer bi VDP, kako bi iskoristio pravo na odbitak, morao oporezovati transakcije koje su prvotno bile izuzete. Međutim, već sam u okviru predmeta MDDP uputila na činjenicu da porezni obveznik u određenim okolnostima od dotične države članice može zatražiti naknadu štete ako naknadno naplaćeni PDV više ne može prenijeti na svoje kupce(14).

40. Stoga je na prvo prethodno pitanje potrebno odgovoriti na način da iz članka 17. u verziji iz članka 28.f točke 1. Šeste direktive ne proizlazi pravo na odbitak za poreznog obveznika koji svoje transakcije nije oporezovao jer je nacionalnim pravom, protivno odredbama prava Unije, predviđeno izuzeće.

B – Izuzeća iz članka 140. točaka (a) i (b) te članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u

41. U pogledu izuzeća za stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 140. točaka (a) i (b) te po uvozu robe iz trećih zemalja u skladu s člankom 143. točkom (a) Direktive o PDV-u sud koji je uputio zahtjev pita vrijede li, i ako vrijede, pod kojim uvjetima, ta izuzeća za zubne proteze. Naime, obje odredbe izuzeće uvjetuju time bi li izuzeće postojalo i kad bi se radilo o isporuci robe na području države.

42. Isporuka zubnih proteza na području države izuzeta je člankom 132. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u. Međutim, to izuzeće primjenjuje se samo pod uvjetom da isporuku obavlja

zubar ili zubni tehničar. Međutim, u članku 140. točka (a) i (b) te članku 143. točki (a) Direktive o PDV-u za izuzeće za stjecanje unutar Zajednice odnosno po uvozu robe iz trećih zemalja zahtijeva se da isporuka na području države „u svim okolnostima“ bude izuzeta. Kraljevina Nizozemska stoga za razliku od preostalih stranaka u postupku smatra da se članak 140. točke (a) i (b) te članka 143. točka (a) Direktive o PDV-u ne primjenjuju na zubne proteze.

43. Smatram da se na to pitanje mora odgovoriti različit. Kako ću pokazati, točno je da se članak 143. točka (a) Direktive o PDV-u ne primjenjuje na uvoz zubnih proteza iz trećih zemalja (odjeljak 1.). Isto vrijedi za članak 140. točku (b) Direktive o PDV-u (odjeljak 2.). Međutim, drukčije je potrebno ocijeniti izuzeće iz članka 140. točke (a) koje se pod uvjetima iz članka 132. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u primjenjuje i na stjecanje zubnih proteza unutar Zajednice (odjeljak 3.). To se ne mijenja ni ako u skladu s prijelaznim pravilima iz članka 370. u vezi s Prilogom X. dijelom A. točkom 1. država članica porijekla robe ne primjenjuje izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u (odjeljak 4.).

1. Izuzeće po uvozu robe u skladu s člankom 143. točkom (a) Direktive o PDV-u

44. U skladu s člankom 143. točkom (a) Direktive o PDV-u države članice dužne su izuzeti konačni uvoz robe „čija bi isporuka od strane poreznog obveznika u svim okolnostima bila izuzeta unutar teritorija svake dotične države članice“.

45. Formulacija „unutar teritorija svake dotične države članice“ odnosi se na svaku dotičnu državu članicu uvoza. To proizlazi iz usporedbe s odredbama kao što su članak 88., članak 207. ili članak 214. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u koji sadrže istu formulaciju. Kako je VDP stoga ispravno istaknuo, isporuka robe mora biti izuzeta u državi članici odredišta, odnosno državi članici u koju se roba uvozi.

46. Tekst članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u formulacijom „u svim okolnostima“ upućuje na činjenicu da isporuka uvezene robe uvijek, dakle neovisno o daljnjim uvjetima, mora biti izuzeta. Ako, naprotiv, izuzeće za isporuku robe sadrži dodatne uvjete, kao u ovom slučaju članak 132. stavak 1. točka (e) Direktive o PDV-u u pogledu svojstava dobavljača, tada u skladu s tim isporuka određene robe ne bi bila izuzeta „u svim okolnostima“.

47. Povijest nastanka članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u potvrđuje to tumačenje teksta. Članku 143. točki (a) Direktive o PDV-u odgovarao je članak 14. stavak 1. točka (a) Šeste direktive. U skladu s njim izuzet je bio uvoz robe „čija je isporuka od strane poreznih obveznika na području države u svim okolnostima izuzeta“ [neslužbeni prijevod]. Članak 14. stavak 1. točka (a) Šeste direktive temelji se, pak, na članku 15. točki 1. prijedloga Komisije(15). Za razliku od članka 14. stavka 1. točke (a) Šeste direktive, koji je Vijeće kasnije donijelo, člankom 15. točkom 1. prijedloga Komisije još se izričito upućuje na pojedinačna izuzeća na području države. Tim su upućivanjem, uz jednu iznimku(16), bila uključena samo izuzeća koja su ovisila jedino o predmetu isporuke i trebala su se primjenjivati neovisno o daljnjim uvjetima. Nije se upućivalo na izuzeće za isporuku zubnih proteza koju obavlja zubari i zubni tehničari(17).

48. U tim okolnostima, činjenica da je izuzeće iz članka 14. stavka 1. točke (a) Šeste direktive na kraju drukčije formulirano može se najbolje objasniti time što jedino izuzeće, na koje je upućeno u članku 15. točki 1. prijedloga Komisije, koje je ovisilo o drugim uvjetima, a ne samo o predmetu isporuke, nije preuzeto u donesenu direktivu. Stoga je imalo smisla upućivanje, koje se sada odnosilo isključivo na izuzeća koja su se trebala primijeniti neovisno o daljnjim uvjetima, sažeti riječima „u svim okolnostima“.

49. Sustavno tumačenje vodi do istog zaključka. Naime, članak 143. u točki (k) sadrži izuzeće za „uvoz zlata koji provode središnje banke“. „[I]sporuk[a] zlata središnjim bankama“ izuzeta je u

skladu s člankom 152. Direktive o PDV-u. Radi se, dakle, o izuzeću kojim se isporuka zlata ne izuzima u svim okolnostima, nego samo onda kad se isporučuje određenom primatelju, odnosno središnjoj banci. Međutim, ako bi se izuzeće iz članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u sada tumačilo na način da se primjenjuje na sva izuzeća za isporuku robe ako su ispunjeni odgovarajući uvjeti, tada bi već u skladu s tom odredbom u vezi s člankom 152. Direktive o PDV-u uvoz zlata koji provode središnje banke morao biti izuzet. Članak 143. točka (k) Direktive o PDV-u, kojim se upravo to predviđa, bio bi stoga suvišan.

50. Konačno, ni iz svrhe izuzeća iz članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u ne proizlaze argumenti koji bi išli u prilog širokom shvaćanju njegova područja primjene.

51. Nakon što je Komisija još u prijedlogu Šeste direktive utvrdila da za to izuzeće nisu potrebna „dodatna pojašnjenja“(18), u ovom je postupku navela da je njegova svrha jednako postupanje s prekograničnim i domaćim transakcijama. To se isporučetka čini uvjerljivim. Međutim, ako se promatraju i učinci odbitka u opskrbnom lancu, tada se u konačnici više ne može govoriti o jednakom postupanju.

52. Ako se odbitak u opskrbnom lancu ne uzme u obzir, široka primjena izuzeća iz članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u vodi do toga da se stjecanje robe ne oporezuje PDV-om, neovisno o tome stječe li se ona na području države ili iz treće zemlje. To se postiže proširenjem izuzeća primjenjivog na isporuku na području države na uvoz iz trećih zemalja.

53. Ako se odbitak dobavljača uzme u obzir, situacija je drukčija. Izuzeće za isporuku robe na području države dovodi, naime, do toga da dobavljač u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u(19) nema pravo na odbitak ni za isporuke koje je stekao radi proizvodnje robe. PDV na te ulazne isporuke, koji se ne može odbiti, time naposljetku tereti izuzetu isporuku robe jer povećava troškove njezine proizvodnje.

54. Situacija je obično drukčija pri uvozu robe iz trećih zemalja. U tom slučaju dobavljač s poslovnim nastanom u trećoj zemlji u načelu ima pravo na odbitak. Izuzimanje robe koja se izvozi od bilo kakvog PDV-a u skladu je, naime, s međunarodnom poreznom praksom. U slučaju izvoza iz Unije to se ostvaruje izuzećem po izvozu u skladu s člankom 146. i istovremenim odobrenjem odbitka u skladu s člankom 169. točkom (b) Direktive o PDV-u(20).

55. Ako stoga u slučaju prekograničnih transakcija obično postoji pravo dobavljača na odbitak, a u slučaju domaćih transakcija ne postoji, tada izuzeće iz članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u obično dovodi i do konkurentne prednosti za robu iz trećih zemalja. Kraljevina Nizozemska stoga je pravilno uputila na činjenicu da bi u ovom slučaju ponuditelji iz trećih zemalja za razliku od domaćih ponuditelja mogli isporučivati zubne proteze bez ikakve naplate PDV-a ako bi se članak 143. točka (a) Direktive o PDV-u primjenjivao i na uvoz zubnih proteza iz trećih zemalja.

56. Takvo narušavanje tržišnog natjecanja može se spriječiti samo tako da se ni u trećoj zemlji za isporuku za izvoz ne odobrava pravo na odbitak. Budući da to obično neće biti slučaj, ta se konkurentna prednost ponuditelja iz trećih zemalja može ispraviti, iako ne u potpunosti, samo oporezivanjem uvoza robe. Oporezivanjem uvoza obračunat će se PDV i na robu koja potječe iz treće zemlje. To je oporezivanje također konačno ako stjecatelj u tom pogledu nema pravo na odbitak u skladu s člankom 168. točkom (e) Direktive o PDV-u(21). To je posebno slučaj ako je stjecatelj potrošač ili robu dalje prodaje na području države uz izuzeće plaćanja PDV-a. Potonje je slučaj u sva tri glavna postupka. Nijedan od tih poreznih obveznika nema pravo na odbitak za stjecanje zubnih proteza jer u skladu s člankom 132. stavkom 1. točkom (e) Direktive o PDV-u zubne proteze dalje prodaje uz izuzeće plaćanja PDV-a.

57. Međutim, to oporezivanje PDV-om za robu iz trećih zemalja obično će biti veće od oporezivanja robe koja se isporučuje na području države. Dok u potpunosti služi oporezivanje ovisi o vrijednosti ulaznih isporuka(22), oporezivanje robe, koje nastaje pri oporezivanju uvoza, temelji se na vrijednosti gotove robe(23). Time odbijanjem izuzeća po uvozu u skladu s člankom 143. točkom (a) Direktive o PDV-u obično nastaje konkurentski nepovoljan položaj za zubne proteze iz trećih zemalja.

58. Ni izuzeće ni oporezivanje po uvozu robe iz trećih zemalja, čija je isporuka izuzeta u državi članici odredišta, time ne pružaju rješenje koje ne utječe na tržišno natjecanje. Ni na jedan ni na drugi način ne mogu se uspostaviti jednaki uvjeti tržišnog natjecanja za domaću robu i za robu iz trećih zemalja. Rješenje koje ne utječe na tržišno natjecanje nije obuhvaćeno mogućnostima regulacije iz Direktive o PDV-u jer bi takvo rješenje pretpostavljalo utjecanje na pravo na odbitak dobavljača iz treće zemlje(24).

59. U tim okolnostima potrebno je podsjetiti na ustaljenu sudsku praksu prema kojoj izuzeća iz Šeste direktive treba strogo tumačiti s obzirom na to da ona predstavljaju odstupanja od općeg načela u skladu s kojim se PDV naplaćuje za svaku isporuku robe i svaku uslugu koju obavi porezni obveznik u zamjenu za plaćanje(25). To načelo primjenjuje se i na izuzeća po uvozu. Strogo tumačenje u ovom slučaju također ne bi lišilo izuzeće iz članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u njegova učinka(26) jer se, kako je vidljivo, cilj jednakog postupanja, uzimajući u obzir učinke odbitka na dobavljača, ne može bolje postići širokim tumačenjem odredbe.

60. Naposljetku, i znatne praktične poteškoće protive se širokom tumačenju. Na te su poteškoće Kraljevina Nizozemska i Komisija pravilno uputile. Naime, u slučaju širokog tumačenja izuzeća iz članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u moralo bi se, na primjer u ovom slučaju, redovito pri prelasku preko granice dokazivati da je prodavatelj u trećoj zemlji zubar ili zubni tehničar. Takve se poteškoće izbjegavaju ako se izuzeće iz članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u primjenjuje samo onda kad se na isporuku uvezene robe uvijek, dakle samo na temelju svojstava same robe, primjenjuje izuzeće. Njezina se svojstva, naime, pri prelasku preko granice obično mogu jednostavno utvrditi.

61. Posljedično, u skladu s člankom 143. točkom (a) Direktive o PDV-u uvoz robe iz trećih zemalja izuzet je samo ako je njezina isporuka u državi članici odredišta uvijek izuzeta, odnosno neovisno o drugim uvjetima. Stoga na prethodno pitanje o članku 143. točki (a) Direktive o PDV-u valja odgovoriti na način da se to izuzeće ne primjenjuje na uvoz zubnih proteza.

2. Izuzeće za stjecanje unutar Zajednice u skladu s člankom 140. točkom (b) Direktive o PDV-u

62. Nadalje je potrebno ispitati izuzeće za stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 140. točkom (b) Direktive o PDV-u. Ta je odredba povezana s izuzećem po uvozu robe u skladu s člankom 143. točkom (a) Direktive o PDV-u koje je upravo razmatrano. Naime, člankom 140. točkom (b) Direktive o PDV-u izuzima se, među ostalim, „stjecanje robe unutar Zajednice čiji bi uvoz u svim okolnostima bio izuzet u skladu s točkom (a) [...] članka 143.“.

63. Budući da se predmetno izuzeće ne primjenjuje na uvoz zubnih proteza(27), nije izuzeto ni stjecanje zubnih proteza unutar Zajednice u skladu s člankom 140. točkom (b) Direktive o PDV-u.

3. Izuzeće za stjecanje unutar Zajednice u skladu s člankom 140. točkom (a) Direktive o PDV-u

64. Stjecanje zubnih proteza unutar Zajednice moglo bi, međutim, biti izuzeto pod uvjetima iz članka 140. točke (a) Direktive o PDV-u. To se izuzeće odnosi na stjecanje robe unutar Zajednice čija bi isporuka od strane poreznih obveznika „u svim okolnostima“ bila izuzeta u državi članici

odredišta.

65. Iako je tekst članka 140. stavka (a) Direktive o PDV-u očit napisan prema izuzeću po uvozu robe iz trećih zemalja u skladu s člankom 143. točkom (a) Direktive o PDV-u, te se odredbe ne mogu tumačiti na isti način. Suprotno tomu, stjecanje zubnih proteza unutar Zajednice izuzeto je ako isporuku obavlja zubar ili zubni tehničar(28). Moje mišljenje koje odstupa od tumačenja članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u i koje dijele VDP, Nobel, Republika Estonija i Komisija temelji se na dvama razlozima.

66. Kao prvo, jednakim tumačenjem obiju odredbi oduzeo bi se samostalan karakter sadržaja izuzeća za stjecanje unutar Zajednice u skladu s člankom 140. točkom (a) Direktive o PDV-u. Naime, tada to izuzeće ne bi nadilazilo propisani sadržaj izuzeća u skladu s člankom 140. točkom (b) Direktive o PDV-u utoliko što taj članak upućuje na izuzeće iz članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u.

67. Kao drugo, tumačenje koje odstupa od članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u zahtijeva se na temelju članaka 90. i 93. UEZ-a (sada: članci 110. i 113. UFEU-a). Naime, akt Unije kao što je Direktiva o PDV-u treba tumačiti u skladu s ukupnim primarnim zakonodavstvom(29).

68. U skladu s člankom 90. UEZ-a (sada: članak 110. UFEU-a) nijedna država članica ne uvodi nacionalne poreze na proizvode drugih država članica u većoj mjeri od onih koji su uvedeni na slične domaće proizvode. Odredbom treba omogućiti slobodan promet robom među državama članicama u uobičajenim uvjetima tržišnog natjecanja na način da se ukloni svaki oblik zaštite koji može proizaći iz nacionalnih poreza kojima se diskriminira roba iz drugih država članica(30).

69. To osiguranje jednakih uvjeta tržišnog natjecanja također je *ratio legis* članka 93. UEZ-a (sada: članak 113. UFEU-a) na temelju kojeg je donesena Direktiva o PDV-u. U skladu s njim usklađivanje poreza na promet država članica služi uspostavi i funkcioniranju unutarnjeg tržišta i osobito kako bi se izbjeglo narušavanje tržišnog natjecanja.

70. Iz obiju odredbi Ugovora proizlazi da članak 140. točku (a) Direktive o PDV-u u najvećoj mogućoj mjeri treba tumačiti na način da se spriječi narušavanje tržišnog natjecanja među državama članicama. U tom se pogledu tržišno natjecanje unutar Zajednice u dvama aspektima razlikuje od situacije u trećim zemljama.

71. S jedne su strane izuzeća u Uniji načelno jedinstveno uređena Direktivom o PDV-u. Tako je u načelu izuzeće potrebno jednako primjenjivati u državi članici porijekla kao i u državi članici odredišta.

72. S druge se strane ni prekograničnom isporukom robe, koja je izuzeta na području države, ne daje pravo na odbitak. Naime, Sud je u presudi Eurodental utvrdio da na temelju transakcija izuzetih u skladu s člankom 13. Šeste direktive ne postoji pravo na odbitak, čak i ako se te transakcije obavljaju na teritoriju države članice(31). Isporuka unutar Zajednice izuzeta u skladu s člankom 138. Direktive o PDV-u stoga ne daje pravo, što bi inače bio slučaj u skladu s člankom 169. točkom (b) Direktive o PDV-u(32), na odbitak ako takva isporuka podliježe posebnom izuzeću, među ostalim, iz sadašnjeg članka 132. Direktive o PDV-u.

73. Na taj je način u Uniji načelno osigurano da PDV ne utječe na tržišno natjecanje u trgovini zubnim protezama. Naime, uvjeti za odbitak dobavljača u slučaju isporuke na području države i unutar Zajednice jednaki su. Ako se izuzeća u Uniji jedinstveno primjenjuju, ni u jednom slučaju dobavljač nema pravo na odbitak. Stoga zubne proteze stečene na području države i u drugoj državi članici u jednakim okolnostima podliježu pretporezu nastalom tijekom proizvodnje koji se ne može odbiti(33). U tim okolnostima, za razliku od uvoza iz trećih zemalja(34), izuzeće za stjecanje

robe unutar Zajednice, u slučaju kad bi domaća isporuka robe također bila izuzeta, doista služi jednakom postupanju s domaćom i prekograničnom transakcijom.

74. U tim okolnostima ne iznenađuje da je u presudi Eurodental Sud već *en passant* istaknuo da se izuzeće iz članka 140. točke (a) Direktive o PDV-u može primjenjivati i na zubne proteze(35) i da se Savjetodavni odbor za porez na dodanu vrijednost već ranije sližno izjasnio(36).

75. Tim izuzećem pretpostavlja se da je dobavljač u državi članici porijekla zubar ili zubni tehničar jer samo u tom slučaju postoji jednako postupanje s isporukama na području države i unutar Zajednice. Točno je da to dovodi i do određenih praktičnih poteškoća pri stvarnom utvrđivanju uvjeta za izuzeće. Međutim, unutar Unije lakše je provesti ispitivanje nego pri uvozu iz treće zemlje(37). Naime, kao prvo, u Uniji postoji administrativna pomoć u pitanjima poreznog prava(38), a kao drugo, provjera se ne mora provesti na granici, nego može i u okviru uobičajenog postupka oporezivanja.

76. Za razliku od članka 143. točke (a), članak 140. točku (a) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se primjenjuje na stjecanje zubnih proteza unutar Zajednice ako je dobavljač zubar ili zubni tehničar u smislu članka 132. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u.

4. Utjecaj odredbe o odstupanju iz članka 370. Direktive o PDV-u

77. Naposljetku je još potrebno pojasniti primjenjuje li se članak 140. točka (a) Direktive o PDV-u i onda kad se zubne proteze isporučuju iz države članice koja na temelju članka 370. u vezi s Prilogom X. dijelom A. točkom 1. Direktive o PDV-u ne primjenjuje izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u, nego uvijek oporezuje isporuke zubnih proteza.

78. Kraljevina Nizozemska u tom pogledu smatra da se izuzeće u takvom slučaju nikako ne može primjenjivati kako bi se spriječilo narušavanje tržišnog natjecanja.

79. Takvo odstupanje ne može se temeljiti na tekstu izuzeća iz članka 140. točke (a) Direktive o PDV-u. Naime, kao što je gore navedeno, tekst se odnosi samo na postojanje izuzeća u državi članici odredišta, ali ne i u državi članici porijekla(39).

80. Međutim, država članica koja u skladu s člankom 370. u vezi s Prilogom X. dijelom A. točkom 1. Direktive o PDV-u u svim okolnostima oporezuje isporuke zubnih proteza posljedica se nalazi u jednakom položaju u pogledu tržišnog natjecanja kao i treća zemlja. Budući da dobavljač u takvoj državi članici ne podliježe izuzeću iz članka 132. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u, nego samo izuzeću za isporuke unutar Zajednice iz članka 138. Direktive o PDV-u, pri isporuci u drugu državu članicu u skladu s člankom 169. točkom (b) Direktive o PDV-u(40) može iskoristiti pravo na puni odbitak za svoje ulazne transakcije. Stoga se zubne proteze iz takve države članice mogu isporučivati uz potpuno izuzeće od plaćanja PDV-a. Iz toga, kao i u slučaju isporuke iz treće zemlje(41), proizlazi konkurentna prednost za porezne obveznike koji imaju poslovni nastan u takvoj državi članici.

81. Posebno kako bi se nadoknadila ta konkurentna prednost, u okviru provjere iz članka 143. točke (a) Direktive o PDV-u predlažem strogo tumačenje izuzeća po uvozu iz trećih zemalja(42). Međutim, ne smatram primjerenim prenositi to strogo tumačenje na izuzeće za stjecanje unutar Zajednice u skladu s člankom 140. točkom (a) Direktive o PDV-u u slučaju kad u državi članici porijekla na temelju odstupanja iz članka 370. Direktive o PDV-u ne postoji izuzeće za isporuku zubnih proteza.

82. Kao prvo, to bi posljedica dovelo do konkurentski nepovoljnog položaja takve države

žalnice porijekla. Naime, kako sam već izložila u pogledu trećih zemalja(43), zubne proteze iz takve države žalnice oporezivanjem stjecanja unutar Zajednice obično bi bile opterećene višim PDV-om od zubnih proteza iz druge države žalnice koje su opterećene samo pretporezom koji se ne može odbiti. Međutim, takav je nepovoljan položaj uvezene robe problematičan za države žalnice, za razliku od trećih zemalja, s obzirom na odgovarajuću zabranu iz članka 90. UZ-a (sada: članak 110. UFEU-a)(44).

83. Kao drugo, Sud je u presudi Eurodental već u pogledu narušavanja tržišnog natjecanja, koje proizlazi iz različitog prava na odbitak(45), odlučio da je ta situacija posljedica još uvijek nepotpunog usklađivanja oporezivanja porezom na dodanu vrijednost(46). Narušavanje tržišnog natjecanja, na koje se Kraljevina Nizozemska pravilno žali, time je posljedica odstupanja iz članka 370. Direktive o PDV-u, a ne preširokog tumačenja izuzeća iz članka 140. točke (a) Direktive o PDV-u.

84. Ako je stoga uzrok problema odstupanje iz članka 370. Direktive o PDV-u, samo se ondje može naći i rješenje. U tom pogledu pitam se je li ta odredba u skladu sa zahtjevima primarnog prava, a posebno s načelom jednakog postupanja. To vrijedi u pogledu općeg načela jednakog postupanja iz članka 20. Povelje o temeljnim pravima koje se primjenjuje na porezne obveznike kao i u pogledu posebnog načela jednakog postupanja iz članka 4. stavka 2. UZ-a koje se primjenjuje među državama članicama. Naime, u članku 370. Direktive o PDV-u ne radi se o klasičnom slučaju samo postupnog usklađivanja koje svim državama članicama ostavlja prostora za različita nacionalna pravila. Suprotno tomu, ta odredba samo točno određenim državama članicama(47) dopušta odstupanje od odredbi Direktive o PDV-u za izuzeća koje su, međutim, obvezne za druge države žalnice(48). Takvo nejednako postupanje s državama članicama i posljedično nejednako postupanje s poreznim obveznicima koji u njima imaju poslovni nastan mogu biti opravdani tijekom prijelaznog razdoblja radi postizanja cilja usklađivanja(49). Međutim, u ovom slučaju za odredbu o odstupanju iz članka 370. Direktive o PDV-u ne postoji vremensko ograničenje. Stoga odstupanja na snagu Šeste direktive, odnosno već 36 godina(50), postoje različite ovlasti država članica u pogledu primjene izuzeća iz članka 132. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u.

85. Međutim, pitanje usklađenosti članka 370. Direktive o PDV-u s člankom 20. Povelje o temeljnim pravima te člankom 4. stavkom 2. UZ-a nadilazi predmet ovog zahtjeva za prethodnu odluku. To se pitanje pred Sudom može ispitati samo u okviru drukčije strukturiranog postupka. Neovisno o tome, s obzirom na narušavanje tržišnog natjecanja koje je istaknula Kraljevina Nizozemska, zakonodavac Unije mora ispuniti zahtjeve iz članka 113. UFEU-a odgovarajućim formuliranjem Direktive o PDV-u.

86. U pogledu ovog pitanja potrebno je još utvrditi da se članak 140. točka (a) Direktive o PDV-u primjenjuje i onda kad se zubne proteze isporučuju iz države žalnice koja na temelju članka 370. u vezi s Prilogom X. dijelom A. točkom 1. Direktive o PDV-u ne primjenjuje izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (e) Direktive o PDV-u.

VI – Zaključak

87. Stoga predlažem Sudu da na prethodna pitanja Hoge Raad der Nederlanden odgovori kako slijedi:

1. Iz članka 17. u verziji iz članka 28.f točke 1. Šeste direktive ne proizlazi pravo na odbitak za poreznog obveznika koji svoje transakcije nije oporezovao jer je nacionalnim pravom, protivno odredbama prava Unije, predviđeno izuzeće.

2. Izuzeće iz članka 140. točke (a) Direktive o PDV-u primjenjuje se na stjecanje zubnih

proteza unutar Zajednice ako je dobavlja? u skladu s ?lankom 132. stavkom 1. to?kom (e) Direktive o PDV?u zubar ili zubni tehni?ar. To vrijedi neovisno o pitanju koristi li se država ?lanica porijekla odstupanjem iz ?lanka 370. u vezi s Prilogom X. dijelom A. to?kom 1. Direktive o PDV?u.

3. U skladu s ?lankom 143. to?kom (a) Direktive o PDV?u uvoz zubnih proteza ni u kojem slu?aju nije izuzet.

4. U skladu s ?lankom 140. to?kom (b) u vezi s ?lankom 143. to?kom (a) Direktive o PDV?u stjecanje zubnih proteza unutar Zajednice ni u kojem slu?aju nije izuzeto.

1 – Izvorni jezik: njema?ki

2 – Vidjeti presude Eurodental (C?240/05, EU:C:2006:763) i VDP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:792).

3 – Presuda Eurodental (C?240/05, EU:C:2006:763).

4 – Presuda VDP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:792).

5 – Presuda MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778).

6 – SL L 145, str. 1.

7 – SL L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

8 – Vidjeti to?ku 5. ovog mišljenja.

9 – Vidjeti to?ku 15. ovog mišljenja.

10 – Vidjeti to?ku 14. ovog mišljenja.

11 – Vidjeti presudu VDP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:792).

12 – Presuda MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, t. 45.).

13 – Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu MDDP (C?319/12, EU:C:2013:421, t. 37. do 51.).

14 – Vidjeti moje mišljenje u predmetu MDDP (C?319/12, EU:C:2013:421, t. 72.).

15 – Prijedlog Šeste direktive Vije?a o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica od 20. lipnja 1973., COM(73) 950 *final*.

16 – Vidjeti ?lanak 14. stavak B. to?ku (c) prijedloga Šeste direktive (navedenog u bilješci 15.), kojim se izuzimaju isporuke „za službene organe odgovorne za izgradnju, ure?enje i održavanje groblja, grobova i spomenika žrtvama rata“; vidjeti u tom pogledu sada Prilog X. dio B. to?ku 6. Direktive o PDV?u.

17 – ?lanak 14. stavak A.1. to?ka (e) prijedloga Šeste direktive (navedenog u bilješci 15.).

18 – Prijedlog Šeste direktive (navedeno u bilješci 15.), str. 17.

19 – Odnosno ?lanak 17. stavak 2. u verziji iz ?lanka 28.f to?ke 1. Šeste direktive.

- 20 – Odnosno članak 17. stavak 3. točka (b) u verziji iz članka 28.f točke 1. Šeste direktive.
- 21 – Odnosno članak 17. stavak 2. točka (b) u verziji iz članka 28.f točke 1. Šeste direktive.
- 22 – Vidjeti članak 73. Direktive o PDV-u.
- 23 – Vidjeti članak 85. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 29. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice (SL L 302, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 2., str. 110.).
- 24 – Vidjeti točke 55. i 56. ovog mišljenja.
- 25 – Vidjeti samo presude Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, t. 19.) i Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, t. 25.).
- 26 – Vidjeti u pogledu tog zahtjeva samo presude Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, t. 42.) i Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, t. 27.).
- 27 – Vidjeti točke 44. do 61. ovog mišljenja.
- 28 – Vidjeti moje mišljenje VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, t. 44.).
- 29 – Vidjeti presude Sturgeon i dr. (C-402/07, EU:C:2009:716, t. 48.), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, t. 43.) i Komisija/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, t. 40.).
- 30 – Presuda Stadtgemeinde Frohnleiten i Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, t. 30.) o članku 90. UEZ-a.
- 31 – Presuda Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, t. 37.).
- 32 – Odnosno članak 17. stavak 3. točka (b) u verziji iz članka 28.f točke 1. Šeste direktive.
- 33 – Razlike nastaju još samo u dijelu u kojem se oporezivanje pretporezom može razlikovati zbog različitih poreznih stopa država članica, ovisno o podrijetlu ulaznih isporuka. U skladu s člancima 96. do 105. Direktive o PDV-u porezne stope samo su djelomično usklađene.
- 34 – Vidjeti točke 53. do 55. ovog mišljenja.
- 35 – Vidjeti presudu Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, t. 40.) o odredbi koja je prethodila članku 28.c dijelu B. točki (a) Šeste direktive.
- 36 – Vidjeti smjernice s 56. sjednice Savjetodavnog odbora za porez na dodanu vrijednost u skladu s člankom 29. Šeste direktive od 13. – 14. listopada 1998. o odredbi koja je prethodila članku 28.c dijelu B. točki (a) Šeste direktive.
- 37 – Vidjeti točku 60. ovog mišljenja.
- 38 – Vidjeti Uredbu Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (preinaka) (SL L 268, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 343.).
- 39 – Vidjeti točku 45. ovog mišljenja.

40 – Odnosno članak 17. stavak 3. točka (b) u verziji iz članka 28.f točke 1. Šeste direktive.

41 – Vidjeti točku 55. ovog mišljenja.

42 – Vidjeti točku 56. ovog mišljenja.

43 – Vidjeti točku 57. ovog mišljenja.

44 – Vidjeti točku 68. ovog mišljenja.

45 – Vidjeti točku 72. ovog mišljenja.

46 – Presuda Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, t. 48. do 53.).

47 – Vidjeti u pogledu strogih uvjeta za pozivanje na odstupanja iz Direktive o PDV-u za države članice koje su kasnije pristupile Uniji presudu Komisija/Poljska (C-49/09, EU:C:2010:644, t. 42.) s obzirom na članak 115. Direktive o PDV-u.

48 – Ta okolnost nije priznata u presudi Jetair i BTW-*eenheid* BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, t. 44. do 51.) koja se odnosi na članak 370. Direktive o PDV-u u drugom pogledu.

49 – Vidjeti u pogledu nejednakog postupanja s gospodarskim subjektima presudu Arcelor Atlantique i Lorraine i dr. (C-127/07, EU:C:2008:728, t. 69.); vidjeti u tom smislu i presudu Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, t. 52.).

50 – Vidjeti članak 28. stavak 3. točku (a) i stavak 4. u vezi s Prilogom E točkom 2. Šeste direktive.