Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 4 септември 2014 година[1]

**Съединени дела C-144/13, C-154/13 и C-160/13**

**VDP Dental Laboratory NV**
**срещу**
**Staatssecretaris van Financiën,**
**Staatssecretaris van Financiën**
**срещу**
**X BV**
**и**
**Staatssecretaris van Financiën**
**срещу**
**Nobel Biocare Nederland BV**
**(Преюдициално запитване,**

отправено от Hoge Raad der Nederlanden (Кралство Нидерландия)

„Данъчно законодателство — Данък върху добавената стойност — Освобождаване на вътреобщностни придобивания на стоки — Член 140, букви а) и б) от Директива 2006/112/ЕО — Освобождаване при внос на стоки — Член 143, буква а) от Директива 2006/112/ЕО — Приложимост на тези хипотези на освобождаване към доставките на зъбни протези, освободени от данъка съгласно член 132, параграф 1, буква д) от Директива 2006/112/ЕО — Приспадане на данъка — Член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО, изменен с член 28е, точка 1 от същата — Директен ефект — Право на приспадане във връзка със сделки, освободени от данъка на национално равнище в нарушение на правото на Съюза“

## I – **Въведение**

1. За пореден път[2] Съдът трябва да разгледа облагането на зъбните протези с данък върху добавената стойност (ДДС). Особеното при това облагане е, че доставката на зъбни протези в определени случаи е освободена от данък, но все още има държави членки, в които действа преходен режим, предвиждащ облагането на всички доставки на зъбни протези.

2. В решение Eurodental[3] Съдът вече е разгледал отражението на тези особености върху приспадането на данъка и върху условията за конкуренция на доставчиците на зъбни протези в различни държави членки. В настоящото преюдициално запитване отново става въпрос за тези условия за конкуренция, този път обаче в контекста на освобождаването при вътреобщностно придобиване и при внос от трети държави. По-конкретно, все още не е изяснен въпросът дали това освобождаване се прилага за зъбните протези.

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 — Вж. по-ранните решения Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763) и VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 — Решение Eurodental (EU:C:2006:763).

3. Освен това във връзка с първото си решение VDP Dental Laboratory [4] Съдът ще трябва отново да се произнесе какви са последиците за правото на приспадане, когато освобождаването от ДДС е предвидено в нарушение на правото на Съюза. В това отношение обаче след неотдавна постановеното решение MDDP [5] вече не би следвало да са останали неизяснени въпроси.

## II – **Правна уредба**

### A – *Правото на Съюза*

4. Главните производства се отнасят до задължения за ДДС за 2006 г. и 2008 г. Затова в настоящия случай следва да се вземат предвид както Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа [6], в редакцията ѝ, приложима през 2006 г. (наричана по-нататък „Шеста директива“), така и влязлата в сила на 1 януари 2007 г. Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [7], в редакцията ѝ, приложима през 2008 г. (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“). Ето защо по-нататък съответните норми ще бъдат цитирани или в редакцията им съгласно Директивата за ДДС, или в редакцията им съгласно Шеста директива в зависимост от това за кой данъчен период е необходимо тяхното тълкуване.

#### *Данъчни събития*

5. Съгласно член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

„а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

б) възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка от:

i) данъчнозадължено лице в това си качество […], к[ога]то продавачът е данъчнозадължено лице, действащо в това си качество […];

[…]

в) […]

г) вносът на стоки“.

6. Член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС описва„[д]оставка[та] на стоки“ като „прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

4 — Решение VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

5 — Решение MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778).

6 — ОВ L 145, стр. 1.

7 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

7. Член 20, параграф 1 от Директивата за ДДС дефинира „[в]ътреобщностно[то] придобиване на стоки“ като „придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещ, изпратен[а] или превозен[а] до лицето, придобиващо стоките[,] от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките[,] в държава членка, различн[а] от тази, в която е започнало изпращането или превоз[ът] на стоките“.

8. Съгласно член 30, параграф 1 от Директивата за ДДС „[в]нос на стоки“ означава „въвеждането в Общността на стоки, които не са в свободно обращение по смисъла на член 24 от Договора“.

*Освобождаване на зъбните протези от ДДС*

9. Съгласно член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС държавите членки освобождават следните сделки:

„доставката на услуги, извършвани от зъботехници по занятие, както и доставката на зъбни протези, извършвани от зъболекари и зъботехници“.

10. Изключение от това изискване за освобождаване е предвидено в дял XIII, глава 1 („Дерогации, приложими до приемането на окончателен режим“), раздел 1 („Дерогации за държави, които са били членки на Общността на 1 януари 1978 г.“) от Директивата за ДДС. Член 370 от този раздел гласи:

„Държавите членки, които на 1 януари 1978 г. са обл[ага]ли с данък сделките, изброени в приложение X, част A, могат да продължават да облагат с данък тези сделки“.

11. В част A, точка 1 от приложение X е посочена „[д]оставката на услуги, предоставяни от зъботехници по занятие и доставката на зъбни протези от зъболекари и зъботехници“.

*Освобождаване при вътреобщностно придобиване и при внос на стоки*

12. Освен това съгласно член 140 от Директивата за ДДС държавите членки освобождават от данъка:

„а) вътреобщностното придобиване на стоки, чиято доставка от данъчнозадължени лица във всички случаи би била освободена от ДДС на тяхната съответна територия;

б) вътреобщностното придобиване на стоки, чийто внос във всички случаи би бил освободен от ДДС съгласно член 143, букви а), б) и в) и д)—л);

[…]“.

13. Съгласно член 143, буква а) от Директивата за ДДС при вноса от трета държава държавите членки освобождават от данъка:

„крайния внос на стоки, чиято доставка от данъчнозадължено лице би била освободена във всички случаи на съответната им територия“.

*Освобождаване на вътреобщностните доставки на стоки и износа*

14. Член 138, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда освобождаване на трансграничните доставки в рамките на Съюза, които съответстват на вътреобщностно придобиване, в следната хипотеза:

„Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоз[ът] на стоката“.

15. Член 146 от Директивата за ДДС урежда по подобен начин износа:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

а) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на продавача;

б) доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън Общността от или за сметка на клиент, който не е установен на съответната им територия […];

[…]“.

*Право на приспадане*

16. Правото на данъчнозадълженото лице да приспадне начисления му ДДС за получените от него стоки или услуги (наричани по-нататък „получените доставки“) е уредено за данъчната 2006 г. в член 17, параграфи 1 и 2 от Шеста директива, изменен с член 28е, точка 1 от същата, както следва:

„1. Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.

2. Доколкото стоките и услугите се използват за неговите облагаеми доставки, данъчнозадълженото лице има право да приспада от размера на данъчното си задължение:

а) дължимия или платен данък върху добавената стойност на територията на страната във връзка с доставката на стоки или услуги, която е извършена или предстои да бъде извършена за него от друго данъчнозадължено лице;

б) дължимия или платен данък върху добавената стойност за внесените стоки на територията на страната;

в) […]

г) данъка върху добавената стойност съгласно член 28а, параграф 1, буква а).

3. Държавите членки дават на всяко данъчнозадължено лице правото на приспадане или възстановяване на данъка върху добавената стойност, посочен в параграф 2, доколкото стоките и услугите се ползват за:

[…]

б) сделки, които са освободени от данък съгласно […] член 15 […] или член 28в, части A и B;

[…]“. [неофициален превод]

17. Член 28а, параграф 1, буква а) от Шеста директива дефинира данъчното събитие вътреобщностно придобиване и съответства на член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от Директивата за ДДС[8]. Член 15 от Шеста директива урежда хипотезите на освобождаване при износ, които сега са предвидени в член 146 от Директивата за ДДС[9]. В член 28в, част А от Шеста директива е предвидено освобождаване на вътреобщностните доставки, което понастоящем е уредено в член 138 от Директивата за ДДС[10].

18. Разпоредбите относно правото на приспадане, които се съдържат в член 17, параграфи 1—3 от Шеста директива, изменен с член 28е, точка 1 от същата, съответстват на разпоредбите на членове 167 и 168 от Директивата за ДДС.

### Б – *Националното право*

19. Разпоредбите на нидерландското право принципно съответстват на посочените норми от правото на Съюза.

20. Към 2006 г. обаче освобождаването на зъбните протези съгласно член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС все още е било транспонирано в член 11, параграф 1, буква g), точка 1 от нидерландския Закон за ДДС (Wet op de omzetbelasting) по начин, който противоречи на правото на Съюза[11], а именно без да е включено изискването доставчикът на зъбни протези да е зъболекар или зъботехник.

## III – **Главните производства**

21. Всички главни производства засягат нидерландски данъчнозадължени лица, които поръчват изработка на зъбни протези в чужбина с цел или да ги препродават в качеството си на посредници, или да ги използват за собствени нужди в рамките на зъболекарската си практика. Спорното във всички производства е дали доставката на зъбни протези от чужбина е освободена от ДДС.

### А – *Дело C-144/13 (VDP Dental Laboratory)*

22. Дело C-144/13 се отнася до нидерландското дружество VDP Dental Laboratory NV (наричано по-нататък „VDP“). По поръчка на зъболекари то осигурява изработването на зъбни протези от чуждестранни зъботехнически лаборатории както в Европейския съюз, така и извън него. Спорът в главното производство засяга задължението на VDP за плащане на ДДС в Нидерландия за първото тримесечие на 2006 г. и за третото тримесечие на 2008 г.

8 — Вж. точка 5 по-горе.

9 — Вж. точка 15 по-горе.

10 — Вж. точка 14 по-горе.

11 — Вж. решение VDP Dental Laboratory (EU:C:2006:792).

23. Според запитващата юрисдикция към 2006 г. VDP все още не следва да се разглежда като зъботехник за целите на освобождаването по член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС. Въпреки това дружеството третира своите доставки на зъбни протези като освободени, като се позовава на член 11, параграф 1, буква g), точка 1 от нидерландския Закон за ДДС. В същото време, въпреки това освобождаване, то предявява право на приспадане на ДДС за получените от него доставки, като се позовава този път на правото на Съюза. Нидерландската данъчната администрация обаче отказва да признае на VDP такова право на приспадане.

24. Както следва от изложеното от запитващата юрисдикция, от 2008 г. нататък VDP вече е зъботехник за целите на освобождаването по член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС. VDP третира своите доставки на зъбни протези като освободени и не иска приспадане на ДДС. То обаче смята и че не дължи данък върху зъбните протези, които си доставя от чужбина при условията на вътреобщностно придобиване или съответно внос от трети държави. VDP счита, че за тези доставки може да ползва освобождаването по член 140, буква а) и съответно по член 143, буква а) от Директивата за ДДС.

Б – *Дело C-154/13 (X)*

25. Главното производство, във връзка с което е образувано дело C-154/13, се отнася до задължението на X за заплащане на ДДС в Нидерландия за първите три тримесечия на 2008 г. В този период X упражнява зъболекарска практика и извършва сделки, които съгласно член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС са освободени от ДДС, така че в това отношение няма право на приспадане.

26. За нуждите на своята дейност X придобива зъбни протези от зъботехник, установен в Германия. X счита, че поради предвиденото в член 140 от Директивата за ДДС освобождаване не трябва да плаща ДДС за това вътреобщностно придобиване. Според нидерландската данъчна администрация обаче това освобождаване не е приложимо в частност защото в Германия, за разлика от Нидерландия, доставката на зъбни протези не е освободена от ДДС съгласно член 370 от Директивата за ДДС във връзка с част А, точка 1 от приложение X към нея.

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

27. Третото дело се води по спор относно задължението за ДДС на нидерландското дружество Nobel Biocare Nederland BV (наричано по-нататък „Nobel“) за декември 2008 г. В този период Nobel снабдява със зъбни протези зъботехнически лаборатории в Нидерландия. Nobel поръчва изработката на тези зъбни протези на своето дружество майка в Швеция.

28. Нидерландската данъчна администрация облага с ДДС зъбните протези, които Nobel доставя от Швеция, като вътреобщностно придобиване. Nobel обаче счита, че всъщност това са освободени доставки съгласно член 140, буква а) от Директивата за ДДС.

IV – **Производството пред Съда**

29. На 21, 27 и 28 март 2013 г. на основание член 267 ДФЕС Hoge Raad der Nederlanden, пред който са отнесени тези спорове, отправя до Съда три преюдициални запитвания с общо пет въпроса. Преюдициалните въпроси засягат две различни области.

30. На първо място, по дело C-144/13 (VDP Dental Laboratory) запитващата юрисдикция поставя въпрос, който се отнася до правото на приспадане за данъчната 2006 г.:

Следва ли член 17, параграфи 1 и 2 от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че чрез позоваване на тази разпоредба данъчнозадължените лица могат да се ползват от право на приспадане дори и когато националното законодателство предвижда хипотеза на освобождаване от ДДС, която не е уредена в Директивата (а освобождаването изключва правото на приспадане)?

31. На второ място, от всички три дела се извежда следният въпрос относно освобождаването на вътреобщностното придобиване от ДДС:

Следва ли член 140, букви а) и б) от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване от ДДС не се прилага при вътреобщностно придобиване на зъбни протези? При отрицателен отговор, зависи ли освобождаването от ДДС от това зъбните протези да са доставени от чужбина чрез зъболекар или зъботехник и/или на зъболекар или зъботехник?

32. По дело C-144/13 (VDP Dental Laboratory) този преюдициален въпрос обхваща и тълкуването на член 143, буква а) от Директивата за ДДС, който се отнася до освобождаването от ДДС при внос от трети държави.

33. Освен това по дело C-154/13 (X) този преюдициален въпрос е допълнен, както следва:

Ако предвиденото в член 140, букви а) и б) от Директивата за ДДС освобождаване от ДДС се прилага за вътреобщностно придобиване на зъбни протези (при наличие или без да са налице условията, посочени в първия преюдициален въпрос), следва ли държавите членки като Нидерландия, които са се съобразили с изискването за освобождаване от ДДС съгласно член 132 от Директивата за ДДС, да прилагат това освобождаване и по отношение на вътреобщностни придобивания на зъбни протези с произход от друга държава членка, която се е възползвала от дерогационния и преходен режим по член 370 от Директивата за ДДС?

34. След като делата са съединени за общо разглеждане и за целите на съдебното решение, VDP, Nobel, Република Естония, Кралство Нидерландия и Европейската комисия представят писмени становища. Nobel, Кралство Нидерландия и Комисията вземат участие в съдебното заседание на 19 май 2014 г.

## V – **Правен анализ**

### A – *Относно правото на приспадане*

35. Както е видно от мотивите на преюдициалното запитване по дело C-144/13, с преюдициалния въпрос относно правото на приспадане запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали данъчнозадълженото лице може да упражни право на приспадане, като се позове на член 17 от Шеста директива, изменен с член 28е, точка 1 от същата, въпреки че не е начислявало ДДС за извършваните от него сделки поради това, че в противоречие с правото на Съюза националното право предвижда освобождаването им от данъка.

36. Този въпрос вече бе разгледан по дело C-319/12 (MDDP) от гледна точка на Директивата за ДДС, но решението по това дело бе постановено едва след постъпването на настоящото преюдициално запитване.

37. В решение MDDP Съдът постанови, че член 168 от Директивата за ДДС не допуска данъчнозадълженото лице да ползва освобождаване, което е предвидено в националното право, но е несъвместимо с Директивата за ДДС, и същевременно да упражнява право на приспадане за съответния данък по получени доставки[12]. Всъщност в такива случаи данъчнозадълженото лице може само да избере дали да прилага националното освобождаване, което изключва правото на приспадане, или пък да начислява ДДС върху сделките си въз основа на правото на Съюза, при което ще може да приспада данъка по получени доставки.

38. Тъй като нито една от страните в настоящото производство не излага аргументи, които да се различават от вече обсъдените по дело MDDP[13], няма основание за съмнение в извода от решение MDDP.

39. Такова основание не дава и твърдението на Комисията в съдебното заседание, че фактическата обстановка по настоящото дело е различна от обсъдената по дело MDDP, тъй като VDP трябва да предяви правото си на приспадане впоследствие. Наистина трябва да се съгласим с Комисията, че поради това пред VDP стои проблемът как да получи впоследствие от своите клиенти цена с ДДС, тъй като, за да иска приспадане, най-напред трябва да начисли ДДС върху сделките, които първоначално е третирало като освободени. В рамките на дело MDDP обаче вече посочих, че при определени условия данъчнозадълженото лице може да иска от съответната държава членка обезщетение за вреди, ако вече не може да прехвърли върху клиентите си платения впоследствие ДДС[14].

40. Следователно на първия преюдициален въпрос трябва да се отговори в смисъл, че член 17 от Шеста директива, изменен с член 28е, точка 1 от същата, не поражда право на приспадане за данъчнозадълженото лице, което не е начислявало ДДС върху сделките си поради това, че в противоречие с правото на Съюза националното право предвижда освобождаването им от ДДС.

Б – *Освобождаването по член 140, букви а) и б) и по член 143, буква а) от Директивата за ДДС*

41. Що се отнася до освобождаването при вътреобщностно придобиване на стоки съгласно член 140, букви а) и б) и при внос на стоки от трети държави съгласно член 143, буква а) от Директивата за ДДС, запитващата юрисдикция иска да установи дали и евентуално при какви условия тези хипотези на освобождаване са приложими за зъбните протези. Всъщност съгласно двете разпоредби освобождаването зависи от това дали доставката на стоки би била освободена и ако беше изцяло вътрешна за страната.

42. Член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС предвижда освобождаване на вътрешните доставки на зъбни протези. Това освобождаване обаче се прилага само при условие че доставката е извършена от зъболекар или зъботехник. Същевременно, за да са освободени вътреобщностното придобиване и вносът на стоките от трети държави, член 140, букви а) и б) и съответно член 143, буква а) от Директивата за ДДС изискват вътре в страната доставката на тези стоки да е освободена от ДДС „във всички случаи“. Затова Кралство Нидерландия — за разлика от останалите страни в производството — застъпва становището, че член 140, букви а) и б) и член 143, буква а) от Директивата за ДДС не се прилагат за зъбните протези.

12 — Решение MDDP (EU:C:2013:778, т. 45).

13 — По този въпрос вж. моето заключение MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, т. 37—51).

14 — Вж. моето заключение MDDP (EU:C:2013:421, т. 72).

43. Аз съм на мнение, че при отговора на този въпрос следва да се подходи диференцирано. Както ще покажа, освобождаването по член 143, буква а) от Директивата за ДДС действително не се прилага при вноса на зъбни протези от трети държави (вж. раздел 1 по-нататък). Същото се отнася и за член 140, буква б) от Директивата за ДДС (вж. раздел 2). По различен начин обаче следва да се прецени освобождаването по член 140, буква б), което при условията на член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС се прилага и за вътреобщностното придобиване на зъбни протези (вж. раздел 3). Това важи без промяна и когато съгласно преходния режим по член 370 от Директивата за ДДС във връзка с част А, точка 1 от приложение X към нея държавата членка по произход на стоката не прилага освобождаването по член 132, параграф 1, буква д) (вж. раздел 4).

## 1. Освобождаването при внос на стоки съгласно член 143, буква а) от Директивата за ДДС

44. Съгласно член 143, буква а) от Директивата за ДДС държавите членки освобождават крайния внос на стоки, „чиято доставка от данъчнозадължено лице би била освободена във всички случаи на съответната им територия“.

45. Формулировката „на съответната им територия“ се отнася за съответната държава членка на вноса. Това следва от сравнението с разпоредби като член 88, член 207 или член 214, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, които съдържат същата формулировка. Затова, както правилно подчертава VDP, доставката на стоката трябва да е освободена от ДДС в държавата членка по местоназначение, тоест в държавата членка, в която се внася тази стока.

46. С думите „във всички случаи“ текстът на член 143, буква а) от Директивата за ДДС сочи, че доставката на внасяната стока трябва да е освободена винаги, тоест без други условия. Ако, напротив, доставката на стоката е освободена под допълнителни условия, каквото в настоящия случай е условието за качеството на доставчика по член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, то определено доставката на стоката не би била освободена от ДДС „във всички случаи“.

47. Историята на приемането на член 143, буква а) от Директивата за ДДС потвърждава интерпретацията на текста му. На член 143, буква а) от Директивата за ДДС съответства член 14, параграф 1, буква а) от Шеста директива. Тази разпоредба е предвиждала освобождаване от ДДС на крайния внос на стоки, „чиято доставка от данъчнозадължено лице би била освободена от данък в страната във всички случаи“. Член 14, параграф 1, буква а) от Шеста директива пък се базира на член 15, точка 1 от предложението на Комисията [15]. За разлика от приетия по-късно от Съвета член 14, параграф 1, буква а) от Шеста директива член 15, точка 1 от предложението на Комисията изрично посочва отделни вътрешнонационални хипотези на освобождаване. С едно изключение [16], това са все хипотези на освобождаване, зависещи само от предмета на доставката и приложими без други условия. Не се споменава освобождаване на доставката на зъбни протези от зъболекари или зъботехници [17].

15 — Предложение за Шеста Директива на Съвета за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, 20 юни 1973 г., COM(73) 950 окончателен.

16 — Вж. член 14, Б, буква в) от предложението за Шеста директива (посочено в бележка под линия 15), който предвижда освобождаване на доставките „за организации, отговарящи за изграждането, подготовката и поддръжката на гробища, гробове и паметници за възпоменание на загинали във войните“; за същото вж. понастоящем част Б, точка 6 от приложение X към Директивата за ДДС.

17 — Член 14, А, точка 1, буква д) от предложението за Шеста директива (посочено в бележка под линия 15).

48. В този контекст обстоятелството, че в крайна сметка член 14, параграф 1, буква а) от Шеста директива е формулиран по друг начин, може да бъде обяснено най-добре с това, че сред посочените в член 15, точка 1 от предложението на Комисията хипотези на освобождаване единствената, чието прилагане е зависело от други условия, а не само от предмета на доставката, не е включена в приетата директива. Затова е било логично хипотезите на освобождаване, които вече до една са били приложими без други условия, да бъдат посочени обобщено с думите „във всички случаи“.

49. Систематичното тълкуване води до същото заключение. Всъщност член 143, буква к) предвижда освобождаване на „вноса на злато от централните банки“ от ДДС. Съгласно член 152 от Директивата за ДДС от данъка е освободена „доставката на злато за централните банки“. Следователно доставката на злато е освободена не във всички случаи, а само когато се извършва за определен получател, и по-точно за централна банка. Ако обаче освобождаването по член 143, буква а) от Директивата за ДДС се разбираше в смисъл, че е приложимо във всички хипотези на освобождаване на доставката на стоките, ако са изпълнени съответните условия за това, то вносът на злато от централни банки щеше да е освободен само на основание на тази разпоредба във връзка с член 152 от Директивата за ДДС. Тогава член 143, буква к) от Директивата за ДДС, който предвижда същото, щеше да е излишен.

50. На последно място, целта на освобождаването по член 143, буква а) от Директивата за ДДС също не дава аргументи за разширително тълкуване на неговия обхват.

51. След като още в предложението за Шеста директива Комисията бе заявила, че това освобождаване от ДДС не се нуждае от „особени обяснения“ [18], в настоящото производство тя посочва, че целта му е да осигури еднакво третиране на трансграничните и вътрешните сделки. На пръв поглед това звучи убедително. Ако обаче се отчетат и отраженията на приспадането на данъка по веригата на доставките, в крайна сметка не може вече да става и дума за еднакво третиране.

52. Ако приспадането на данъка по веригата на доставките не се вземе предвид, разширителното прилагане на освобождаването по член 143, буква а) от Директивата за ДДС води до това, че получателят на дадена стока не плаща ДДС, независимо дали я е получил вътре в страната или от трета държава. Това се постига, тъй като приложимото за вътрешната доставка освобождаване от ДДС се разпростира върху вноса от трети държави.

53. Ако се вземе предвид правото на доставчика да приспада данъка по получени доставки, картината става съвсем друга. Всъщност, когато вътрешната доставка на дадена стока е освободена от ДДС, съгласно член 168 от Директивата за ДДС [19] като последица доставчикът няма право и да приспада данъка върху доставките, които пък той е получил за целите на производството на стоката. Така неподлежащият на приспадане ДДС върху този междинен оборот окончателно обременява цената на освободената доставка на стоката, тъй като увеличава разходите за нейното производство.

54. По правило обаче това не е така при вноса на стоки от трета държава. В този случай установеният в третата държава доставчик по принцип има право да си приспадне данъка по получени доставки. Всъщност в съответствие с международната данъчна практика изнасяните стоки следва изобщо да не са обременени с ДДС. За експорта на Съюза това се постига чрез освобождаването на износа по член 146 и успоредното признаване на право да се приспадне ДДС по член 169, буква б) от Директивата за ДДС [20].

18 — Предложение за Шеста директива (посочено в бележка под линия 15, стр. 17).

19 — Съответно член 17, параграф 2 от Шеста директива, изменен с член 28е, точка 1 от същата.

20 — Съответно член 17, параграф 3, буква б) от Шеста Директива, изменен с член 28е, точка 1 от същата.

55. Следователно, ако при трансграничните сделки доставчикът по правило има право на приспадане, а при вътрешните сделки — не, освобождаването по член 143, буква а) от Директивата за ДДС по правило ще създава и конкурентно предимство за стоките от трети държави. Затова Кралство Нидерландия с право посочва, че ако член 143, буква а) от Директивата за ДДС следва да се прилага и към вноса на зъбни протези от трети държави, в настоящия случай доставчиците от трети държави, за разлика от местните доставчици, биха могли да доставят зъбни протези на цена, която изобщо не е обременена с ДДС.

56. Подобно нарушаване на конкуренцията може се предотврати само ако и в третата държава не се предоставя право на приспадане във връзка с износната доставка. Тъй като обаче случаят обикновено не е такъв, това конкурентно предимство за доставчиците от трети държави може да бъде коригирано, макар и несъвършено, само чрез облагане на вноса на стоката. Всъщност чрез данъчното облагане на вноса цената на стоките с произход от трети държави също се обременява с ДДС. Това е и окончателната данъчна тежест, ако в това отношение получателят няма право на приспадане съгласно член 168, буква д) от Директивата за ДДС[21]. Това е така в частност когато получателят е потребител или когато той препродава стоката на вътрешния пазар при условията на освободена доставка. Тази хипотеза е налице в трите главни производства. Във всички тях данъчнозадължените лица нямат право на приспадане на данъка върху получаваните от тях доставки на зъбни протези, тъй като препродават протезите при условията на освободена доставка съгласно член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС.

57. Без съмнение тогава тежестта на ДДС за стоките от трети държави ще бъде по правило по-голяма от тежестта на данъка при вътрешни доставки на такива стоки. Докато при последните данъчната тежест зависи от стойността на междинния оборот[22], тежестта на ДДС за стоките, облагани при внос, се определя в зависимост от стойността на готовата стока[23]. Следователно в резултат от неприложимостта на освобождаването при внос по член 143, буква а) от Директивата за ДДС по правило възниква неблагоприятно конкурентно положение за зъбните протези от трети държави.

58. Следователно нито освобождаването, нито облагането на вноса на стоки от трети държави, чиято доставка не се облага в държавата членка по местоназначението, не предлага неутрално по отношение на конкуренцията разрешение. Нито по единия, нито по другия начин не могат да бъдат създадени еднакви условия за конкуренция между местните стоки и стоките от трети държави. Подобно неутрално за конкуренцията разрешение е извън регулаторния потенциал на Директивата за ДДС, защото то би предполагало възможност да се влияе върху правото на приспадане на доставчиците в трети държави[24].

59. В този контекст следва да се припомни постоянната съдебна практика, че хипотезите на освобождаване от ДДС по Шеста директива следва да се тълкуват стриктно, защото са изключение от общия принцип, съгласно който всяка доставка на стоки или услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС[25]. Този принцип важи и за освобождаването от ДДС при вноса. Освен това в настоящия случай стриктното тълкуване не

21 — Съответно член 17, параграф 2, буква б) от Шеста Директива, изменен с член 28е, точка 1 от същата.

22 — Вж. член 73 от Директивата за ДДС.

23 — Вж. член 85 от Директивата за ДДС във връзка с член 29 от Регламент (ЕИО) № 2913/92 на Съвета от 12 октомври 1992 година относно създаване на Митнически кодекс на Общността (ОВ L 302, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 5, стр. 58).

24 — Вж. точки 55 и 56 по-горе.

25 — Вж. в частност решения Velker International Oil Company (C-185/89, EC:C:1990:262, т. 19) и Granton Advertising (C-461/12, EC:C:2014:1745, т. 25).

би лишило от действие[26] освобождаването по член 143, буква а) от Директивата за ДДС, защото, както показах, ако се съобрази ефектът от правото на доставчика да приспадне данъка, евентуалното разширително тълкуване не дава по-добри възможности за постигане на целта за еднакво третиране.

60. На последно място, аргумент против широкото тълкуване дават и значителните практически трудности. Такива трудности с право изтъкват и Кралство Нидерландия, и Комисията. Всъщност при евентуално разширително тълкуване на хипотезата на освобождаване по член 143, буква а) от Директивата за ДДС в настоящия случай например би трябвало всеки път, когато стоката преминава през границата, да се доказва, че продавачът в третата държава е зъболекар или зъботехник. Такива трудности се избягват, ако освобождаването по член 143, буква а) от Директивата за ДДС се прилага единствено когато доставката на внасяната стока е освободена винаги, тоест единствено поради вида на самата стока. Безспорно видът на стоката лесно може да се установи в момента, в който тя преминава през границата.

61. В заключение следва да се посочи, че член 143, буква а) от Директивата за ДДС освобождава от данъка само вноса на стоки от трети държави, чиято доставка в държавата членка по местоназначение е освободена от данъка винаги, тоест без други условия. Поради това на преюдициалния въпрос по член 143, буква а) от Директивата за ДДС следва да се отговори, че тази хипотеза на освобождаване е неприложима към вноса на зъбни протези.

## 2. Освобождаването при вътреобщностно придобиване съгласно член 140, буква б) от Директивата за ДДС

62. На следващо място трябва да се разгледа освобождаването при вътреобщностно придобиване на стоки съгласно член 140, буква б) от Директивата за ДДС. Тази разпоредба е обвързана с току-що обсъдената хипотеза на освобождаване при внос на стоки съгласно член 143, буква а) от Директивата за ДДС. Всъщност член 140, буква б) от Директивата за ДДС освобождава в частност „вътреобщностното придобиване на стоки, чийто внос във всички случаи би бил освободен от ДДС съгласно член 143, букв[а] а) […]“.

63. Тъй като разглежданото освобождаване не се прилага за вноса на зъбни протези[27], то и вътреобщностното придобиване на зъбни протези не е освободено съгласно член 140, буква б) от Директивата за ДДС.

## 3. Освобождаването при вътреобщностно придобиване съгласно член 140, буква а) от Директивата за ДДС

64. Вътреобщностното придобиване на зъбни протези би могло обаче да бъде освободено от данъка при условията на член 140, буква а) от Директивата за ДДС. Тази хипотеза обхваща вътреобщностното придобиване на стоки, чиято доставка от данъчнозадължени лица „във всички случаи“ би била освободена от ДДС в държавата членка по местоназначение.

26 — Относно това изискване вж. в частност решения Domier (C-45/01, EC:C:2003:595, т. 42) и Klinikum Dortmund (C-366/12, EC:C:2014:143, т. 27).

27 — Вж. точки 44—61 по-горе.

65. Въпреки че член 140, буква а) от Директивата за ДДС видимо е формулиран по модела на член 143, буква а) от Директивата за ДДС относно освобождаването при внос на стоки от трети държави, двете разпоредби не могат да се тълкуват по един и същ начин. Напротив, вътреобщностното придобиване на зъбни протези е освободено, ако доставката се извършва от зъболекар или зъботехник [28]. Моето становище, което се отклонява от тълкуването на член 143, буква а) от Директивата за ДДС и се споделя от VDP, Nobel, Република Естония и Комисията, почива на две основания.

66. Първо, идентично тълкуване на двете разпоредби би лишило хипотезата на освобождаване на вътреобщностното придобиване по член 140, буква а) от Директивата за ДДС от всякакво самостоятелно значение. Това е така, защото тогава тя не би се различавала по нормативно съдържание от хипотезата на освобождаване по член 140, буква б) от Директивата за ДДС, доколкото последният пък препраща към хипотезата на освобождаване по член 143, буква а) от Директивата за ДДС.

67. Второ, разпоредбите на членове 90 ЕО и 93 ЕО (понастоящем членове 110 ДФЕС и 113 ДФЕС) налагат тълкуване, което се отклонява от член 143, буква а) от Директивата за ДДС. Това е така, защото всеки акт на Съюза, каквато е Директивата за ДДС, следва да се тълкува в съответствие с цялото първично право [29].

68. Съгласно член 90 ЕО (понастоящем член 110 ДФЕС) нито една държава членка не може да налага вътрешни данъци върху стоките на други държави членки, които надвишават наложените върху подобните местни стоки. Разпоредбата има за цел да осигури свободното движение на стоките между държавите членки в нормални условия на конкуренция чрез отстраняването на всяка форма на закрила, която може да последва от прилагането на дискриминационни вътрешни данъци по отношение на стоки с произход от други държави членки [30].

69. Осигуряването на равни условия за конкуренция е ratio legis и на член 93 ЕО (понастоящем член 113 ДФЕС), който е правното основание на Директивата за ДДС. Съгласно тази разпоредба хармонизирането на данъците върху оборота в държавите членки служи за създаването и функционирането на вътрешния пазар и за предотвратяване на нарушаването на конкуренцията.

70. От двете разпоредби на Договора следва, че член 140, буква а) от Директивата за ДДС следва да се тълкува по начин, който във възможно най-висока степен предотвратява нарушаването на конкуренцията между държавите членки. В това отношение условията за конкуренция вътре в Общността се различават в два аспекта от тези в отношенията с трети държави.

71. От една страна, хипотезите на освобождаване принципно са уредени единно в Съюза чрез Директивата за ДДС. Затова всяко освобождаване от ДДС принципно следва да се прилага по еднакъв начин както в държавата членка по произход, така и в държавата членка по местоназначение.

72. От друга страна, и трансграничната доставка на стока, която на вътрешния пазар е освободена от ДДС, не дава право на приспадане. Всъщност в решение Eurodental Съдът постанови, че във връзка с освободените сделки по член 13 от Шеста директива не е налице право на приспадане на данъка по получени доставки дори когато тези сделки са

28 — Вж. още моето заключение VDP Dental Laboratory (EC:C:2006:537, т. 44).

29 — Вж. решения Sturgeon и др. (C-402/07, EC:C:2009:716, т. 48), Chatzi (C-149/10, EC:C:2010:534, т. 43) и Комисия/Strack (C-579/12 RX-II, EC:C:2013:570, т. 40).

30 — Решение Stadtgemeinde Frohnleiten и Gemeindebetreiberin Frohnleiten (C-221/06, EC:C:2007:657, т. 30) относно член 90 ЕО.

вътреобщностни[31]. Следователно освободената съгласно член 138 от Директивата за ДДС вътреобщностна доставка не дава право на приспадане — както би трябвало иначе съгласно член 169, буква б) от Директивата за ДДС[32] — когато за тази доставка се прилага специално освобождаване, например това по настоящия член 132 от Директивата за ДДС.

73. По този начин в крайна сметка в Съюза принципно е осигурен неутралитетът на ДДС по отношение на конкуренцията в търговията със зъбни протези. Това е така, защото условията, при които доставчикът може да си приспадне данъка, са еднакви и при вътрешнонационалните, и при вътреобщностните доставки. И в двата случая, при еднакво прилагане на хипотезите на освобождаване в целия Съюз, доставчикът няма право на приспадане. Затова при еднакви обстоятелства цената на зъбните протези, доставяни както вътре в страната, така и от друга държава членка, се обременява с неподлежащ на приспадане данък, начисляван на етапа на производството им[33]. При това положение освобождаването на вътреобщностното придобиване на стоката, когато и вътрешнонационалната доставка на тази стока е освободена от ДДС, действително обслужва целта за еднакво третиране на вътрешните и трансграничните доставки, което не е така при вноса от трети държави[34].

74. В този контекст не е учудващо, че в решение Eurodental Съдът мимоходом даде да се разбере, че освобождаването по член 140, буква а) от Директивата за ДДС може да е приложимо и за зъбните протези[35], нито че още преди това становище в същия смисъл е дал и Консултативният комитет по ДДС[36].

75. Предпоставката за това освобождаване от ДДС е доставчикът в държавата членка по произход да е зъболекар или зъботехник, защото само тогава е налице еднакво третиране на вътрешнонационалните и на вътреобщностните доставки. Наистина това също създава известни практически трудности при действителното установяване дали са налице предпоставките за освобождаване. В рамките на Съюза обаче това се проверява по-лесно, отколкото при вноса от трети държави[37]. Това е така, защото, първо, в Съюза има правила за административна взаимопомощ в областта на данъчното право[38], и второ, не е необходимо проверката да се извършва на границата, а може да се осъществи в обичайния ход на данъчното производство.

76. Следователно за разлика от член 143, буква а) член 140, буква а) от Директивата за ДДС следва да се тълкува като приложим към вътреобщностното придобиване на зъбни протези, ако доставчикът е зъболекар или зъботехник по смисъла на член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС.

31 — Решение Eurodental (EU:C:2006:763, т. 37).

32 — Съответно член 17, параграф 3, буква б) от Шеста директива, изменен с член 28е, точка 1 от същата.

33 — Оттук нататък разлики са възможни само доколкото поради различните ставки на ДДС в отделните държави членки тежестта на начисления върху междинния оборот ДДС може да варира според произхода на доставката. Всъщност съгласно членове 96—105 от Директивата за ДДС ставките на данъка са само частично хармонизирани.

34 — Вж. точки 53—55 по-горе.

35 — Вж. решение Eurodental (EU:C:2006:763, т. 40) относно предходната уредба по член 28в, част Б, буква а) от Шеста Директива.

36 — Вж. насоките относно предходната уредба по член 28в, част Б, буква а) от Шеста директива, дадени от 56-ото заседание на Консултативния комитет по ДДС по член 29 от Шеста директива от 13 и 14 октомври 1998 г.

37 — Вж. точка 60 по-горе.

38 — Вж. Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност (преработена версия) (ОВ L 268, стр. 1).

4. Отражението на дерогацията по член 370 от Директивата за ДДС

77. Накрая следва да се изясни и въпросът дали член 140, буква а) от Директивата за ДДС се прилага и когато зъбните протези са доставени от държава членка, която на основание член 370 от Директивата за ДДС във връзка с част А, точка 1 от приложение Х към нея не прилага освобождаването по член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, а винаги облага доставките на зъбни протези.

78. В това отношение Кралство Нидерландия застъпва становището, че за да се избегнат нарушения на конкуренцията, освобождаването принципно не може да се прилага в споменатия случай.

79. Подобно изключение не може да се изведе от буквата на член 140, буква а) от Директивата за ДДС, в който е предвидено въпросното освобождаване. Всъщност, както показах, тази разпоредба изисква само наличието на освобождаване в държавата членка по местоназначение, но не и в тази по произход [39].

80. В резултат от това обаче държавата членка, която във всички случаи облага доставката на зъбни протези на основание член 370 от Директивата за ДДС във връзка с част А, точка 1 от приложение Х към нея, се оказва в същото конкурентно положение като третите държави. Тъй като за установения в такава държава членка доставчик е приложимо само освобождаването за вътреобщностни доставки по член 138 от Директивата за ДДС, а не освобождаването по член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, във връзка с извършваните от него доставки в друга държава членка той може съгласно член 169, буква б) от Директивата за ДДС [40] да изисква пълно приспадане на данъка по съответните получени от него доставки. Ето защо от такава държава членка могат да бъдат доставяни зъбни протези на цена, която изобщо не е обременена с ДДС. Това води — също както при доставките от трети държави [41] — до конкурентно предимство за данъчнозадълженото лице, което е установено в такава държава членка.

81. Именно за да се компенсира това конкурентно предимство, при анализа на член 143, буква а) от Директивата за ДДС предложих хипотезата на освобождаване при внос от трети държави да се тълкува стриктно [42]. Въпреки това не считам за уместно това стриктно тълкуване да се отнесе към хипотезата на освобождаване на вътреобщностното придобиване по член 140, буква а) от Директивата за ДДС, в случай че доставката на зъбни протези не е освободена в държавата членка по произход поради прилагане на дерогацията по член 370 от Директивата за ДДС.

82. Първо, в крайна сметка това би поставило съответната държава членка по произход в неблагоприятно конкурентно положение. Както вече обясних във връзка с третите държави [43], произтичащата от облагането на вътреобщностното придобиване данъчна тежест за зъбните протези с произход от такава държава членка по правило ще е по-голяма от данъчната тежест за зъбните протези с произход от други държави членки, чиято цена е обременена само с неподлежащ на приспадане ДДС. За разлика от случая с вноса от трети държави такова ощетяване на вноса на стоки от държави членки е проблематично поради забраната по член 90 ЕО (понастоящем член 110 ДФЕС) [44].

39 — Вж. точка 45 по-горе.

40 — Съответно член 17, параграф 3, буква б) от Шеста Директива, изменен с член 28е, точка 1 от същата.

41 — Вж. точка 55 по-горе.

42 — Вж. точка 56 по-горе.

43 — Вж. точка 57 по-горе.

44 — Вж. точка 68 по-горе.

83. Второ, в решение Eurodental във връзка с нарушенията на конкуренцията, които произтичат от различната уредба на правото на приспадане [45], Съдът постанови, че тази ситуация е следствие от все още непълната хармонизация на данъка върху добавената стойност [46]. Следователно нарушенията на конкуренцията, от които Кралство Нидерландия основателно се оплаква, са следствие от дерогацията по член 370 от Директивата за ДДС, а не от някакво твърде широко тълкуване на хипотезата на освобождаване по член 140, буква а) от Директивата за ДДС.

84. Следователно, щом причината за проблема е дерогацията по член 370 от Директивата за ДДС, и разрешението може да бъде намерено само там. В това отношение си задавам въпроса дали тази разпоредба съответства на изискванията на първичното право, и конкретно на принципа за равно третиране. Имам предвид както отнасящия се за данъчнозадължените лица общ принцип на равенство по член 20 от Хартата на основните права, така и специалния принцип на равно третиране по член 4, параграф 2 ДЕС, който намира приложение в отношенията между държавите членки. Това е така, защото при член 370 от Директивата за ДДС не става въпрос за класическия случай на просто постепенна хармонизация, която оставя възможност на всички държави членки да прилагат различна национална уредба. Напротив, тази норма позволява само на точно определени държави членки [47] да се отклоняват от разпоредбите на Директивата за ДДС относно освободените доставки, разпоредби, които обаче са задължителни за останалите държави членки [48]. Подобна неравнопоставеност на държавите членки, както и произтичащата неравнопоставеност на установените в тях данъчнозадължени лица биха могли да се приемат за оправдани в рамките на определен преходен период с оглед постигането на целта за хармонизация [49]. В настоящия случай обаче за дерогацията по член 370 от Директивата за ДДС не е предвидено никакво ограничение във времето. Затова различните правомощия на държавите членки при прилагането на освобождаването по член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС съществуват още от влизането в сила на Шеста директива, тоест към настоящия момент — повече от 36 години [50].

85. Въпросът за съвместимостта на член 370 от Директивата за ДДС с член 20 от Хартата на основните права и с член 4, параграф 2 ДЕС надхвърля предмета на настоящото преюдициално запитване. Съдът може да го разгледа само в рамките на друго производство, образувано по различно формулиран въпрос. Независимо от това, предвид посочените от Кралство Нидерландия нарушения на конкуренцията, законодателят на Съюза би следвало по подходящ начин да приведе Директивата за ДДС в съответствие с изискванията на член 113 от ДФЕС.

86. За целите на настоящия въпрос остава да се констатира, че член 140, буква а) от Директивата за ДДС се прилага и когато зъбните протези се доставят от държава членка, която на основание член 370 от Директивата за ДДС във връзка с част А, точка 1 от приложение Х към нея не прилага освобождаването по член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС.

45 — Вж. точка 72 по-горе.

46 — Решение Eurodental (EU:C:2006:763, т. 48—53).

47 — Относно строгите условия за позоваване на дерогациите по Директивата за ДДС за по-късно присъединилите се към Съюза държави членки вж. решение Комисия/Полша (C-49/09, EC:C:2010:644, т. 42), в което става дума за член 115 от Директивата за ДДС.

48 — Това обстоятелство не е отчетено в решение Jetair и BTW-eenheid BTWE Travel4you (C-599/12, EC:C:2014:144, точки 44—51), в което член 370 от Директивата за ДДС се разглежда в друг контекст.

49 — Относно неравното третиране на икономически оператори — решение Arcelor Atlantique и Lorraine и др. (C-127/07, EC:C:2008:728, т. 69); вж. в този смисъл също решение Eurodental (EC:C:2006:763, т. 52).

50 — Вж. член 28, параграф 3, буква а) и параграф 4 от Шеста директива във връзка с точка 2 от приложение Д към нея.

## VI – **Заключение**

87. Предвид всичко изложено по-горе предлагам следните отговори на преюдициалните въпроси на Hoge Raad der Nederlanden:

1. Член 17 от Шеста директива, изменен с член 28е, точка 1 от същата, не поражда право на приспадане за данъчнозадълженото лице, което не е начислявало ДДС върху сделките си поради това, че в противоречие с правото на Съюза националното право предвижда освобождаването им от ДДС.

2. Освобождаването по член 140, буква а) от Директивата за ДДС се прилага към вътреобщностното придобиване на зъбни протези, когато доставчикът е зъболекар или зъботехник в съответствие с член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС. Този извод важи, независимо от това дали държавата членка по произход е използвала дерогацията по член 370 от Директивата за ДДС във връзка с част А, точка 1 от приложение Х към нея.

3. Вносът на зъбни протези в никакъв случай не е освободен от ДДС съгласно член 143, буква а) от Директивата за ДДС.

4. Вътреобщностното придобиване на зъбни протези в никакъв случай не е освободено от ДДС съгласно член 140, буква б) във връзка с член 143, буква а) от Директивата за ДДС.