TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS
2006 m. gruodžio 14 d. *

Byloje C-401/05

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2005 m. lapkričio 11 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. lapkričio 14 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

VDP Dental Laboratory NV

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus ir A. Ó Caoimh (pranešėjas),

* Proceso kalba: olandų.

generalinė advokatė Julian Kokott,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *VDP Dental Laboratory NV,* atstovaujamos R. Oorthuizen, *belastingadviseur,*

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir M. de Mol,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos S. Spyropoulos, K. Boskovits ir O. Patsopoulou,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos D. Triantafyllou ir A. Weimar,

susipažinęs su 2006 m. rugsėjo 7 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą iš esmės susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18, toliau – Šeštoji direktyva), 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *VDP Dental Laboratory NV* (toliau – VDP) ir valstybės finansų sekretoriaus (*Staatssecretaris van Financiën*) dėl minėtos įmonės teisės atskaityti už 1996–1998 m. pirkimo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), sumokėtą už dantų protezų tiekimą dantų gydytojams, įsisteigusiems Nyderlanduose ir kitose valstybėse narėse.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“.

4 Šios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas nustato:

„Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose

A. Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio

1. Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio:

<...>

e) dantų technikų teikiamas profesines paslaugas ir dantų protezus, kuriuos tiekia dantų gydytojai ir dantų technikai."

5 Šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis „teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis", iš dalies pakeista tos pačios direktyvos 28f straipsnio 1 punktu numato:

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

a) (PVM), kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė/suteikė ar dar pateiks/suteiks kitas apmokestinamasis asmuo.“

Nacionalinės teisės aktai

6 1968 m. birželio 28 d. apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting 1968*) (*Stb.* 1968, Nr. 329, toliau – 1968 m. PVM įstatymas) 11 straipsnio 1 dalies g punkto redakcija, galiojusi iki 1997 m. gruodžio 1 d., numatė, kad nuo PVM atleidžiamos:

„dantų gydytojų ir dantų technikų teikiamos paslaugos <...>“

7 1968 m. PVM įstatymo 11 straipsnio 1 dalies g punkto redakcija, galiojanti nuo 1997 m. gruodžio 1 d., numato, kad nuo PVM atleidžiami:

„psichologų ir dantų technikų teikiamos paslaugos; dantų protezų tiekimas <...>“

8 Minėto įstatymo 15 straipsnio 2 dalis numato:

„Tiek, kiek prekės ir paslaugos yra naudojamos teikiant 11 (straipsnyje) <...> numatytiems tikslams, teisė į atskaitą atsiranda tik paslaugoms, numatytoms minėto

(11) straipsnio i, j ir k punktuose, kai klientas yra įsisteigęs už Bendrijos ribų arba kai tie sandoriai yra tiesiogiai susiję su prekėmis, skirtomis eksportuoti į šalį, esančią už Bendrijos ribų."

Pagrindinis ginčas ir prejudiciniai klausimai

9 VDP yra Nyderlanduose įsteigta įmonė, kuri šioje valstybėje ir kitose valstybėse narėse ar trečiosiose valstybės veikiančių dantų gydytojų užsakymu atlieka dantų technologijos darbus, pavyzdžiui, karūnėles ir tiltelius, apvelka dantis. Patikrinusi, ar dantų gydytojų padaryti dantų gipsiniai modeliai yra tinkami gaminti dantų protezus, VDP siunčia šiuos modelius į laboratoriją, įsikūrusią dažniausiai už Bendrijos ribų, prašydama pagaminti dantų protezą pagal atsiųstą modelį. Pagaminusi protezą laboratorija perduoda jį VDP, kuri sumoka už protezą ir prireikus jį importuoja į Bendriją. Tuomet VDP parduoda minėtąjį protezą jį užsakiusiam dantų gydytojui. VDP nedirba nei dantų technikai, nei dantų gydytojai.

10 Manydama, kad jos paslaugų teikimas Nyderlanduose įsisteigusiems dantų gydytojams yra neapmokestinamas PVM, VDP savo PVM deklaracijose už laikotarpį nuo 1996 m. sausio 1 d. iki 1998 m. gruodžio 31 d., remdamasi 1968 m. PVM įstatymo 15 straipsnio 2 dalimi, neatskaitė pirkimo PVM už šias paslaugas, išskyrus tuos atvejus, kai paslaugos buvo teikiamos dantų gydytojams, įsisteigusiems ne Nyderlanduose.

11 VDP buvo išsiųstas nurodymas sumokėti mokestinę nepriemoką už minėtą laikotarpį. Iš tikrųjų, kaip nusprendė mokesčių administratorius, kadangi VDP teikia tik paslaugas, numatytas 1968 m. PVM įstatymo 11 straipsnyje, ji negali atskaityti šio mokesčio, net jei šios paslaugos buvo teikiamos ne Nyderlanduose įsisteigusiems dantų gydytojams, išskyrus tuos atvejus, kai neleidimas atskaityti reikštų dvigubą apmokestinimą, t. y. pirmiausia, kai prekės eksportuojamos į trečiąsias valstybes, ir, antra, teikiant paslaugas Bendrijos viduje, tačiau VDP turi nurodyti pirkėjo PVM mokėtojo kodą ir deklaruoti paslaugų teikimą Bendrijos viduje. Pastarosios dvi sąlygos nagrinėjamu atveju nebuvo įvykdytos.

12 2003 m. sausio 13 d. Sprendimu Amsterdamo apeliacinis teismas (*Gerechtshof te Amsterdam*) nusprendė, atvirkščiai nei manė mokesčių administratorius, kad VDP paslaugų teikimas nuo 1996 m. sausio 1 d. iki 1997 m. lapkričio 30 d. nebuvo atleistas nuo mokesčio pagal 1968 m. PVM įstatymo 11 straipsnio 1 dalies g punkto redakciją, galiojusią iki 1997 m. gruodžio 1 d., ir nurodymas sumokėti mokestinę nepriemoką už šį laikotarpį yra nepagrįstas.

13 Tačiau dėl laikotarpio nuo 1997 m. gruodžio 1 d. iki 1998 m. sausio 31 d. *Gerechtshof te Amsterdam* nusprendė, kad VDP veikla atitiko minėtos nuostatos redakcijoje, galiojančioje nuo 1997 m. gruodžio 1 d., įtvirtintas sąlygas. Iš tikrųjų, nors VDP veikla negali būti laikoma dantų technikų vykdomu dantų protezų tiekimu Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto prasme, nes nė vienas VDP dirbantis asmuo neturi dantų techniko diplomo, o VDP tik priima užsakymus, įvertina dantų gipsinius modelius, perduoda dantų protezo gamybos užsakymą tretiesiems asmenims ir jau pagamintą protezą perduoda klientui, vis dėlto šis teismas mano, kad 1968 m. PVM įstatymo 11 straipsnio 1 dalies g punktas, atvirkščiai nei Šeštosios direktyvos nuostatos, nenustato jokios sąlygos dėl paslaugos teikėjo išsilavinimo. Todėl *Gerechtshof te Amsterdam* atmetė VDP parašymus dėl atskaitos už šį laikotarpį, nes 1968 m. PVM įstatymo 11 straipsnio 1 dalies g punkto

taikymas yra neatsiejamai susijęs su teisės į PVM atskaitą išimtimi, todėl VDP negalėjo tuo pačiu metu remtis šiame straipsnyje numatytu atleidimu nuo mokesčio, o siekdamas atskaityti PVM – Šeštosios direktyvos nuostatomis, pagal kurias šios paslaugos nėra atleidžiamos nuo mokesčio.

14 Pateikdama kasacinį skundą Nyderlandų aukščiausiajam teismui (*Hoge Raad der Nederlanden*) VDP tvirtina, kad ji turėjo teisę atskaityti PVM už prekių tiekimą Prancūzijoje ir Italijoje. Kadangi pagal šių valstybių PVM reglamentuojančius nacionalinės teisės aktus VDP dantų technikos tiekimas į šias valstybes neatleidžiamas nuo mokesčio, VDP pristatant dantų protezus minėtose valstybėse narėse įsisteigusiems dantų gydytojams, pirktos prekės ir paslaugos iš tikrųjų yra naudojamos apmokestinamam prekių tiekimui Šeštosios direktyvos prasme. Todėl remdamasi šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalimi VDP, kiek tai susiję su minėtais sandoriais, gali atskaityti PVM.

15 Savo sprendime kreiptis į Teisingumo Teismą dėl prejudicinio sprendimo *Hoge Raad der Nederlanden* pažymi, kad nei 1968 m. PVM įstatymo 11 straipsnio 1 dalies g punkto redakcija, galiojanti nuo 1997 m. gruodžio 1 d., nei šios nuostatos ankstesnė redakcija neįtvirtino atleidimo nuo mokesčio taikymo sąlygos, pagal kurią tiekėjas privalėtų turėti atitinkamą kvalifikaciją. Šis teismas vis dėlto klausia, ar tokia išvada neprieštarauja tinkamam Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto taikymui. Viena vertus, gydymo išlaidų sumažinimas pateisintų ginčijamo tiekimo atleidimą nuo mokesčio (šiuo klausimu žr. 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-76/99, Rink. p. I-249, 23 punktą). Vis dėlto, kita vertus, griežtesnis aiškinimas leistų nuspręsti, kad formuluotėje „dantų protezus, kuriuos tiekia <...> dantų technikai“, išskiriamas tik dantų technikų vykdomas tiekimas.

16 *Hoge Raad der Nederlanden* klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktas draudžia atskaityti PVM, jei dantų protezai yra tiekiami iš valstybės narės,

kuri pagal Šeštąją direktyvą atleidžia tokį tiekimą nuo mokesčio, į kitas valstybes, pavyzdžiui, į Prancūzijos Respubliką ir Italijos Respubliką, kur tiekimas yra apmokestinamas pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktą bei šios direktyvos E priedo 2 punktą, ar vis dėlto fiskalinio neutralumo principas įpareigoja kilmės valstybę patvirtinti tokią atskaitą. Nacionalinis teismas šiuo klausimu nurodo, kad jei minėtosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis nesusieja teisės į PVM atskaitą su 13 straipsnyje numatytu atleidimu nuo mokesčio, tai šios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies b punktas suteikia teisę į atskaitą vietoj atleidimo nuo mokesčio, numatyto 28c straipsnyje, kiek tai susiję su tiekimu Bendrijos viduje.

17 Išsiaiškinęs, kad Teisingumo Teismas jau sprendžia panašų klausimą tuo metu nagrinėjamoje byloje Eurodental (C-240/05), *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

„1. Ar (Šeštosios direktyvos) 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad dantų technikų dantų protezų tiekimo sąvoka apima ir apmokestinamojo asmens tiekiamus dantų protezus, kuriuos pagal sutartį pagamino dantų technikas?

2. Į pirmąjį klausimą atsakius teigiamai, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad valstybė narė, kuri nuo PVM atleido pirmiau nurodytus tiekimo sandorius, vis dėlto turi suteikti teisę į atskaitą pagal šiuos sandorius tiek, kiek (ypač pagal Šeštosios direktyvos 28b straipsnio B skirsnio 1 dalies pirmąją įtrauką) jie vykdomi kitoje valstybėje narėje, kuri neatleidžia jų nuo mokesčių pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktą kartu su E priedo 2 punktu“?

Dėl prejudicinių klausimų

18 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkte numatytas atleidimas nuo PVM taikomas dantų protezų tiekimui, vykdomam tiekėjo, kuris šių protezų gamybą patiki dantų technikams.

19 Iš sprendimo kreiptis dėl prejudicinio sprendimo matyti, kad šis klausimas buvo pateiktas dėl VDP, kurioje nedirba nei dantų gydytojai, nei dantų technikai, tiekimo sandorių, veikiant kaip tarpininkei, t. y. nuperkant dantų protezus iš dantų technikų ir juos perparduodant dantų gydytojams ar privatiems asmenims.

20 Todėl reikia išsiaiškinti, ar dantų protezų tiekimas per prekybos tarpininką, kuris neturi dantų gydytojo ar dantų techniko kvalifikacijos, patenka į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto taikymo sritį.

21 Nyderlandų vyriausybė mano, kad bet kokiam dantų techniko pagamintų dantų protezų tiekimui taikomas šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio, neatsižvelgiant į tai, ar šie protezai buvo tiekiami tiesiogiai dantų technikų, ar netiesiogiai – per tarpininką. Tačiau VDP, Graikijos vyriausybė ir Europos Bendrijų Komisija tvirtina, kad minėtas atleidimas nuo mokesčio nėra taikomas.

22 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Šeštoji direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, apimančią bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ekonominę veiklą (žr. 1989 m. birželio 15 d. Sprendimo *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rink. p. I-1737, 10 punktą).

23 Vis dėlto minėtosios direktyvos 13 straipsnis atleidžia nuo PVM tam tikrą ūkinę veiklą. Pagal Teisingumo Teismo praktiką atleidimui nuo mokesčio apibūdinti vartojamos sąvokos turi būti aiškinamos siaurai, nes tai yra išimtis iš bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas bet koks apmokestinamojo asmens už atlygį vykdomas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. (žr. šiuo klausimu 2005 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Ygeia*, C-394/04 ir C-395/04, Rink. p. I-10373, 15 punktą; 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Rink. p. I-1385, 13 punktą ir 2006 m. birželio 8 d. Sprendimo *L.u.P.*, C-106/05, Rink. p. I-5123, 24 punktą).

24 Be to, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis atleidžia nuo PVM ne visą visuomenei naudingą veiklą, bet tik šioje nuostatoje išvardytą ir išsamiai aprašytą (šiuo klausimu žr. 1998 m. lapkričio 12 d. Sprendimo Institute of the Motor Industry, C-149/97, Rink. p. I-7053, 18 punktą ir 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo Unterpertinger, C-212/01, Rink. p. I-13859, 36 punktą).

25 Be to, jei šis atleidimas nuo mokesčio taikomas veiklos rūšims, siekiančioms tam tikrų tikslų, daugelis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio nuostatų taip pat patikslina ūkio subjektus, kurie gali teikti atleidžiamas nuo mokesčio paslaugas, tačiau jie nėra apibrėžti visiškai materialinėmis ir funkcinėmis sąvokomis (1985 m. liepos 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, 107/84, Rink. p. 2655, 13 punktas; minėto sprendimo *Stichting Uitvoering Financiële Acties* 12 punktas ir 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo Gregg, C-216/97, Rink. p. I-4947, 13 punktas).

26 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai yra savarankiškos Bendrijos teisės sąvokos ir todėl turi būti apibrėžiamos Bendrijos lygiu. Taip pat turėtų būti ir su specialiomis sąlygomis, reikalaujamomis norint pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio, ir ypač susijusiomis su atleistais nuo mokesčio paslaugas teikiančio ūko subjekto statusu ir tapatybe. Iš tikrųjų, jei pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies įžanginį sakinį valstybės narės nustato atleidimo nuo mokesčio sąlygas, siekdamos užtikrinti teisingą ir sąžiningą atleidimo nuo mokesčių taikymą bei užkirsti kelią galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui, šios sąlygos nedaro įtakos numatyto atleidimo nuo mokesčio turinio apibrėžimui (žr. 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimo Kingscrest Associates ir Montecello, C-498/03, Rink. p. I-4427, 22–24 punktus ir minėtą Teisingumo Teismo praktiką).

27 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto antroji sakinio dalis numato, kad „dantų protezai, kuriuos tiekia dantų gydytojai ir dantų technikai“, yra neapmokestinami.

28 Kaip ir daugelis atleidimo nuo mokesčio atvejų, numatytų minėtos direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje, ir, priešingai nei atvejai, numatyti šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnyje (žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, Rink. p. I-6729, 64 punktą ir 2006 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Abbey National*, C-169/04, Rink. p. I-4027, 66 punktą), šis atleidimo nuo mokesčio atvejis yra apibrėžtas atsižvelgiant ne tik į perleidžiamo daikto pobūdį, bet ir į tiekėjo kvalifikaciją.

29 Šis atleidimo nuo mokesčio taikymo srities ribojimas aiškiai matyti iš įvairių Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto kalbinių versijų (be lietuviškos versijos, žr., pavyzdžiui, versiją prancūzų k. – *fournitures de prothèses dentaires effectuées par les dentistes et les mécaniciens-dentistes*, danų k. – *tandlaegers og tandteknikeres levering af tandproteser*, vokiečių k. – *die Lieferungen*

von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker, anglų k. – *dental prostheses supplied by dentists and dental technicians*, italų k. – *le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici* ir olandų k. – *het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici*).

30 Šį ribojimą patvirtina ir tai, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto pirma sakinio dalis atleidžia nuo mokesčio tų pačių dantų technikų, vykdant profesinę veiklą, suteiktas paslaugas, o minėtas atleidimas nuo mokesčio taikomas ir kitai veiklai, susijusiai su šia profesija.

31 Iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto aiškiai matyti, kad ši nuostata atleidžia nuo PVM ne bet kurį dantų protezų tiekimą, o tik tą, kurį vykdo dviejų konkrečių profesijų atstovai, t. y. „dantų gydytojai“ ir „dantų technikai“.

32 Todėl dantų protezų tiekimas per tarpininką, neturintį dantų gydytojo ar dantų techniko kvalifikacijos, nepatenka į šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį.

33 Todėl 1968 m. PVM įstatyme numatytas atleidimas nuo mokesčio, kuris nuo 1997 m. gruodžio 1 d. taikomas bet kokiam dantų protezų tiekimui, neatsižvelgiant į jų tiekėjų kvalifikaciją, prieštarauja atitinkamoms Šeštosios direktyvos nuostatoms. Šiuo klausimu Nyderlandų vyriausybės nurodytas plečiamasis aiškinimas neatitinka Teisingumo Teismo praktikos, nurodytos šio sprendimo 23 punkte, pagal kurią minėtosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai ir sąvokos „dantų gydytojai“ bei „dantų technikai“ turi būti aiškinami siaurai.

34 Ši vyriausybė vis dėlto tvirtina, kad atleidimo nuo mokesčio siauro aiškinimo principas nėra vienintelis tinkamas principas apibrėžiant atleidimo nuo mokesčio taikymo sritį, ir mano, kad taip pat reikia atsižvelgti ir į šių atleidimų tikslą bei fiskalinio neutralumo principą. Tačiau, pirma, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkto, kaip ir to paties straipsnio 1 dalies b ir c punktų, tikslas yra užtikrinti, kad ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugos bei su jomis susijusi veikla netaptų neprieinamos dėl padidėjusios kainos, kurią lemtų apmokestinimas PVM (šiuo klausimu žr. 2001 m. sausio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-76/99, Rink. p. I-249, 23 punktą ir 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Kügler*, C-141/00, Rink. p. I-6833, 29 punktą). Vis dėlto taip būtų, jei dantų protezų tiekimas per tarpininką nebūtų atleidžiamas nuo mokesčio, nes dantų gydytojai, patys vykdydami atleidžiamą nuo mokesčio veiklą, negalėtų atskaityti sumokėto pirkimo PVM ir todėl šią mokesčio naštą perkeltų savo pacientams. Antra, tarpininkai ir dantų technikai teikia identiškas paslaugas, nes dantų gydytojams nėra svarbu, ar tiekėjas pats gamina dantų protezus, ar perduoda užsakymus pagal subrangos sutartį dantų technikui.

35 Šiuo klausimu vis dėlto reikia konstatuoti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkte esančios sąvokos „dantų gydytojai“ ir „dantų technikai“ nėra dviprasmiškos ir kad, nepakeitus šių nuostatų teksto radikaliai bei nepanaikinus sąlygos dėl tiekėjo kvalifikacijos, minėtos sąvokos akivaizdžiai negalėtų būti suprantamos kaip apimančios tarpininkus, neturinčius nei dantų gydytojo, nei dantų techniko kvalifikacijos.

36 Todėl kadangi Bendrijos teisės aktų leidėjas nesiekė, kad šioje nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio būtų taikomas ir dantų protezų tiekimui, vykdomam ne dantų gydytojų ir ne dantų technikų, nei šiuo atleidimu nuo mokesčio siekiami tikslai, nei fiskalinio neutralumo principas nereikalauja šiuo klausimu Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio aiškinti plačiai.

37 Atvirkščiai, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punkte numatytas konkrečias atleidimo nuo mokesčio sąlygas, bet koks aiškinimas, kuris išplečia šios nuostatos tekstą, turi būti laikomas nesuderinamu su šios nuostatos Bendrijos teisės aktų leidėjo nustatytu tikslu (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Stichting Uitvoering Financiële Acties* 14 punktą).

38 Be to, šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokesčio griežtas aiškinimas nepaneigia jos poveikio, nes dantų techniko protezų tiekimas tarpininkui, kuris aptariamas pagrindinėje byloje, yra atleidžiamas nuo PVM ir pastarasis neprivalo mokėti PVM už šį tiekimą.

39 Taigi dantų protezų tiekimas, vykdomas tarpininko, neturinčio dantų gydytojo ar dantų techniko kvalifikacijos, nėra atleidžiamas nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktą ir todėl jam taikoma bendra apmokestinimo PVM taisyklė, numatyta minėtosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą toks tiekimas suteikia teisę į pirkimo PVM atskaitą.

40 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis kartu su tos pačios direktyvos 2 straipsniu ir 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktu suteikia privatiems asmenims teises, kurias šie gali ginti prieš atitinkamą valstybę narę nacionaliniuose teismuose (šiuo klausimu žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo BP Soupergaz, C-62/93, Rink. p. I-1883, 35 ir 36 punktus bei 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rink. p. I-493, 32, 33 ir 35 punktus).

41 Todėl įmonė, šiuo atveju VDP, prieštaraujanti nacionalinės teisės aktams, kurie nagrinėjami pagrindinėje byloje, dėl to, kad šie pažeidžia Šeštąją direktyvą, gali tiesiogiai remtis minėtosios direktyvos nuostatomis, siekdama, kad atitinkamas dantų protezų tiekimas būtų apmokestinamas PVM, ir vėliau atskaityti su šiuo tiekimu susijusį pirkimo PVM.

42 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis netaikomas dantų protezų tiekimui, kurį vykdo tarpininkas, koks aptariamas pagrindinėje byloje, kuris neturi nei dantų gydytojo, nei dantų techniko kvalifikacijos, tačiau kuris šiuos protezus įsigijo iš dantų techniko.

43 Šiomis aplinkybėmis į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

44 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtosios šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis netaikomas dantų protezų tiekimui, kurį vykdo tarpininkas, koks aptariamas pagrindinėje byloje, kuris neturi nei dantų gydytojo, nei dantų techniko kvalifikacijos, tačiau kuris šiuos protezus įsigijo iš dantų techniko.

Parašai.