

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 4. septembra 2014(1)

Združene zadeve C-144/13, C-154/13 in C-160/13

VDP Dental Laboratory NV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

Staatssecretaris van Financiën

proti

X BV

in

Staatssecretaris van Financiën

proti

Nobel Biocare Nederland BV

(Predlogi za sprejetje predhodne odločbe, ki jih je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Kraljevina Nizozemska))

„Obdavčenje – Davek na dodano vrednost – Oprostitev pri pridobitvi blaga znotraj Skupnosti – Člen 140(a) in (b) Direktive 2006/112/ES – Oprostitev pri uvozu blaga – Člen 143(a) Direktive 2006/112/ES – Uporaba oprostitov pri neobdavčenih dobavah zobne protetike v skladu s členom 132(1)(e) Direktive 2006/112/ES – Odbitek vstopnega davka – Člen 17(2)(a) Šeste direktive 77/388/EGS v različici, ki izhaja iz njenega člena 28f, točka 1 – Neposredni učinek – Pravica do odbitka pri transakcijah, ki na nacionalni ravni v nasprotju s pravom Unije niso obdavčene“

I – Uvod

1. Sodišče se mora ponovno(2) ukvarjati z obdavčitvijo zobne protetike z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Ta je posebna v toliko, kolikor dobava zobne protetike v določenih primerih ni obdavčena, vendar pa še vedno obstajajo države članice, ki na podlagi prehodne ureditve obdavčijo vse dobave zobne protetike.

2. Sodišče se je že v sodbi Eurodental(3) ukvarjalo z učinki teh posebnosti na odbitek in konkurenčne pogoje ponudnikov zobne protetike v različnih državah članicah. Tudi v

obravnavanih predlogih za sprejetje predhodne odločbe gre ponovno za te konkurenčne pogoje, to pot pa z vidika oprostitev za pridobitev znotraj Skupnosti in za uvoz iz tretjih držav. Njihova uporaba za zobno protetiko namreč še ni razjasnjena.

3. Poleg tega se bo moralo Sodišče po svoji prvi sodbi VDP Dental Laboratory(4) ponovno ukvarjati s tem, kako oprostitev, priznana v nasprotju s pravom Unije, vpliva na pravico do odbitka. V tem pogledu pa zaradi nedavno izdane sodbe MDDP(5) ne bi več smelo biti odprtih vprašanj.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. Postopki v glavni stvari zadevajo pobiranje DDV v letih 2006 in 2008. Zato je treba v obravnavanih primerih upoštevati tako Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero(6) v različici, veljavni za leto 2006 (v nadaljevanju: Šesta direktiva), kot tudi Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost,(7) ki je začela veljati 1. januarja 2007, in sicer v različici, veljavni za leto 2008 (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). V nadaljevanju bodo zato navedene določbe ustrezne različice Direktive o DDV ali Šeste direktive, glede na to, za katero davno obdobje je potrebna njihova razlaga.

Obdavčljivi dogodki

5. V skladu s členom 2(1) Direktive o DDV so predmet DDV naslednje transakcije:

„(a) dobave blaga, ki jih davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

(b) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi:

i) davni zavezanec, ki deluje kot tak [...], če je prodajalec davni zavezanec, ki deluje kot tak [...];

[...]

c) [...]

(d) uvoz blaga.“

6. V skladu s členom 14(1) Direktive o DDV „dobava blaga“ pomeni „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

7. Člen 20(1) Direktive o DDV „pridobitev blaga znotraj Skupnosti“ opredeljuje kot „pridobitev pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne“.

8. V skladu s členom 30(1) Direktive o DDV se za „uvoz blaga“ šteje „vnos blaga v Skupnost, ki ni v prostem prometu v smislu člena 24 Pogodbe“.

Oprostitev za zobno protetiko

9. Države članice v skladu s členom 132(1)(e) Direktive o DDV oprostitijo naslednje transakcije:

„storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti in zobno protetiko, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki“.

10. Odstopanje od te oprostitve pa pod naslovom „Odstopanja, ki se uporabljajo do sprejetja dokončne ureditve“, vsebuje Poglavje 1 Naslova XIII Direktive o DDV v Oddelku 1 („Odstopanja za države, ki so del Skupnosti od 1. januarja 1978“). Člen 370 tam določa:

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

11. V Delu A Priloge X so pod točko 1 navedene „storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti in zobna protetika, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki“.

Oprostitve pri pridobitvi znotraj Skupnosti in pri uvozu blaga

12. Države članice v skladu s členom 140 Direktive o DDV poleg tega oprostitijo naslednje transakcije:

„(a) pridobitev blaga znotraj Skupnosti, katerega dobava bi bila, če bi jo opravili davčni zavezanci, v vsakem primeru oproščena na ozemlju vsake od njih;

(b) pridobitev blaga znotraj Skupnosti, katerega uvoz bi bil v vsakem primeru oproščen na podlagi določb iz točk (a), (b) in (c) ter (e) do (l) člena 143;

[...]“

13. Pri uvozu iz tretjih držav države članice v skladu s členom 143(a) Direktive o DDV oprostitijo:

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

Oprostitve v zvezi z dobavami blaga znotraj Skupnosti in pri izvozu

14. Člen 138(1) Direktive o DDV za mednarodno dobavo znotraj Unije, ki se ujema z pridobitvijo znotraj Skupnosti, določa to oprostitev:

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

15. Člen 146 Direktive o DDV za izvoz podobno določa:

„1. Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

(a) dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Skupnosti;

(b) dobavo blaga, ki ga pridobitelj, ki nima sedeža na njihovem ozemlju, ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Skupnosti [...]

[...]"

Pravica do odbitka

16. Pravico davčnega zavezanca do odbitka glede blaga ali storitev, ki jih je prejel (v nadaljevanju: vstopne transakcije), za davčno obdobje 2006 ureja člen 17(1) in (2) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28f, točka 1:

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

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

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je, ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

(b) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago na ozemlju države;

(c) [...]

(d) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati v skladu s členom 28a(1)(a).

3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudiodobrijo pravico do odbitka ali vračila davka na dodano vrednost iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za:

[...]

(b) transakcije, oproščene v skladu s členom [...] 15 [...] ali 28c (A) in (C);

[...]"

17. Člen 28a(1)(a) Šeste direktive vsebuje obdavčljivi dogodek pridobitve znotraj Skupnosti tako kot člen 2(1)(b)(i) Direktive o DDV.(8) Člen 15 Šeste direktive je urejal oprostitve pri izvozu, ki jih zdaj določa člen 146 Direktive o DDV.(9) Člen 28c(A) Šeste direktive je določal oprostitve za dobave znotraj Skupnosti, ki jo zdaj ureja člen 138 Direktive o DDV.(10)

18. Določbe o odbitku v členu 17(1) do (3) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28f, točka 1, ustrezajo členoma 167 in 168 Direktive o DDV.

B – Nacionalno pravo

19. Nizozemsko pravo je načelno vsebovalo določbe, ki so ustrezale navedenim določbam prava Unije.

20. Oprostitve za zobno protetiko v skladu s členom 132(1)(e) Direktive o DDV pa je bila še v letu 2006 s členom 11(1)(g)(1) nizozemskega zakona o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968) v nasprotju s pravom Unije(11) prenesena tako, da ni bilo potrebno, da je bil dobavitelj zobne protetike zobozdravnik ali zobni tehnik.

III – Postopki v glavni stvari

21. Vsi postopki v glavni stvari zadevajo nizozemske davčne zavezance, ki naročijo izdelavo zobne protetike v tujini z namenom, da to prodajo naprej kot posredniki ali pa jo sami uporabijo v

okviru njihove dejavnosti zobozdravnika. V vseh postopkih je sporno, ali je pridobitev zobne protetike iz tujine oproščena DDV.

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

22. Zadeva C-144/13 se nanaša na nizozemsko družbo VDP Dental Laboratory NV (v nadaljevanju: družba VDP). Po naročilu zobozdravnikov je naročala izdelavo zobne protetike v tujih zobotehničnih laboratorijih, tako znotraj kot tudi zunaj Unije. Spor o glavni stvari zadeva obveznosti družbe VDP iz naslova DDV na Nizozemskem v prvem četrtletju leta 2006 in tretjem četrtletju leta 2008.

23. Predložitveno sodišče navaja, da družbe VDP v letu 2006 še ni bilo mogoče šteti za zobnega tehnika v smislu oprostitve iz člena 132(1)(e) Direktive o DDV. S sklicevanjem na člen 11(1)(g)(1) nizozemskega zakona o prometnem davku pa je kljub temu svoje dobave zobne protetike obravnavala kot neobdavčene. Hkrati je kljub tej oprostitvi uveljavljala pravico do odbitka glede njenih vstopnih transakcij, v tem primeru s sklicevanjem na pravo Unije. Nizozemska davčna uprava pa družbi VDP ni priznala odbitka.

24. Predložitveno sodišče navaja, da je družba VDP od leta 2008 zdaj zobni tehnik v smislu oprostitve iz člena 132(1)(e) Direktive o DDV. Družba VDP je svoje dobave zobne protetike obravnavala kot neobdavčene in tudi ni uveljavljala odbitka. Zobno protetiko, pridobljeno iz tujine, pa tudi ne obdavčijo kot pridobitev znotraj Skupnosti oziroma kot uvoz iz tretjih držav. Družba VDP namreč meni, da se v tem pogledu lahko sklicuje na oprostitve iz člena 140(a) oziroma člena 143(a) Direktive o DDV.

B – Zadeva C-154/13 (X)

25. Spor o glavni stvari v zadevi C-154/13 se nanaša na obveznosti X iz naslova DDV na Nizozemskem v prvih treh četrtletjih leta 2008. X je v tem obdobju imela zobozdravstveno ordinacijo. Tam je opravljala transakcije, ki so bile v skladu s členom 132(1)(e) Direktive o DDV oproščene DDV, tako da v tem pogledu ni bila upravičena do odbitka.

26. X je zobno protetiko za svojo dejavnost pridobivala od zobnega tehnika s sedežem v Nemčiji. X meni, da ji za to pridobitev znotraj Skupnosti na podlagi oprostitve v skladu s členom 140 Direktive o DDV ni treba plačati DDV. Nizozemska davčna uprava pa meni, da te oprostitve med drugim ni mogoče uporabiti zato, ker v Nemčiji, drugače kot na Nizozemskem, dobava zobne protetike v skladu s členom 370 v povezavi s Prilogo X, Del A, točka 1, ni oproščena DDV.

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

27. Tretja zadeva temelji na sporu o obveznostih nizozemske družbe Nobel Biocare Nederland BV (v nadaljevanju: družba Nobel) iz naslova DDV za mesec december 2008. Družba Nobel je v tem obdobju dobavljala zobno protetiko zobotehničnim laboratorijem na Nizozemskem. Izdelavo te zobne protetike je družba Nobel naročila pri svoji matični družbi na Švedskem.

28. Nizozemska davčna uprava je za zobno protetiko, ki jo je družba Nobel pridobila iz Švedske, kot pridobitev znotraj Skupnosti zaračunala DDV. Družba Nobel pa meni, da je treba v tem pogledu uporabiti oprostitve iz člena 140(a) Direktive o DDV.

IV – Postopek pred Sodiščem

29. Hoge Raad der Nederlanden, ki odloča v postopkih v glavni stvari, je Sodišču 21., 27. in 28. marca 2013 na podlagi člena 267 PDEU predložilo tri predloge za sprejetje predhodne odločbe s skupno petimi vprašanji. Vprašanja za predhodno odločanje zadevajo dve različni področji.

30. Prvi, predložitveno sodišče v zadevi C-144/13 (VDP Dental Laboratory) postavlja vprašanje, ki zadeva pravico do odbitka za davčno obdobje 2006:

Ali je treba člen 17(1) in (2) Šeste direktive razlagati tako, da davčni zavezanec, kadar določba nacionalnega zakona v nasprotju z direktivo določa oprostitev (zaradi česar je izključena pravica do odbitka), pridobi pravico do odbitka s sklicevanjem na člen 17(1) in (2) Šeste direktive?

31. Drugi, iz vseh treh zadev izhaja to vprašanje, ki zadeva oprostitev pridobitve znotraj Skupnosti:

Ali je treba člen 140(a) in (b) Direktive o DDV razlagati tako, da oprostitev DDV iz te določbe ne velja za pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti? Če je odgovor nikalen, ali je potem oprostitev povezana s pogojem, da zobno protetiko iz tujine dobavi zobozdravnik ali zobni tehnik in/ali je dobavljena zobozdravniku ali zobnemu tehniku?

32. To vprašanje za predhodno odločanje je v zadevi C-144/13 (VDP Dental Laboratory) razširjeno na razlago člena 143(a) Direktive o DDV, ki zadeva oprostitev pri uvozu iz tretjih držav.

33. Poleg tega je to vprašanje za predhodno odločanje v zadevi C-154/13 (X) dopolnjeno tako:

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

34. Po tem, ko so bile zadeve združene za postopek in izdajo sodbe, so družbi VDP in Nobel, Republika Estonija, Kraljevina Nizozemska ter Evropska komisija predložile pisna stališča. Obravnave dne 19. maja 2014 so se udeležile družba Nobel, Kraljevina Nizozemska in Komisija.

V – Pravna presoja

A – Pravica do odbitka

35. Kakor izhaja iz obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe v zadevi C-144/13, želi predložitveno sodišče v vprašanju za predhodno odločanje glede pravice do odbitka v bistvenem izvedeti, ali lahko davčni zavezanec s sklicevanjem na člen 17 Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28f, točka 1, uveljavlja pravico do odbitka tudi tedaj, če svojih transakcij ni obdavčil, ker je nacionalno pravo v nasprotju z določenimi prava Unije določilo oprostitev.

36. To vprašanje je bilo v zvezi z razlago Direktive o DDV že predmet zadeve C-319/12 (MDDP), o kateri je bilo odločeno šele po vložitvi obravnavanih predlogov za sprejetje predhodne odločbe.

37. Sodišče je v sodbi MDDP ugotovilo, da člen 168 Direktive o DDV davčnemu zavezancu ne dopušča, da hkrati uporabi oprostitev, določeno z nacionalno zakonodajo, ki ni v skladu z Direktivo o DDV, in uveljavlja pravico do odbitka.(12) V takem položaju lahko davčni zavezanec le izbira, ali bo uporabil nacionalno oprostitev, kar izključuje pravico do odbitka, ali pa bo za svoje transakcije s

sklicevanjem na pravo Unije plačal DDV in s tem pridobil pravico do odbitka.

38. Ker nobena od strank v obravnavanem postopku ni navedla argumentov, ki ne bi bili že obravnavani v okviru zadeve MDDP,(13) ni razloga za to, da bi se dvomilo o ugotovitvi v sodbi MDDP.

39. Temu tudi ne nasprotuje, da je Komisija v okviru obravnave navedla, da se položaj v obravnavani zadevi razlikuje od položaja v zadevi MDDP, saj naj bi družba VDP pravico do odbitka morala uveljavljati naknadno. Komisiji je sicer treba pritrditi v tem, da bi se družba VDP znašla pred težavo za to od svojih odjemalcev naknadno dobiti plačano ceno, ki je višja za znesek DDV, saj bi morala družba VDP za uveljavljanje pravice do odbitka obdavčiti svoje sprva neobdavčene transakcije. Že v okviru zadeve MDDP pa sem opozorila na to, da davčni zavezanec od zadevne države članice v določenih okoliščinah lahko zahteva odškodnino, če naknadno pobranega DDV ne more več prevaliti na svoje odjemalce.(14)

40. Na prvo vprašanje za predhodno odločanje je torej treba odgovoriti tako, da iz člena 17 Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28f, točka 1, ne izhaja pravica davčnega zavezanca do odbitka, ki svojih transakcij ni obdavčil zato, ker je nacionalno pravo v nasprotju z določbami prava Unije določilo oprostitev.

B – Oprostitev iz člena 140(a) in (b) ter člena 143(a) Direktive o DDV

41. Predložitveno sodišče želi glede oprostitev za pridobitev blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 140(a) in (b) ter za uvoz blaga iz tretjih držav v skladu s členom 143(a) Direktive o DDV izvedeti, ali in, v primeru pritrdilnega odgovora, pod katerimi pogoji te oprostitev veljajo za zobno protetiko. Obe določbi namreč oprostitev pogojujeta s tem, ali bi oprostitev obstajala tudi v primeru, če bi šlo za dobavo blaga znotraj države.

42. Oprostitev za dobavo zobne protetike znotraj države ureja člen 132(1)(e) Direktive o DDV. Ta oprostitev pa velja le pod pogojem, da dobavo opravi zobozdravnik ali zobni tehnik. Člen 140(a) in (b) ter člen 143(a) Direktive o DDV pa za oprostitev pridobitve znotraj Skupnosti oziroma za oprostitev uvoza blaga iz tretjih držav zahtevata, da je dobava znotraj države oproščena „v vsakem primeru“. Kraljevina Nizozemska zato meni – v nasprotju z drugimi udeleženci postopka – da se člena 140(a) in (b) ter 143(a) Direktive o DDV ne uporabljata za zobno protetiko.

43. Menim, da je na to vprašanje treba odgovoriti ločeno. Kakor bom prikazala, se oprostitev iz člena 143(a) Direktive o DDV sicer ne uporablja za uvoz zobne protetike iz tretjih držav (glej točko 1). Enako velja za člen 140(b) Direktive o DDV (glej točko 2). Drugače pa je treba obravnavati oprostitev iz člena 140(a), ki pod pogoji člena 132(1)(e) Direktive o DDV velja tudi za pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti (glej točko 3). Na to tudi ne vpliva, če država članica porekla blaga v skladu s prehodno ureditvijo iz člena 370 v povezavi s Prilogo X, Del A, točka 1, ne uporablja oprostitev iz člena 132(1)(e) Direktive o DDV (glej točko 4).

1. Oprostitev za uvoz blaga v skladu s členom 143(a) Direktive o DDV

44. V skladu s členom 143(a) Direktive o DDV države članice priznajo oprostitev DDV za dokončen uvoz blaga, „katerega dobava s strani davčnega zavezanca bi bila na ozemlju vsake od njih v vsakem primeru“ oproščena.

45. Opredelitev „na ozemlju vsake od njih“ se nanaša na konkretno državo članico uvoza. To izhaja iz primerjave z določbami kakršni so členi 88, 207 ali 214(1)(a) Direktive o DDV, ki vsebujejo enako opredelitev. Kakor je zato pravilno poudarila družba VDP, mora biti dobava blaga oproščena v namembni državi članici, torej v državi članici, v katero se blago uvozi.

46. Besedilo člena 143(a) Direktive o DDV z opredelitvijo „v vsakem primeru“ kaže na to, da mora biti dobava uvoženega blaga vedno, torej ne glede na nadaljnje pogoje, oproščena davka. Če pa oprostitev za dobavo blaga nasprotno vsebuje dodatne pogoje, tako kot v obravnavanem primeru člen 132(1)(e) Direktive o DDV glede lastnosti dobavitelja, potem v skladu s tem dobava določenega blaga ne bi bila oproščena davka „v vsakem primeru“.

47. Ozadje nastanka člena 143(a) Direktive o DDV potrjuje to razlago besedila. Členu 143(a) Direktive o DDV je v Šesti direktivi ustrezal člen 14(1)(a). V skladu z njim je bil davka oproščen uvoz blaga, „katerega dobava s strani davčnega zavezanca bi bila v državi v vsakem primeru oproščena“. Člen 14(1)(a) Šeste direktive pa temelji na členu 15, točka 1, predloga Komisije.(15) Člen 15, točka 1, predloga Komisije je drugače kot pozneje člen 14(1)(a) Šeste direktive, ki ga je sprejel Svet, še izrecno napotoval na posamezne domače oprostitve. To napotilo je obsegalo – z eno izjemo(16) – izključno oprostitve, ki so bile odvisne le od predmeta dobave in ki naj bi veljale ne glede na nadaljnje pogoje. Na oprostitev za dobavo zobne protetike s strani zobozdravnikov in zobnih tehnikov(17) ni bilo napoteno.

48. Dejstvo, da je bila oprostitev iz člena 14(1)(a) Šeste direktive na koncu opredeljena drugače, je najenostavneje pojasniti s tem, da edina oprostitev, na katero je napotoval člen 15, točka 1, predloga Komisije, ki je bila odvisna od nadaljnjih pogojev kot pa le predmeta dobave, ni bila vključena v sprejeto direktivo. Zato je bilo smiselno napotilo na zdaj izključno oprostitve, ki naj bi veljale ne glede na nadaljnje pogoje, strniti z besedilom „v vsakem primeru“.

49. Sistematična razlaga vodi do enakega sklepa. Člen 143 namreč v točki (k) vsebuje oprostitev za „zlato, ki ga uvozijo centralne banke“. „Dobave zlata centralnim bankam“ so v skladu s členom 152 Direktive o DDV oproščene davka. Gre torej za oprostitev, ki dobave zlata ne oprosti davka v vsakem primeru, ampak le tedaj, če je dobavljeno določenemu prejemniku, namreč centralni banki. Če bi se oprostitev iz člena 143(a) Direktive o DDV zdaj razumela tako, da se uporabi pri vseh oprostitvah za dobavo blaga, če so izpolnjeni ustrezni pogoji, potem bi moral biti že v skladu s to določbo v povezavi s členom 152 Direktive o DDV uvoz zlata s strani centralnih bank oproščen davka. Člen 143(k) Direktive o DDV, ki določa prav to, bi bil s tem odveč.

50. Končno tudi iz namena oprostitve člena 143(a) Direktive o DDV ne izhajajo nobeni argumenti, ki bi govorili za razširjeno razumevanje njenega področja uporabe.

51. Po tem, ko je Komisija še v predlogu k Šesti direktivi ugotovila, da ta oprostitev ne potrebuje „posebnih pojasnil“, (18) je v obravnavanem postopku navedla, da je njen namen v enakem obravnavanju mednarodnih in domačih transakcij. To se sprva sliši prepričljivo. Če pa se upošteva še ugotovitev odbitka v dobavni verigi, v končnem izidu ni več mogoče govoriti o enakem obravnavanju.

52. Brez upoštevanja odbitka v dobavni verigi povzroči ekstenzivna uporaba oprostitve iz člena 143(a) Direktive o DDV, da pri pridobitvi blaga ne nastane breme DDV, ne glede na to, ali je pridobljeno iz domače ali tretje države. Do tega pride s tem, da je oprostitev, veljavna za domačo dobavo, razširjena na uvoz iz tretjih držav.

53. Drugačna slika se kaže pri upoštevanju odbitka dobavitelja. Posledica oprostitve za domačo dobavo blaga je namreč ta, da dobavitelj v skladu s členom 168 Direktive o DDV(19) tudi

nima pravice do odbitka za dobave, ki jih je prejel za namen proizvodnje blaga. DDV za te vložke, ki ga ni mogoče odbiti, torej dokončno bremeni neobdavčeno dobavo blaga, s tem ko zviša stroške njegove proizvodnje.

54. To pa je redno drugače pri uvozu blaga iz tretjih držav. V tem primeru ima dobavitelj s sedežem v tretji državi naeloma pravico do odbitka. V skladu z mednarodno davčno prakso je namreč, da se blago, ki se izvažja, razbremeni vsakega DDV. Pri izvozi iz Unije se to doseže z oprostitvami pri izvozu v skladu s členom 146 in hkratnim priznanjem odbitka v skladu s členom 169(b) Direktive o DDV.(20)

55. Če torej pri mednarodnih transakcijah redno obstaja pravica dobavitelja do odbitka, pri domačih transakcijah pa, nasprotno, ne, potem oprostitev iz člena 143(a) Direktive o DDV tudi redno povzroči konkurenčno prednost blaga iz tretjih držav. Kraljevina Nizozemska je zato pravilno opozorila na to, da bi v obravnavanem primeru lahko ponudniki iz tretjih držav v nasprotju z domačimi ponudniki dobavljali zobno protetiko v celoti neobremenjeno z DDV, če bi se člen 143(a) Direktive o DDV uporabljal tudi za uvoz zobne protetike iz tretjih držav.

56. Taka izkrivljanja konkurence se lahko preprečijo le s tem, da se tudi v tretji državi za blago za izvoz ne prizna pravica do odbitka. Ker pa se to redno ne bo zgodilo, se lahko to konkurenčno prednost za ponudnike iz tretjih držav popravi, četudi ne v celoti, le z obdavčitvijo uvoza blaga. Z obdavčitvijo uvoza bo namreč tudi blago, ki izvira iz tretje države, obremenjeno z DDV. Ta obremenitev je tudi dokončna, če pridobitelj v tem pogledu ni upravičen do odbitka v skladu s členom 168(e) Direktive o DDV.(21) Za tak primer gre predvsem takrat, kadar je pridobitelj potrošnik ali kadar ta blago v državi neobdavčeno proda naprej. Za zadnji položaj gre v treh postopkih v glavni stvari. Davčni zavezanci v vseh primerih nimajo pravice do odbitka za pridobitev zobne protetike, ker zobno protetiko v skladu s členom 132(1)(e) Direktive o DDV neobdavčeno prodajo naprej.

57. To breme DDV pa bo za blago iz tretjih držav redno večje od bremena, ki odpade na blago, dobavljeno v državi. Medtem ko je pri zadnjem breme odvisno od vrednosti vložkov,(22) se breme blaga, ki nastane pri obdavčenju uvoza, ravna po vrednosti končnega blaga.(23) Tako na koncu s tem, da se ne prizna oprostitev za uvoz v skladu s členom 143(a) Direktive o DDV, redno pride do tega, da je zobna protetika iz tretjih držav v podrejenem konkurenčnem položaju.

58. Niti oprostitev niti obdavčenje uvoza blaga iz tretjih držav, katerega dobava v namembni državi članici ni obdavčena, torej ne nudita rešitve, ki bi bila konkurenčno nevtralna. Niti na prvi niti na drugi način ni mogoče vzpostaviti enakih konkurenčnih pogojev za domače blago in blago iz tretjih držav. Rešitev, ki bi bila konkurenčno nevtralna, je izven možnosti urejanja Direktive o DDV, saj bi predpostavljala vpliv na pravico dobavitelja do odbitka v tretji državi.(24)

59. Glede na navedeno je treba spomniti na ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero je treba oprostitve iz Šeste direktive razlagati ozko, saj pomenijo izjeme od splošnega načela, da se DDV plača za vsako dobavo blaga in vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo.(25) To načelo velja tudi za oprostitve pri uvozu. Ozka razlaga v obravnavanem primeru tudi ne bi odvzela uinka oprostitvi iz člena 143(a) Direktive o DDV,(26) saj, kot je bilo prikazano, cilja enakega obravnavanja ob upoštevanju uinkov odbitka pri dobavitelju ni mogoče bolje uresničiti s široko razlago določbe.

60. Na koncu tudi obšutne praktične težave govorijo proti široki razlagi. Na te težave sta pravilno opozorili tako Kraljevina Nizozemska kot tudi Komisija. Pri široki razlagi oprostitve iz člena 143(a) Direktive o DDV bi bilo namreč treba na primer v obravnavanem primeru pri prestopu meje redno dokazati, da je prodajalec v tretji državi zobozdravnik ali zobni tehnik. Takim težavam se je mogoče izogniti, če se oprostitev iz člena 143(a) Direktive o DDV uporabi le, če za dobavo

uvoženega blaga vedno, torej le na podlagi lastnosti samega blaga, velja oprostitev. Njegove lastnosti je namreč v primeru prestopa meje običajno enostavno določiti.

61. Davka je na koncu v skladu s členom 143(a) Direktive o DDV oproščena le uvoz blaga iz tretjih držav, katerega dobava je v namembni državi članici vedno, torej ne glede na nadaljnje pogoje, oproščena davka. Zato je treba na vprašanje za predhodno odločanje v zvezi s členom 143(a) Direktive o DDV odgovoriti tako, da se ta oprostitev ne uporablja za uvoz zobne protetike.

2. Oprostitev za pridobitev znotraj Skupnosti v skladu s členom 140(b) Direktive o DDV

62. Zdaj je treba preučiti oprostitev za pridobitev blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 140(b) Direktive o DDV. Ta določba se navezuje na pravkar obravnavano oprostitev za uvoz blaga v skladu s členom 143(a) Direktive o DDV. Člen 140(b) Direktive o DDV določa namreč oprostitev med drugim za „pridobitev blaga znotraj Skupnosti, katerega uvoz bi bil v vsakem primeru oproščena na podlagi določbe iz točke (a) [...] člena 143“.

63. Ker se navedena oprostitev ne uporablja za uvoz zobne protetike,⁽²⁷⁾ tudi pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti v skladu s členom 140(b) Direktive o DDV ni oproščena davka.

3. Oprostitev za pridobitev znotraj Skupnosti v skladu s členom 140(a) Direktive o DDV

64. Pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti pa bi lahko bila oproščena davka pod pogoji iz člena 140(a) Direktive o DDV. Ta oprostitev zadeva pridobitev blaga znotraj Skupnosti, katerega dobava bi bila, če bi jo opravili davčni zavezanci, „v vsakem primeru“ oproščena v namembni državi članici.

65. Čeprav besedilo člena 140(a) Direktive o DDV jasno posnema oprostitev za uvoz blaga iz tretjih držav v skladu s členom 143(a) Direktive o DDV, pa obeh določb ni mogoče razlagati na enak način. Pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti je namreč neobdavčena, če jo dobavi zobozdravnik ali zobni tehnik.⁽²⁸⁾ Moje stališče, ki se razlikuje od razlage člena 143(a) Direktive o DDV in s katerim se strinjajo družbi VDP in Nobel, Republika Estonija in Komisija, temelji na dveh razlogih.

66. Prvič, identična razlaga obeh določb bi opustitvi za pridobitev znotraj Skupnosti v skladu s členom 140(a) Direktive o DDV odvzela samostojno vsebino. V tem primeru namreč ne bi presegala vsebine opustitve v skladu s točko (b) člena 140 Direktive o DDV, kolikor ta na drugi strani napotuje na oprostitev iz člena 143(a) Direktive o DDV.

67. Drugič, razlaga, ki odstopa od razlage člena 143(a) Direktive o DDV, je potrebna na podlagi členov 90 ES in 93 ES (zdaj člena 110 PDEU in 113 PDEU). Akt Unije, kakršna je Direktiva o DDV, je namreč treba razlagati skladno s celotnim primarnim pravom.⁽²⁹⁾

68. Države članice v skladu s členom 90 ES (zdaj člen 110 PDEU) ne uvajajo kakršnih koli notranjih davkov na izdelke drugih držav članic, ki bi bili višji od davkov, uvedenih na enakovrstne domače izdelke. Namen te določbe je zagotoviti prost pretok blaga med državami članicami v običajnih konkurenčnih razmerah, tako da prepoveduje vse oblike zaščit, ki bi lahko izhajale iz uporabe diskriminacijskih notranjih dajatev za blago, ki izvira iz drugih držav članic.⁽³⁰⁾

69. Ta zagotovitev enakih konkurenčnih pogojev je tudi *ratio legis* člena 93 ES (zdaj člen 113 PDEU), na podlagi katerega je bila sprejeta Direktiva o DDV. Harmonizacija prometnih davkov držav članic je v skladu s tem potrebna za vzpostavitev in delovanje notranjega trga in predvsem za preprečevanje izkrivljanja konkurence.

70. Iz obeh določb Pogodbe izhaja, da je treba člen 140(a) Direktive o DDV kolikor je mogoče

razlagati na način, ki preprečuje izkrivljanje konkurence med državami članicami. V tem smislu se konkurenčni položaj znotraj Skupnosti v dveh pogledih kaže drugače kot v razmerju do tretjih držav.

71. Po eni strani so oprostitve v Uniji na eno enotno urejene z Direktivo o DDV. Oprostitev je torej na enakomerno treba uporabljati na enak način tako v državi članici porekla kot tudi v namembni državi članici.

72. Na drugi strani tudi mednarodna dobava blaga, ki je v primeru dobave znotraj države neobdavčena, ne upravičuje odbitka. Sodišče je namreč v sodbi Eurodental odločilo, da transakcije, oproščene na podlagi člena 13 Šeste direktive, ne dajejo pravice do odbitka vstopnega DDV, tudi ko imajo naravo transakcij znotraj Skupnosti.⁽³¹⁾ Dobava znotraj Skupnosti, neobdavčena v skladu s členom 138 Direktive o DDV, torej ne upravičuje – kakor sicer v skladu s členom 169(b) Direktive o DDV⁽³²⁾ – odbitka, če za tako dobavo velja posebna oprostitve, med drugim tista iz sedanjega člena 132 Direktive o DDV.

73. Na ta način je v Uniji na koncu na eno zagotovljena konkurenčna nevtralnost DDV pri trgovanju z zobno protetiko. Pogoji za odbitek dobavitelja so namreč enaki tako v primeru znotraj države kot tudi v primeru znotraj Skupnosti. V obeh primerih pri oprostitvah, enotno veljavnih v Uniji, ne obstaja pravica dobavitelja do odbitka. Zato je tako zobna protetika, pridobljena znotraj države, kot tudi tista, pridobljena iz druge države članice, v enakih primerih obremenjena z vstopnim davkom iz proizvodnje, ki ga ni mogoče odbiti.⁽³³⁾ Glede na to je – drugače kot v primeru uvoza iz tretjih držav⁽³⁴⁾ – oprostitve pridobitve blaga znotraj Skupnosti v primeru, da bi bila domača dobava blaga prav tako oproščena davka, dejansko namenjena enakemu obravnavanju domačih in mednarodnih transakcij.

74. S tega vidika ni presenetljivo, da je Sodišče v sodbi Eurodental že mimogrede ugotovilo, da se oprostitve iz člena 140(a) Direktive o DDV lahko uporabi tudi za zobno protetiko⁽³⁵⁾ in da se je svetovalni odbor za davek na dodano vrednost že prej izrekel v tem smislu.⁽³⁶⁾

75. Ta oprostitve predpostavlja, da je dobavitelj v državi članici porekla zobozdravnik ali zobni tehnik, saj je le tedaj podano enako obravnavanje dobav znotraj držav in dobav znotraj Skupnosti. To sicer povzroča tudi določene praktične težave pri dejanskem ugotavljanju pogojev oprostitve. Znotraj Unije pa je preizkus lažje izvesti kot pa pri uvozu iz tretje države.⁽³⁷⁾ Prvič namreč v Uniji obstaja pomoč v davčnih zadevah,⁽³⁸⁾ drugič pa ni potrebno, da je preizkus opravljen na meji, ampak je lahko opravljen v okviru običajnega postopka obdavčitve.

76. Člen 140(a) Direktive o DDV je torej treba, drugače kot člen 143(a), razlagati tako, da se ga uporabi pri pridobitvi zobne protetike znotraj Skupnosti, če je dobavitelj zobozdravnik ali zobni tehnik v smislu člena 132(1)(e) Direktive o DDV.

4. Vpliv odstopajoče ureditve iz člena 370 Direktive o DDV

77. Na koncu je treba razjasniti še vprašanje, ali je treba člen 140(a) Direktive o DDV uporabiti tudi tedaj, če je zobna protetika dobavljena iz države članice, ki na podlagi člena 370 v povezavi s Prilogo X, Del A, točka 1, Direktive o DDV ne uporablja oprostitve iz člena 132(1)(e) Direktive o DDV, ampak dobave zobne protetike vedno obdavči.

78. Kraljevina Nizozemska v tem pogledu zastopa stališče, da oprostitve vsekakor v takem primeru ni dopustno uporabiti zaradi preprečevanja izkrivljanja konkurence.

79. Take izjeme ni mogoče opreti na besedilo oprostitve iz člena 140(a) Direktive o DDV. To se namreč, kot je bilo prikazano, nanaša le na obstoj oprostitve v namembni državi članici, ne pa tudi

v državi članici porekla.(39)

80. Država članica, ki v skladu s členom 370 v povezavi s Prilogo X, Del A, točka 1, Direktive o DDV v vseh primerih obdavi dobavo zobne protetike, pa je na koncu v enakem konkurenčnem položaju kot tretja država. Ker za dobavitelja v taki državi članici ne velja oprostitev iz člena 132(1)(e) Direktive o DDV, ampak le oprostitev za dobave znotraj Skupnosti iz člena 138 Direktive o DDV, lahko pri dobavi v drugo državo članico v skladu s členom 169(b) Direktive o DDV(40) uveljavlja polni odbitek za svoje vstopne transakcije. Zato se lahko zobna protetika iz take države članice z vidika DDV dobavlja v celoti neobremenjena. Iz tega izhaja – prav tako kot v primeru dobave iz tretje države(41) – konkurenčna prednost za davčne zavezance, ki imajo sedež v taki državi članici.

81. Predvsem zaradi izravnave te konkurenčne prednosti v okviru obravnave člena 143(a) Direktive o DDV predlagam, naj se oprostitev za uvoz iz tretjih držav razlaga ozko.(42) Kljub temu pa menim, da ni primerno to ozko razlago prenesti na oprostitev za pridobitev znotraj Skupnosti v skladu s členom 140(a) Direktive o DDV v primeru, da v državi članici porekla na podlagi odstopajoče ureditve člena 370 Direktive o DDV ne obstaja oprostitev za dobavo zobne protetike.

82. Prvi bi to na koncu povzročilo podrejeni konkurenčni položaj take države članice porekla. Kakor sem namreč že navedla glede tretjih držav,(43) bi bilo breme DDV za zobno protetiko, ki bi izvirala iz take države članice, z obdavčenjem pridobitve znotraj Skupnosti redno večje kot pa za zobno protetiko, ki bi izvirala iz druge države članice in bi bila obremenjena le z vstopnim davkom, ki ga ni mogoče odbiti. Tak slabši položaj uvoženega blaga pa je v primeru držav članic – drugače kot v primeru tretjih držav – težaven zaradi s tem povezano prepovedjo iz člena 90 ES (zdaj člen 110 PDEU).(44)

83. Drugi je Sodišče v sodbi Eurodental že glede izkrivljanj konkurence, ki izhajajo iz različne pravice do odbitka,(45) odločilo, da je ta položaj posledica še nepopolne uskladitve obdavčenja z DDV.(46) Izkrivljanja konkurence, na katera upravičeno opozarja Kraljevina Nizozemska, so torej posledica odstopajoče ureditve člena 370 Direktive o DDV in ne preširoke razlage oprostitve iz člena 140(a) Direktive o DDV.

84. Če je torej vzrok težave odstopajoča uredba iz člena 370 Direktive o DDV, je tudi rešitev mogoče najti edinole tam. V tem pogledu si postavljam vprašanje, ali ta določba izpolnjuje zahteve primarnega prava, predvsem načela enakega obravnavanja. To velja tako za splošno načelo enakega obravnavanja iz člena 20 Listine o temeljnih pravicah, ki velja za davčne zavezance, kot tudi za posebno načelo enakega obravnavanja iz člena 4(2) PEU, ki se uporablja med državami članicami. V primeru člena 370 Direktive o DDV namreč ne gre za klasični primer uskladitve, ki je le postopna in vsem državam članicam omogoča uporabo različnih nacionalnih ureditev. Ta določba nasprotno le točno določenim državam članicam(47) dovoljuje odstopanje od določb Direktive o DDV o oprostitvah, ki pa so za druge države članice zavezujoče.(48) Tako neenako obravnavanje držav članic ter iz tega izhajajoče neenako obravnavanje davčnih zavezancev, ki imajo v njih sedež, je morda v prehodnem obdobju upravičeno glede na dosego cilja uskladitve.(49) V obravnavanem primeru pa za odstopajočo uredbu člena 370 Direktive o DDV ni določena časovna omejitev. Zato različne pristojnosti držav članic glede uporabe oprostitve iz člena 132(1)(e) Direktive o DDV obstajajo že od začetka veljavnosti Šeste direktive, zdaj torej že več kot 36 let.(50)

85. Vprašanje združljivosti člena 370 Direktive o DDV s členom 20 Listine o temeljnih pravicah in členom 4(2) PEU pa presega predmet obravnavanega predloga za sprejetje predhodne odločbe. Pred Sodiščem bi ga bilo mogoče preučiti le v okviru drugačnega postopka. Ne glede na to mora zakonodajalec Unije zaradi izkrivljanj konkurence, na katera je opozorila Kraljevina Nizozemska, poskrbeti za to, da bo z ustrezno formulacijo Direktive o DDV zadošeno zahtevam

člena 113 PDEU.

86. Na obravnavano vprašanje je treba odgovoriti, da se člen 140(a) Direktive o DDV uporabi tudi tedaj, če se zobna protetika dobavi iz države članice, ki na podlagi člena 370 v povezavi s Prilogo X, Del A, točka 1, Direktive o DDV ne uporablja oprostitve iz člena 132(1)(e) Direktive o DDV.

VI – Predlog

87. Sodišče zato predlagam, naj na vprašanja, ki jih je v predhodno odločanje predložilo Hoge Raad der Nederlanden, odgovori tako:

1. Iz člena 17 Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28f, točka 1, ne izhaja pravica davčnega zavezanca do odbitka, ki svojih transakcij ni obdavčil zato, ker je nacionalno pravo v nasprotju z določbami prava Unije določilo oprostitvev.
2. Oprostitev iz člena 140(a) Direktive o DDV se uporablja za pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti, če je dobavitelj v skladu s členom 132(1)(e) Direktive o DDV zobozdravnik ali zobni tehnik. To velja ne glede na vprašanje, ali država članica porekla uporablja odstopajočo ureditev iz člena 370 v povezavi s Prilogo X, Del A, točka 1, Direktive o DDV.
3. Uvoz zobne protetike v skladu s členom 143(a) Direktive o DDV v nobenem primeru ni oproščen davka.
4. Pridobitev zobne protetike znotraj Skupnosti v skladu s členom 140(b) v povezavi s členom 143(a) Direktive o DDV v nobenem primeru ni oproščena davka.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Glej že sodbi Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763) in VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

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

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

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

6 – UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

7 – UL L 347, str. 1.

8 – Glej točko 5 zgoraj.

9 – Glej točko 15 zgoraj.

10 – Glej točko 14 zgoraj.

11 – Glej sodbo VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

12 – Sodba MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 45).

13 – V zvezi s tem glej moje sklepne predloge v zadevi MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, točke od 37 do 51).

14 – Glej moje sklepne predloge v zadevi MDDP (C?319/12, EU:C:2013:421, to?ka 72).

15 – Predlog Šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero z dne 20. junija 1973, COM(73) 950 final.

16 – Glej ?len 14(B)(c) Predloga Šeste direktive (naveden v opombi 15), ki dobave za „uradne organe, pristojne za gradnjo, opremljanje in vzdrževanje pokopališ?, grobov in spomenikov žrtvam vojne“ oproš?a davka; glej v tem pogledu zdaj Prilogo X, Del B, to?ka 6, Direktive o DDV.

17 – ?len 14(A1)(e) Predloga Šeste direktive (naveden v opombi 15).

18 – Predlog Šeste direktive (naveden v opombi 15), str. 17.

19 – Oziroma ?len 17(2) Šeste direktive v razli?ici, ki izhaja iz njenega ?lena 28f, to?ka 1.

20 – Oziroma ?len 17(3)(b) Šeste direktive v razli?ici, ki izhaja iz njenega ?lena 28f, to?ka 1.

21 – Oziroma ?len 17(2)(b) Šeste direktive v razli?ici, ki izhaja iz njenega ?lena 28f, to?ka 1.

22 – Glej ?len 73 Direktive o DDV.

23 – Glej ?len 85 Direktive o DDV v povezavi s ?lenom 29 Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 z dne 12. oktobra 1992 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 2, zvezek 4, str. 307).

24 – Glej to?ki 55 in 56 zgoraj.

25 – Glej na primer sodbi Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262, to?ka 19) in Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, to?ka 25).

26 – Glede te zahteve glej na primer sodbi Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, to?ka 42) in Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, to?ka 27).

27 – Glej to?ke od 44 do 61 zgoraj.

28 – Glej že moje sklepne predloge v zadevi VDP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:537, to?ka 44).

29 – Glej sodbe Sturgeon in drugi (C?402/07, EU:C:2009:716, to?ka 48); Chatzi (C?149/10, EU:C:2010:534, to?ka 43) in Komisija/Strack (C?579/12 RX?II, EU:C:2013:570, to?ka 40).

30 – Sodba Stadtgemeinde Frohnleiten in Gemeindebetriebe Frohnleiten (C?221/06, EU:C:2007:657, to?ka 30) glede ?lena 90 ES.

31 – Sodba Eurodental (C?240/05, EU:C:2006:763, to?ka 37).

32 – Oziroma ?len 17(3)(b) Šeste direktive v razli?ici, ki izhaja iz njenega ?lena 28f, to?ka 1.

33 – Razlike obstajajo le še v toliko, kolikor lahko obremenitev z vstopnim davkom niha zaradi razli?nih dav?nih stopenj držav ?lanic glede na poreklo vložkov. Dav?ne stopnje so namre? v skladu s ?leni od 96 do 105 Direktive o DDV le deloma usklajene.

34 – Glej točke od 53 do 55 zgoraj.

35 – Glej sodbo Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, točka 40) glede določbe predhodnice v členu 28c(B)(a) Šeste direktive.

36 – Glej smernice s 56. seje odbora za davek na dodano vrednost, ki svetuje v skladu s členom 29 Šeste direktive, z dne 13. in 14. oktobra 1998 glede določbe predhodnice v členu 28c(B)(a) Šeste direktive.

37 – Glej točko 60 zgoraj.

38 – Glej Uredbo Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (prenovitev) (UL L 268, str. 1).

39 – Glej točko 45 zgoraj.

40 – Oziroma člen 17(3)(b) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz njenega člena 28f, točka 1.

41 – Glej točko 55 zgoraj.

42 – Glej točko 56 zgoraj.

43 – Glej točko 57 zgoraj.

44 – Glej točko 68 zgoraj.

45 – Glej točko 72 zgoraj.

46 – Sodba Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, točke od 48 do 53).

47 – Glede ozkih pogojev za sklicevanje na odstopajočo ureditev Direktive o DDV v primeru držav članic, ki so pozneje pristopile k Uniji, glej sodbo Komisija/Poljska (C-49/09, EU:C:2010:644, točka 42) glede člena 115 Direktive o DDV.

48 – Ta okoliščina je spregledana v sodbi Jetair in BTW-eenheid BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, točke od 44 do 51), v kateri je bil člen 370 Direktive o DDV obravnavan v drugačnem kontekstu.

49 – Glede neenakega obravnavanja gospodarskih subjektov glej sodbo Arcelor Atlantique et Lorraine in drugi (C-127/07, EU:C:2008:728, točka 69); glej v tem smislu tudi sodbo Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, točka 52).

50 – Glej člen 28(3)(a) in (4) v povezavi s Prilogo E, točka 2, Šeste direktive.