



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

26 февруари 2015 година \*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Приспадания — Случаи на освобождаване — Доставки на зъбни протези“

По съединени дела C-144/13, C-154/13 и C-160/13

с предмет преюдициални запитвания на основание член 267 ДФЕС, отправени от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия), с актове от 1 и 8 март 2013 г., постъпили в Съда съответно на 21, 27 и 28 март 2013 г., в производства по дела

**VDP Dental Laboratory NV**

срещу

**Staatssecretaris van Financiën (C-144/13),**

и

**Staatssecretaris van Financiën**

срещу

**X BV (C-154/13),**

**Nobel Biocare Nederland BV (C-160/13),**

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: А. Tizzano, председател на състава, S. Rodin, А. Borg Barthet (докладчик), М. Berger и F. Biltgen, съдии.

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: М. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 19 май 2014 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за VDP Dental Laboratory NV, от R. Oorthuizen, belastingadviseurs,

\* Език на производството: нидерландски.

- за Nobel Biocare Nederland BV, от G. C. Bulk, adviseur
- за нидерландското правителство, от M. Bulterman, M. Noort и J. Langer, в качеството на представители,
- за естонското правителство, от N. Grünberg, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от A. Cordewener и E. Manhaeve, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 4 септември 2014 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалните запитвания са във връзка с тълкуването на член 17, параграфи 1 и 2 от 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 (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 2005/92/ЕО на Съвета от 12 декември 2005 г. (ОВ L 345, стр. 19, наричана по-нататък „Шеста директива“) и на член 140, букви а) и б) и член 143, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2007/75/ЕО на Съвета от 20 декември 2007 г. (ОВ L 347, стр. 13, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) във връзка с член 132, параграф 1, буква д) и член 370 от същата директива.
- 2 Запитванията са отправени по три дела между VDP Dental Laboratory NV (наричано по-нататък „VDP“) и Staatssecretaris van Financiën (наричано по-нататък „Staatssecretaris“), между Staatsecretaris и X BV (наричано по-нататък „X“) и между Staatsecretaris и Nobel Biocare Nederland BV (наричано по-нататък „Nobel“) във връзка със събирането на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за данъчните 2006 г. и 2008 г.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Главните производства се отнасят до събирането на ДДС за финансовите 2006 г. и 2008 г. Затова в настоящия случай са приложими както Шеста директива, така и Директивата за ДДС. В зависимост от конкретния разглеждан период съответните разпоредби ще се взимат предвид съгласно редакцията им в Шеста директива или в Директивата за ДДС.

## Шеста директива

- 4 Член 13, А от Шеста директива относно освобождаванията при някои дейности от общ интерес във вътрешността на страната, предвижда:

„1. При спазване на останалите общностни разпоредби и при условията, предвидени от държавите членки за гарантиране на правилното и ясно прилагане на разпоредбите за освобождаване от данък, предвидени по-долу, както и за предотвратяване на отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци и [всяка] злоупотреба, държавите членки освобождават от данък:

[...]

а) доставката на услуги, извършвани от зъботехници по занятие, както и доставката на зъбни протези, извършвани от зъболекари и зъботехници;

[...]“ [неофициален превод].

- 5 Член 17 от тази директива след изменението му с член 28е (наричан по-нататък „член 17 от Шеста директива“), озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, предвижда в параграфи 1 и 2:

„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 [ДДС] за стоките и услугите, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице на територията на страната;

б) дължимия или платен [ДДС] за вносните стоки на територията на страната;

в) [ДДС] съгласно член 5, параграф 7, буква а), член 6, параграф 3 и член 28а, параграф 6.

г) [ДДС] съгласно член 28а, параграф 1, буква а)“.

## Директивата за ДДС

- 6 Член 131 от Директивата за ДДС гласи:

„Освобождаванията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или [всяка] злоупотреба“.

- 7 Член 132, параграф 1 от тази директива, който отговаря на член 13, А от Шеста директива, гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[...]

- г) доставката на човешки органи, кръв и кърма;
- д) доставката на услуги, извършвани от зъботехници по занятие, както и доставката на зъбни протези, извършвани от зъболекари и зъботехници;

[...]“.

- 8 Член 138, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„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 превозът на стоката“.

- 9 Съгласно член 140 от същата директива:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

- 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)

[...]“.

- 10 Член 143, параграф 1, буква а) от тази директива гласи:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

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

- 11 Член 167 от Директивата за ДДС има следното съдържание:

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

- 12 Член 168 от тази директива, предишен член 17, параграф 2 от Шеста директива, гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

- а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;
- б) дължимия ДДС по отношение на сделки, третиращи като доставки на стоки или услуги в съответствие с член 18, буква а) и член 27;

- в) дължимия ДДС по отношение на вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), i);
- г) дължимия ДДС върху сделки, третирани като вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с членове 21 и 22;
- д) дължимия или платен ДДС по отношение на вноса на стоки в тази държава членка“.
- 13 В Директивата за ДДС са предвидени също различни „[д]ерогации за държави, които са били членки на Общността на 1 януари 1978 г.“, по-специално на основание на член 370 от нея, който предвижда:
- „Държавите членки, които на 1 януари 1978 г. са обложили с данък сделките, изброени в приложение X, част А, могат да продължават да облагат с данък тези сделки“.
- 14 В точка 1 от част А, озаглавена „Сделки, които държавите членки могат да продължат да облагат“, от приложение X към тази директива се предвижда:
- „1) Доставка на услуги, предоставяни от зъботехници по занятие и доставката на зъбни протези от зъболекари и зъботехници;
- [...]“.
- 15 Член 90 ЕО (понастоящем член 110 ДФЕС) е имал следното съдържание:
- „Нито една държава членка не може да налага, пряко или косвено, каквито и да било вътрешни данъци върху стоките на други държави членки, които надвишават наложените пряко или косвено върху подобните местни стоки.
- Освен това никоя държава членка не може да налага върху стоките от други държави членки вътрешни данъци от такъв характер, че да дава косвена закрила на други стоки“.

#### *Нидерландското право*

- 16 Член 11, параграф 1, буква г), точка 1 от Закона за данъка върху оборота (Wet op de omzetbelasting) от 28 юни 1968 г. (Staatsblad 1968, № 329, наричан по-нататък „Кодексът за ДДС“) в редакцията, която е в сила между 1 януари 2003 г. и 1 януари 2007 г., гласи:
- „При определените с подзаконов нормативен акт условия от ДДС са освобождават:
- услугите на специалисти, чиято професия е регламентирана от или по силата на Закона за професиите от сферата на здравето на човека [Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg], услугите на психолозите и на зъботехниците, доставките на зъбни протези, транспортирането на болни или ранени лица с автомобил линейка“.

- 17 Член 11, параграф 1, буква г), точка 1 от този кодекс в редакцията, която е в сила през 2008 г., има следното съдържание:

„При условия, които ще бъдат определени с подзаконов нормативен акт, от ДДС се освобождават:

медицинското лечение на лицата при упражняване на медицинска и парамедицинска професия, регламентирана от или по силата на Закона за професиите от сферата на здравето на човека, както и лечението на лицата от психолози, услугите, предоставяни от зъботехници в това им качество, доставките на зъбни протези от зъболекари и зъботехници, транспортирането на болни или ранени лица с автомобил линейка“.

- 18 В член 15, параграф 2 от този кодекс в редакцията, която е в сила през 2006 г., са установени следните правила:

„Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на доставки на предприемача по смисъла на членове 11 и 28к, приспадането на данъка е възможно само ако това са доставки по член 11, букви i), j) и k), при условие че получателят на тези доставки живее постоянно или е установен извън Общността, или при условие че тези доставки са пряко свързани със стоки, предназначени за износ извън Общността“.

- 19 Член 17е, буква а) от Кодекса за ДДС гласи:

„С наредба на министъра се уреждат условията и ограниченията за освобождаване от ДДС при вътреобщностно придобиване на стоки,

- a. чиято доставка в Нидерландия е освободена във всички случаи;
- b. за които във всички случаи би се прилагало освобождаване при вноса;
- c. за които във всички случаи би имало право на пълно възстановяване“.

- 20 Член 21, буква с) от Кодекса за ДДС гласи:

„С наредба на министъра се определят условията и ограниченията за освобождаване от ДДС за:

- a) вноса на стоки, чиято доставка в Нидерландия е освободена във всички случаи“.

- 21 Член 16а, параграф 1, буква а) от наредбата за прилагане на Кодекса за ДДС гласи:

„Вътреобщностни придобивания по смисъла на член 17 са:

- a) вътреобщностните придобивания на човешки органи, кръв и кърма“.

### **Споровете в главното производство и преюдициалните въпроси**

#### *Дело C-144/13*

- 22 Спорът в главното производство по дело C-144/13 е относно VDP, установено в Нидерландия, посредник при продажбата на зъбни протези. По предварителна поръчка на установени в Нидерландия или извън тази държава членка зъболекари то организира изработването на протезите си в зъботехнически лаборатории, установени извън Нидерландия, както на

територията на Европейския съюз, така и извън нея. Тези лаборатории доставят зъбните протези на VDP, което на свой ред ги доставя на зъболекарите, които са ги поръчали. Зъбните протези, които VDP получава от държави извън митническата територия на Съюза, се декларират при пристигането в Нидерландия за пускане в свободно обращение.

- 23 В декларацията си по ДДС за първото тримесечие на 2006 г. VDP декларира осъществените през този период доставки на зъбни протези на установени в Нидерландия зъболекари като освободени от ДДС доставки в съответствие с член 11, параграф 1, буква g), точка 1 от Кодекса за ДДС в редакцията му в сила до 1 януари 2008 г. То приспада освен това ДДС, който му е начислен във връзка с тези доставки на зъбни протези през това тримесечие, като се основава на тълкуването на член 17, параграф 2 от Шеста директива, дадено от Съда по делото, приключило с решение VDP Dental Laboratory NV (C 401/05, EU:C:2006:792). На основание на член 15, параграф 2 от Кодекса за ДДС инспекторът не приема това приспадане и отхвърля подадената от VDP жалба по административен ред.
- 24 За извършените през третото тримесечие на 2008 г. доставки на зъбни протези на зъболекари в Нидерландия в декларацията си по ДДС VDP не посочва, че дължи ДДС, като се основава на факта, че от 1 януари 2008 г. има статут на „зъботехник“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС и тъй като смята, че при това положение може да се ползва от освобождаване в съответствие с член 11, параграф 1, буква g), точка 1 от Кодекса за ДДС. В съответствие с член 15, параграф 2 от този кодекс VDP не приспада данъка, който му е начислен през това тримесечие за посочените доставки.
- 25 За това тримесечие VDP освен това декларира и плаща данъка за вноса и за вътреобщностното придобиване на зъбни протези, получени от установени извън Нидерландия лаборатории. Впоследствие обаче то преценява, че не дължи този данък за вноса на декларираните протези — в съответствие с член 21, буква с) от Кодекса за ДДС във връзка с член 143, буква а) от Директивата за ДДС, а за вътреобщностните придобивания на такива протези — в съответствие с член 17е, буква а) от Кодекса за ДДС във връзка с член 140, буква а) от Директивата за ДДС. Подадената от VDP във връзка с това жалба по административен ред също е отхвърлена от инспектора.
- 26 Rechtbank te Haarlem отхвърля жалбата на VDP за първото тримесечие на 2006 г. и приема, че прилагането на освобождаването в съответствие с член 11, параграф 1, буква g) от Кодекса за ДДС води до изключване на приспадането на данъка по получени доставки в съответствие с член 15, параграф 2 от Кодекса за ДДС. VDP подава касационна жалба срещу постановеното от тази юрисдикция решение.
- 27 За третото тримесечие на 2008 г. Rechtbank te Haarlem приема, че подадената от VDP жалба е основателна и счита, че в съответствие, от една страна, с член 21, буква с) от Кодекса за ДДС във връзка с член 143, буква а) от Директивата за ДДС, и от друга страна, с член 17е, буква а) от Кодекса за ДДС във връзка с член 140, буква а) от Директивата за ДДС не се дължи никакъв ДДС при внос и вътреобщностно придобиване на зъбни протези, тъй като основанието винаги е доставката, осъществена от зъботехник чужденец, а тази доставка е освободена в Нидерландия. Staatssecretaris подава касационна жалба срещу това решение.
- 28 Според Hoge Raad der Nederlanden както подадената от VDP жалба, така и тази на Staatssecretaris повдигат въпроси от областта на правото на Съюза.



29 При тези обстоятелства Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) 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 възможност за освобождаване от ДДС, която не е уредена в Директивата (поради което се изключва правото на приспадане)?
- 2) Следва ли член 143, буква а) и член 140, букви а) и б) от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че предвиденото в тези разпоредби освобождаване от ДДС не се прилага при внос и вътреобщностни придобивания на зъбни протези? При отрицателен отговор, зависи ли освобождаването от ДДС от условието зъбните протези да са доставени от чужбина от зъболекар или зъботехник или да са доставени на зъболекар или зъботехник, или то зависи и от двете условия?“.

#### Дело C-154/13

30 Дело C-154/13 е относно X, установено в Нидерландия, чиято дейност, осъществявана в зъболекарски кабинет, в съответствие с член 11, параграф 1, буква g), точка 1 от Кодекса за ДДС е освободена без право на приспадане. За времето между 1 януари и 30 септември 2008 г. X придобива от установен в Германия зъботехник зъбни протези, превозени и доставени на X от Германия, без да е начислен ДДС. В декларацията си X не посочва, че дължи ДДС за тези покупки като за вътреобщностно придобиване. Инспекторът обаче смята, че става въпрос за такива придобивания, и издава акт за определяне на допълнително задължение.

31 Rechtbank te' s-Gravenhage приема, че жалбата на X е основателна. Според тази юрисдикция член 17е от Кодекса за ДДС и член 140 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че при доставка на зъбна протеза от установен извън Нидерландия зъболекар или зъботехник съответното вътреобщностно придобиване от клиент в Нидерландия е освободено от ДДС, тъй като такава доставка е освободена и когато се осъществява в Нидерландия. Staatssecretaris подава касационна жалба срещу това решение и се позовава по-конкретно на облагането в Германия на доставките на зъбни протези с данъка.

32 При тези условия Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) 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 условието зъбните протези да са доставени от чужбина от зъболекар или зъботехник или да са доставени на зъболекар или зъботехник, или то зависи и от двете условия?
- 2) Ако предвиденото в член 140, букви а) и б) от Директивата за ДДС освобождаване от ДДС се прилага за вътреобщностно придобиване на зъбни протези (независимо дали са налице условията, посочени в първия въпрос), следва ли в страните като Кралство Нидерландия, които са се съобразили с изискването за освобождаване от ДДС съгласно член 132 от Директивата за ДДС, това освобождаване да се прилага и по отношение на вътреобщностно придобиване на зъбни протези с произход от държава членка, която се е възползвала от дерогационния и преходен режим по член 370 от Директивата за ДДС?“.



*Дело C-160/13*

- 33 Дело C-160/13 е относно Nobel, установено в Нидерландия, което има статут на зъботехник по смисъла на член 11, параграф 1, буква g), точка 1 от Кодекса за ДДС. Nobel е посредник при продажбата на зъбни протези. То продава и доставя тези зъбни протези по предварителна поръчка на установени в Нидерландия зъботехнически лаборатории. Зъбните протези се изработват в Швеция от А АВ, дружество майка на Nobel (наричано по-нататък „А“), което също е зъботехник. А доставя протезите срещу заплащане на Nobel, а то след това ги доставя на посочените лаборатории.
- 34 За доставените през декември 2008 г. зъбни протези А не начислява ДДС. За тези доставки Nobel отразява в декларацията си ДДС, с който се облагат вътреобщностните придобивания. Впоследствие то подава жалба по административен ред във връзка с това. Rechtbank te Haarlem уважава жалбата му и приема, че член 17е Кодекса за ДДС и член 140 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че при доставка на зъбна протеза от зъболекар или зъботехник, установен извън Нидерландия, съответното вътреобщностно придобиване от клиент в Нидерландия е освободено от ДДС, тъй като тази доставка е освободена и когато е осъществена в Нидерландия. Staatssecretaris подава касационна жалба срещу постановеното от тази юрисдикция решение.
- 35 При това положение Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:
- „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 условието зъбните протези да са доставени от чужбина от зъболекар или зъботехник или да са доставени на зъболекар или зъботехник, или то зависи от наличието и на двете условия?“.
- 36 С определение на председателя на Съда от 4 юни 2013 г. дела C-144/13, C-154/13 и C-160/13 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производство и на съдебното решение.

**По преюдициалните въпроси**

*По първия въпрос по дело C-144/13*

- 37 С първия си въпрос по дело C-144/13 запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 168 от Директивата за ДДС, който възпроизвежда съдържанието на член 17, параграф 2 от Шеста директива, трябва да се тълкува в смисъл, че когато предвидено в националното право освобождаване е несъвместимо с Директивата за ДДС, член 168 от нея не допуска данъчнозадължено лице да се ползва от това освобождаване, като същевременно иска да му бъде признато право на приспадане.
- 38 Съдът вече е имал повод да постанови, че когато предвидено в националното право освобождаване е несъвместимо с Директивата за ДДС, член 168 от нея не допуска данъчнозадължено лице да се ползва от това освобождаване, като същевременно иска да му бъде признато право на приспадане (решение MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, т. 45).

- 39 Наистина, както отбелязва генералният адвокат в точка 37 от заключението си, когато данъчнозадължено лице е в такова положение, то трябва или да прилага националното освобождаване и да се откаже от правото на приспадане, или да начислява ДДС върху сделките си въз основа на правото на Съюза и след това да се ползва от възможността да приспада данъка по получени доставки.
- 40 Следователно на първия въпрос по дело C-144/13 трябва да се отговори, че член 168 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че когато предвиденото в националното право освобождаване от ДДС е несъвместимо с Директивата за ДДС, посоченият член 168 не допуска данъчнозадължено лице да се ползва от това освобождаване, като същевременно иска да му бъде признато право на приспадане.

*По втория въпрос по дело C-144/13, първия въпрос по дело C-154/13 и въпроса по дело C-160/13*

- 41 С втория въпрос по дело C-144/13, първия въпрос по дело C-154/13 и въпроса по дело C-160/13 запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали предвиденото в член 140, букви а) и б) и в член 143, буква а) от Директивата за ДДС освобождаване от ДДС се прилага при вътреобщностното придобиване и вноса на зъбни протези и дали, ако това е така, възможността да се ползва това освобождаване зависи от условието зъбните протези да са доставени от друга държава членка или от трета страна от зъболекар или зъботехник, или да са доставени на зъболекар или зъботехник, или това освобождаване зависи и от двете условия.
- 42 Следва да се отбележи, че членове 132, 140 и 143 от Директивата за ДДС са част от режима на освобождаванията, предвиден в дял IX от Директивата за ДДС, озаглавен „Освобождавания“. Тези разпоредби предвиждат механизъм за освобождаване за някои сделки с определени стоки, когато са налице определени условия.
- 43 Целта, преследвана с предвидените в член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС освобождавания, обаче е да се улесни достъпът до някои услуги, както и доставката на някои стоки, като се избегнат допълнителните разходи, които биха възникнали в резултат на облагането им с ДДС (вж. в този смисъл решения Комисия/Германия, C-287/00, EU:C:2002:388, т. 47 и MDDP, EU:C:2013:778, т. 26).
- 44 Според постоянната съдебна практика тези освобождавания са самостоятелни понятия от правото на Съюза, чиято цел е да се избегнат различията при прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (вж. по-специално решения СРР, C-349/96, EU:C:1999:93, т. 15 и Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, т. 23).
- 45 Следва да се припомни освен това, че целта на член 132 от Директивата за ДДС е освобождаването от ДДС на някои дейности от обществен интерес. Тази разпоредба обаче не изключва прилагането на ДДС за всички дейности от обществен интерес, а единствено за тези, които са изброени и описани много подробно в текста (решение Institute of the Motor Industry, C-149/97, EU:C:1998:536, т. 18).
- 46 Целта на освобождаването на доставката на зъбни протези от зъболекари и зъботехници е да гарантира, че доставката на стоки, свързани със здравето, няма да бъде недостъпна поради увеличаване на цената на тези стоки, ако доставката им се облага с ДДС (вж. относно член 13, А, параграф 1, буква б) от Шеста директива, възпроизведен в член 132, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, решение Комисия/Франция, C-76/99, EU:C:2001:12, т. 23).
- 47 Колкото до член 140, буква а) от Директивата за ДДС, той задължава държавите членки да освобождават вътреобщностните придобивания на стоки, чиято доставка от данъчнозадължени лица във всички случаи би била освободена от ДДС на тяхната съответна територия.

- 48 В самото начало следва да се отбележи, както подчертава генералният адвокат в точка 45 от заключението си, че формулировката „на тяхната съответна територия“ се отнася за държавата членка на вноса. Това се установява при сравнение с разпоредби като член 88, член 207 или член 214, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, които съдържат същата формулировка.
- 49 Затова, за да се определи дали вътреобщностно придобиване на стоки е освободено от ДДС, следва да се провери дали доставката на тези стоки е освободена на територията на държавата членка по местоназначение.
- 50 По делата в главното производство вътреобщностните придобивания на зъбни протези биха могли да попадат в приложното поле на член 140, буква а) от Директивата за ДДС и поради това да се ползват от освобождаване, ако са освободени на територията на държавата членка по местоназначение. Тъй като член 132, параграф 1, буква д) от тази директива задължава държавите членки да освобождават доставката на зъбни протези, осъществявана от зъболекари и зъботехници, доставката на тази стока на територията на държава членка непременно ще бъде освободена, след като държавата членка не е приложила предвидената в член 370 от Директивата за ДДС преходна уредба.
- 51 Така вътреобщностните придобивания на зъбни протези, осъществени от зъболекарите и зъботехниците, попадат в приложното поле на член 140, буква а) от Директивата за ДДС.
- 52 Следва също да се отбележи, че освобождаването на крайния внос на стоки, предвидено в член 143, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, очевидно е заимствано от член 140, буква а) от тази директива, като разликата между двата текста е в това, че сделките, за които е предвидено освобождаването, са краен внос на стоки.
- 53 Наистина, за да се определи дали внос на стоки е освободен от ДДС, трябва да се провери дали доставката на тези стоки е освободена на територията на държавата членка по местоназначение. Действително от текста на посочените разпоредби се установява, че законодателят на Съюза е предвидил един и същ механизъм за член 140, буква а) и за член 143, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС.
- 54 От това следва, че тези разпоредби трябва да се тълкуват по един и същ начин.
- 55 Тъй като критерият е наличието на освобождаване на доставката на стоките в държавата членка по местоназначение, когато става въпрос за зъбните протези, следва да се вземе предвид освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС, при същите условия както за член 140, буква а) от нея. Така крайният внос на зъбни протези, осъществен от зъболекарите и зъботехниците, попада в приложното поле на член 143, параграф 1, буква а) от тази директива.
- 56 Що се отнася до член 140, буква б) от Директивата за ДДС, за да се определи дали вътреобщностно придобиване на стоки може да се ползва от освобождаване в дадена държава членка, е достатъчно да се провери дали крайният внос на същите стоки на територията на тази държава членка е освободен на основание член 143, параграф 1, буква а) от тази директива.
- 57 За да се отговори на въпроса за условията, необходими за да се ползва освобождаването, следва да се отбележи, че от самия текст на член 132, параграф 1, буква д) от Директивата за ДДС следва, че то е възможно, при условие че зъбните протези са доставени от зъболекари или зъботехници.

58 Поради това на втория въпрос по дело C-144/13, на първия въпрос по дело C-154/13, а също и на въпроса по дело C-160/13, следва да се отговори, че член 140, букви а) и б) и член 143, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че предвиденото в тях освобождаване от ДДС се прилага по отношение на вътреобщностното придобиване и на окончателния внос на зъбни протези, доставяни от зъболекарите и зъботехниците, когато държавата членка на доставката или на вноса не е приложила предвидената в член 370 от тази директива преходна правна уредба.

*По втория въпрос по дело C-154/13*

59 С втория въпрос по дело C-154/13 запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 140, букви а) и б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаването от ДДС, предвидено в тази разпоредба, се прилага и в случаите, когато вътреобщностното придобиване на зъбни протези е от държава членка, която е приложила предвидения в член 370 от Директивата за ДДС дерогационен и преходен режим.

60 Следва да се припомни, че общностният режим на ДДС е резултат от постепенна хармонизация на националните законодателства в рамките на членове 113 ДФЕС и 115 ДФЕС. Както Съдът многократно е констатирал, по начина, по който е осъществена от последователните директиви, и по-специално от Шеста директива, тази хармонизация все още е само частична (решения *ORO Amsterdam Beheer* и *Concerto*, C-165/88, EU:C:1989:608, т. 21 и *Eurodental*, C-240/763, EU:C:2006:763, т. 50).

61 Наистина, по силата на член 370 от Директивата за ДДС държавите членки могат да продължат да прилагат някои разпоредби от националното си законодателство, предхождащи по време тази директива, които без посочената разпоредба щяха да бъдат несъвместими с нея (вж. в този смисъл решения *Idéal tourisme*, C-36/99, EU:C:2000:405, т. 38 и *Eurodental*, EU:C:2006:763, т. 51).

62 Така от отговора на втория въпрос по дело C-144/13, на първия въпрос по дело C-154/13 и на въпроса по дело C-160/13 следва, че за да се определи дали вътреобщностно придобиване на зъбни протези може да се ползва от освобождаване, трябва да се провери дали доставката или вносът на същите стоки е освободена/освободен на територията на държавата членка по местоназначение. От това следва, че критерият е приложимият в държавата членка по местоназначение режим.

63 Когато тази държава не е приложила предвидения в член 370 от Директивата за ДДС дерогационен и преходен режим и поради това прилага освобождаването, предвидено в член 132, параграф 1, буква д) от тази директива, предвидените в член 140, букви а) и б) от посочената директива освобождавания също ще се прилагат. Това е така независимо дали държавата членка по произход използва този предвиден в член 370 от Директивата за ДДС дерогационен и преходен режим.

64 Следователно на втория въпрос по дело C-154/13 следва да се отговори, че член 140, букви а) и б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че посоченото в тази разпоредба освобождаване от ДДС се прилага също и когато вътреобщностното придобиване на зъбни протези е от държава членка, която е приложила предвидения в член 370 от Директивата за ДДС дерогационен и преходен режим.

## По съдебните разноси

<sup>65</sup> С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

- 1) Член 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2007/75/ЕО на Съвета от 20 декември 2007 г., трябва да се тълкува в смисъл, че когато предвидено в националното право освобождаване от данък върху добавената стойност е несъвместимо с Директива 2006/112, изменена с Директива 2007/75, посоченият член 168 не допуска данъчнозадължено лице да се ползва от това освобождаване, като същевременно иска да му бъде признато право на приспадане.
- 2) Член 140, букви а) и б) и член 143, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112, изменена с Директива 2007/75, трябва да се тълкуват в смисъл, че предвиденото в тях освобождаване от данък върху добавената стойност се прилага по отношение на вътреобщностното придобиване и на окончателния внос на зъбни протези, доставяни от зъболекарите и зъботехниците, когато държавата членка на доставката или на вноса не е приложила предвидената в член 370 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2007/75, преходна правна уредба.
- 3) Член 140, букви а) и б) от Директива 2006/112, изменена с Директива 2007/75, трябва да се тълкува в смисъл, че посоченото в тази разпоредба освобождаване от данък върху добавената стойност се прилага също и когато вътреобщностното придобиване на зъбни протези е от държава членка, която е приложила предвидения в член 370 от тази директива дерогационен и преходен режим.

Подписи