

Downloaded via the EU tax law app / web

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2014 m. rugsėjo 4 d.(1)

**Sujungtos bylos C-144/13, C-154/13 ir C-160/13**

**VDP Dental Laboratory NV**

prieš

**Staatssecretaris van Financiën,**

**Staatssecretaris van Financiën**

prieš

**X BV**

ir

**Staatssecretaris van Financiën**

prieš

**Nobel Biocare Nederland BV**

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisė – Pridėtinės vertės mokestis – Prekių įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimas – Direktyvos 2006/112/EB 140 straipsnio a ir b punktai – Importo neapmokestinimas – Direktyvos 2006/112/EB 143 straipsnio a punktas – Neapmokestinimo taikymas pagal Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies e punktą neapmokestinamo dantų protezų tiekimo atveju – Perkant sumokėto mokesčio atskaita – Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 2 dalies a punktas – Tiesioginis veikimas – Teisė į perkant sumokėto mokesčio atskaitą sandorių, valstybėje narėje neapmokestinant pažeidžiant Sąjungos teisę, atveju“

I – **Pažanga**

1. Teisingumo Teismui dar kartą(2) tenka nagrinėti dantų protezų apmokestinimo PVM klausimą. Atsakyti į jį nėra paprasta, nes dantų protezų tiekimas tam tikrais atvejais neapmokestinamas, tačiau kai kurios valstybės narės vis dar tebetaiko pereinamojo laikotarpio nuostatas ir apmokestina bet kokį dantų protezų tiekimą.

2. Ši? reglamentavimo ypatum? poveik? PVM atskaitai ir ?vairi? valstybi? nari? dant? protez? tiek?j? konkurencijos s?lygoms Teisingumo Teismas jau nagrin?jo Sprendime *Eurodental*(3). Šiuose prašymuose priimti prejudicin? sprendim? taip pat kalbama apie konkurencijos s?lygas, bet š? kart? klausiama apie preki? ?sigijimo Bendrijos viduje ir importo iš tre?i?j? šali? neapmokestinim?. Kol kas dar n?ra išaiškinta, ar jis gali b?ti taikomas dant? protez? tiekimui.

3. Be to, Teisingumo Teismas, t?sdamas savo Sprendimu *VDP Dental Laboratory*(4) prad?t? praktik?, tur?s išnagrin?ti pažeidžiant S?jungos teis? taikyto neapmokestinimo pasekmes teisei ? atskait?. Tiesa, šiuo atžvilgiu ? visus klausimus, ko gero, yra atsakyta neseniai priimtame Sprendime *MDDP*(5).

## II – Teisinis pagrindas

### A – S?jungos teis?

4. Pagrindin?s bylos susijusios su PVM rinkimu 2006 ir 2008 m. Tod?l nagrin?jimu atveju reikia atsižvelgti ir ? 2006 m. galiojusios redakcijos 1977 m. geguž?s 17 d. Šešt?j? Tarybos direktyv? 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas(6) (toliau – Šeštoji direktyva), ir ? 2007 m. sausio 1 d. ?sigaliojusi? 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyv? 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos(7) (2008 m. galiojusi redakcija, toliau – PVM direktyva). Tod?l toliau, priklausomai nuo nagrin?jamo laikotarpio, cituojamos arba PVM direktyvos redakcijos, arba Šeštosios direktyvos redakcijos nuostatos.

#### *Apmokestinimo momentai*

5. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dal? PVM apmokestinami šie sandoriai:

„a) preki? tiekimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

b) preki? ?sigijimas už atlyg? Bendrijos viduje, kai jas valstyb?s nar?s teritorijoje ?sigyja:

i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, <...> kai pardav?jas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, <...>;

<...>

c) <...>

d) preki? importas.“

6. PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje „preki? tiekimas“ apibr?žiamas kaip „teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“.

7. PVM direktyvos 20 straipsnio pirmoje pastraipoje „preki? ?sigijimas Bendrijos viduje“ apibr?žiamas kaip „teis?s disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui ?sigijimas, kai prekes ?sigyjan?iam asmeniui ? kit? valstyb? nar? nei t?, iš kurios prek?s yra išsi?stos ar išgabentos, siun?ia ar gabena pardav?jas arba prekes ?sigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardav?jo ar prekes ?sigyjan?io asmens vardu“.

8. „Preki? importas“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 30 straipsnio pirm? pastraip?, – tai „[p]reki?, kurios n?ra išleistos ? laisv? apyvart?, kaip nustatyta Sutarties 24

straipsnyje, ?vežimas ? Bendrij?“.

#### *Dant? protez? neapmokestinimas*

9. Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkt? valstyb?s nar?s PVM neapmokestina ši? sandori?:

„dant? technik?, kai jie vykdo savo profesin? veikl?, vykdom[o] paslaug? teikim[o] ir dant? protez? tiekim[o], kai j? vykdo dant? gydytojai ir dant? technikai.“

10. Ta?iau PVM direktyvos XIII antraštin?s dalies 1 skyriaus „Iki galutini? proced?r? pri?mimo taikomos nukrypti leidžian?ios nuostatos“ 1 skirsnyje („Nukrypti leidžian?ios nuostatos valstyb?ms, kurios 1978 m. sausio 1 d. buvo Bendrijos nar?s“) yra numatyta išimtis. ? š? skyri? ?einan?iame 370 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s, kurios 1978 m. sausio 1 d. apmokestino X priedo A dalyje išvardintus sandorius, tuos sandorius gali ir toliau apmokestinti.“

11. X priedo A dalies 1 punkte minimas „[p]aslaug?, kurias teikia dant? technikai profesin?s veiklos metu, teikimas ir dant? gydytoj? bei dant? technik? atliekamas dant? protez? tiekimas“.

#### *Preki? ?sigijimo Bendrijos viduje ir importo neapmokestinimas*

12. Be to, pagal PVM direktyvos 140 straipsn? valstyb?s nar?s PVM neapmokestina ši? sandori?:

a) preki? ?sigijim[o] Bendrijos viduje, kai apmokestinam?j? asmen? vykdomas j? tiekimas visais atvejais b?t? neapmokestinamas j? atitinkamoje teritorijoje;

b) preki? ?sigijim[o] Bendrijos viduje, kai j? importas visais atvejais b?t? neapmokestinamas pagal 143 straipsnio a, b, c ir e–l punktus;

<...>“

13. Pagal PVM direktyvos 143 straipsnio a punkt? valstyb?s nar?s PVM neapmokestina ši? importo iš tre?i?j? šali? sandori?, pagal kuriuos:

„galutinai importuojamos prek?s, kuri? tiekimas, vykdomas apmokestinamojo asmens, visais atvejais b?t? neapmokestinamas j? atitinkamoje teritorijoje.“

#### *Preki? tiekimo Bendrijos viduje ir eksporto neapmokestinimas*

14. Tarptautinio preki? tiekimo S?jungos viduje, susijusio su preki? ?sigijimu Bendrijos viduje, neapmokestinimas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje reglamentuojamas taip:

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

15. D?l eksporto PVM direktyvos 146 straipsnyje panašiai numatyta:

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

a) prekių tiekimas, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų arba tai atlikta jo vardu;

b) prekių tiekimas, kai į atitinkamoje teritorijoje neįsisteigęs prekes įsigyjantis asmuo jas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų <...>;

<...>“

*Teisė atskaitai*

16. Apmokestinamojo asmens teisė 2006 m. mokestiniu laikotarpiu už įsigytas prekes ar paslaugas (toliau – pirkimo sandoriai) sumokėti PVM atskaitai buvo reglamentuojama Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 1 ir 2 dalyse:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinąs vertės mokestį, kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė / suteikė ar dar pateiks / suteiks kitas apmokestinamas asmuo;

b) pridėtinąs vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas į šalies teritoriją prekes;

c) <...>

d) pridėtinąs vertės mokestį, kurį reikia sumokėti pagal 28a straipsnio 1 dalies a punktą.

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti šio straipsnio 2 dalyje nurodytą pridėtinąs vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

<...>

b) sandoriai, kuriems taikoma išimtis pagal <...> 15 straipsnį <...> arba 28c straipsnio A ir C punktus;

<...>“

17. Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkte reglamentuojamas prekių įsigijimo Bendrijos viduje pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį apmokestinimo momentas(8). Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje reglamentuojamas šiuo metu PVM direktyvos 146 straipsnyje(9) numatytas eksporto neapmokestinimas. Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnyje buvo reglamentuojamas prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas, šiuo metu reglamentuojamas PVM direktyvos 138 straipsnyje(10).

18. Atskaitai reglamentuojančias Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 1–3 dalis atitinka PVM direktyvos 167 ir 168 straipsniai.

B – *Nacionalinė teisė*

19. Nyderlandų teisėje egzistavo minėtasis Sąjungos teisės nuostatas iš esmės atitinkantis

normos.

20. Tiesa, dantų protezų neapmokestinimą reglamentuojantis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktas dar 2006 m., pažeidžiant Sąjungos teisę (11), Nyderlandų 1968 m. PVM įstatymo (*Wet op de omzetbelasting*) 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunkčiu buvo perkeltas į nacionalinę teisę nustatant, kad dantų protezų tiekimas neprivalo būti nei dantų gydytojas, nei dantų technikas.

### III – Pagrindinės bylos

21. Visos pagrindinės bylos susijusios su Nyderlandų apmokestinamaisiais asmenimis, kurie užsako pagaminti dantų protezus užsienyje ir (arba) perparduoda juos kaip tarpininkai arba naudoja juos savo, kaip dantų gydytojų, veikloje. Ginčai visose pagrindinėse bylose vyksta dėl to, ar dantų protezų pirkimas iš užsienio yra neapmokestinamas PVM.

#### A – Byla C-144/13 (*VDP Dental Laboratory*)

22. Byla C-144/13 susijusi su Nyderlandų bendrove *VDP Dental Laboratory NV* (toliau – VDP). Gavusi dantų gydytojų užsakymus, ji užsakydavo pagaminti dantų protezus užsienyje (ir Sąjungoje, ir už jos ribų) esančiose dantų technikos laboratorijose. Ginčas pagrindinėje byloje vyksta dėl Nyderlanduose VDP susidariusio PVM įsiskolinimo už 2006 m. pirmąjį ketvirtį ir 2008 m. trečiąjį ketvirtį.

23. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, 2006 m. VDP dar nebuvo galima laikyti dantų technikos laboratorija ir neapmokestinti pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą. Tiesa, remdamasi Nyderlandų PVM įstatymo 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunkčiu, ji vis tiek traktavo savo dantų protezų tiekimą kaip neapmokestinamą. Tuo pat metu ji, nepaisydama to, kad nemokėjo PVM, pareiškė teisę į pirkimo sandorį metu sumokėto PVM atskaitą – šį kartą remdamasi Sąjungos teise. Tačiau Nyderlandų mokesčių administratorius neleido VDP atskaityti PVM.

24. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nuo 2008 m. VDP yra dantų technikas ir gali būti neapmokestinama PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą. VDP traktavo savo dantų protezų tiekimą kaip neapmokestinamą ir nesiekė atskaityti PVM. Bet ji taip pat nenori, kad iš užsienio įsigyti dantų protezai būtų apmokestinami kaip įsigyti Bendrijos viduje ar importuoti iš trečiųjų šalių. VDP manymu, šiuo atžvilgiu ji gali pasinaudoti PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte arba 143 straipsnio a punkte reglamentuojamu neapmokestinimu.

#### B – Byla C-154/13 (X)

25. Ginčas pagrindinėje byloje C-154/13 vyksta dėl Nyderlanduose susidariusio X PVM įsiskolinimo už pirmuosius tris 2008 m. ketvirčius. Šiuo laikotarpiu X vertėsi dantų gydytojo praktika. Šioje šalyje ji sudarydavo sandorius, kurie pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą nebuvo apmokestinami PVM, todėl ji neturėjo teisės į atskaitą.

26. Darbui reikalingus dantų protezus X įsigydavo iš Vokietijoje įsikūrusio dantų techniko. X mano, kad dėl šio įsigijimo Bendrijos viduje ji gali pasinaudoti PVM direktyvos 140 straipsniu ir nemokėti PVM. Tačiau Nyderlandų mokesčių administratorius šį neapmokestinimą laiko netaikytinu, be kita ko, ir dėl to, kad Vokietijoje, kitaip nei Nyderlanduose, dantų protezų tiekimas pagal 370 straipsnį, taikomą kartu su X priedo A dalies 1 punktu, nėra neapmokestinamas PVM.

C – *Byla C-160/13 (Nobel Biocare Nederland)*

27. Trečioje byloje ginčas vyksta dėl Nyderlandų bendrovės *Nobel Biocare Nederland BV* (toliau – *Nobel*) PVM įsiskolinimo už 2008 m. gruodžio mėn. Šiuo laikotarpiu *Nobel* tiekia dantų protezus Nyderlanduose esantioms dantų technikos laboratorijoms. Šiuos dantų protezus *Nobel* užsakydavo iš savo patronuojančiosios bendrovės, įsikūrusios Švedijoje.

28. Nyderlandų mokesčių administratorius *Nobel* iš Švedijos įsigytus dantų protezus apmokestino PVM kaip įsigijimą Bendrijos viduje. Tačiau *Nobel* mano, kad turi būti taikomas PVM direktyvos 140 straipsnio a punktas ir jie neturi būti apmokestinami PVM.

#### IV – Procesas Teisingumo Teisme

29. Pagrindines bylas nagrinėjantis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas), vadovaudamasis SESV 267 straipsniu, 2013 m. kovo 21, 27 ir 28 d. pateikė Teisingumo Teismui tris prašymus priimti prejudicinį sprendimą su iš viso penkiais klausimais. Prejudiciniai klausimai susiję su dviem skirtingomis sritimis.

30. Pirma, byloje C-144/13 (*VDP Dental Laboratory*) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduoda klausimą dėl teisės į atskaitą už 2006 m. mokestinį laikotarpį:

Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalys aiškinamos taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę į atskaitą pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalis, jeigu pagal nesuderinamą su direktyva nacionalinę teisę nuostata numatytas atleidimas nuo mokesčio (ir todėl negalima pasinaudoti teise į atskaitą)?

31. Antra, visose trijose bylose kyla klausimas dėl įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimo:

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

32. Byloje C-144/13 (*VDP Dental Laboratory*) šis prejudicinis klausimas išplečiamas: klausiama ir dėl PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto, kuriame reglamentuojamas importo iš trečiųjų šalių neapmokestinimas, aiškinimo.

33. Be to, byloje C-154/13 (X) šis prejudicinis klausimas papildomas taip:

Jeigu PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktuose nustatytas neapmokestinimas PVM (pirmajame klausime nustatytomis sąlygomis arba be jų) taikomas dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje, ar neapmokestinimas taikomas ir tokiose valstybėse narėse, kaip Nyderlandai, kurie jau laikosi neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 132 straipsnį, dantų protezų, kurių kilmės šalis yra valstybė narė, pasinaudojusi PVM direktyvos 370 straipsnyje nustatyto nukrypstančiu ir pereinamojo laikotarpio režimu, įsigijimui Bendrijos viduje?

34. Po to, kai bylos buvo sujungtos tam, kad būtų vykdomas bendras procesas ir priimtas bendras sprendimas, rašytines pastabas pateikė VDP, *Nobel*, Estijos Respublika, Nyderlandų Karalystė ir Europos Komisija. 2014 m. gegužės 19 d. surengtame posėdyje dalyvavo *Nobel*, Nyderlandų Karalystė ir Komisija.

## V – Teisinis vertinimas

### A – Dėl teisės ? atskait?

35. Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-144/13 motyvų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prejudiciniu klausimu dėl teisės ? atskait? iš esmės klausia, ar apmokestinamasis asmuo, remdamasis Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsniu, gali pasinaudoti teise ? atskait? net ir tuomet, jei neapskaičiavo mokesčio už savo sandorius, nes nacionalinės teisės aktuose, pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, yra numatyta tokių sandorių neapmokestinanti.

36. Šis klausimas jau buvo nagrinjamas byloje C-319/12 (*MDDP*), kurioje kalbėta apie PVM direktyvos aiškinimą ir kurioje sprendimas priimtas jau po to, kai buvo gautas šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą.

37. Sprendime *MDDP* Teisingumo Teismas konstatavo, kad PVM direktyvos 168 straipsnyje apmokestinamajam asmeniui neleidžiama pasinaudoti neapmokestinimu, numatytu nacionalinėje teisėje, bet nesuderinamu su PVM direktyva, ir šiuo atžvilgiu pretenduoti ? teis? ? atskait?(12). Tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo gali arba laikytis nacionalinės teisės aktų ir pasinaudoti juose numatytu neapmokestinimu, netekdamas teisės ? atskait?, arba, vadovaudamasis Sąjungos teise, apskaičiuoti nuo savo sandorių PVM ir tuomet ?gyti teis? ? atskait?.

38. Kadangi nė vienas iš šios bylos dalyvių nepateikė argumentų, kurie nebūtų jau aptarti nagrinjant bylą *MDDP*(13), nėra jokio pagrindo kvestionuoti Sprendimo *MDDP* žvalgą.

39. Prieiti prie šios išvados galima ir nepaisant Komisijos per teismo posėdį išsakyto argumentų, kad šios bylos aplinkybės esą skiriasi nuo bylos *MDDP* aplinkybių, nes VDP tenka prašyti teisės ? atskait? *ex post*. Komisija teisi teigdama, kad VDP susiduria su problema – ji iš savo pirkėjų turi *ex post* gauti kainą su PVM, nes, norėdama pasinaudoti teise ? atskait?, pirmiausia privalo apskaičiuoti mokestį nuo sandorių, kuriuos traktavo kaip neapmokestinamus. Tačiau dar nagrinjant bylą *MDDP* esu atkreipusi dėmesį ? tai, kad apmokestinamasis asmuo tam tikromis aplinkybėmis gali reikalauti iš atitinkamos valstybės narės žalos atlyginimo, jei neturi galimybės *ex post* apskaičiuoto PVM perkelti savo pirkėjams(14).

40. Taigi ? pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstyta redakcijos 17 straipsnis nesuteikia teisės ? atskait? apmokestinamajam asmeniui, kuris neapskaičiavo mokesčio nuo savo sandorių, nes nacionalinės teisės aktuose, pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, yra numatyta tokių sandorių neapmokestinanti.

### B – Dėl PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktuose ir 143 straipsnio a punkte numatyto neapmokestinimo

41. Kalbėdamas apie prekių ?sigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimą pagal PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktus ir prekių importo iš trečiųjų šalių neapmokestinimą pagal 143 straipsnio a punktą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar neapmokestinimas taikomas dantų protezams ir jei taip, kokiomis sąlygomis. Abiejuose nuostatose šis neapmokestinimas siejamas su tuo, ar jis būtų taikomas ir tuo atveju, jei tai būtų prekės tiekimas šalies viduje.

42. Dantų protezų tiekimas šalies viduje neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą. Tiesa, šis neapmokestinimas taikomas tik tuomet, jei tiekimas vykdo

dant? gydytojas arba dant? technikas. Bet PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktuose ir 143 straipsnio a punkte nustatyta, kad, norint, jog prekė? ?sigijimas Bendrijos viduje arba importas iš trečiosios šalies nebūtų apmokestinamas, būtina, kad tiekimas šalies viduje „visais atvejais“ būtų neapmokestinamas. Todėl Nyderlandų Karalystė, kitaip nei kiti bylos dalyviai, laikosi nuomonės, kad PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktai ir 143 straipsnio a punktas dant? protezams netaikomi.

43. Manau, šis klausimas reikia atsakyti labai detalai. Kaip paaiškinsiu toliau, PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatytas dant? protezų importo iš trečiosios šalies neapmokestinimas netaikomas (žr. toliau 1 skirsnį). Tas pats galioja ir PVM direktyvos 140 straipsnio b punktui (žr. toliau 2 skirsnį). Tačiau 140 straipsnio a punkte numatytą neapmokestinimą reikia vertinti kitaip: jis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte nustatytomis sąlygomis galioja ir dant? protezams ?sigyti Bendrijos viduje (žr. toliau 3 skirsnį). Šiuo atžvilgiu nieko nekeičia ir tai, kad prekės kilmės valstybės narės, pasinaudodama 370 straipsnio pereinamojo laikotarpio nuostata, taikoma kartu su X priedo A dalies 1 punktu, netaiko PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatyto neapmokestinimo (žr. toliau 4 skirsnį).

1. Prekių importo neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 143 straipsnio a punktą

44. PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte nustatyta, kad valstybės narės PVM neapmokestina galutinai importuojamą prekę, „kurią tiekimas, vykdomas apmokestinamojo asmens, visais atvejais būtų neapmokestinamas į atitinkamoje teritorijoje“.

45. Formuluotą „į atitinkamoje teritorijoje“ taikoma atitinkamai importo valstybei narei. Tai rodo palyginimas su tokiais nuostatomis, kaip nurodytos PVM direktyvos 88 straipsnyje, 207 straipsnyje arba 214 straipsnio 1 dalies a punkte, kuriose yra ta pati formulė. Todėl, kaip teisingai pabrėžė VDP, prekės tiekimas turi būti neapmokestinamas paskirties valstybėje narėje, t. y. valstybėje narėje, į kurią prekė importuojama.

46. PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte esanti formulė „visais atvejais“ rodo, kad importuojamos prekės tiekimas niekada neturi būti apmokestinamas, vadinasi, nepriklausomai nuo tolesnės sąlygos. Tačiau jei prekės tiekimas neapmokestinamas tik esant papildomoms sąlygoms, kaip antai nagrinėjamu atveju PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkto sąlygoms, susijusioms su tiekėjo savybėmis, tam tikros prekės tiekimas nėra neapmokestinamas „visais atvejais“.

47. PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto genezė patvirtina šią nuostatą teksto interpretacijai. PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto atitiko Šeštosios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktas. Pagal jį neapmokestinamos buvo importuojamos prekės, „kurios bet kuriuo atveju, jei jas tiekia apmokestinamasis asmuo šalies viduje, būtų atleistos nuo mokesčio“. Šeštosios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktas savo ruožtu grindžiamas Komisijos pasiūlymo(15) 15 straipsnio 1 punktu. Kitaip nei vėliau Tarybos priimtame Šeštosios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte, Komisijos pasiūlymo 15 straipsnio 1 punkte dar būta aiškios nuorodos į atskirus nacionaliniu lygmeniu taikomus neapmokestinimo atvejus. Ši nuoroda, išskyrus vieną išimtį(16), apėmė išimtinai neapmokestinimo atvejus, kurie priklausė nuo tiekimo objekto ir buvo taikomi nepriklausomai nuo tolesnės sąlygos. Nuoroda į dant? protezų, kuriuos tiekia dant? gydytojai ir dant? technikai, neapmokestinimą(17) nebuvo daroma.

48. Tai, kad neapmokestinimas Šeštosios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte galiausiai visgi buvo suformuluotas kitaip, geriausiai galima paaiškinti tuo, kad vienintelis neapmokestinimas, į kurį Komisijos pasiūlymo 15 straipsnio 1 punkte buvo daryta nuoroda ir kuris buvo susietas su kitomis sąlygomis, o ne tik su tiekimo objektu, į priimtą direktyvą nebuvo įtrauktas. Todėl suprantama, kad nuoroda į neapmokestinimo atvejus, kurie turėjo būti taikomi nepriklausomai nuo

tolesni? s?lyg?, buvo apibendrinta formuluote „visais atvejais“.

49. Aiškinant sisteminiu būdu daroma ta pati išvada. 143 straipsnio k punkte reglamentuojamas sandori?, pagal kuriuos „auks? importuoja centriniai bankai“, neapmokestinimas. PVM direktyvos 152 straipsnyje numatyta, kad valstyb?s nar?s neapmokestina „auks?o tiekimo centriniams bankams“. Taigi tai neapmokestinimas, taikomas auks?o tiekimui ne visais atvejais, o tik tuomet, kai jis tiekiamas tam tikram gav?jui – centriniam bankui. Jei interpretuotume PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatyt? neapmokestinim? taip, kad jis taikomas bet kokiam nustatytas s?lygas atitinkan?iam prek?i? tiekimui, tai reikšt?, kad centrini? bank? importuojamas auksas neapmokestinamas vadovaujantis jau šia nuostata, taikoma kartu su PVM direktyvos 152 straipsniu. Tai numatantis PVM direktyvos 143 straipsnio k punktas b?t? visiškai nereikalingas.

50. Galiausiai ir iš PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatyto neapmokestinimo tikslo neišplaukia joki? argument?, kurie leist? aiškinti jo taikymo srit? pla?iau.

51. Komisija, dar Šeštosios direktyvos pasi?lyme konstatavusi, kad šiam neapmokestinimui „special?s paaiškinimai nereikalingi“(18), šiame procese aiškino, kad juo siekiama, jog ? tarptautinius ir nacionalinius sandorius b?t? ži?rma vienodai. Iš pirmo žvilgsnio tai atrodo suprantama. Tačiau, ?sigilinus ? PVM atskaitos pasekmes tiekimo grandinei, apie vienod? poži?r? d?l galutinio rezultato kalb?ti nebegalima.

52. Jei ? atskait? tiekimo grandin?je neatsižvelgiama, PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatytas neapmokestinimas taikomas per pla?iai ir reiškia, kad ?sigyjant prek? prievol?s mok?ti PVM neatsiranda, nesvarbu, ar prek? ?sigyjama šalies viduje, ar iš tre?iosios šalies. Tai pasiekama išple?iant tiekimui šalies viduje taikom? neapmokestinim? ir taikant j? ir importui iš tre?i?j? šalį?.

53. Bet jei ? tiek?jo teis? ? atskait? atsižvelgiama, viskas atrodo kitaip. Jei prek?s tiekimas šalies viduje neapmokestinamas, tai rodo, kad tiek?jas pagal PVM direktyvos 168 straipsn?(19) neturi teis?s ? sumok?to už paslaugas, kurias ?sigijo tur?damas tiksl? pagaminti prek?, mokes?io atskait?. Taigi už šias prieš tai ?sigytas paslaugas sumok?tas neatskaitomas PVM galutinai padidina prek?s tiekimo kain?, nes išauga jos gamybos s?naudos.

54. Tačiau prek?s importo iš tre?iosios šalies atveju paprastai yra kitaip. Tokiu atveju tiek?jas, tre?iosios šalies rezidentas, turi teis? ? pirkimo mokes?io atskait?. Pagal tarptautin? mokestin? praktik? eksportuojamos prek?s PVM neapmokestinamos. Eksporto iš S?jungos atveju tai pasiekama neapmokestinant eksporto (PVM direktyvos 146 straipsnis) ir kartu suteikiant teis? ? atskait? (PVM direktyvos 169 straipsnio b punktas)(20).

55. Vadinasi, jei tarptautini? sandori? atveju tiek?jo teis? ? atskait? paprastai egzistuoja, o nacionalini? sandori? atveju ne, PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatytas neapmokestinimas suteikia prek?ms iš tre?i?j? šalį? konkurencin? pranašum?. Tod?l Nyderland? Karalyst? teisingai atkreip? d?mes? ? tai, kad nagrin?jamu atveju, jei PVM direktyvos 143 straipsnio a punktas b?t? taikomas ir dant? protez? importui iš tre?i?j? šalį?, tiek?jai iš tre?i?j? šalį?, priešingai nei atitinkamos šalies tiek?jai, gal?t? tiekti dant? protezus visiškai be jokio PVM.

56. Tokio konkurencijos iškraipymo b?t? galima išvengti tik tuomet, jei ir tre?iojoje šalyje eksporto atvejais neb?t? suteikiama teis? ? atskait?. Tačiau kadangi taip nebus, bent šiek tiek sumažinti tiek?j? iš tre?i?j? šalį? konkurencin? pranašum? galima tik apmokestinant prek?s import?. Apmokestinus import?, PVM teks mok?ti ir už prek?, kilusi? iš tre?iosios šalies. Šis apmokestinimas PVM bus galutinis, jei ?sigyjantis asmuo neturi teis?s ? atskait? pagal PVM direktyvos 168 straipsnio e punkt?(21). Taip yra pirmiausia tuomet, kai ?sigyjantis asmuo yra vartotojas arba perparduoda prek? šalies viduje be mokes?i?. Taip yra ir visose trijose

pagrindinėse bylose. Apmokestinamieji asmenys neturi teisės atskaiti už įsigytus dantų protezus, nes jie pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą perparduoda juos be mokesčių.

57. Tiesa, PVM mokestis už prekes iš trečiųjų šalių paprastai bus didesnis nei PVM už šalies viduje tiekiamas prekes. PVM už šalies viduje tiekiamas prekes priklauso nuo prieš tai įsigytų paslaugų vertės(22), o importas apmokestinamas pagal gatavų prekių vertę(23). Vadinasi, neleidžiant neapmokestinti importo pagal PVM direktyvos 143 straipsnio a punktą dantų protezų iš trečiųjų šalių konkurencinę padėtis paprastai pablogėja.

58. Taigi, kalbant apie importuojamas iš trečiųjų šalių prekes, kurių tiekimas paskirties valstybėje narėje yra neapmokestinamas, dėl konkurencijos tiek į neapmokestinimas, tiek apmokestinimas yra neutralūs. Nei vienu, nei kitu būdu neįmanoma sudaryti vienodo konkurencijos sąlygų atitinkamos šalies prekėms ir prekėms iš trečiųjų šalių. Dėl konkurencijos neutralus sprendimas PVM direktyvoje negali būti rastas, nes jis suponuoja galimybę daryti tokį trečiojoje šalyje esančio tiekėjo teisę atskaiti(24).

59. Atsižvelgiant į tai, reikėtų priminti nusistovėjusį teismo praktiką, pagal kurią Šeštojoje direktyvoje numatytus neapmokestinimo atvejus reikia aiškinti siaurai, nes jais nukrypstama nuo bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ir paslaugos teikimas už atlygą(25). Šis principas taikomas ir kalbant apie importo neapmokestinimo atvejus. Nagrinėjamu atveju siauras aiškinimas nepadarytų PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatyto neapmokestinimo neveiksmingo(26), nes, kaip minėta, turint galvoje tiekėjo atskaitos pasekmes, vienodo požirio tikslas negali būti geriau pasiektas aiškinant nuostatą plačiai.

60. Galiausiai aiškinti jos plačiai neleidžia ir dideli praktinio pobūdžio sunkumai. Šiuos sunkumus teisingai atkreipė dėmesį ir Nyderlandų Karalystė, ir Komisija. Jei PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatytas neapmokestinimas būtų aiškinamas plačiai, nagrinėjamu atveju, pavyzdžiui, kirtus sieną, kaskart reikėtų įrodinėti, kad trečiojoje šalyje esantis pardavėjas yra dantų gydytojas arba dantų technikas. Tokių sunkumų išvengiama PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatytą neapmokestinimą taikant tik tuomet, kai importuojamos prekės tiekimas neapmokestinamas visada, vadinasi, remiantis tik pačios prekės savybėmis. Šias savybes, prekei kirtus sieną, paprastai nėra sudėtinga nustatyti.

61. Taigi pagal PVM direktyvos 143 straipsnio a punktą neapmokestinamos tik tos iš trečiųjų šalių importuojamos prekės, kurių tiekimas paskirties valstybėje narėje visada neapmokestinamas, t. y. nepriklausomai nuo jokių tolesnių sąlygų. Todėl į prejudicinį klausimą dėl PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto reikia atsakyti taip: šis neapmokestinimas dantų protezų importui netaikomas.

2. Įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 140 straipsnio b punktą

62. Toliau reikia išnagrinėti prekių įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimą, numatytą PVM direktyvos 140 straipsnio b punkte. Ši nuostata susijusi su neseniai nagrinėtu prekių importo neapmokestinimu, numatytu PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte. PVM direktyvos 140 straipsnio b punkte nustatyta, kad, be kita ko, neapmokestinamas „prekių įsigijimas Bendrijos viduje, kai į importas visais atvejais būtų neapmokestinamas pagal 143 straipsnio a <...> punktą“.

63. Kadangi neapmokestinimas, į kurį daroma nuoroda, dantų protezų importui netaikomas(27), dantų protezų įsigijimas Bendrijos viduje taip pat nėra neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 140 straipsnio b punktą.

3. ?sigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 140 straipsnio a punkt?

64. Ta?iau dant? protez? ?sigijimas Bendrijos viduje gal?t? b?ti neapmokestinamas esant PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte numatyto s?lygomis. Pagal jas neapmokestinamos tos Bendrijos viduje ?sigijamos prek?s, kai apmokestinam?j? asmen? vykdomas j? tiekimas „visais atvejais“ yra neapmokestinamas paskirties valstyb?je nar?je.

65. Nors PVM direktyvos 140 straipsnio a punkto teksto formuluot?s akivaizd?iai panašios ? PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto, kuriame numatyta neapmokestinti preki? importu iš tre?i?j? šali?, teksto formuluotes, aiškinti abiej? nuostat? tokiu pat b?du negalima. Veikiau dant? protez? ?sigijimas Bendrijos viduje yra neapmokestinamas tuomet, kai juos tiekia dant? gydytojas arba dant? technikas(28). Savo aiškinim?, kuris skiriasi nuo PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto aiškinimo ir kuriam pritaria VDP, *Nobel*, Estijos Respublika ir Komisija, grind?iu dviem motyvais.

66. Pirma, jei abi nuostatos b?t? aiškinamos identiškai, PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte reglamentuojamas ?sigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimas netekt? bet kokio savarankiško turinio. Juk tokiu atveju jame neb?t? nieko naujo, kas dar neb?t? reglamentuota PVM direktyvos 140 straipsnio b punkte, kiek jame savo ruožtu daroma nuoroda ? PVM direktyvos 143 straipsnio a punkt?.

67. Antra, nuo PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto aiškinimo besiskiriant? aiškinim? pagrindžia EB 90 ir 93 straipsniai (dabar – SESV 110 ir 113 straipsniai). Juk toks S?jungos teis?s aktas, kaip PVM direktyva, turi b?ti aiškinamas taip, kad atitikt? vis? pirmin? teis?(29).

68. Pagal EB 90 straipsn? (dabar – SESV 110 straipsnis) valstyb?s nar?s neapmokestina kit? valstybi? nari? gamini? jokiais savo vidaus mokes?iais, didesniais už tuos, kuriais ji apmokestina panašius vietos gaminius. Ši nuostata skirta laisvam preki? jud?jimui tarp valstybi? nari? ?prastomis konkurencijos s?lygomis užtikrinti, draudžiant bet kokios formos protekcionizm?, kuris gali atsirasti d?l diskriminacini? vidaus mokes?i? taikymo kitos valstyb?s nar?s kilm?s produktams(30).

69. Šis vienod? konkurencijos s?lyg? užtikrinimas yra ir EB 93 straipsnio (dabar – SESV 113 straipsnis), kuriuo remiantis buvo priimta PVM direktyva, *ratio legis*. Šiame straipsnyje nustatyta, kad valstybi? nari? apyvartos mokes?i? suderinimu siekiama užtikrinti, kad b?t? sukurta ir imt? veikti vidaus rinka ir b?t? išvengta konkurencijos iškreipimo.

70. Iš abiej? Sutarties nuostat? išplaukia, kad PVM direktyvos 140 straipsnio a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad užkirst? keli? valstybi? nari? konkurencijos iškreipymui. Šiuo atžvilgiu konkurencin? situacija Bendrijos viduje nuo konkurencin?s situacijos, kai esama santyki? su tre?iosiomis šalimis, skiriasi dviem aspektais.

71. Viena vertus, neapmokestinimo atvejai S?jungoje iš principo reglamentuojami vienodai PVM direktyvoje. Tod?l neapmokestinimas iš esm?s vienodai taikomas ir kilm?s, ir paskirties valstyb?je nar?je.

72. Kita vertus, ir tarptautinis preki? tiekimas, kuris šalies viduje neapmokestinamas, nesuteikia teis?s ? atskait?. Teisingumo Teismas byloje *Eurodental* yra nusprend?s, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio pagrindu nuo mokes?io atleisti sandoriai nesuteikia teis?s atskaityti pirkimo PVM netgi tada, kai šiems sandoriams priskirtinas sandori? Bendrijos viduje pob?dis(31). Vadinas, pagal PVM direktyvos 138 straipsn? neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje nesuteikia teis?s (kaip kitais atvejais pagal PVM direktyvos 169 straipsnio b punkt?(32)) ? atskait?

tuomet, kai tokiam tiekimui taikomas specialus neapmokestinimas, be kita ko, ir reglamentuojamas dabartiniame PVM direktyvos 132 straipsnyje.

73. Taip S?jungoje iš esm?s užtikrinamas PVM konkurencinis neutralumas prekyboje dant? protezais. Juk s?lygos tiek?jui atskaityti PVM ir šalies viduje, ir Bendrijos viduje yra vienodos. Abiem atvejais S?jungoje tiek?jui vienodai taikomas neapmokestinimas nesuteikia teis?s ? atskait?. Tod?l ir šalies viduje, ir iš kitos valstyb?s nar?s ?sigyti dant? protezai tais pa?iais atvejais apmokestinami neatskaitomu gamybos metu sumok?tu mokes?iu(33). Atsižvelgiant ? tai, neapmokestinant prek?s ?sigijimo Bendrijos viduje (kitaip nei importo iš tre?ioj? šalio atveju(34)) tuomet, kai prek?s tiekimas šalies viduje taip pat b?t? neapmokestinamas, iš ties? siekiama užtikrinti vienod? poži?r? ? nacionalinius ir tarptautinius sandorius.

74. Tod?l nenuostabu, kad Teisingumo Teismas Sprendime *Eurodental en passant* leido suprasti, kad PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte numatytas neapmokestinimas gali b?ti taikomas ir dant? protezams(35), o patariamasis prid?tin?s vert?s mokes?io komitetas jau anks?iau išreišk? toki? pa?io nuomon?(36).

75. Šis neapmokestinimas taikomas su s?lyga, kad tiek?jas kilm?s valstyb?je nar?je yra dant? gydytojas arba dant? technikas, nes tik tuomet yra užtikrinamas vienodas poži?ris ? tiekim? ir šalies viduje, ir Bendrijos viduje. Žinoma, tai sukelia tam tikr? praktinio pob?džio sunkum? faktiškai nustatant, ar ?vykdytos neapmokestinimo s?lygos. Ta?iau S?jungoje patikrinim? atlikti lengviau nei importo iš tre?iosios šalies atveju(37). Pirma, S?jungoje mokes?io teis?s srityje valstyb?s teikia viena kitai tarpusavio pagalb?(38), antra, patikrinimo neb?tina atlikti prie sienos – j? galima atlikti per ?prast? apmokestinimo proced?r?.

76. Taigi, kitaip nei 143 straipsnio a punkt?, PVM direktyvos 140 straipsnio a punkt? reikia aiškinti taip, kad dant? protez? ?sigijimui Bendrijos viduje jis taikytinas tuomet, kai tiek?jas yra dant? gydytojas arba dant? technikas, kaip tai nustatyta PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte.

4. PVM direktyvos 370 straipsnyje reglamentuotos išimties ?taka

77. Galiausiai reikia išsiaiškinti klausim?, ar PVM direktyvos 140 straipsnio a punktas taikytinas ir tuomet, kai dant? protezai tiekiami iš valstyb?s nar?s, kuri, remdamasi PVM direktyvos 370 straipsniu, taikomu kartu su X priedo A dalies 1 punktu, netaiko PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatyto neapmokestinimo ir dant? protezus visuomet apmokestina.

78. Šiuo klausimu Nyderland? Karalyst? laikosi pozicijos, kad neapmokestinimas bent jau tokiu atveju negali b?ti taikomas tam, kad b?t? užkirstas kelias konkurencijos iškraipymui.

79. Tokios išimties negalima gr?sti PVM direktyvos 140 straipsnio a punkto, kuriame reglamentuojamas neapmokestinimo atvejis, tekstu. Jame, kaip min?ta, remiamasi tuo, kad neapmokestinimas taikomas paskirties, o ne kilm?s valstyb?je nar?je(39).

80. Ta?iau valstyb? nar?, kuri, remdamasi PVM direktyvos 370 straipsniu, taikomu kartu su X priedo A dalies 1 punktu, dant? protez? tiekim? apmokestina visais atvejais, galiausiai yra tokioje pa?ioje konkurencin?je situacijoje kaip ir tre?ioji valstyb?. Kadangi tokioje valstyb?je nar?je esan?iam tiek?jui taikomas ne PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatytas neapmokestinimas, o tik PVM direktyvos 138 straipsnyje numatytas tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas, tiekdamas ? kit? valstyb? nar? jis pagal PVM direktyvos 169 straipsnio b punkt?(40) gali atskaityti vis? mokes?, sumok?t? už importo sandorius. Tod?l iš tokios valstyb?s nar?s tiekiami dant? protezai gali b?ti visiškai neapmokestinami PVM. Vadinasi, (kaip ir tiekimo iš tre?iosios šalies atveju(41)) tokioje valstyb?je nar?je reziduojantys apmokestinamieji asmenys turi

konkurencin? pranašum?.

81. Pirmiausia tam, kad b?t? kompensuotas šis konkurencinis pranašumas, nagrin?dama PVM direktyvos 143 straipsnio a punkt? si?lau importo iš tre?i?j? šalį? neapmokestinim? aiškinti siaurai(42). Tiesa, nemanau, kad galima pritaikyti š? siaur? aiškinim? PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte reglamentuotam ?sigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimui tuo atveju, jei kilm?s valstyb?je nar?je, pasinaudojus PVM direktyvos 370 straipsnio išimtimi, dant? protez? tiekimas n?ra neapmokestinamas.

82. Pirma, d?l to pablog?t? tokios kilm?s valstyb?s nar?s konkurencin? situacija. Kaip jau min?jau kalb?dama apie tre?i?sius šalis(43), tokios valstyb?s nar?s kilm?s dant? protezams, kuri? ?sigijimas Bendrijos viduje b?t? apmokestinamas, paprastai tekt? didesn? PVM našta nei kitos valstyb?s nar?s kilm?s dant? protezams, kurie b?t? apmokestinti tik neatskaitomu perkant sumok?tu mokes?iu. Ta?iau toks importuojam? prekį? diskriminavimas valstyb?se nar?se (kitaip nei tre?i?j? šalį? atveju) kelia problem?, turint galvoje EB 90 straipsnyje (dabar – SESV 110 straipsnis) numatyt? draudim?(44).

83. Antra, Teisingumo Teismas dar Sprendime *Eurodental*, kalb?damas apie konkurencijos iškreipym?, atsirandant? d?l skirtingos teis?s ? atskait?(45), nusprend?, kad tokia situacija yra dar ne iki galo atlikto apmokestinimo PVM suderinimo pasekm?(46). Taigi konkurencijos iškreipymas, kur? teisingai kritikuoja Nyderland? Karalyst?, atsiranda d?l PVM direktyvos 370 straipsnyje numatytos išimties, o ne d?l pernelyg plataus PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte numatyto neapmokestinimo aiškinimo.

84. Jei problemos priežastis yra PVM direktyvos 370 straipsnyje numatyta išimtis, ?manomas tik vienas sprendimas. Šiuo aspektu pirmiausia keliu klausim?, ar ši nuostata atitinka pirmin?s teis?s reikalavimus – vis? pirma vienodo poži?rio princip?. Tai pasakytina ir apie apmokestinamiesiems asmenims taikom? bendr?j? vienodo poži?rio princip?, ?tvirtint? Pagrindini? teisi? chartijos 20 straipsnyje, ir apie special?j? vienodo poži?rio princip?, ?tvirtint? ESS 4 straipsnio 2 dalyje, kuris taikomas valstybi? nari? tarpusavio santykiams. PVM direktyvos 370 straipsnis – tai ne klasikinis laipsniško suderinimo atvejis, kai visoms valstyb?ms nar?ms paliekama erdv?s skirtingam nacionaliniam reglamentavimui. Veikiausiai šia nuostata tik tam tikroms konkre?ioms valstyb?ms nar?ms(47) leidžiama nukrypti nuo PVM direktyvos neapmokestinimo atvejus reglamentuojan?i? nuostat?, kurios kitoms valstyb?ms nar?ms yra privalomos(48). Tok? nevienod? poži?r? ? valstybes nares ir iš to išplaukiant? nevienod? poži?r? ? jose reziduojan?ius apmokestinamuosius asmenis, siekiant suderinimo tikslo, pereinamuoju laikotarpiu gal ir galima pateisinti(49). Ta?iau nagrin?jamu atveju PVM direktyvos 370 straipsnyje numatytai išim?iai nenustatytas joks laiko apribojimas. Tod?l skirtingi valstybi? nari? ?galiojimai taikyti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte nustatyt? neapmokestinim? egzistuoja nuo pat Šeštosios direktyvos ?sigaliojimo dienos – ilgiau nei 36 metus(50).

85. Ta?iau PVM direktyvos 370 straipsnio suderinamumo su Pagrindini? teisi? chartijos 20 straipsniu ir ESS 4 straipsnio 2 dalimi klausimas n?ra šio prašymo priimti prejudicin? sprendim? dalykas. J? Teisingumo Teismas gal?t? išnagrin?ti tik kito proceso metu. Neatsižvelgiant ? tai, d?l Nyderland? Karalyst?s iškelto konkurencijos iškreipym? klausimo S?jungos teis?s akt? leid?jas tur?t? ?vykdyti SESV 113 straipsnio reikalavimus, atitinkamai pakeisdamas PVM direktyv?.

86. Atsakant ? šioje byloje nagrin?jam? klausim? lieka konstatuoti, kad PVM direktyvos 140 straipsnio a punktas taikomas ir tuomet, kai dant? protezai tiekiami iš valstyb?s nar?s, kuri, remdamasi PVM direktyvos 370 straipsniu, kartu su X priedo A dalies 1 punktu, netaiko PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatyt? neapmokestinimo.

## VI – Išvada

87. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, *Hoge Raad der Nederlanden* prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

1. Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnis nesuteikia teisės į atskaitę apmokestinamajam asmeniui, kuris neapskaičiavo mokesčio nuo savo sandorių, nes nacionalinės teisės aktuose, pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, yra numatyta tokių sandorių neapmokestinti.

2. PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte numatytas dantų protezų įsigijimo neapmokestinimas Bendrijos viduje taikytinas tuomet, kai tiekėjas yra dantų gydytojas arba dantų technikas, kaip nustatyta PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte. Tai galioja neatsižvelgiant į tai, ar kilmės valstybės narė pasinaudojo PVM direktyvos 370 straipsnio, taikomo kartu su X priedo A dalies 1 punktu, išimtimi.

3. Pagal PVM direktyvos 143 straipsnio a punktą dantų protezų importas jokių atvejų nėra neapmokestinamas.

4. Pagal PVM direktyvos 140 straipsnio b punktą, taikomą kartu su 143 straipsnio a punktu, dantų protezų įsigijimas Bendrijos viduje jokių atvejų nėra neapmokestinamas.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – Žr. sprendimus *Eurodental* (C-240/05, EU:C:2006:763) ir *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 – Sprendimas *Eurodental* (C-240/05, EU:C:2006:763).

4 – Sprendimas *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792).

5 – Sprendimas *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778).

6 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

7 – OL L 347, p. 1.

8 – Žr. šios išvados 5 punktą.

9 – Žr. šios išvados 15 punktą.

10 – Žr. šios išvados 14 punktą.

11 – Žr. Sprendimą *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792).

12 – Sprendimas *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 45 punktas).

13 – Žr. mano išvadą byloje *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:421, 37–51 punktai).

14 – Žr. mano išvadą byloje *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:421, 72 punktas).

- 15 – 1973 m. birželio 20 d. Tarybos šeštosios direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas pasiūlymas (COM(73) 950 galutinis).
- 16 – Žr. Šeštosios direktyvos pasiūlymo (minutis 15 išnašoje) 14 straipsnio B skirsnio c punktą, remiantis kuriuo neapmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas „institucijoms, kurios yra atsakingos už kapinį, kapą ir paminklų kare žuvusiems statybą, pastatymų ir priežiūrą“; žr. ir dabartinės PVM direktyvos X priedo B dalies 6 punktą.
- 17 – Šeštosios direktyvos pasiūlymo (minutis 15 išnašoje) 14 straipsnio A1 dalies e punktas.
- 18 – Šeštosios direktyvos pasiūlymas (minutis 15 išnašoje), p. 17.
- 19 – Arba Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 2 dalis.
- 20 – Arba Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 3 dalies b punktas.
- 21 – Arba Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 2 dalies b punktas.
- 22 – Žr. PVM direktyvos 73 straipsnį.
- 23 – Žr. PVM direktyvos 85 straipsnį, kartu su 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307), 29 straipsniu.
- 24 – Žr. šios išvados 55 ir 56 punktus.
- 25 – Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, 19 punktas) ir *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 25 punktas).
- 26 – Dėl šio reikalavimo žr., pavyzdžiui, sprendimus *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 42 punktas) ir *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, 27 punktas).
- 27 – Žr. šios išvados 44–61 punktus.
- 28 – Žr. mano išvadą byloje *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:537, 44 punktas).
- 29 – Žr. sprendimus *Sturgeon ir kt.* (C-402/07, EU:C:2009:716, 48 punktas), *Chatzi* (C-149/10, EU:C:2010:534, 43 punktas) ir *Komisija / Strack* (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, 40 punktas).
- 30 – Sprendimas *Stadtgemeinde Frohnleiten ir Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:657, 30 punktas) dėl EB 90 straipsnio.
- 31 – Sprendimas *Eurodental* (C-240/05, EU:C:2006:763, 37 punktas).
- 32 – Arba Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 3 dalies b punktas.
- 33 – Šis mokestis gali skirtis tik priklausomai nuo prieš tai įsigytų paslaugų kilmės dėl įvairiose valstybėse narėse taikomų skirtingų jo tarifų. Juk mokesčių tarifai pagal PVM direktyvos 96–105 straipsnius suderinti tik iš dalies.

34 – Žr. šios išvados 53–55 punktus.

35 – Žr. Sprendim? *Eurodental* (C?240/05, EU:C:2006:763, 40 punktas) d?l anks?iau galiojusio Šeštosios direktyvos 28c straipsnio B skirsnio a punkto.

36 – Žr. 1998 m. spalio 13–14 d. pagal Šeštosios direktyvos 29 straipsn? ?vykusio Patariam?io prid?tin?s vert?s mokes?io komiteto 56 pos?džio gaires d?l Šeštosios direktyvos 28c straipsnio B skirsnio a punkto.

37 – Žr. šios išvados 60 punkt?.

38 – Žr. 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglament? (ES) Nr. 904/2010 d?l administracinio bendradarbiavimo ir kovos su suk?iavimu prid?tin?s vert?s mokes?io srityje (nauja redakcija) (OL L 268, p. 1).

39 – Žr. šios išvados 45 punkt?.

40 – Arba Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išd?styta redakcijos 17 straipsnio 3 dalies b punktas.

41 – Žr. šios išvados 55 punkt?.

42 – Žr. šios išvados 56 punkt?.

43 – Žr. šios išvados 57 punkt?.

44 – Žr. šios išvados 68 punkt?.

45 – Žr. šios išvados 72 punkt?.

46 – Sprendimas *Eurodental* (C?240/05, EU:C:2006:763, 48–53 punktai).

47 – D?l griežt? r?mimosi PVM direktyvos išimtimis s?lyg?, taikom? v?liau prie S?jungos prisijungusioms valstyb?ms nar?ms, žr. Sprendim? *Komisija / Lenkija* (C?49/09, EU:C:2010:644, 42 punktas), kur nagrin?tas PVM direktyvos 115 straipsnis.

48 – Ši aplinkyb? neteisingai suprantama Sprendime *Jetair ir BTW?eenheid BTWE Travel4you* (C?599/12, EU:C:2014:144, 44–51 punktai), kuriame PVM direktyvos 370 straipsnis buvo nagrin?tas kitame kontekste.

49 – D?l nevienodo poži?rio ? ?kio subjektus žr. Sprendim? *Arcelor Atlantique ir Lorraine ir kt.* (C?127/07, EU:C:2008:728, 69 punktas) ir Sprendim? *Eurodental* (C?240/05, EU:C:2006:763, 52 punktas).

50 – Žr. Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punkt? ir 4 dal?, taikom? kartu su E priedo 2 punktu.