ĢENERĀLADVOKĀTES
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) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

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 atbrīvotām zobu protēžu piegādēm — Priekšnodokļa atskaitīšana — 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 atskaitīt priekšnodokli valstī pretēji Savienības tiesībām no nodokļa atbrīvotos darījumos

I – **Ievads**

1. Tiesai atkārtoti [2] jāizskata PVN piemērošana zobu protēzēm. Tas ir īpatnēji, jo noteiktos gadījumos zobu protēžu piegāde ir atbrīvota no nodokļa, tomēr joprojām ir dalībvalstis, kuras, pamatojoties uz pārejas regulējumu, uzliek nodokli visām zobu protēžu piegādēm.

2. Šo īpatnību ietekmi uz priekšnodokļa atskaitīšanu un zobu protēžu tirgotāju konkurences apstākļiem dažādās dalībvalstīs Tiesa jau ir izvērtējusi spriedumā lietā *Eurodental* [3]. Arī izskatāmajos lūgumos sniegt prejudiciālu nolēmumu 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.

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — Skat. agrākus 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).

3. Turklāt Tiesai pēc sava pirmā sprieduma lietā *VDP Dental Laboratory*[4] vēlreiz jāizvērtē pretēji Savienības tiesībām piešķirta atbrīvojuma no nodokļa ietekme uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli. Tomēr šajā ziņā varētu uzskatīt, ka nesen pasludinātais spriedums lietā *MDDP*[5] vairs nav atstājis neatbildētus 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 dalībvalstu 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.

1) Darbības, par kurām jāmaksā nodoklis

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

"a) preču piegādei, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

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

   i) nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds, [..] ja pārdevējs ir nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds [..];

   [..]

c) [..]

d) preču importam."

6. PVN direktīvas 14. panta 1. punktā "preču piegāde" ir raksturota kā "tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam".

7. PVN direktīvas 20. panta pirmajā daļā "preču iegāde Kopienas iekšienē" ir definēta kā "tiesību iegūšana rīkoties kā īpašniekam ar kustamu materiālu īpašumu, ko pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē pircējam uz galamērķi dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts".

8. PVN direktīvas 30. panta pirmajā daļā "preču imports" ir "tādu preču ievešana Kopienā, kas neatrodas brīvā apgrozībā Līguma 24. panta nozīmē".

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.

2) Atbrīvojums no nodokļa zobu protēzēm

9. Saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

"pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes".

10. Tomēr PVN direktīvas XIII sadaļas 1. nodaļas "Atkāpes, ko piemēro līdz galīgā režīma ieviešanai" 1. iedaļā ("Atkāpes valstīm, kas 1978. gada 1. janvārī bija Kopienas dalībvalstis") ir paredzēts izņēmums no šā atbrīvojuma no nodokļa. Šīs direktīvas 370. pantā ir noteikts:

"Dalībvalstis, kuras 1978. gada 1. janvārī uzlika nodokli X pielikuma A daļā minēt[ajiem] darījumiem, drīkst turpināt uzlikt šiem darījumiem nodokli."

11. PVN direktīvas X pielikuma A daļas 1) punktā ir minēti "pakalpojumi, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes".

3) Atbrīvojumi no nodokļa preču iegādei Kopienas iekšienē un importam

12. Saskaņā ar PVN direktīvas 140. pantu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa arī šādus darījumus:

"a) to preču iegādi Kopienas iekšienē, kuru piegāde, ja to veiktu nodokļa maksātājs, jebkuros apstākļos būtu atbrīvota no nodokļa dalībvalsts attiecīgajā teritorijā;

b) to preču iegādi Kopienas iekšienē, kuru imports jebkuros apstākļos būtu atbrīvots no nodokļa saskaņā ar 143. panta a), b) un c) apakšpunktu [punktu] un e) līdz l) apakšpunktu [punktu];

[..]."

13. Ja tiek veikts preču imports no trešajām valstīm, saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta a) punktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa:

"preču galīgu importu, ja šādu preču piegāde, ko veic nodokļa maksātājs, jebkuros apstākļos ir atbrīvota no nodokļa dalībvalsts attiecīgajā teritorijā".

4) Atbrīvojumi no nodokļa preču piegādēm Kopienas iekšienē un eksportam

14. Pārrobežu piegādei Savienības teritorijā, kas atbilst iegādei Kopienas iekšienē, PVN direktīvas 138. panta 1. punktā ir paredzēts šāds atbrīvojums no nodokļa:

"Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts."

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

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a) tādu preču piegādes, kuras pārdevējs vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus Kopienas;

b) tādu preču piegādes, kuras pircējs, kas neveic uzņēmējdarbību dalībvalsts attiecīgajā teritorijā, vai cita persona viņa vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus Kopienas [..]

[..]."

5) Tiesības atskaitīt priekšnodokli

16. Nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli par tā 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. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

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 piegādās [vai sniegs] cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi 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 atskaitīšanu redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.f panta 1. punkta, ir ietverti PVN direktīvas 167. un 168. pantā.

8 — Skat. iepriekš 5. punktu.

9 — Skat. iepriekš 15. punktu.

10 — Skat. iepriekš 14. punktu.

B – *Valsts tiesību normas*

19. Nīderlandes tiesību aktos principā ir iekļauti minētajām Savienības tiesību normām atbilstoši noteikumi.

20. Tomēr vēl 2006. gadā atbrīvojums no nodokļa zobu protēzēm 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) apakšpunktā bija transponēts pretēji Savienības tiesībām [11] tā, ka zobu protēžu piegādātājam nebija jābūt ne zobārstam, ne zobu tehniķim.

III – **Pamatlietas**

21. Visas pamatlietas attiecas uz Nīderlandes nodokļu maksātājiem, kuri ārvalstīs liek izgatavot zobu protēzes, lai tās pārdotu tālāk kā starpnieki vai paši izmantotu savās zobārsta praksēs. Visās lietās tiek apstrīdēts, vai zobu protēžu iegāde no ārvalstīm ir atbrīvota no PVN.

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

22. Lieta C-144/13 attiecas uz Nīderlandes sabiedrību *VDP Dental Laboratory NV* (turpmāk tekstā – "*VDP*"). Saņemot pasūtījumus no zobārstiem, tā lika izgatavot zobu protēzes ārvalstu zobu tehniskajās laboratorijās gan Savienības teritorijā, gan ārpus tās. Pamatlieta ir par *VDP* PVN parādu Nīderlandē 2006. gada pirmajā ceturksnī un 2008. gada trešajā ceturksnī.

23. Iesniedzējtiesas norāda, ka 2006. gadā *VDP* vēl nebija jāuzskata par zobu tehniķi PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa izpratnē. Tomēr, atsaucoties uz Nīderlandes Likuma par PVN 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta pirmo daļu, savām zobu protēžu piegādēm tā piemēroja atbrīvojumu no nodokļa. Vienlaikus, neņemot vērā šo atbrīvojumu no nodokļa, tā izmantoja tiesības atskaitīt priekšnodokli par saviem saņemtajiem pakalpojumiem, atsaucoties jau uz Savienības tiesībām. Tomēr Nīderlandes nodokļu administrācija noraidīja *VDP* tiesības atskaitīt priekšnodokli.

24. Kā norāda iesniedzējtiesa, no 2008. gada *VDP* jau ir zobu tehniķis PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa izpratnē. Savām zobu protēžu piegādēm *VDP* piemēroja atbrīvojumu no nodokļa un arī neatskaitīja priekšnodokli. Tomēr tā nevēlas uzlikt nodokli ārvalstīs iegādātajām zobu protēzēm, arī uzskatot to par iegādi Kopienas iekšienē vai importu no trešajām valstīm. *VDP* uzskata, ka šajā gadījumā tā var piemērot atbrīvojumu no nodokļa atbilstoši PVN direktīvas 140. panta a) punktam vai attiecīgi 143. panta a) punktam.

B – *Lieta C-154/13 (X)*

25. Lietā C-154/13 pamatlieta ir par *X* PVN parādu Nīderlandē 2008. gada pirmajos trijos ceturkšņos. Šajā laikposmā *X* piederēja zobārsta prakse. Tur tā veica darījumus, kas atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktam bija atbrīvoti no PVN, tādējādi no šāda viedokļa tai nebija tiesību atskaitīt priekšnodokli.

11 — Skat. spriedumu *VDP Dental Laboratory* (EU:C:2006:792).

26. Savas darbības vajadzībām *X* iegādājās zobu protēzes no Vācijā reģistrēta zobu tehniķa. *X* uzskata, ka tai nav jāmaksā PVN par šo iegādi Kopienas iekšienē, pamatojoties uz PVN direktīvas 140. pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa. Tomēr Nīderlandes nodokļu administrācija neatzīst šo atbrīvojumu no nodokļa tostarp tāpēc, ka atšķirībā no Nīderlandes Vācijā zobu protēžu piegāde neesot atbrīvota no nodokļa saskaņā ar [PVN direktīvas] 370. pantu saistībā ar [šīs direktīvas] X pielikuma A daļas 1. punktu.

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

27. Trešajā lietā sākotnējais 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 mātesuzņēmumā 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 nolēmumu ar pavisam pieciem jautājumiem. Prejudiciālie jautājumi ir par divām dažādām jomām.

30. Pirmkārt, lietā C-144/13 (*VDP Dental Laboratory*) iesniedzējtiesa uzdod jautājumu par tiesībām atskaitīt priekšnodokli 2006. gada taksācijas 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 atskaitīt priekšnodokli), nodokļa maksātājs, atsaucoties uz Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punktu, iegūst tiesības atskaitīt 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 zobārsts vai zobu tehniķis 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 atbilsmi 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 pārejas regulējumu?"

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

V – **Juridiskais vērtējums**

A – *Par tiesībām atskaitīt priekšnodokli*

35. Kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma lietā C-144/13, ar prejudiciālo jautājumu par tiesībām atskaitīt priekšnodokli iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai nodokļa maksātājs, atsaucoties uz Sestās direktīvas 17. pantu redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.f panta 1. punkta, tiesības atskaitīt priekšnodokli var izmantot pat tad, ja saviem darījumiem tas nav piemērojis nodokli tāpēc, ka valsts tiesībās pretēji Savienības tiesībām ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa.

36. Saistībā ar PVN direktīvas interpretāciju šis jautājums jau tika izskatīts lietā C-319/12 (*MDDP*), kurā spriedums tika taisīts tikai pēc šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saņemšanas.

37. Spriedumā lietā *MDDP* Tiesa ir atzinusi, ka pat tad, ja valsts tiesībās paredzēts atbrīvojums no nodokļa nav saderīgs ar PVN direktīvu, šīs direktīvas 168. pants neļauj nodokļu maksātājam saņemt atbrīvojumu no nodokļa un vienlaikus izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli [12]. Tātad šādā situācijā nodokļa maksātājam ir tikai viena izvēle: piemērot valsts tiesībās paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, kas nozīmē atteikšanos no tiesībām atskaitīt priekšnodokli, vai aplikt savus darījumus ar PVN, atsaucoties uz Savienības tiesībām, un tādējādi izmantot tiesības atskaitīt 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 atšķiroties no apstākļiem lietā *MDDP*, jo *VDP* esot jāizmanto savas tiesības atskaitīt priekšnodokli vēlāk. Jāpiekrīt Komisijai, ka *VDP* esot problemātiski no saviem klientiem vēlāk pieprasīt cenu, kas palielinājusies uzliktā PVN dēļ, jo, lai varētu izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli, *VDP* vispirms esot jāuzliek nodoklis saviem darījumiem, kuriem sākotnēji tika piemērots atbrīvojums no nodokļa. Tomēr jau lietā *MDDP* esmu norādījusi, ka konkrētos apstākļos nodokļa maksātājs no attiecīgās dalībvalsts var prasīt zaudējumu atlīdzību, ja vēlāk iekasēto PVN tas vairs nevar saņemt no saviem klientiem [14].

40. Tādējādi uz pirmo prejudiciālo jautājumu jāatbild tā, ka no Sestās direktīvas 17. panta redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.f panta 1. punkta, neizriet nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja šis nodokļa maksātājs nav uzlicis nodokli saviem darījumiem tāpēc, ka valsts tiesībās pretēji Savienības tiesību normām ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa.

12 — Spriedums *MDDP* (EU:C:2013:778, 45. punkts).

13 — Šajā saistībā skat. manus secinājumus *MDDP* (EU:C:2013:421, 37.–51. punkts).

14 — Turpat (72. punkts).

B – *Par PVN direktīvas 140. panta a) un b) punktā un 143. panta a) punktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa*

41. Attiecībā uz atbrīvojumiem no nodokļa preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar PVN direktīvas 140. panta a) un b) punktu, kā arī preču importam no trešajām valstīm saskaņā ar šīs direktīvas 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 attiecīgajā valstī.

42. Atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktam zobu protēžu piegāde attiecīgajā valstī ir atbrīvota no nodokļa. Tomēr atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tikai ar nosacījumu, ka piegādi veic zobārsts vai zobu tehniķis. Turklāt PVN direktīvas 140. panta a) un b) punktā, kā arī 143. panta a) punktā tiek prasīts, lai, piemērojot atbrīvojumu no nodokļa preču iegādei Kopienas iekšienē vai importam no trešajām valstīm, piegāde attiecīgajā valstī "jebkuros apstākļos" būtu atbrīvota no nodokļa. Tādēļ – pretēji pārējiem lietas 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) punktā paredzētais 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. pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, kurš, ievērojot šīs direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktā minētos nosacījumus, attiecas arī uz zobu protēžu iegādi Kopienas iekšienē (par to trešajā daļā). Šis vērtējums nemainās arī tad, ja saskaņā ar pārejas regulējumu PVN direktīvas 370. pantā saistībā ar šīs direktīvas X pielikuma A daļas 1. punktu preču izcelsmes dalībvalsts nepiemēro šīs direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktā 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 piegāde, 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 piegādātāja īpašībām, tad konkrētu preču piegāde nav atbrīvota no nodokļa "jebkuros apstākļos".

47. PVN direktīvas 143. panta a) punkta tapšanas vēsture apliecina šā 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 šajā valstī jebkuros apstākļos ir atbrīvota šādu preču piegāde, 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 vēlāk pieņemtā Sestās direktīvas 14. panta 1. punkta a) apakšpunkta Komisijas priekšlikuma 15. panta 1. punktā vēl 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 tādējādi, ka vienīgais atbrīvojums no nodokļa, uz kuru bija norādīts Komisijas priekšlikuma 15. panta 1. punktā un kurš bija atkarīgs no citiem nosacījumiem, nevis tikai no preču piegādes, netika iekļauts pieņemtajā direktīvā. Tāpēc norādē uz tagad vienīgajiem atbrīvojumiem no nodokļa, kuriem jābūt piemērojamiem neatkarīgi no citiem nosacījumiem, bija lietderīgi iekļaut vārdkopu "jebkuros apstākļos".

49. To pašu var secināt, veicot sistēmisko interpretāciju. [PVN direktīvas] 143. panta k) apakšpunktā ir paredzēts, ka no nodokļa atbrīvo "zelta importu, ko veic centrālās bankas". Saskaņā ar PVN direktīvas 152. pantu no nodokļa atbrīvo "zelta piegādi centrālajām bankām". Tātad runa ir par atbrīvojumu no nodokļa, kur zelta piegādi no nodokļa atbrīvo nevis jebkuros apstākļos, bet tikai tad, ja zelts tiek piegādāts konkrētam saņēmējam, proti, centrālajai bankai. Bet, ja PVN direktīvas 143. panta a) punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa būtu jāsaprot tādējādi, ka tas ir piemērojams visām no nodokļa atbrīvotām preču piegādēm, ja ir izpildīti šā atbrīvojuma nosacījumi, tad jau saskaņā ar šo tiesību normu saistībā ar PVN direktīvas 152. pantu zelta importam, ko veic centrālās bankas, būtu jābūt atbrīvotam no nodokļa. Tādējādi nebūtu vajadzīgs PVN direktīvas 143. panta k) punkts, kurā ir paredzēts tieši tas pats.

50. Visbeidzot no PVN direktīvas 143. panta a) punktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa mērķa neizriet nekādi argumenti, kas liecinātu par tā piemērošanas jomas plašu izpratni.

51. Pēc tam, kad vēl Priekšlikumā Sestajai direktīvai Komisija bija secinājusi, ka šis atbrīvojums no nodokļa "neesot īpaši jāpaskaidro" [18], šajā lietā tā ir norādījusi, ka tās mērķis esot vienlīdzīga attieksme pret pārrobežu darījumiem un darījumiem attiecīgajā valstī. Tas sākotnēji izklausās pārliecinoši. Tomēr, aplūkojot priekšnodokļa atskaitīšanas ietekmi piegādes ķēdes aspektā, noslēgumā vairs nevar būt runa par vienlīdzīgu attieksmi.

52. Neņemot vērā priekšnodokļa atskaitīšanu piegādes ķēdē, PVN direktīvas 143. panta a) punktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa plašas piemērošanas sekas ir tādas, ka par preču iegādi vispār nerodas pienākums maksāt PVN neatkarīgi no tā, vai preces tiek iegādātas attiecīgajā valstī vai trešajā valstī. Tas tiek panākts, ja piegādei attiecīgajā valstī piemērojamu atbrīvojumu no nodokļa attiecina arī uz importu no trešajām valstīm.

53. Ņemot vērā priekšnodokļa atskaitīšanu piegādātājam, rodas cita situācija. Atbrīvojums no nodokļa preču piegādei Kopienas iekšienē izraisa to, ka saskaņā ar PVN direktīvas 168. pantu [19] piegādātājam nav arī tiesību atskaitīt priekšnodokli par pakalpojumiem, kurus viņš saņēmis šo preču ražošanas vajadzībām. Tādējādi neatskaitāmais PVN par šiem iepriekš saņemtajiem pakalpojumiem veido galīgo PVN no nodokļa atbrīvotai preču piegādei, palielinot šo preču ražošanas izmaksas.

15 — 1973. gada 20. jūnija Priekšlikums Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, COM(73) 950, galīgā redakcija.

16 — Skat. Priekšlikuma Sestajai direktīvai (minēts 15. zemsvītras piezīmē) 14. panta B daļas c) punktu, atbilstoši kuram piegādes "iestādēm, kas atbild par kapsētu, kapu un karā kritušo piemiņai veltītu pieminekļu būvi, iekārtošanu un apkopi", ir atbrīvotas no nodokļa; šajā ziņā tagad skat. PVN direktīvas X pielikuma B daļas 6. punktu.

17 — Priekšlikuma Sestajai direktīvai (minēts 15. zemsvītras piezīmē) 14. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts.

18 — Priekšlikums Sestajai direktīvai (minēts 15. zemsvītras piezīmē), 17. lpp.

19 — Vai attiecīgi saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.f panta 1. punkta.

54. Tomēr citādi tas parasti ir, importējot preces no trešajām valstīm. Šādā gadījumā trešajā valstī reģistrētajam piegādātājam pamatā ir tiesības atskaitīt priekšnodokli. Eksportētu preču atbrīvošana no jebkāda PVN atbilst starptautiskajai nodokļu praksei. Eksportā no Savienības to nodrošina eksporta atbrīvojums no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 146. pantu un vienlaikus tiesību atskaitīt priekšnodokli piešķiršana saskaņā ar šīs direktīvas 169. panta b) punktu [20].

55. Tādējādi, ja saistībā ar pārrobežu darījumiem piegādātājam parasti tiek piešķirtas tiesības atskaitīt priekšnodokli, turpretim saistībā ar darījumiem attiecīgajā valstī šādu tiesību nav, tad PVN direktīvas 143. panta a) punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa parasti arī sniedz konkurences priekšrocības trešo valstu precēm. Tāpēc Nīderlandes Karaliste ir pareizi norādījusi, ka izskatāmajā lietā piegādātāji no trešajām valstīm – atšķirībā no piegādātājiem attiecīgajā valstī – varētu piegādāt zobu protēzes bez jebkāda PVN, ja PVN direktīvas 143. panta a) punkts būtu piemērojams arī zobu protēžu importam no trešajām valstīm.

56. Šādus konkurences izkropļojumus var novērst tikai tā, ka arī trešajā valstī preču piegādei eksportam netiek piešķirtas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tomēr, tā kā parasti tas tā nav, šīs konkurences priekšrocības, kas rodas piegādātājiem no trešajām 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 pārdod tālāk, nepiemērojot nodokli saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktu.

57. Tomēr šis uzliktais PVN precēm no trešajām valstīm parasti būs lielāks nekā PVN, ko piemēro attiecīgajā valstī piegādātām precēm. Otrajā gadījumā PVN ir atkarīgs no iepriekš saņemto pakalpojumu vērtības [22], bet importam piemērotais PVN ir atkarīgs no gatavo preču vērtības [23]. Rezultātā, atsakot PVN direktīvas 143. panta a) punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa preču importam, parasti rodas konkurences grūtības attiecībā uz zobu protēzēm no trešajām valstīm.

58. Tādējādi ne atbrīvojums no nodokļa, ne PVN uzlikšana tādu preču importam no trešajām valstīm, kuru piegāde galamērķa valstī ir atbrīvota no nodokļa, nenodrošina konkurences ziņā neitrālu risinājumu, Ne vienā, ne otrā veidā nav iespējams radīt vienādus konkurences apstākļus precēm no attiecīgās valsts un no trešajām valstīm. Konkurences ziņā neitrālu risinājumu 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 direktīva paredzētie atbrīvojumi no nodokļa ir interpretējami šauri, jo tie ir atkāpes 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

20 — Vai attiecīgi saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.f panta 1. punkta.

21 — Vai attiecīgi saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta b) apakšpunktu redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.f panta 1. punkta.

22 — Skat. PVN direktīvas 73. pantu.

23 — Skat. PVN direktīvas 85. pantu saistībā 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).

nenozīmē, ka izskatāmajā lietā tiktu atņemta iedarbība arī PVN direktīvas 143. panta a) punktā 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 norādījusi gan Nīderlandes Karaliste, gan Komisija. PVN direktīvas 143. panta a) punktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa plaša interpretācija, piemēram, izskatāmajā lietā izraisītu to, ka robežas šķērsošanas laikā parasti būtu jāpierāda, ka pārdevējs trešajā valstī ir zobārsts vai zobu tehniķis. No šādām grūtībām var izvairīties, ja PVN direktīvas 143. panta a) punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tikai tad, ja importētu preču piegāde vienmēr, proti, tikai pamatojoties uz pašu preču īpašībām, ir atbrīvota no nodokļa. Preču īpašības parasti var vienkārši konstatēt robežas šķērsošanas laikā.

61. Rezultātā saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta a) punktu no nodokļa ir atbrīvots tikai tādu preču imports no trešajām 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) punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa iegādei Kopienas iekšienē. Šī 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 iekšienē, 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], arī zobu protēžu iegāde Kopienas iekšienē nav atbrīvota no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 140. panta b) punktu.

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

64. Tomēr zobu protēžu iegāde Kopienas iekšienē varētu būt atbrīvota no nodokļa ar PVN direktīvas 140. panta a) punktā minētajiem nosacījumiem. Šis atbrīvojums no nodokļa attiecas uz tādu preču iegādi Kopienas iekšienē, 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 iekšienē ir atbrīvota no nodokļa, ja piegādi veic zobārsts vai zobu tehniķis[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.

26 — Par šo prasību 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 secinājumus *VDP Dental Laboratory* (EU:C:2006:537, 44. punkts).

66. Pirmkārt, abu tiesību normu identiskas interpretācijas rezultātā zustu PVN direktīvas 140. panta a) punktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa patstāvīgais saturs. Šādā gadījumā minētais atbrīvojums nepārsniegtu PVN direktīvas 140. panta b) punktā 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 tāds 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 aprite starp dalībvalstīm normālas konkurences apstākļos, aizliedzot jebkādu aizsardzības formu, kas izrietētu no tā, ka precēm, kuru izcelsme ir citās dalībvalstīs, tiek piemēroti diskriminējoša rakstura iekšēji nodokļi [30].

69. Šī vienādu konkurences apstākļu nodrošināšana ir arī 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 izkropļojumus.

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

71. No vienas puses, Savienībā atbrīvojumus 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 tādu preču pārrobežu piegāde, kuras būtu 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 iekšējo darījumu raksturs [31]. Tādējādi – atšķirībā no PVN direktīvas 169. panta b) punktā [32] minētajiem gadījumiem – saskaņā ar PVN direktīvas 138. pantu no nodokļa atbrīvota [preču] piegāde Kopienas iekšienē nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja šādai piegādei ir piemērojams īpašs 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 iegādātām zobu protēzēm tādos 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 būtu atbrīvota arī preču piegāde attiecīgajā valstī, faktiski ir paredzēts, lai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi pret darījumiem attiecīgajā valstī un pārrobežu darījumiem.

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 direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktā redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.f panta 1. punkta.

33 — Atšķirības rodas tikai, ciktāl atkarībā no dažādām nodokļa likmēm dalībvalstīs un iepriekš saņemto pakalpojumu izcelsmes var atšķirties priekšnodoklis. Tas tādēļ, ka saskaņā ar PVN direktīvas 96.–105. pantu nodokļa likmes ir saskaņotas tikai daļēji.

34 — Skat. iepriekš 53.–55. punktu.

74. Ņemot to vērā, nav pārsteidzoši, ka spriedumā lietā *Eurodental* Tiesa *en passant* jau ir norādījusi, ka PVN direktīvas 140. panta a) punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa var piemērot arī zobu protēzēm [35], un Padomdevēja komiteja pievienotās vērtības nodokļa jautājumos vēl pirms tam ir paudusi tādu 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 vienkāršāk nekā tad, 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 procedūrās 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 zobārsts vai zobu tehniķis PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratnē.

4) PVN direktīvas 370. pantā 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) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, bet vienmēr uzliek nodokli zobu protēžu piegādēm.

78. Šajā ziņā Nīderlandes Karaliste uzskata, ka, lai novērstu konkurences izkropļojumus, atbrīvojums no nodokļa šādā situācijā nevar būt piemērojams nekādos apstākļos.

79. Šādu izņēmumu nevar balstīt uz PVN direktīvas 140. panta a) punktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa tekstu. Kā redzējām, tas attiecas tikai uz atbrīvojuma no nodokļa esamību galamērķa dalībvalstī, nevis izcelsmes dalībvalstī [39].

80. Tomēr dalībvalsts, kura saskaņā ar PVN direktīvas 370. pantu saistībā ar šīs direktīvas X pielikuma A daļas 1. punktu zobu protēžu piegādēm uzliek nodokli visos gadījumos, rezultātā atrodas tādā pašā konkurences situācijā kā trešā valsts. Tā kā šādā dalībvalstī uz piegādātāju attiecas nevis PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa iegādēm Kopienas iekšienē, bet tikai šīs direktīvas 138. pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, veicot piegādi uz citu dalībvalsti, saskaņā ar PVN direktīvas 169. panta b) punktu [40] tas var pilnībā atskaitīt priekšnodokli par saviem sākotnējiem darījumiem. Tādēļ no šādas dalībvalsts zobu protēzes var piegādāt, nepiemērojot nekādu PVN. Tādējādi – tāpat kā piegādes no trešās valsts gadījumā [41] – nodokļa maksātājiem, kuri ir reģistrēti šādā dalībvalstī, rodas konkurences priekšrocības.

35 — Skat. spriedumu *Eurodental* (EU:C:2006:763, 40. punkts) par Sestās direktīvas 28.c panta B daļas a) punkta sākotnējo normu.

36 — Skat. padomdevējas komitejas pievienotās vērtības nodokļa jautājumos 1998. gada 13. un 14. oktobra 56. sēdē pieņemtās pamatnostādnes par Sestās direktīvas 28.c panta B daļas a) punkta priekšteci 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 nodokļa jomā (pārstrādāto redakciju) (OV L 268, 1. lpp.).

39 — Skat. iepriekš 45. punktu.

40 — Vai attiecīgi saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.f panta 1. punkta.

41 — Skat. iepriekš 55. punktu.

81. It īpaši tāpēc, lai kompensētu šīs konkurences priekšrocības, pēc PVN direktīvas 143. panta a) punkta izvērtēšanas atbrīvojumu no nodokļa importam no trešajām valstīm es iesaku interpretēt šauri [42]. Tomēr es neuzskatu, ka ir lietderīgi šo šauro interpretāciju attiecināt uz PVN direktīvas 140. panta a) punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa iegādei Kopienas iekšienē, ja izcelsmes dalībvalstī, pamatojoties uz PVN direktīvas 370. pantā paredzēto atkāpes regulējumu, zobu protēžu piegāde nav atbrīvota no nodokļa.

82. Pirmkārt, tas pasliktinātu konkurences situāciju šādā izcelsmes dalībvalstī. Kā jau esmu norādījusi saistībā ar trešajām valstīm [43], zobu protēzēm no šādas dalībvalsts, pamatojoties uz nodokļa piemērošanu iegādei Kopienas iekšienē, parasti tiktu uzlikts lielāks PVN nekā zobu protēzēm no citas dalībvalsts, kurā tiek uzlikts tikai neatskaitāms priekšnodoklis. Tomēr dalībvalstīs – atšķirībā no trešajām valstīm –, ņemot vērā EKL 90. pantā (tagad LESD 110. pants) [44] noteikto aizliegumu, šāda importētu preču diskriminācija ir problemātiska.

83. Otrkārt, spriedumā lietā *Eurodental* attiecībā uz konkurences izkropļojumiem, kuri izriet no atšķirīgām tiesībām atskaitīt priekšnodokli [45], Tiesa jau ir nospriedusi, ka šī situācija ir vēl līdz galam nesaskaņotas PVN uzlikšanas sekas [46]. Tādējādi Nīderlandes Karalistes pamatoti norādītie konkurences izkropļojumi ir PVN direktīvas 370. pantā paredzētā atkāpes regulējuma sekas, nevis šīs direktīvas 140. panta a) punkta pārāk plašas interpretācijas rezultāts.

84. Tātad, ja problēmas iemesls ir PVN direktīvas 370. pantā paredzētais atkāpes regulējums, risinājumu var atrast tikai šajā tiesību normā. No šāda viedokļa man rodas jautājums, vai šī norma atbilst primāro tiesību normu prasībām, it īpaši vienlīdzīgas attieksmes principam. Tas attiecas uz atbilstību gan nodokļu maksātājiem piemērojamam [Eiropas Savienības] Pamattiesību hartas 20. pantā noteiktajam vispārējam vienlīdzīgas attieksmes principam, gan EKL 4. panta 2. punktā noteiktajam īpašajam vienlīdzīgas attieksmes principam, kas ir piemērojams attiecībās starp dalībvalstīm. Tas tādēļ, ka PVN direktīvas 370. pants nav tikai pakāpeniskas saskaņošanas klasisks gadījums, kas visām dalībvalstīm ļauj pieņemt atšķirīgu valsts regulējumu. Gluži pretēji – šī tiesību norma tikai dažām konkrētām dalībvalstīm [47] ļauj pieņemt atkāpes no PVN direktīvas noteikumiem par atbrīvojumiem no nodokļa, kuri pārējām dalībvalstīm ir obligāti [48]. Šāda atšķirīga attieksme pret dalībvalstīm un no tās izrietošā atšķirīgā attieksme pret tajās reģistrētiem nodokļu maksātājiem varētu būt pamatota pārejas periodā, ņemot vērā mērķi nodrošināt saskaņošanu [49]. Tomēr izskatāmajā lietā PVN direktīvas 370. pantā paredzētajam atkāpes regulējumam nav noteikts darbības laiks. Tādēļ dalībvalstu atšķirīgās tiesības piemērot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ir spēkā jau no Sestās direktīvas spēkā stāšanās dienas, proti, vairāk nekā 36 gadus [50].

85. Tomēr jautājums par PVN direktīvas 370. panta atbilstību [Eiropas Savienības] Pamattiesību hartas 20. pantam un EKL 4. panta 2. punktam ir plašāks par šā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmetu. Tiesa to izvērtētu tikai lietā ar citādiem apstākļiem. Neatkarīgi no tā, ņemot vērā Nīderlandes Karalistes norādi uz konkurences izkropļojumiem, Savienības likumdevējam jānodrošina atbilstība LESD 113. pantam, izdarot attiecīgus grozījumus PVN direktīvā.

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 vēlāk Savienībai pievienojušās 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 direktīvas 115. pantu.

48 — Šis apstāklis nav ņemts vērā spriedumā *Jetair* un *BTW-eenheid BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, 44.–51. punkts), kurā PVN direktīvas 370. pants ir aplūkots citā saistībā.

49 — Par atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem skat. spriedumu *Arcelor Atlantique* un *Lorraine* u.c. (C-127/07, EU:C:2008:728, 69. punkts); šajā saistībā 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.

86. Saistībā ar šo jautājumu jākonstatē, ka 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) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa.

VI – **Secinājumi**

87. Ievērojot iepriekš minētos apsvērumus, iesaku uz *Hoge Raad der Nederlanden* prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) no Sestās direktīvas 17. panta redakcijā, kas izriet no šīs direktīvas 28.f panta 1. punkta, neizriet nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja šis nodokļa maksātājs nav piemērojis nodokli saviem darījumiem tāpēc, ka valsts tiesībās pretēji Savienības tiesību normām ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa;

2) PVN direktīvas 140. panta a) punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams zobu protēžu iegādei Kopienas iekšienē, ja piegādātājs ir zobārsts vai zobu tehniķis atbilstoši PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktam. Šajā gadījumā nav būtiski, vai izcelsmes dalībvalsts izmanto PVN direktīvas 370. pantā paredzēto atkāpes regulējumu saistībā ar šīs direktīvas X pielikuma A daļas 1. punktu;

3) saskaņā ar PVN direktīvas 143. panta a) punktu zobu protēžu imports nekādos apstākļos nav atbrīvots no nodokļa;

4) saskaņā ar PVN direktīvas 140. panta b) punktu saistībā ar šīs direktīvas 143. panta a) punktu zobu protēžu iegāde Kopienas iekšienē nekādos apstākļos nav atbrīvota no nodokļa.