

Downloaded via the EU tax law app / web

ENERĢĻADVOKĀTES

JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2014. gada 4. septembrī (1)

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

VDP Dental Laboratory NV

pret

Staatssecretaris van Financiën,

Staatssecretaris van Financiën

pret

X BV

un

Staatssecretaris van Financiën

pret

Nobel Biocare Nederland BV

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Karaliste) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Atbrīvojums no nodokļa preču iegādei Kopienas iekšienē – Direktīvas 2006/112/EK 140. panta a) un b) punkts – Atbrīvojums no nodokļa preču importam – Direktīvas 2006/112/EK 143. panta a) punkts – Atbrīvojumu no nodokļa piemērojamība saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 132. panta 1. punkta e) apakšpunktu no nodokļa atbrīvotājiem zobu protēžu piegādātājiem – Priekšnodokļa atskaitošana – Sestās direktīvas 77/388/EEK 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.f panta 1. punkta – Tieša iedarbība – Tiesības atskaitēt priekšnodokli valstī pretīji Savienības tiesību no nodokļa atbrīvotos darījumos

1. Tiesai atkaroti (2) jāizskata PVN piemērošana zobu protēzēm. Tas ir patnēji, jo noteiktos gadījumos zobu protēžu piegāde ir atbrīvota no nodokļa, tomēr joprojām ir daļēbvalstis, kuras, pamatojoties uz pārejas regulējumu, uzliek nodokli visām zobu protēžu piegādēm.

2. Šo patnēbu ietekmi uz priekšnodokļa atskaitēšanu un zobu protēžu tirgotāju konkurences apstākļiem dažāds daļēbvalsts Tiesa jau ir izvērtējusi spriedumā liet. *Eurodental* (3). Ar izskatāmajos lūgumos sniegt prejudiciālu nolikumu atkal runa ir par šiem konkurences apstākļiem, tikai šoreiz saistībā ar atbrīvojumiem no nodokļa iegādei Kopienas iekšienē un importam no trešajām valstīm. Vēl nav noskaidrota šo atbrīvojumu piemērojamība zobu protēzēm.

3. Turklāt Tiesai pāc sava pirmā sprieduma liet. *VDP Dental Laboratory* (4) vēlreiz jāizvērtē pretēji Savienības tiesību mērķiem piešķirta atbrīvojuma no nodokļa ietekme uz tiesību mērķiem atskaitēt priekšnodokli. Tomēr šajā ziņā varētu uzskatīt, ka nesen pasludinātais spriedums liet. *MDDP* (5) vairs nav atstājis neatbildētas jautājumus.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesību normas

4. Pamatlietas ir par PVN iekasēšanu 2006. un 2008. gadā. Tāpēc šeit jāņem vērā gan Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami daļēbvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (6), 2006. gadā spēkā esošajā redakcijā (turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), gan no 2007. gada 1. janvāra piemērojamā Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (7) 2008. gadā spēkā esošajā redakcijā (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”). Tāpēc turpmāk tiks minētas tiesību normas PVN direktīvas redakcijā vai Sestās direktīvas redakcijā atkarībā no taksācijas perioda, par kuru jāsniedz šo normu interpretācija.

Darības, par kurām jāmaksā nodoklis

5. Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punktu PVN uzliek šādiem darījumiem:

a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā daļēbvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās;

b) preču iegādei Kopienas iekšienē, ko par atlīdzību kādā daļēbvalsts teritorijā veic –

i) nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās, [..] ja pārdēvējs ir nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās [..];

[..]

c) [..]

d) preču importam.”

6. PVN direktīvas 14. panta 1. punktā “preču piegāde” ir raksturota kā “tiesību nodošana rēķoties ar materiālu pašumu kā pašniekam”.

7. PVN direktīvas 20. panta pirmajā daļā “preču iegāde Kopienas iekšienē” ir definēta kā “tiesību iegāšana rēķoties kā pašniekam ar kustamu materiālu pašumu, ko pārdēvējs, pircējs

vai cita persona p?rdev?ja vai pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? pirc?jam uz galam?r?i dal?bvalst?, kas nav nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts”.

8. PVN direkt?vas 30. panta pirmaj? da?? “pre?u imports” ir “t?du pre?u iev?šana Kopien?, kas neatrodas br?v? apgroz?b? L?guma 24. panta noz?m?”.

Atbr?vojums no nodok?a zobu prot?z?m

9. Saska?? ar PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta e) apak?punktu dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a ??dus dar?jumus:

“pakalpojums, ko sniedz zobu tehni?i, darbojoties sav? profesij?, k? ar? zob?rstu un zobu tehni?u pieg?d?tas zobu prot?zes”.

10. Tom?r PVN direkt?vas XIII sada?as 1. noda?as “Atk?pes, ko piem?ro l?dz gal?g? re??ma ieviešanai” 1. ieda?? (“Atk?pes valst?m, kas 1978. gada 1. janv?r? bija Kopienas dal?bvalstis”) ir paredz?ts iz??mums no ?? atbr?vojuma no nodok?a. ??s direkt?vas 370. pant? ir noteikts:

“Dal?bvalstis, kuras 1978. gada 1. janv?r? uzlika nodokli X pielikuma A da?? min?t[ajiem] dar?jumiem, dr?kst turpin?t uzlikt ?iem dar?jumiem nodokli.”

11. PVN direkt?vas X pielikuma A da?as 1) punkt? ir min?ti “pakalpojumi, ko sniedz zobu tehni?i, darbojoties sav? profesij?, k? ar? zob?rstu un zobu tehni?u pieg?d?tas zobu prot?zes”.

Atbr?vojumi no nodok?a pre?u ieg?dei Kopienas iek?ien? un importam

12. Saska?? ar PVN direkt?vas 140. pantu dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a ar? ??dus dar?jumus:

a) to pre?u ieg?di Kopienas iek?ien?, kuru pieg?de, ja to veiktu nodok?a maks?t?js, jebkuros apst?k?os b?tu atbr?vota no nodok?a dal?bvalsts attiec?gaj? teritorij?;

b) to pre?u ieg?di Kopienas iek?ien?, kuru imports jebkuros apst?k?os b?tu atbr?vots no nodok?a saska?? ar 143. panta a), b) un c) apak?punktu [punktu] un e) l?dz l) apak?punktu [punktu];

[..].”

13. Ja tiek veikts pre?u imports no tre?aj?m valst?m, saska?? ar PVN direkt?vas 143. panta a) punktu dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a:

“pre?u gal?gu importu, ja ??du pre?u pieg?de, ko veic nodok?a maks?t?js, jebkuros apst?k?os ir atbr?vota no nodok?a dal?bvalsts attiec?gaj? teritorij?”.

Atbr?vojumi no nodok?a pre?u pieg?d?m Kopienas iek?ien? un eksportam

14. P?robe??u pieg?dei Savien?bas teritorij?, kas atbilst ieg?dei Kopienas iek?ien?, PVN direkt?vas 138. panta 1. punkt? ir paredz?ts ??ds atbr?vojums no nodok?a:

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

15. Līdzīgi PVN direktīvas 146. pantā attiecībā uz eksportu ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādu darījumu:

a) tūdu preču piegādes, kuras pārvērtīs vai cita persona viņa vārdā nosūtīta vai transportē uz galamērķi ārpus Kopienas;

b) tūdu preču piegādes, kuras pārvērtīs, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalstīs attiecīgajā teritorijā, vai cita persona viņa vārdā nosūtīta vai transportē uz galamērķi ārpus Kopienas [...]

[..].”

Tiesības atskaitēt priekšnodokli

16. Nodokļa maksātāja tiesības atskaitēt priekšnodokli par to iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem (turpmāk tekstā – “saņemtie pakalpojumi”) 2006. gada taksācijas periodā reglamentē Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punkts redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.f panta 1. punkta:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasjams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis [vai sniedzis] vai piegādājis [vai sniegs] cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodoklis valsts teritorijā;

b) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;

c) [...]

d) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā saskaņā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu.

3. Dalībvalstis visiem nodokļu maksātājiem arī dod tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa samazinājumu vai atmaksāšanu, kas minēta 2. punktā, ja preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

[..]

b) darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar [...] 15. pantu [...] vai 28.c panta A [un C] daļu;

[..].”

17. Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktā ir minētas darbības, par ko jāmaksā nodoklis, ja tiek veikta preču iegāde Kopienas iekšienē atbilstoši PVN direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktam (8). Sestās direktīvas 15. pantā bija reglamentēti pašlaik PVN direktīvas 146. pantā (9) paredzētie atbrīvojumi no nodokļa eksportam. Sestās direktīvas 28.c panta A daļā bija noteikts atbrīvojums no nodokļa preču piegādēm Kopienas iekšienē, kas pašlaik ir paredzēts PVN direktīvas 138. pantā (10).

18. Sestās direktīvas 17. panta 1.–3. punkta noteikumi par priekšnodokļa atskaitēšanu

redakcij?, kas izriet no šīs direktīvas 28.f panta 1. punkta, ir ietverti PVN direktīvas 167. un 168. pant?

B – *Valsts tiesību normas*

19. Nīderlandes tiesību aktos princips ir iekauti minētajam Savienības tiesību normām atbilstoši noteikumi.

20. Tomēr v?l 2006. gad? atbr?vojums no nodok?a zobu prot?z?m atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktam Nīderlandes 1968. gada Likuma par PVN (*Wet op de omzetbelasting 1968*) 11. panta 1. punkta 1) apakšpunkt? bija transpon?ts pret?ji Savienības tiesīb?m (11) t?, ka zobu prot?žu pieg?d?t?jam nebija j?b?t ne zob?rstam, ne zobu tehni?im.

III – Pamatlietas

21. Visas pamatlietas attiecas uz Nīderlandes nodok?u maks?t?jiem, kuri ?rvalst?s liek izgatavot zobu prot?zes, lai t?s p?rdotu t?l?k k? starpnieki vai paši izmantotu sav?s zob?rsta praks?s. Vis?s liet?s tiek apstr?d?ts, vai zobu prot?žu ieg?de no ?rvalst?m ir atbr?vota no PVN.

A – *Lieta C?144/13 (VDP Dental Laboratory)*

22. Lieta C?144/13 attiecas uz Nīderlandes sabiedr?bu *VDP Dental Laboratory NV* (turpm?k tekst? – “*VDP*”). Sa?emot pas?t?jumus no zob?rstiem, t? lika izgatavot zobu prot?zes ?rvalstu zobu tehniskaj?s laboratorij?s gan Savienības teritorij?, gan ?rpus t?s. Pamatlieta ir par *VDP* PVN par?du Nīderland? 2006. gada pirmaj? ceturksn? un 2008. gada trešaj? ceturksn?.

23. Iesniedz?jtiesas nor?da, ka 2006. gad? *VDP* v?l nebija j?uzskata par zobu tehni?i PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a izpratn?. Tomēr, atsaucoties uz Nīderlandes Likuma par PVN 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta pirmo da?u, sav?m zobu prot?žu pieg?d?m t? piem?roja atbr?vojumu no nodok?a. Vienlaikus, ne?emot v?r? šo atbr?vojumu no nodok?a, t? izmantoja tiesības atskait?t priekšnodokli par saviem sa?emtajiem pakalpojumiem, atsaucoties jau uz Savienības tiesīb?m. Tomēr Nīderlandes nodok?u administr?cija noraid?ja *VDP* tiesības atskait?t priekšnodokli.

24. K? nor?da iesniedz?jtiesa, no 2008. gada *VDP* jau ir zobu tehni?is PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a izpratn?. Sav?m zobu prot?žu pieg?d?m *VDP* piem?roja atbr?vojumu no nodok?a un ar? neatskait?ja priekšnodokli. Tomēr t? nev?las uzlikt nodokli ?rvalst?s ieg?d?taj?m zobu prot?z?m, ar? uzskatot to par ieg?di Kopienas iekšien? vai importu no trešaj?m valst?m. *VDP* uzskata, ka šaj? gad?jum? t? var piem?rot atbr?vojumu no nodok?a atbilstoši PVN direktīvas 140. panta a) punktam vai attiec?gi 143. panta a) punktam.

B – *Lieta C?154/13 (X)*

25. Liet? C?154/13 pamatlieta ir par X PVN par?du Nīderland? 2008. gada pirmajos trijos ceturkš?os. Šaj? laikposm? X pieder?ja zob?rsta prakse. Tur t? veica dar?jumus, kas atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktam bija atbr?voti no PVN, t?d?j?di no š?da viedok?a tai nebija tiesību atskait?t priekšnodokli.

26. Savas darbības vajadzīb?m X ieg?d?j?s zobu prot?zes no V?cij? re?istr?ta zobu tehni?a. X uzskata, ka tai nav j?maks? PVN par šo ieg?di Kopienas iekšien?, pamatojoties uz PVN direktīvas 140. pant? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a. Tomēr Nīderlandes nodok?u administr?cija neatz?st šo atbr?vojumu no nodok?a tostarp t?p?c, ka atš?irb? no Nīderlandes V?cij? zobu prot?žu pieg?de neesot atbr?vota no nodok?a saska?? ar [PVN direktīvas] 370.

pantu saistībai ar [šīs direktīvas] X pielikuma A daļas 1. punktu.

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

27. Trešajā lietā saskaņā ar strīds ir par Nīderlandes sabiedrības *Nobel Biocare Nederland BV* (turpmāk tekstā – “*Nobel*”) PVN parādu 2008. gada decembrī. Šajā laikposmā *Nobel* veica zobu protēžu piegādes zobu tehniskajām laboratorijām Nīderlandē. Šīs zobu protēzes *Nobel* lika izgatavot savā mētesuzņēmumā Zviedrijā.

28. Zobu protēzēm, kuras *Nobel* iegādājās Zviedrijā, Nīderlandes nodokļu administrācija uzlika PVN kā iegādei Kopienas iekšienē. Tomēr *Nobel* uzskata, ka šajā gadījumā ir piemērojams PVN direktīvas 140. panta a) punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

IV – Tiesvedība Tiesā

29. *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa], kas izskata pamatlietas, 2013. gada 21., 27. un 28. martā saskaņā ar LESD 267. pantu ir iesniegusi Tiesai trīs lūgumus sniegt prejudiciālu nolikumu ar pavisam pieciem jautājumiem. Prejudiciālie jautājumi ir par divām dažādām jomām.

30. Pirmkārt, lietā C-144/13 (*VDP Dental Laboratory*) iesniedzējtiesa uzdod jautājumu par tiesību atskaitēt priekšnodokli 2006. gada maksācijas periodā:

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

31. Otrkārt, no visām trim lietām izriet šāds jautājums par atbrīvojumu no nodokļa iegādei Kopienas iekšienē:

“Vai PVN direktīvas 140. panta a) un b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajā normā ietvertie atbrīvojumi no PVN nav piemērojami zobu protēžu iegādei Kopienas iekšienē? Ja nē, vai atbrīvojuma piemērošana ir atkarīga no nosacījuma, ka zobu protēzes no ārvalstīm piegādā zobārsti vai zobu tehniķi un/vai tās tiek piegādātas zobārstam vai zobu tehniķim?”

32. Lietā C-144/13 (*VDP Dental Laboratory*) šis prejudiciālais jautājums ir papildināts ar lūgumu interpretēt arī PVN direktīvas 143. panta a) punktu par atbrīvojumu no nodokļa importam no trešajām valstīm.

33. Turklāt lietā C-154/13 (X) šis prejudiciālais jautājums ir papildināts šādi:

“Ja PVN direktīvas 140. panta a) un b) punktā paredzētais atbrīvojums no PVN (neatkarīgi no pirmajā jautājumā minētajiem nosacījumiem) ir piemērojams zobu protēžu iegādei Kopienas iekšienē, vai tādās dalībvalstīs kā Nīderlandē, kuras ir panākušas atbilstmi PVN direktīvas 132. pantā paredzētajam atbrīvojumam, tas ir piemērojams arī zobu protēžu iegādei Kopienas iekšienē no dalībvalsts, kura ir izmantojusi PVN direktīvas 370. pantā paredzēto atkāpes un pabeigšanas regulējumu?”

34. Pēc lietu apvienošanas tiesvedībā un sprieduma taisīšanai *VDP*, *Nobel*, Igaunijas Republika, Nīderlandes Karaliste un Eiropas Komisija iesniedza savus rakstveida apsvērumus. 2014. gada 19. maijā tiesas sēdē piedalījās *Nobel*, Nīderlandes Karaliste un Komisija.

V – Juridiskais vērtējums

A – Par tiesību atskaitēt priekšnodokli

35. Kā izriet no I?guma sniegt prejudiciālu nolikumu pamatojuma lietā C-144/13, ar prejudiciālo jautājumu par tiesību atskaitēt priekšnodokli iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai nodokļa maksātājs, atsaucoties uz Sestās direktivas 17. pantu redakcijā, kas izriet no šīs direktivas 28.f panta 1. punkta, tiesības atskaitēt priekšnodokli var izmantot pat tad, ja saviem darījumiem tas nav piemērojis nodokli tādā, kā valsts tiesību pretī Savienības tiesību ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa.

36. Saistībā ar PVN direktivas interpretāciju šis jautājums jau tika izskatīts lietā C-319/12 (*MDDP*), kurā spriedums tika taisīts tikai pēc šo I?gumu sniegt prejudiciālu nolikumu saņemšanas.

37. Spriedumā lietā *MDDP* Tiesa ir atzinusi, ka pat tad, ja valsts tiesību paredzēts atbrīvojums no nodokļa nav saderīgs ar PVN direktīvu, šīs direktivas 168. pants neaizliedz maksātājam saņemt atbrīvojumu no nodokļa un vienlaikus izmantot tiesības atskaitēt priekšnodokli (12). Tātad šādā situācijā nodokļa maksātājam ir tikai viena izvēle: piemērot valsts tiesību paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, kas nozīmē atteikšanos no tiesību atskaitēt priekšnodokli, vai aplikēt savus darījumus ar PVN, atsaucoties uz Savienības tiesību, un tādējādi izmantot tiesības atskaitēt priekšnodokli.

38. Tā kā neviens no šīs lietas dalībniekiem nesniedza argumentus, kuri jau nebija apspriesti lietā *MDDP* (13), nav iemesla apšaubīt spriedumu lietā *MDDP*.

39. To neliedz arī tas, ka tiesas sēdē Komisija apgalvoja, ka izskatāmā lieta atšķirībā no apstākļiem lietā *MDDP*, jo *VDP* esot j?izmanto savas tiesības atskaitēt priekšnodokli v?l?k. J?piekrīt Komisijai, ka *VDP* esot problemātiski no saviem klientiem v?l?k pieprasīt cenu, kas palielinājusies uzliktā PVN dēļ, jo, lai varētu izmantot tiesības atskaitēt priekšnodokli, *VDP* vispirms esot j?uzliek nodoklis saviem darījumiem, kuriem s?kotn?ji tika piemērots atbrīvojums no nodokļa. Tomēr jau lietā *MDDP* esmu norādījis, ka konkrētos apstākļos nodokļa maksātājs no attiecīgās dalībvalsts var prasīt zaudējumu atlīdzību, ja v?l?k iekasēto PVN tas vairs nevar saņemt no saviem klientiem (14).

40. Tādējādi uz pirmo prejudiciālo jautājumu jāatbild tādā, ka no Sestās direktivas 17. panta redakcijā, kas izriet no šīs direktivas 28.f panta 1. punkta, neizriet nodokļa maksātāja tiesības atskaitēt priekšnodokli, ja šis nodokļa maksātājs nav uzlicis nodokli saviem darījumiem tādā, kā valsts tiesību pretī Savienības tiesību normā ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa.

B – Par PVN direktivas 140. panta a) un b) punktu un 143. panta a) punktu paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa

41. Attiecībā uz atbrīvojumiem no nodokļa preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar PVN direktivas 140. panta a) un b) punktu, kā arī preču importam no trešajām valstīm saskaņā ar šīs direktivas 143. panta a) punktu iesniedzējtiesa jautā, vai un, ja atbilde ir apstiprinoša, ar kādiem nosacījumiem šie atbrīvojumi no nodokļa attiecas uz zobu protēzēm. Tas tādēļ, ka atbilstoši abām tiesību normām atbrīvojums no nodokļa ir atkarīgs no tā, vai tas būtu piemērojams arī tad, ja runa būtu par preču piegādi attiecīgajai valstī.

42. Atbilstoši PVN direktivas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktam zobu protēžu piegāde attiecīgajai valstī ir atbrīvota no nodokļa. Tomēr atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tikai ar

nosacījumu, ka piegādi veic zobārsti vai zobu tehniķi. Turklāt PVN direktīvas 140. panta a) un b) punkts, kā arī 143. panta a) punkts tiek prasīts, lai, piemērojot atbrīvojumu no nodokļa preču iegādei Kopienas iekšienē vai importam no trešajām valstīm, piegādē attiecīgajai valstī “jebkuros apstākļos” būtu atbrīvota no nodokļa. Tādēļ – pretīji pārējiem lietās dalībniekiem – Nīderlandes Karaliste uzskata, ka zobu protēzēm nav piemērojams PVN direktīvas 140. panta a) un b) punkts, kā arī 143. panta a) punkts.

43. Es domāju, ka uz šo jautājumu jāatbild atšķirīgi. Kā paskaidrošu, PVN direktīvas 143. panta a) punkts paredztais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams zobu protēžu importam no trešajām valstīm (par to pirmajā daļā). Tas pats attiecināms arī uz PVN direktīvas 140. panta b) punktu (par to otrajā daļā). Tomēr citādi ir jāvērtē PVN direktīvas 140. panta paredztais atbrīvojums no nodokļa, kurš, ievērojot šīs direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkta minētos nosacījumus, attiecas arī uz zobu protēžu iegādi Kopienas iekšienē (par to trešajā daļā). Šis vērtējums nemainās arī tad, ja saskaņā ar pārējās regulējumu PVN direktīvas 370. panta saistībā ar šīs direktīvas X pielikuma A daļas 1. punktu preču izcelsmes dalībvalsts nepiemēro šīs direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkta paredzēto atbrīvojumu no nodokļa (par to ceturtajā daļā).

1) Atbrīvojums no nodokļa preču importam saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta a) punktu

44. Saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta a) punktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa preču galīgu importu, “ja šādu preču piegādē, ko veic nodokļa maksātājs, jebkuros apstākļos ir atbrīvota no nodokļa dalībvalsts attiecīgajā teritorijā”.

45. Formulējums “dalībvalsts attiecīgajā teritorijā” attiecas uz importējošo dalībvalsti. Tas izriet no salīdzinājuma ar tādām normām kā PVN direktīvas 88. pants, 207. pants vai 214. panta 1. punkta a) apakšpunkts, kur ir tieši tāds pats formulējums. Tādēļ, kā pareizi ir uzsvērusi VDP, no nodokļa jābūt atbrīvotai preču piegādei galamērķa dalībvalstī, tātad dalībvalstī, kurā tiek importētas preces.

46. PVN direktīvas 143. panta a) punkta teksts ar formulējumu “jebkuros apstākļos” norāda, ka importētu preču piegādei vienmēr, tātad neatkarīgi no citiem nosacījumiem, jābūt atbrīvotai no nodokļa. Turpretim, ja atbrīvojums no nodokļa preču piegādei ir saistīts ar papildu nosacījumiem, kā izskatāmajā lietā – ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktu attiecībā uz piegādētāja pašbūvē, tad konkrēti preču piegādē nav atbrīvota no nodokļa “jebkuros apstākļos”.

47. PVN direktīvas 143. panta a) punkta tapšanas vēsture apliecina šī teksta interpretāciju. PVN direktīvas 143. panta a) punktam atbilda Sestās direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkts. Saskaņā ar to preču imports bija atbrīvots no nodokļa, “ja šāji valstī jebkuros apstākļos ir atbrīvota šādu preču piegādē, ko veic nodokļa maksātājs”. Savukārt Sestās direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir pamatots uz Komisijas priekšlikuma (15) 15. panta 1. punktu. Atšķirībā no Padomes 1976. gada 15. jūlija lēmuma Sestās direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta Komisijas priekšlikuma 15. panta 1. punkts vīl skaidrāk ir norādīts uz atbrīvojumiem no nodokļa atsevišķās valstīs. Šī norāde – ar vienu izņēmumu (16) – ietvēra tikai atbrīvojumus no nodokļa, kuri bija atkarīgi vienīgi no piegādes priekšmeta un kuriem bija jābūt piemērojamiem neatkarīgi no citiem nosacījumiem. Nebija norādīts uz atbrīvojumu no nodokļa zobu protēžu piegādei, ko veic zobārsti un zobu tehniķi (17).

48. Tas, ka atbrīvojums no nodokļa Sestās direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunktā galu galā tika formulēts citādi, šajā kontekstā vislabāk izskaidrojams tādejādi, ka vienīgais atbrīvojums no nodokļa, uz kuru bija norādīts Komisijas priekšlikuma 15. panta 1. punkts un kurš bija atkarīgs no citiem nosacījumiem, nevis tikai no preču piegādes, netika iekļauts pieņemtajā

direkt?v?. T?p?c nor?d? uz tagad vien?gajiem atbr?vojumiem no nodok?a, kuriem j?b?t piem?rojamiem neatkar?gi no citiem nosac?jumiem, bija lietder?gi iek?aut v?rdkopu "jebkuros apst?k?os".

49. To pašu var secin?t, veicot sist?misko interpret?ciju. [PVN direkt?vas] 143. panta k) apakšpunkt? ir paredz?ts, ka no nodok?a atbr?vo "zelta importu, ko veic centr?l?s bankas". Saska?? ar PVN direkt?vas 152. pantu no nodok?a atbr?vo "zelta pieg?di centr?laj?m bank?m". T?gad runa ir par atbr?vojumu no nodok?a, kur zelta pieg?di no nodok?a atbr?vo nevis jebkuros apst?k?os, bet tikai tad, ja zelts tiek pieg?d?ts konkr?tam sa??m?jam, proti, centr?lajai bankai. Bet, ja PVN direkt?vas 143. panta a) punkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a b?tu j?saprot t?d?j?di, ka tas ir piem?rojams vis?m no nodok?a atbr?vot?m pre?u pieg?d?m, ja ir izpild?ti š? atbr?vojuma nosac?jumi, tad jau saska?? ar šo ties?bu normu saist?b? ar PVN direkt?vas 152. pantu zelta importam, ko veic centr?l?s bankas, b?tu j?b?t atbr?votam no nodok?a. T?d?j?di neb?tu vajadz?gs PVN direkt?vas 143. panta k) punkts, kur? ir paredz?ts tieši tas pats.

50. Visbeidzot no PVN direkt?vas 143. panta a) punkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a m?r?a neizriet nek?di argumenti, kas liecin?tu par t? piem?rošanas jomas plašu izpratni.

51. P?c tam, kad v?l Priekšlikum? Sestajai direkt?vai Komisija bija secin?jusi, ka šis atbr?vojums no nodok?a "neesot ?paši j?paskaidro" (18), šaj? liet? t? ir nor?d?jusi, ka t?s m?r?is esot vienl?dz?ga attieksme pret p?rrobežu dar?jumiem un dar?jumiem attiec?gaj? valst?. Tas s?kotn?ji izklaus?s p?rliecinoši. Tom?r, apl?kojot priekšnodok?a atskait?šanas ietekmi pieg?des ??des aspekt?, nosl?gum? vairs nevar b?t runa par vienl?dz?gu attieksmi.

52. Ne?emot v?r? priekšnodok?a atskait?šanu pieg?des ??d?, PVN direkt?vas 143. panta a) punkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a plašas piem?rošanas sekas ir t?das, ka par pre?u ieg?di visp?r nerodas pien?kums maks?t PVN neatkar?gi no t?, vai preces tiek ieg?d?tas attiec?gaj? valst? vai trešaj? valst?. Tas tiek pan?kts, ja pieg?dei attiec?gaj? valst? piem?rojamu atbr?vojumu no nodok?a attiecina ar? uz importu no trešaj?m valst?m.

53. ?emot v?r? priekšnodok?a atskait?šanu pieg?d?t?jam, rodas cita situ?cija. Atbr?vojums no nodok?a pre?u pieg?dei Kopienas iekšien? izraisa to, ka saska?? ar PVN direkt?vas 168. pantu (19) pieg?d?t?jam nav ar? ties?bu atskait?t priekšnodokli par pakalpojumiem, kurus vi?š sa??mis šo pre?u ražošanas vajadz?b?m. T?d?j?di neatskait?mais PVN par šiem iepriekš sa?emtajiem pakalpojumiem veido gal?go PVN no nodok?a atbr?votai pre?u pieg?dei, palielinot šo pre?u ražošanas izmaksas.

54. Tom?r cit?di tas parasti ir, import?jot preces no trešaj?m valst?m. Š?d? gad?jum? trešaj? valst? re?istr?tajam pieg?d?t?jam pamat? ir ties?bas atskait?t priekšnodokli. Eksport?tu pre?u atbr?vošana no jebk?da PVN atbilst starptautiskajai nodok?u praksei. Eksport? no Savien?bas to nodrošina eksporta atbr?vojums no nodok?a saska?? ar PVN direkt?vas 146. pantu un vienlaikus ties?bu atskait?t priekšnodokli pieš?iršana saska?? ar š?s direkt?vas 169. panta b) punktu (20).

55. T?d?j?di, ja saist?b? ar p?rrobežu dar?jumiem pieg?d?t?jam parasti tiek pieš?irtas ties?bas atskait?t priekšnodokli, turpretim saist?b? ar dar?jumiem attiec?gaj? valst? š?du ties?bu nav, tad PVN direkt?vas 143. panta a) punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a parasti ar? sniedz konkurences priekšroc?bas trešo valstu prec?m. T?p?c N?derlandes Karaliste ir pareizi nor?d?jusi, ka izskat?maj? liet? pieg?d?t?ji no trešaj?m valst?m – atš?ir?b? no pieg?d?t?jiem attiec?gaj? valst? – var?tu pieg?d?t? zobu prot?zes bez jebk?da PVN, ja PVN direkt?vas 143. panta a) punkts b?tu piem?rojams ar? zobu prot?žu importam no trešaj?m valst?m.

56. Š?dus konkurences izkrop?ojumus var nov?rst tikai t?, ka ar? trešaj? valst? pre?u pieg?dei eksportam netiek pieš?irtas ties?bas atskait?t priekšnodokli. Tom?r, t? k? parasti tas t? nav, š?s

konkurences priekšrocības, kas rodas piegādātājiem no trešajam valstīm, kaut vai daļēji var koriģēt tikai, uzliekot nodokli preču importam. Tas tādēļ, ka uzliekot nodokli importam, PVN tiek piemērots arī precēm no trešās valsts. Turklāt šis PVN ir galīgs, ja pircējam šajā ziņā nav tiesību atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta e) punktu (21). Tas tā ir it īpaši gadījumā, ja pircējs ir patērētājs vai attiecīgajā valstī preces tiek pārdotas tālāk, nepiemērojot nodokli. Otrā situācija ir arī trijās pamatlietās. Attiecīgajiem nodokļa maksātājiem nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par zobu protēžu iegādi, jo tie zobu protēzes pārdo tādēļ, nepiemērojot nodokli saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktu.

57. Tomēr šis uzliktais PVN precēm no trešajam valstīm parasti būs lielāks nekā PVN, ko piemēro attiecīgajā valstī piegādātājam precēm. Otrajā gadījumā PVN ir atkarīgs no iepriekš saņemto pakalpojumu vērtības (22), bet importam piemērotais PVN ir atkarīgs no gatavo preču vērtības (23). Rezultātā, atsaucot PVN direktīvas 143. panta a) punktu paredzēto atbrīvojumu no nodokļa preču importam, parasti rodas konkurences grūtības attiecībā uz zobu protēžiem no trešajam valstīm.

58. Tādējādi ne atbrīvojums no nodokļa, ne PVN uzlikšana tādā preču importam no trešajam valstīm, kuru piegāde galamērķa valstī ir atbrīvota no nodokļa, nenodrošina konkurences ziņā neitralitāti risinājumā. Ne vienā, ne otrā veidā nav iespējams radīt vienādas konkurences apstākļus precēm no attiecīgās valsts un no trešajam valstīm. Konkurences ziņā neitralitāti risinājumā PVN direktīvas regulējuma iespējas nevar nodrošināt, jo tas būtu saistīts ar ietekmi uz piegādātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli trešajā valstī (24).

59. Šajā saistībā jāatgādina par pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru Sestajā direktīvā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa ir interpretējami šauri, jo tie ir atkarīgi no vispārējā principa, ka PVN tiek piemērots katrai preču piegādei un katrai pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību veic nodokļa maksātājs (25). Šis princips attiecas arī uz atbrīvojumiem no nodokļa importam. Šaura interpretācija nenozīmē, ka izskatāmā lietā tiktu atņemta iedarbība arī PVN direktīvas 143. panta a) punkta paredzētajam atbrīvojumam no nodokļa (26), jo, kā redzējām, ar šīs normas plašu interpretāciju nevar labāk īstenot mērķi nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi, ņemot vērā piegādātāja priekšnodokļa atskaitīšanas ietekmi.

60. Visbeidzot par sliktu plašai interpretācijai liecina arī nozīmīgās praktiskās grūtības. Uz šīm grūtībām pareizi ir norādījuši gan Nīderlandes Karaliste, gan Komisija. PVN direktīvas 143. panta a) punkta paredzētais atbrīvojuma no nodokļa plaša interpretācija, piemēram, izskatāmā lietā izraisītu to, ka robežas šķērsošanas laikā parasti būtu jāpierāda, ka pārdevējs trešajā valstī ir zobārstu vai zobu tehniķis. No šādu grūtību var izvairīties, ja PVN direktīvas 143. panta a) punkta paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tikai tad, ja importētājam preču piegāde vienmēr, proti, tikai pamatojoties uz pašu preču pašbūvi, ir atbrīvota no nodokļa. Preču pašbūvi parasti var vienmērīgi konstatēt robežas šķērsošanas laikā.

61. Rezultātā saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta a) punktu no nodokļa ir atbrīvoti tikai tādā preču imports no trešajam valstīm, kuru piegāde galamērķa valstī vienmēr, proti, neatkarīgi no citiem nosacījumiem, ir atbrīvota no nodokļa. Tādēļ uz prejudiciālo jautājumu par PVN direktīvas 143. panta a) punktu jāatbild tā, ka šis atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams zobu protēžu importam.

2) Atbrīvojums no nodokļa [preču] iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar PVN direktīvas 140. panta b) punktu

62. Kā nākamais ir jāizvērtē PVN direktīvas 140. panta b) punkta paredzētais atbrīvojums no nodokļa iegādei Kopienas iekšienē. Šīs tiesību norma ir saistīta ar tikko aplūkoto atbrīvojumu no nodokļa preču importam atbilstoši PVN direktīvas 143. panta a) punktam. PVN direktīvas 140.

panta b) punktā tostarp ir paredzēts, ka no nodokļa atbrīvo "to preču iegādi Kopienas iekšienā, kuru imports jebkuros apstākļos būtu atbrīvots no nodokļa saskaņā ar 143. panta a) [..] apakšpunktu [..]".

63. Tā kā attiecīgais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams zobu protēžu importam (27), ar zobu protēžu iegādi Kopienas iekšienā nav atbrīvota no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 140. panta b) punktu.

3) Atbrīvojums no nodokļa [preču] iegādei Kopienas iekšienā saskaņā ar PVN direktīvas 140. panta a) punktu

64. Tomēr zobu protēžu iegāde Kopienas iekšienā varētu būt atbrīvota no nodokļa ar PVN direktīvas 140. panta a) punkta minētajiem nosacījumiem. Šis atbrīvojums no nodokļa attiecas uz tādām preču iegādi Kopienas iekšienā, kuru piegāde, ko veic nodokļa maksātājs, galamērķa valstī "jebkuros apstākļos" būtu atbrīvota no nodokļa.

65. Lai gan PVN direktīvas 140. panta a) punkta teksts acīmredzami ir formulēts analoģiski šīs direktīvas 143. panta a) punktam par atbrīvojumu no nodokļa preču importam, šīs abas normas nevar interpretēt vienādi. Gluži pretēji – zobu protēžu iegāde Kopienas iekšienā ir atbrīvota no nodokļa, ja piegādi veic zobārsti vai zobu tehniķi (28). Mans viedoklis, kas atšķiras no PVN direktīvas 143. panta a) punkta interpretācijas, bet kuram piekrīt VDP, Nobel, Igaunijas Republika un Komisija, pamatojas uz diviem apsvērumiem.

66. Pirmkārt, abu tiesību normu identiskas interpretācijas rezultātā zustu PVN direktīvas 140. panta a) punkta paredzētā atbrīvojuma no nodokļa patstāvīgais saturs. Šādā gadījumā minētais atbrīvojums nepārsniegtu PVN direktīvas 140. panta b) punkta paredzētā atbrīvojuma no nodokļa regulējuma saturu, ja tajā tiktu norādīts uz atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta a) punktu.

67. Otrkārt, PVN direktīvas 143. panta a) punkts ir jāinterpretē atšķirīgi, pamatojoties uz EKL 90. un 93. pantu (tagad LESD 110. un 113. pants). Tas tādēļ, ka tās Savienības tiesību akts kā PVN direktīva ir jāinterpretē atbilstoši primārajiem tiesību aktiem kopumā (29).

68. Saskaņā ar EKL 90. pantu (tagad LESD 110. pants) dalībvalstis citu dalībvalstu ražojumiem tieši vai netieši neuzliek iekšējos nodokļus, kas lielāki par tiem, kuri tieši vai netieši uzlikti līdzīgiem vietējiem ražojumiem. Šai tiesību normai jānodrošina preču brīva aprīte starp dalībvalstīm normālas konkurences apstākļos, aizliedzot jebkādu aizsardzības formu, kas izrietētu no tā, ka precēm, kuru izcelsme ir citās dalībvalstīs, tiek piemēroti diskriminējoši rakstura iekšējie nodokļi (30).

69. Šā vienādu konkurences apstākļu nodrošināšana ir ar EKL 93. panta (tagad LESD 113. pants) *ratio legis*, uz kura pamata tika pieņemta PVN direktīva. Saskaņā ar šo normu dalībvalstu PVN saskaņošana ir vajadzīga, lai nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un darbību un novērstu konkurences izkropojumus.

70. No abām LESD normām izriet, ka PVN direktīvas 140. panta a) punkts pēc iespējas jāinterpretē tā, lai tiktu novērsti konkurences izkropojumi starp dalībvalstīm. No šāda viedokļa konkurences situācija Kopienas iekšienā no situācijas, kad ir iesaistītas trešās valstis, atšķiras divējādi.

71. No vienas puses, Savienībā atbrīvojums no nodokļa principā vienoti regulē PVN direktīva. Līdz ar to atbrīvojums no nodokļa principā ir vienādi piemērojams gan izcelsmes valstī, gan galamērķa valstī.

72. No otras puses, arī tūdu preču pārrobežu piegāde, kuras būtībā atbrīvotas no nodokļa, ja piegāde tiktu veikta attiecīgajā valstī, nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tas tādēļ, ka spriedumā lietā *Eurodental Tiesa* ir nospriedusi, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 13. pantu no nodokļa atbrīvoti darījumi nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli, pat ja šiem darījumiem ir Kopienas iekšējais darījumu raksturs (31). Tādējādi – atšķirībā no PVN direktīvas 169. panta b) punkta (32) minētajiem gadījumiem – saskaņā ar PVN direktīvas 138. pantu no nodokļa atbrīvota [preču] piegāde Kopienas iekšienē nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja šādi piegādei ir piemērojams pašs atbrīvojums no nodokļa, tostarp pašreizējais PVN direktīvas 132. pants.

73. Rezultātā šādi Savienībā principā tiek nodrošināta PVN konkurences neitralitāte zobu protēžu tirdzniecībā. Tas tādēļ, ka piegādātāja priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi ir vienādi gan darījumiem attiecīgajā valstī, gan Kopienas iekšienē. Abos gadījumos, kad runa ir par Savienībā vienoti piemērojamiem atbrīvojumiem no nodokļa, piegādātājam nav tiesību atskaitīt priekšnodokli. Tāpēc gan attiecīgajā valstī, gan no citas dalībvalsts iegādātā zobu protēžu tirdzniecības pašos gadījumos piemēro neatskaitāmu priekšnodokli, kas saistīts ar ražošanu (33). Šajā saistībā – atšķirībā no importa no trešajām valstīm (34) – preču iegādes Kopienas iekšienē atbrīvojums no nodokļa gadījumā, ja no nodokļa būtībā atbrīvota arī preču piegāde attiecīgajā valstī, faktiski ir paredzēts, lai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi pret darījumiem attiecīgajā valstī un pārrobežu darījumiem.

74. Ēmot to vērā, nav pārsteidzoši, ka spriedumā lietā *Eurodental Tiesa en passant* jau ir norādījusi, ka PVN direktīvas 140. panta a) punkta paredzēto atbrīvojumu no nodokļa var piemērot arī zobu protēžu (35), un Padomdevēja komiteja pievienots vērā ņemams nodokļa jāturējumos vēl pirms tam ir paudusi tūdu pašu nostāju (36).

75. Atbilstoši šim atbrīvojumam no nodokļa piegādātājam preču izcelsmes dalībvalstī ir jābūt zobārstam vai zobu tehniķim, jo tikai tad ir nodrošināta vienlīdzīga attieksme pret darījumiem attiecīgajā valstī un Kopienas iekšienē. Tas gan rada zināmas praktiskas grūtības saistībā ar atbrīvojuma no nodokļa nosacījumu faktisku konstatēšanu. Tomēr Savienībā to var pārbaudīt vienkāršā veidā, ja imports tiek veikts no trešās valsts (37). Pirmkārt, Savienībā pastāv palīdzība nodokļu jomā (38), otrkārt, pārbaude nav jāveic uz robežas, bet to var veikt parastās nodokļu uzlikšanas procedūras laikā.

76. Tādējādi atšķirībā no PVN direktīvas 143. panta a) punkta šīs direktīvas 140. panta a) punkts jāinterpretē tā, ka tas ir piemērojams zobu protēžu iegādei Kopienas iekšienē, ja piegādātājs ir zobārstam vai zobu tehniķis PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratnē.

4) PVN direktīvas 370. panta paredzētā atkāpes regulējuma ietekme

77. Visbeidzot jānoskaidro jautājums, vai PVN direktīvas 140. panta a) punkts ir piemērojams arī tad, ja zobu protēzes tiek piegādātas no dalībvalsts, kura, pamatojoties uz PVN direktīvas 370. pantu saistībā ar šīs direktīvas X pielikuma A daļas 1. punktu, nepiemēro PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkta paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, bet vienmēr uzlik nodokli zobu protēžu piegādēm.

78. Šajā ziņā Nīderlandes Karaliste uzskata, ka, lai novērstu konkurences izkropojumus,

atbr?vojums no nodok?a š?d? situ?cij? nevar b?t piem?rojams nek?dos apst?k?os.

79. Š?du iz??mumu nevar balst?t uz PVN direkt?vas 140. panta a) punkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a tekstu. K? redz?j?m, tas attiecas tikai uz atbr?vojuma no nodok?a esam?bu galam?r?a dal?bvalst?, nevis izcelsmes dal?bvalst? (39).

80. Tom?r dal?bvalsts, kura saska?? ar PVN direkt?vas 370. pantu saist?b? ar š?s direkt?vas X pielikuma A da?as 1. punktu zobu prot?žu pieg?d?m uzliek nodokli visos gad?jumos, rezult?t? atrodas t?d? paš? konkurences situ?cij? k? treš? valsts. T? k? š?d? dal?bvalst? uz pieg?d?t?ju attiecas nevis PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a ieg?d?m Kopienas iekšien?, bet tikai š?s direkt?vas 138. pant? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a, veicot pieg?di uz citu dal?bvalsti, saska?? ar PVN direkt?vas 169. panta b) punktu (40) tas var piln?b? atskait?t priekšnodokli par saviem s?kotn?jiem dar?jumiem. T?d?? no š?das dal?bvalsts zobu prot?zes var pieg?d?t, nepiem?rojot nek?du PVN. T?d?j?di – t?pat k? pieg?des no treš?s valsts gad?jum? (41) – nodok?a maks?t?jiem, kuri ir re?istr?ti š?d? dal?bvalst?, rodas konkurences priekšroc?bas.

81. It ?paši t?p?c, lai kompens?tu š?s konkurences priekšroc?bas, p?c PVN direkt?vas 143. panta a) punkta izv?rt?šanas atbr?vojumu no nodok?a importam no trešaj?m valst?m es iesaku interpret?t šauri (42). Tom?r es neuzskatu, ka ir lietder?gi šo šauro interpret?ciju attiecin?t uz PVN direkt?vas 140. panta a) punkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a ieg?dei Kopienas iekšien?, ja izcelsmes dal?bvalst?, pamatojoties uz PVN direkt?vas 370. pant? paredz?to atk?pes regul?jumu, zobu prot?žu pieg?de nav atbr?vota no nodok?a.

82. Pirmk?rt, tas pasliktin?tu konkurences situ?ciju š?d? izcelsmes dal?bvalst?. K? jau esmu nor?d?jusi saist?b? ar trešaj?m valst?m (43), zobu prot?z?m no š?das dal?bvalsts, pamatojoties uz nodok?a piem?rošanu ieg?dei Kopienas iekšien?, parasti tiktu uzlikts liel?ks PVN nek? zobu prot?z?m no citas dal?bvalsts, kur? tiek uzlikts tikai neatskait?ms priekšnodoklis. Tom?r dal?bvalst?s – atš?ir?b? no trešaj?m valst?m –, ?emot v?r? EKL 90. pant? (tagad LESD 110. pants) (44) noteikto aizliegumu, š?da import?tu pre?u diskrimin?cija ir problem?tiska.

83. Otrk?rt, spriedum? liet? *Eurodental* attiec?b? uz konkurences izkrop?ojumiem, kuri izriet no atš?ir?g?m ties?b?m atskait?t priekšnodokli (45), Tiesa jau ir nospriedusi, ka š? situ?cija ir v?l l?dz galam nesaska?otas PVN uzlikšanas sekas (46). T?d?j?di N?derlandes Karalistes pamatoti nor?d?tie konkurences izkrop?ojumi ir PVN direkt?vas 370. pant? paredz?t? atk?pes regul?juma sekas, nevis š?s direkt?vas 140. panta a) punkta p?r?k plašas interpret?cijas rezult?ts.

84. T?tad, ja probl?mas iemesls ir PVN direkt?vas 370. pant? paredz?tais atk?pes regul?jums, risin?jumu var atrast tikai šaj? ties?bu norm?. No š?da viedok?a man rodas jaut?jums, vai š? norma atbilst prim?ro ties?bu normu pras?b?m, it ?paši vienl?dz?gas attieksmes principam. Tas attiecas uz atbilst?bu gan nodok?u maks?t?jiem piem?rojamam [Eiropas Savien?bas] Pamatties?bu hartas 20. pant? noteiktajam visp?r?jam vienl?dz?gas attieksmes principam, gan EKL 4. panta 2. punkt? noteiktajam ?pašajam vienl?dz?gas attieksmes principam, kas ir piem?rojams attiec?b?s starp dal?bvalst?m. Tas t?d??, ka PVN direkt?vas 370. pants nav tikai pak?peniskas saska?ošanas klasisks gad?jums, kas vis?m dal?bvalst?m ?auj pie?emt atš?ir?gu valsts regul?jumu. Gluži pret?ji – š? ties?bu norma tikai daž?m konkr?t?m dal?bvalst?m (47) ?auj pie?emt atk?pes no PVN direkt?vas noteikumiem par atbr?vojumiem no nodok?a, kuri p?r?j?m dal?bvalst?m ir oblig?ti (48). Š?da atš?ir?ga attieksme pret dal?bvalst?m un no t?s izrietoš? atš?ir?g? attieksme pret taj?s re?istr?tiem nodok?u maks?t?jiem var?tu b?t pamatota p?rejas period?, ?emot v?r? m?r?i nodrošin?t saska?ošanu (49). Tom?r izskat?maj? liet? PVN direkt?vas 370. pant? paredz?tajam atk?pes regul?jumam nav noteikts darb?bas laiks. T?d?? dal?bvalstu atš?ir?g?s ties?bas piem?rot PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a ir sp?k? jau no Sest?s direkt?vas sp?k? st?šanās dienas, proti, vair?k

nek? 36 gadus (50).

85. Tom?r jaut?jums par PVN direkt?vas 370. panta atbilst?bu [Eiropas Savien?bas] Pamatties?bu hartas 20. pantam un EKL 4. panta 2. punktam ir plaš?ks par š? l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu priekšmetu. Tiesa to izv?rt?tu tikai liet? ar cit?diem apst?k?iem. Neatkar?gi no t?, ?emot v?r? N?derlandes Karalistes nor?di uz konkurences izkrop?ojumiem, Savien?bas likumdev?jam j?nodrošina atbilst?ba LESD 113. pantam, izdarot attiec?gus groz?jumus PVN direkt?v?.

86. Saist?b? ar šo jaut?jumu j?konstat?, ka PVN direkt?vas 140. panta a) punkts ir piem?rojams ar? tad, ja zobu prot?zes tiek pieg?d?tas no dal?bvalsts, kura, pamatojoties uz PVN direkt?vas 370. pantu saist?b? ar š?s direkt?vas X pielikuma A da?as 1. punktu, nepiem?ro PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a.

VI – Secin?jumi

87. Iev?rojot iepriekš min?tos apsv?rumus, iesaku uz *Hoge Raad der Nederlanden* prejudici?lajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) no Sest?s direkt?vas 17. panta redakcij?, kas izriet no š?s direkt?vas 28.f panta 1. punkta, neizriet nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t priekšnodokli, ja šis nodok?a maks?t?js nav piem?rojis nodokli saviem dar?jumiem t?p?c, ka valsts ties?b?s pret?ji Savien?bas ties?bu norm?m ir paredz?ts atbr?vojums no nodok?a;

2) PVN direkt?vas 140. panta a) punkt? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a ir piem?rojams zobu prot?žu ieg?dei Kopienas iekšien?, ja pieg?d?t?js ir zob?rstis vai zobu tehni?is atbilstoši PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktam. Šaj? gad?jum? nav b?tiski, vai izcelsmes dal?bvalsts izmanto PVN direkt?vas 370. pant? paredz?to atk?pes regul?jumu saist?b? ar š?s direkt?vas X pielikuma A da?as 1. punktu;

3) saska?? ar PVN direkt?vas 143. panta a) punktu zobu prot?žu imports nek?dos apst?k?os nav atbr?vots no nodok?a;

4) saska?? ar PVN direkt?vas 140. panta b) punktu saist?b? ar š?s direkt?vas 143. panta a) punktu zobu prot?žu ieg?de Kopienas iekšien? nek?dos apst?k?os nav atbr?vota no nodok?a.

1 – Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 – Skat. agr?kus spriedumus *Eurodental* (C?240/05, EU:C:2006:763) un *VDP Dental Laboratory* (C?401/05, EU:C:2006:792).

3 – Spriedums *Eurodental* (EU:C:2006:763).

4 – Spriedums *VDP Dental Laboratory* (EU:C:2006:792).

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

6 – OV L 145, 1. lpp.

7 – OV L 347, 1. lpp.

8 – Skat. iepriekš 5. punktu.

9 – Skat. iepriekš 15. punktu.

- 10 – Skat. iepriekš 14. punktu.
- 11 – Skat. spriedumu *VDP Dental Laboratory* (EU:C:2006:792).
- 12 – Spriedums *MDDP* (EU:C:2013:778, 45. punkts).
- 13 – Šaj? saist?b? skat. manus secin?jumus *MDDP* (C?319/12, EU:C:2013:421, 37.–51. punkts).
- 14 – Skat. manus secin?jumus liet? *MDDP* (EU:C:2013:421, 72. punkts).
- 15 – 1973. gada 20. j?nija Priekšlikums Padomes Sestajai direkt?vai par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze, COM(73) 950, gal?g? redakcija.
- 16 – Skat. Priekšlikuma Sestajai direkt?vai (min?ts 15. zemspv?tras piez?m?) 14. panta B da?as c) punktu, atbilstoši kuram pieg?des “iest?d?m, kas atbild par kaps?tu, kapu un kar? kritušo piemi?ai velt?tu pieminek?u b?vi, iek?rtošanu un apkopi”, ir atbr?votas no nodok?a; šaj? zi?? tagad skat. PVN direkt?vas X pielikuma B da?as 6. punktu.
- 17 – Priekšlikuma Sestajai direkt?vai (min?ts 15. zemspv?tras piez?m?) 14. panta A da?as 1. punkta e) apakšpunkts.
- 18 – Priekšlikums Sestajai direkt?vai (min?ts 15. zemspv?tras piez?m?), 17. lpp.
- 19 – Vai attiec?gi saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punktu redakcij?, kas izriet no š?s direkt?vas 28.f panta 1. punkta.
- 20 – Vai attiec?gi saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu redakcij?, kas izriet no š?s direkt?vas 28.f panta 1. punkta.
- 21 – Vai attiec?gi saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu redakcij?, kas izriet no š?s direkt?vas 28.f panta 1. punkta.
- 22 – Skat. PVN direkt?vas 73. pantu.
- 23 – Skat. PVN direkt?vas 85. pantu saist?b? ar Padomes 1992. gada 12. oktobra Regulas (EEK) Nr. 2913/92 par Kopienas Muitas kodeksa izveidi (OV L 302, 1. lpp.) 29. pantu.
- 24 – Skat. iepriekš 55. un 56. punktu.
- 25 – Skat. tikai spriedumus *Velker International Oil Company* (C?185/89, EU:C:1990:262, 19. punkts) un *Granton Advertising* (C?461/12, EU:C:2014:1745, 25. punkts).
- 26 – Par šo pras?bu skat. tikai spriedumus *Dornier* (C?45/01, EU:C:2003:595, 42. punkts) un *Klinikum Dortmund* (C?366/12, EU:C:2014:143, 27. punkts).
- 27 – Skat. iepriekš 44.–61. punktu.
- 28 – Skat. manus secin?jumus *VDP Dental Laboratory* (C?401/05, EU:C:2006:537, 44. punkts).
- 29 – Skat. spriedumu *Sturgeon u.c.* (C?402/07, EU:C:2009:716, 48. punkts), *Chatzi* (C?149/10, EU:C:2010:534, 43. punkts) un Komisija/*Strack* (C?579/12 RX?II, EU:C:2013:570, 40. punkts).
- 30 – Spriedums *Stadtgemeinde Frohnleiten* un *Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C?221/06,

EU:C:2007:657, 30. punkts) par EKL 90. pantu.

31 – Spriedums *Eurodental* (EU:C:2006:763, 37. punkts).

32 – Vai attiecīgi Sestās direktivas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktā redakcijā, kas izriet no šīs direktivas 28.f panta 1. punkta.

33 – Atšķirības rodas tikai, ciktāl atkarībā no dažādu nodokļu likmju dalībvalstīs un iepriekš saņemto pakalpojumu izcelsmes var atšķirties priekšnodoklis. Tas tādēļ, ka saskaņā ar PVN direktivas 96.–105. pantu nodokļu likmes ir saskaņotas tikai daļēji.

34 – Skat. iepriekš 53.–55. punktu.

35 – Skat. spriedumu *Eurodental* (C-240/05, EU:C:2006:763, 40. punkts) par Sestās direktivas 28.c panta B daļas a) punkta saskaņotību normu.

36 – Skat. padomdevēju komitejas pievienotās vērtības nodokļu jautājuma 1998. gada 13. un 14. oktobra 56. sēdē pieņemtas pamatnostādnes par Sestās direktivas 28.c panta B daļas a) punkta priekštecību normu.

37 – Skat. iepriekš 60. punktu.

38 – Skat. Padomes 2010. gada 7. oktobra Regulu (ES) Nr. 904/2010 par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļu jomā (pārstrādāto redakciju) (OV L 268, 1. lpp.).

39 – Skat. iepriekš 45. punktu.

40 – Vai attiecīgi saskaņā ar Sestās direktivas 17. panta 3. punkta b) apakšpunkta redakciju, kas izriet no šīs direktivas 28.f panta 1. punkta.

41 – Skat. iepriekš 55. punktu.

42 – Skat. iepriekš 56. punktu.

43 – Skat. iepriekš 57. punktu.

44 – Skat. iepriekš 68. punktu.

45 – Skat. iepriekš 72. punktu.

46 – Spriedums *Eurodental* (EU:C:2006:763, 48.–53. punkts).

47 – Par stingrajiem nosacījumiem, lai vālk Savienībā pievienojusies dalībvalstis varētu atsaukties uz PVN direktīvā paredzēto atkāpes regulējumu, skat. spriedumu Komisija/Polija (C-49/09, EU:C:2010:644, 42. punkts) saistībā ar PVN direktivas 115. pantu.

48 – Šis apstāklis nav ēmsts vērē spriedumā *Jetair un BTW-*eenheid BTWE Travel4you** (C-599/12, EU:C:2014:144, 44.–51. punkts), kurē PVN direktivas 370. pants ir aplēkots citē saistībāē.

49 – Par atšķirīgu attieksmi pret uzēēmumiem skat. spriedumu *Arcelor Atlantique un Lorraine u.c.* (C-127/07, EU:C:2008:728, 69. punkts); šajā saistībāē skat. arī spriedumu *Eurodental* (EU:C:2006:763, 52. punkts).

50 – Skat. Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu un 4. punktu saistībā ar šīs direktīvas A pielikuma 2. punktu.