



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS  
JULIANE KOKOTT IŠVADA,  
pateikta 2014 m. rugsėjo 4 d.<sup>1</sup>

**Sujungtos bylos C-144/13, C-154/13 ir C-160/13**

**VDP Dental Laboratory NV**

**prieš**

**Staatssecretaris van Financiën,**

**Staatssecretaris van Financiën**

**prieš**

**X BV**

**ir**

**Staatssecretaris van Financiën**

**prieš**

**Nobel Biocare Nederland BV**

(Hoge Raad der Nederlanden (Nyderlandų Karalystė) pateiktas prašymas

**priimti prejudicinį sprendimą)**

„Mokesčių teisė — Pridėtinės vertės mokestis — Prekių įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimas — Direktyvos 2006/112/EB 140 straipsnio a ir b punktai — Importo neapmokestinimas — Direktyvos 2006/112/EB 143 straipsnio a punktas — Neapmokestinimo taikymas pagal Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies e punktą neapmokestinamo dantų protezų tiekimo atveju — Perkant sumokėto mokesčio atskaita — Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 2 dalies a punktas — Tiesioginis veikimas — Teisė į perkant sumokėto mokesčio atskaitą sandorių, valstybėje narėje neapmokestintų pažeidžiant Sąjungos teisę, atveju“

### I – Įžanga

1. Teisingumo Teismui dar kartą<sup>2</sup> tenka nagrinėti dantų protezų apmokestinimo PVM klausimą. Atsakyti į jį nėra paprasta, nes dantų protezų tiekimas tam tikrais atvejais neapmokestinamas, tačiau kai kurios valstybės narės vis dar tebetaiko pereinamojo laikotarpio nuostatas ir apmokestina bet kokių dantų protezų tiekimą.

2. Šių reglamentavimo ypatumų poveikį PVM atskaitai ir įvairių valstybių narių dantų protezų tiekėjų konkurencijos sąlygoms Teisingumo Teismas jau nagrinėjo Sprendime *Eurodental*<sup>3</sup>. Šiuose prašymuose priimti prejudicinį sprendimą taip pat kalbama apie konkurencijos sąlygas, bet ši kartą klausama apie prekių įsigijimo Bendrijos viduje ir importo iš trečiųjų šalių neapmokestinimą. Kol kas dar nėra išaiškinta, ar jis gali būti taikomas dantų protezų tiekimui.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — Žr. sprendimus *Eurodental* (C-240/05, EU:C:2006:763) ir *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792).

3 — Sprendimas *Eurodental* (EU:C:2006:763).

3. Be to, Teisingumo Teismas, tęsdamas savo Sprendimu *VDP Dental Laboratory*<sup>4</sup> pradėtą praktiką, turės išnagrinėti pažeidžiant Sąjungos teisę taikyto neapmokestinimo pasekmes teisei į atskaitą. Tiesa, šiuo atžvilgiu į visus klausimus, ko gero, yra atsakyta neseniai priimtame Sprendime *MDDP*<sup>5</sup>.

## II – Teisinis pagrindas

### A – Sąjungos teisė

4. Pagrindinės bylos susijusios su PVM rinkimu 2006 ir 2008 m. Todėl nagrinėjamu atveju reikia atsižvelgti ir į 2006 m. galiojusios redakcijos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas<sup>6</sup> (toliau – Šeštoji direktyva), ir į 2007 m. sausio 1 d. įsigaliojusią 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos<sup>7</sup> (2008 m. galiojusi redakcija, toliau – PVM direktyva). Todėl toliau, priklausomai nuo nagrinėjamo laikotarpio, cituojamos arba PVM direktyvos redakcijos, arba Šeštosios direktyvos redakcijos nuostatos.

### Apmokestinimo momentai

5. Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinami šie sandoriai:

- „a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
- b) prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:
  - i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, <...> kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, <...> <...>
- c) <...>
- d) prekių importas.“

6. PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje „prekių tiekimas“ apibrėžiamas kaip „teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“.

7. PVM direktyvos 20 straipsnio pirmoje pastraipoje „prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ apibrėžiamas kaip „teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjantiems asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu“.

8. „Prekių importas“, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 30 straipsnio pirmą pastraipą, – tai „[p]rekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip nustatyta Sutarties 24 straipsnyje, įvežimas į Bendriją“.

4 – Sprendimas *VDP Dental Laboratory* (EU:C:2006:792).

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

6 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

7 – OL L 347, p. 1.

### *Dantų protezų neapmokestinimas*

9. Pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių:

„dantų technikų, kai jie vykdo savo profesinę veiklą, vykdom[o] paslaugų teikim[o] ir dantų protezų tiekim[o], kai jį vykdo dantų gydytojai ir dantų technikai.“

10. Tačiau PVM direktyvos XIII antraštinės dalies 1 skyriaus „Iki galutinių procedūrų priėmimo taikomos nukrypti leidžiančios nuostatos“ 1 skirsnyje („Nukrypti leidžiančios nuostatos valstybėms, kurios 1978 m. sausio 1 d. buvo Bendrijos narės“) yra numatyta išimtis. Į šį skyrių įeinančiame 370 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės, kurios 1978 m. sausio 1 d. apmokestino X priedo A dalyje išvardintus sandorius, tuos sandorius gali ir toliau apmokestinti.“

11. X priedo A dalies 1 punkte minimas „[p]aslaugų, kurias teikia dantų technikai profesinės veiklos metu, teikimas ir dantų gydytojų bei dantų technikų atliekamas dantų protezų tiekimas“.

### *Prekių įsigijimo Bendrijos viduje ir importo neapmokestinimas*

12. Be to, pagal PVM direktyvos 140 straipsnį valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių:

- a) prekių įsigijim[o] Bendrijos viduje, kai apmokestinamųjų asmenų vykdomas jų tiekimas visais atvejais būtų neapmokestinamas jų atitinkamoje teritorijoje;
- b) prekių įsigijim[o] Bendrijos viduje, kai jų importas visais atvejais būtų neapmokestinamas pagal 143 straipsnio a, b, c ir e–l punktus;

<...>“

13. Pagal PVM direktyvos 143 straipsnio a punktą valstybės narės PVM neapmokestina šių importo iš trečiųjų šalių sandorių, pagal kuriuos:

„galutinai importuojamos prekės, kurių tiekimas, vykdomas apmokestinamojo asmens, visais atvejais būtų neapmokestinamas jų atitinkamoje teritorijoje.“

### *Prekių tiekimo Bendrijos viduje ir eksporto neapmokestinimas*

14. Tarptautinio prekių tiekimo Sąjungos viduje, susijusio su prekių įsigijimu Bendrijos viduje, neapmokestinimas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje reglamentuojamas taip:

„Valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, į kitą valstybę narę nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

15. Dėl eksporto PVM direktyvos 146 straipsnyje panašiai numatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

- a) prekių tiekimas, kai jas pardavėjas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų arba tai atlikta jo vardu;
- b) prekių tiekimas, kai jų atitinkamoje teritorijoje neįsisteigęs prekes įsigyjantis asmuo jas išsiuntė ar išgabeno į paskirties vietą už Bendrijos ribų <...>;

<...>“

*Teisė į atskaitą*

16. Apmokestinamojo asmens teisė į 2006 m. mokestiniu laikotarpiu už įsigytas prekes ar paslaugas (toliau – pirkimo sandoriai) sumokėto PVM atskaitą buvo reglamentuojama Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 1 ir 2 dalyse:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

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

- a) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė / suteikė ar dar pateiks / suteiks kitas apmokestinamas asmuo;
- b) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas į šalies teritoriją prekes;
- c) <...>
- d) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti pagal 28a straipsnio 1 dalies a punktą.

3. Valstybės narės taip pat suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti ar susigrąžinti šio straipsnio 2 dalyje nurodytą pridėtinės vertės mokestį tiek, kiek prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

<...>

- b) sandoriai, kuriems taikoma išimtis pagal <...> 15 straipsnį <...> arba 28c straipsnio A ir C punktus;

<...>“

17. Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 1 dalies a punkte reglamentuojamas prekių įsigijimo Bendrijos viduje pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį apmokestinimo momentas<sup>8</sup>. Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje reglamentuojamas šiuo metu PVM direktyvos 146 straipsnyje<sup>9</sup> numatytas eksporto neapmokestinimas. Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A skirsnyje buvo reglamentuojamas prekių tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas, šiuo metu reglamentuojamas PVM direktyvos 138 straipsnyje<sup>10</sup>.

8 — Žr. šios išvados 5 punktą.

9 — Žr. šios išvados 15 punktą.

10 — Žr. šios išvados 14 punktą.

18. Atskaitą reglamentuojančias Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 1–3 dalis atitinka PVM direktyvos 167 ir 168 straipsniai.

B – *Nacionalinė teisė*

19. Nyderlandų teisėje egzistavo minėtasias Sąjungos teisės nuostatas iš esmės atitinkančios normos.

20. Tiesa, dantų protezų neapmokestinimą reglamentuojantis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktas dar 2006 m., pažeidžiant Sąjungos teisę<sup>11</sup>, Nyderlandų 1968 m. PVM įstatymo (*Wet op de omzetbelasting*) 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunkčiu buvo perkeltas į nacionalinę teisę nustatant, kad dantų protezų tiekėjas neprivalo būti nei dantų gydytojas, nei dantų technikas.

### III – Pagrindinės bylos

21. Visos pagrindinės bylos susijusios su Nyderlandų apmokestinamaisiais asmenimis, kurie užsako pagaminti dantų protezus užsienyje ir (arba) perparduoda juos kaip tarpininkai arba naudoja juos savo, kaip dantų gydytojų, veikloje. Ginčai visose pagrindinėse bylose vyksta dėl to, ar dantų protezų pirkimas iš užsienio yra neapmokestinamas PVM.

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

22. Byla C-144/13 susijusi su Nyderlandų bendrove *VDP Dental Laboratory NV* (toliau – VDP). Gavusi dantų gydytojų užsakymus, ji užsakydavo pagaminti dantų protezus užsienyje (ir Sąjungoje, ir už jos ribų) esančiose dantų technikos laboratorijose. Ginčas pagrindinėje byloje vyksta dėl Nyderlanduose VDP susidariusio PVM įsiskolinimo už 2006 m. pirmąjį ketvirtį ir 2008 m. trečiąjį ketvirtį.

23. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, 2006 m. VDP dar nebuvo galima laikyti dantų technikų laboratorija ir neapmokestinti pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą. Tiesa, remdamasi Nyderlandų PVM įstatymo 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunkčiu, ji vis tiek traktavo savo dantų protezų tiekimą kaip neapmokestinamą. Tuo pat metu ji, nepaisydama to, kad nemokėjo PVM, pareiškė teisę į pirkimo sandorių metu sumokėto PVM atskaitą – šikart remdamasi Sąjungos teise. Tačiau Nyderlandų mokesčių administratorius neleido VDP atskaityti PVM.

24. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nuo 2008 m. VDP yra dantų technikas ir gali būti neapmokestinama PVM pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą. VDP traktavo savo dantų protezų tiekimą kaip neapmokestinamą ir nesiekė atskaityti PVM. Bet ji taip pat nenori, kad iš užsienio įsigyti dantų protezai būtų apmokestinami kaip įsigyti Bendrijos viduje ar importuoti iš trečiųjų šalių. VDP manymu, šiuo atžvilgiu ji gali pasinaudoti PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte arba 143 straipsnio a punkte reglamentuojamu neapmokestinimu.

B – *Byla C-154/13 (X)*

25. Ginčas pagrindinėje byloje C-154/13 vyksta dėl Nyderlanduose susidariusio X PVM įsiskolinimo už pirmuosius tris 2008 m. ketvirčius. Šiuo laikotarpiu X vertėsi dantų gydytojo praktika. Šioje šalyje ji sudarydavo sandorius, kurie pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą nebuvo apmokestinami PVM, todėl ji neturėjo teisės į atskaitą.

11 — Žr. Sprendimą *VDP Dental Laboratory* (EU:C:2006:792).

26. Darbui reikalingus dantų protezus X įsigydavo iš Vokietijoje įsikūrusio dantų techniko. X mano, kad dėl šio įsigijimo Bendrijos viduje ji gali pasinaudoti PVM direktyvos 140 straipsniu ir nemokėti PVM. Tačiau Nyderlandų mokesčių administratorius šį neapmokestinimą laiko netaikytinu, be kita ko, ir dėl to, kad Vokietijoje, kitaip nei Nyderlanduose, dantų protezų tiekimas pagal 370 straipsnį, taikomą kartu su X priedo A dalies 1 punktu, nėra neapmokestinamas PVM.

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

27. Trečioje byloje ginčas vyksta dėl Nyderlandų bendrovės *Nobel Biocare Nederland BV* (toliau – *Nobel*) PVM įsiskolinimo už 2008 m. gruodžio mėn. Šiuo laikotarpiu *Nobel* tiekė dantų protezus Nyderlanduose esančioms dantų technikos laboratorijoms. Šiuos dantų protezus *Nobel* užsakydavo iš savo patronuojančiosios bendrovės, įsikūrusios Švedijoje.

28. Nyderlandų mokesčių administratorius *Nobel* iš Švedijos įsigytus dantų protezus apmokestino PVM kaip įsigijimą Bendrijos viduje. Tačiau *Nobel* mano, kad turi būti taikomas PVM direktyvos 140 straipsnio a punktas ir jie neturi būti apmokestinami PVM.

#### IV – Procesas Teisingumo Teisme

29. Pagrindines bylas nagrinėjantis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas), vadovaudamasis SESV 267 straipsniu, 2013 m. kovo 21, 27 ir 28 d. pateikė Teisingumo Teismui tris prašymus priimti prejudicinį sprendimą su iš viso penkiais klausimais. Prejudiciniai klausimai susiję su dviem skirtingomis sritimis.

30. Pirmą, byloje C-144/13 (*VDP Dental Laboratory*) prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas užduoda klausimą dėl teisės į atskaitą už 2006 m. mokesčių laikotarpį:

Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalys aiškintinos taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę į atskaitą pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalis, jeigu pagal nesuderinamą su direktyva nacionalinės teisės nuostatą numatytas atleidimas nuo mokesčio (ir todėl negalima pasinaudoti teise į atskaitą)?

31. Antra, visose trijose bylose kyla klausimas dėl įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimo:

Ar PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad šiose nuostatose įtvirtintas neapmokestinimas PVM netaikomas dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje? Jei ne, ar neapmokestinimas priklauso nuo to, kad dantų protezus iš užsienio tiekė dantų gydytojas arba dantų technikas ir (arba) dantų protezai iš užsienio buvo tiekti dantų gydytojui arba dantų technikui?

32. Byloje C-144/13 (*VDP Dental Laboratory*) šis prejudicinis klausimas išplečiamas: klausama ir dėl PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto, kuriame reglamentuojamas importo iš trečiųjų šalių neapmokestinimas, aiškinimo.

33. Be to, byloje C-154/13 (*X*) šis prejudicinis klausimas papildomas taip:

Jeigu PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktuose nustatytas neapmokestinimas PVM (pirmajame klausime nustatytomis sąlygomis arba be jų) taikomas dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje, ar neapmokestinimas taikomas ir tokiose valstybėse narėse, kaip Nyderlandai, kurie jau laikėsi neapmokestinimo pagal PVM direktyvos 132 straipsnį, dantų protezų, kurių kilmės šalis yra valstybė narė, pasinaudojusi PVM direktyvos 370 straipsnyje nustatyta nukrypstančiu ir pereinamojo laikotarpio režimu, įsigijimui Bendrijos viduje?

34. Po to, kai bylos buvo sujungtos tam, kad būtų vykdomas bendras procesas ir priimtas bendras sprendimas, rašytines pastabas pateikė VDP, *Nobel*, Estijos Respublika, Nyderlandų Karalystė ir Europos Komisija. 2014 m. gegužės 19 d. surengtame posėdyje dalyvavo *Nobel*, Nyderlandų Karalystė ir Komisija.

## V – Teisinis vertinimas

### A – Dėl teisės į atskaitą

35. Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-144/13 motyvų, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prejudiciniu klausimu dėl teisės į atskaitą iš esmės klausia, ar apmokestinamasis asmuo, remdamasis Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsniu, gali pasinaudoti teise į atskaitą net ir tuomet, jei neapskaičiavo mokesčio už savo sandorius, nes nacionalinės teisės aktuose, pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, yra numatyta tokių sandorių neapmokestinti.

36. Šis klausimas jau buvo nagrinėjamas byloje C-319/12 (*MDDP*), kurioje kalbėta apie PVM direktyvos aiškinimą ir kurioje sprendimas priimtas jau po to, kai buvo gautas šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą.

37. Sprendime *MDDP* Teisingumo Teismas konstatavo, kad PVM direktyvos 168 straipsnyje apmokestinamajam asmeniui neleidžiama pasinaudoti neapmokestinimu, numatytu nacionalinėje teisėje, bet nesuderinamu su PVM direktyva, ir šiuo atžvilgiu pretenduoti į teisę į atskaitą<sup>12</sup>. Tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo gali arba laikytis nacionalinės teisės aktų ir pasinaudoti juose numatytu neapmokestinimu, netekdamas teisės į atskaitą, arba, vadovaudamasis Sąjungos teise, apskaičiuoti nuo savo sandorių PVM ir tuomet įgyti teisę į atskaitą.

38. Kadangi nė vienas iš šios bylos dalyvių nepateikė argumentų, kurie nebūtų jau aptarti nagrinėjant bylą *MDDP*<sup>13</sup>, nėra jokio pagrindo kvestionuoti Sprendimo *MDDP* išvalgų.

39. Priesti prie šios išvados galima ir nepaisant Komisijos per teismo posėdį išsakytų argumentų, kad šios bylos aplinkybės esą skiriasi nuo bylos *MDDP* aplinkybių, nes VDP tenka prašyti teisės į atskaitą *ex post*. Komisija teisi teigdama, kad VDP susiduria su problema – ji iš savo pirkėjų turi *ex post* gauti kainą su PVM, nes, norėdama pasinaudoti teise į atskaitą, pirmiausia privalo apskaičiuoti mokesťį nuo sandorių, kuriuos traktavo kaip neapmokestinamus. Tačiau dar nagrinėjant bylą *MDDP* esu atkreipusi dėmesį į tai, kad apmokestinamasis asmuo tam tikromis aplinkybėmis gali reikalauti iš atitinkamos valstybės narės žalos atlyginimo, jei neturi galimybių *ex post* apskaičiuoto PVM perkelti savo pirkėjams<sup>14</sup>.

40. Taigi į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnis nesuteikia teisės į atskaitą apmokestinamajam asmeniui, kuris neapskaičiavo mokesčio nuo savo sandorių, nes nacionalinės teisės aktuose, pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, yra numatyta tokių sandorių neapmokestinti.

12 — Sprendimas *MDDP* (EU:C:2013:778, 45 punktas).

13 — Žr. mano išvadą byloje *MDDP* (EU:C:2013:421, 37–51 punktai).

14 — Žr. mano išvadą byloje *MDDP* (EU:C:2013:421, 72 punktą).

*B – Dėl PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktuose ir 143 straipsnio a punkte numatyto neapmokestinimo*

41. Kalbėdamas apie prekių įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimą pagal PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktus ir prekių importo iš trečiųjų šalių neapmokestinimą pagal 143 straipsnio a punktą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar neapmokestinimas taikomas dantų protezams ir jei taip, kokiomis sąlygomis. Abiejose nuostatose šis neapmokestinimas siejamas su tuo, ar jis būtų taikomas ir tuo atveju, jei tai būtų prekės tiekimas šalies viduje.

42. Dantų protezų tiekimas šalies viduje neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą. Tiesa, šis neapmokestinimas taikomas tik tuomet, jei tiekimą vykdo dantų gydytojas arba dantų technikas. Bet PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktuose ir 143 straipsnio a punkte nustatyta, kad, norint, jog prekių įsigijimas Bendrijos viduje arba importas iš trečiųjų šalių nebūtų apmokestintas, būtina, kad tiekimas šalies viduje „visais atvejais“ būtų neapmokestinamas. Todėl Nyderlandų Karalystė, kitaip nei kiti bylos dalyviai, laikosi nuomonės, kad PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktai ir 143 straipsnio a punktas dantų protezams netaikomi.

43. Manau, į šį klausimą reikia atsakyti labai detalai. Kaip paaiškinsiu toliau, PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatytas dantų protezų importo iš trečiųjų šalių neapmokestinimas netaikomas (žr. toliau 1 skirsnį). Tas pats galioja ir PVM direktyvos 140 straipsnio b punktui (žr. toliau 2 skirsnį). Tačiau 140 straipsnio a punkte numatytą neapmokestinimą reikia vertinti kitaip: jis PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte nustatytomis sąlygomis galioja ir dantų protezams įsigyti Bendrijos viduje (žr. toliau 3 skirsnį). Šiuo atžvilgiu nieko nekeičia ir tai, kad prekės kilmės valstybė narė, pasinaudodama 370 straipsnio pereinamojo laikotarpio nuostata, taikoma kartu su X priedo A dalies 1 punktu, netaiko PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatyto neapmokestinimo (žr. toliau 4 skirsnį).

1. Prekių importo neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 143 straipsnio a punktą

44. PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte nustatyta, kad valstybės narės PVM neapmokestina galutinai importuojamų prekių, „kurių tiekimas, vykdomas apmokestinamojo asmens, visais atvejais būtų neapmokestinamas jų atitinkamoje teritorijoje“.

45. Formuliuotė „jų atitinkamoje teritorijoje“ taikoma atitinkamai importo valstybei narei. Tai rodo palyginimas su tokiomis nuostatomis, kaip nurodytos PVM direktyvos 88 straipsnyje, 207 straipsnyje arba 214 straipsnio 1 dalies a punkte, kuriose yra ta pati formuliuotė. Todėl, kaip teisingai pabrėžė VDP, prekės tiekimas turi būti neapmokestinamas paskirties valstybėje narėje, t. y. valstybėje narėje, į kurią prekė importuojama.

46. PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte esanti formuliuotė „visais atvejais“ rodo, kad importuojamos prekės tiekimas niekada neturi būti apmokestinamas, vadinasi, nepriklausomai nuo tolesnių sąlygų. Tačiau jei prekės tiekimas neapmokestinamas tik esant papildomoms sąlygoms, kaip antai nagrinėjamu atveju PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkto sąlygoms, susijusioms su tiekėjo savybėmis, tam tikros prekės tiekimas nėra neapmokestinamas „visais atvejais“.

47. PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto genezė patvirtina šią nuostatos teksto interpretaciją. PVM direktyvos 143 straipsnio a punktą atitiko Šeštosios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktas. Pagal jį neapmokestinamos buvo importuojamos prekės, „kurios bet kuriuo atveju, jei jas tiektų apmokestinamasis asmuo šalies viduje, būtų atleistos nuo mokesčio“. Šeštosios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punktas savo ruožtu grindžiamas Komisijos pasiūlymo<sup>15</sup> 15 straipsnio 1 punktu. Kitaip nei

15 — 1973 m. birželio 20 d. Tarybos šeštosios direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas pasiūlymas (COM(73) 950 galutinis).



vėliau Tarybos priimtame Šeštosios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte, Komisijos pasiūlymo 15 straipsnio 1 punkte dar būta aiškios nuorodos į atskirus nacionaliniu lygmeniu taikomus neapmokestinimo atvejus. Ši nuoroda, išskyrus vieną išimtį<sup>16</sup>, apėmė išimtinai neapmokestinimo atvejus, kurie priklausė nuo tiekimo objekto ir buvo taikomi nepriklausomai nuo tolesnių sąlygų. Nuoroda į dantų protezų, kuriuos tiekia dantų gydytojai ir dantų technikai, neapmokestinimą<sup>17</sup> nebuvo daroma.

48. Tai, kad neapmokestinimas Šeštosios direktyvos 14 straipsnio 1 dalies a punkte galiausiai visgi buvo suformuluotas kitaip, geriausiai galima paaiškinti tuo, kad vienintelis neapmokestinimas, į kurį Komisijos pasiūlymo 15 straipsnio 1 punkte buvo daryta nuoroda ir kuris buvo susietas su kitomis sąlygomis, o ne tik su tiekimo objektu, į priimtą direktyvą nebuvo įtrauktas. Todėl suprantama, kad nuoroda į neapmokestinimo atvejus, kurie turėjo būti taikomi nepriklausomai nuo tolesnių sąlygų, buvo apibendrinta formuluote „visais atvejais“.

49. Aiškinant sisteminiu būdu daroma ta pati išvada. 143 straipsnio k punkte reglamentuojamas sandorių, pagal kuriuos „auksą importuoja centriniai bankai“, neapmokestinimas. PVM direktyvos 152 straipsnyje numatyta, kad valstybės narės neapmokestina „aukso tiekimo centriniams bankams“. Taigi tai neapmokestinimas, taikomas aukso tiekimui ne visais atvejais, o tik tuomet, kai jis tiekiamas tam tikram gavėjui – centriniam bankui. Jei interpretuotume PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatytą neapmokestinimą taip, kad jis taikomas bet kokiam nustatytas sąlygas atitinkančiam prekių tiekimui, tai reikštų, kad centrinių bankų importuojamas auksas neapmokestinamas vadovaujantis jau šia nuostata, taikoma kartu su PVM direktyvos 152 straipsniu. Tai numatantis PVM direktyvos 143 straipsnio k punktas būtų visiškai nereikalingas.

50. Galiausiai ir iš PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatyto neapmokestinimo tikslo neišplaukia jokių argumentų, kurie leistų aiškinti jo taikymo sritį plačiau.

51. Komisija, dar Šeštosios direktyvos pasiūlyme konstatavusi, kad šiam neapmokestinimui „specialūs paaiškinimai nereikalingi“<sup>18</sup>, šiame procese aiškino, kad juo siekiama, jog į tarptautinius ir nacionalinius sandorius būtų žiūrima vienodai. Iš pirmo žvilgsnio tai atrodo suprantama. Tačiau, įsigilinus į PVM atskaitos pasekmes tiekimo grandinei, apie vienodą požiūrį dėl galutinio rezultato kalbėti nebegalima.

52. Jei į atskaitą tiekimo grandinėje neatsižvelgiama, PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatytas neapmokestinimas taikomas per plačiai ir reiškia, kad įsigyjant prekę prievolės mokėti PVM neatsiranda, nesvarbu, ar prekė įsigijama šalies viduje, ar iš trečiosios šalies. Tai pasiekama išplečiant tiekimui šalies viduje taikomą neapmokestinimą ir taikant jį ir importui iš trečiųjų šalių.

53. Bet jei į tiekėjo teisę į atskaitą atsižvelgiama, viskas atrodo kitaip. Jei prekės tiekimas šalies viduje neapmokestinamas, tai rodo, kad tiekėjas pagal PVM direktyvos 168 straipsnį<sup>19</sup> neturi teisės į sumokėto už paslaugas, kurias įsigijo turėdamas tikslą pagaminti prekę, mokesčio atskaitą. Taigi už šias prieš tai įsigytas paslaugas sumokėtas neatskaitomas PVM galutinai padidina prekės tiekimo kainą, nes išauga jos gamybos sąnaudos.

16 — Žr. Šeštosios direktyvos pasiūlymo (minėtas 15 išnašoje) 14 straipsnio B skirsnio c punktą, remiantis kuriuo neapmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas „institucijoms, kurios yra atsakingos už kapinių, kapų ir paminklų kare žuvusiems statybą, pastatymą ir priežiūrą“; žr. ir dabartinės PVM direktyvos X priedo B dalies 6 punktą.

17 — Šeštosios direktyvos pasiūlymo (minėtas 15 išnašoje) 14 straipsnio A skirsnio 1 dalies e punktas.

18 — Šeštosios direktyvos pasiūlymas (minėtas 15 išnašoje), p. 17.

19 — Arba Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 2 dalis.

54. Tačiau prekės importo iš trečiosios šalies atveju paprastai yra kitaip. Tokiu atveju tiekėjas, trečiosios šalies rezidentas, turi teisę į pirkimo mokesčio atskaitą. Pagal tarptautinę mokesinę praktiką eksportuojamos prekės PVM neapmokestinamos. Eksperto iš Sąjungos atveju tai pasiekama neapmokestinant eksporto (PVM direktyvos 146 straipsnis) ir kartu suteikiant teisę į atskaitą (PVM direktyvos 169 straipsnio b punktas)<sup>20</sup>.

55. Vadinas, jei tarptautinių sandorių atveju tiekėjo teisė į atskaitą paprastai egzistuoja, o nacionalinių sandorių atveju ne, PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatytas neapmokestinimas suteikia prekėms iš trečiųjų šalių konkurencinį pranašumą. Todėl Nyderlandų Karalystė teisingai atkreipė dėmesį į tai, kad nagrinėjamu atveju, jei PVM direktyvos 143 straipsnio a punktas būtų taikomas ir dantų protezų importui iš trečiųjų šalių, tiekėjai iš trečiųjų šalių, priešingai nei atitinkamos šalies tiekėjai, galėtų tiekti dantų protezus visiškai be jokio PVM.

56. Tokio konkurencijos iškraipymo būtų galima išvengti tik tuomet, jei ir trečiojoje šalyje eksporto atvejais nebūtų suteikiama teisė į atskaitą. Tačiau kadangi taip nebus, bent šiek tiek sumažinti tiekėjų iš trečiųjų šalių konkurencinį pranašumą galima tik apmokestinant prekės importą. Apmokestinus importą, PVM teks mokėti ir už prekę, kilusią iš trečiosios šalies. Šis apmokestinimas PVM bus galutinis, jei įsigyjantis asmuo neturi teisės į atskaitą pagal PVM direktyvos 168 straipsnio e punktą<sup>21</sup>. Taip yra pirmiausia tuomet, kai įsigyjantis asmuo yra vartotojas arba perparduoda prekę šalies viduje be mokesčių. Taip yra ir visose trijose pagrindinėse bylose. Apmokestinamieji asmenys neturi teisės į atskaitą už įsigytus dantų protezus, nes jie pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą perparduoda juos be mokesčių.

57. Tiesa, PVM mokesčiai už prekes iš trečiųjų šalių paprastai bus didesnis nei PVM už šalies viduje tiekiamas prekes. PVM už šalies viduje tiekiamas prekes priklauso nuo prieš tai įsigytų paslaugų vertės<sup>22</sup>, o importas apmokestinamas pagal gatavų prekių vertę<sup>23</sup>. Vadinas, neleidžiant neapmokestinti importo pagal PVM direktyvos 143 straipsnio a punktą dantų protezų iš trečiųjų šalių konkurencinė padėtis paprastai pablogėja.

58. Taigi, kalbant apie importuojamas iš trečiųjų šalių prekes, kurių tiekimas paskirties valstybėje narėje yra neapmokestinamas, dėl konkurencijos tiek jų neapmokestinimas, tiek apmokestinimas yra neutralūs. Nei vienu, nei kitu būdu neįmanoma sudaryti vienodų konkurencijos sąlygų atitinkamos šalies prekėms ir prekėms iš trečiųjų šalių. Dėl konkurencijos neutralus sprendimas PVM direktyvoje negali būti rastas, nes jis suponuoja galimybę daryti įtaką trečiojoje šalyje esančio tiekėjo teisei į atskaitą<sup>24</sup>.

59. Atsižvelgiant į tai, reikėtų priminti nusistovėjusią teismo praktiką, pagal kurią Šeštojoje direktyvoje numatytus neapmokestinimo atvejus reikia aiškinti siaurai, nes jais nukrypstama nuo bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens prekių tiekimas ir paslaugos teikimas už atlygį<sup>25</sup>. Šis principas taikomas ir kalbant apie importo neapmokestinimo atvejus. Nagrinėjamu atveju siauras aiškinimas nepadarytų PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatyto neapmokestinimo neveiksmingo<sup>26</sup>, nes, kaip minėta, turint galvoje tiekėjo atskaitos pasekmes, vienodo požiūrio tikslas negali būti geriau pasiektas aiškinant nuostatą plačiai.

20 — Arba Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 3 dalies b punktas.

21 — Arba Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 2 dalies b punktas.

22 — Žr. PVM direktyvos 73 straipsnį.

23 — Žr. PVM direktyvos 85 straipsnį, kartu su 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (OL L 302, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 4 t., p. 307), 29 straipsniu.

24 — Žr. šios išvados 55 ir 56 punktus.

25 — Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262, 19 punktas) ir *Granton Advertising* (C-461/12, EU:C:2014:1745, 25 punktas).

26 — Dėl šio reikalavimo žr., pavyzdžiui, sprendimus *Dornier* (C-45/01, EU:C:2003:595, 42 punktas) ir *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, 27 punktas).

60. Galiausiai aiškinti jos plačiai neleidžia ir dideli praktinio pobūdžio sunkumai. Į šiuos sunkumus teisingai atkreipė dėmesį ir Nyderlandų Karalystė, ir Komisija. Jei PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatytas neapmokestinimas būtų aiškinamas plačiai, nagrinėjamu atveju, pavyzdžiui, kirtus sieną, kaskart reiktų įrodinėti, kad trečiojoje šalyje esantis pardavėjas yra dantų gydytojas arba dantų technikas. Tokių sunkumų išvengiama PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte numatytą neapmokestinimą taikant tik tuomet, kai importuojamos prekės tiekimas neapmokestinamas visada, vadinasi, remiantis tik pačios prekės savybėmis. Šias savybes, prekei kirtus sieną, paprastai nėra sudėtinga nustatyti.

61. Taigi pagal PVM direktyvos 143 straipsnio a punktą neapmokestinamos tik tos iš trečiųjų šalių importuojamos prekės, kurių tiekimas paskirties valstybėje narėje visada neapmokestinamas, t. y. nepriklausomai nuo jokių tolesnių sąlygų. Todėl į prejudicinį klausimą dėl PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto reikia atsakyti taip: šis neapmokestinimas dantų protezų importui netaikomas.

2. Įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 140 straipsnio b punktą

62. Toliau reikia išnagrinėti prekių įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimą, numatytą PVM direktyvos 140 straipsnio b punkte. Ši nuostata susijusi su neseniai nagrinėtu prekių importo neapmokestinimu, numatytu PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte. PVM direktyvos 140 straipsnio b punkte nustatyta, kad, be kita ko, neapmokestinamas „prekių įsigijimas Bendrijos viduje, kai jų importas visais atvejais būtų neapmokestinamas pagal 143 straipsnio a <...> punktą“.

63. Kadangi neapmokestinimas, į kurį daroma nuoroda, dantų protezų importui netaikomas<sup>27</sup>, dantų protezų įsigijimas Bendrijos viduje taip pat nėra neapmokestinamas pagal PVM direktyvos 140 straipsnio b punktą.

3. Įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimas pagal PVM direktyvos 140 straipsnio a punktą

64. Tačiau dantų protezų įsigijimas Bendrijos viduje galėtų būti neapmokestinamas esant PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte numatytioms sąlygoms. Pagal jas neapmokestinamos tos Bendrijos viduje įsigijamos prekės, kai apmokestinamųjų asmenų vykdomas jų tiekimas „visais atvejais“ yra neapmokestinamas paskirties valstybėje narėje.

65. Nors PVM direktyvos 140 straipsnio a punkto teksto formuluotės akivaizdžiai panašios į PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto, kuriame numatyta neapmokestinti prekių importo iš trečiųjų šalių, teksto formuluotės, aiškinti abiejų nuostatų tokiu pat būdu negalima. Veikiau dantų protezų įsigijimas Bendrijos viduje yra neapmokestinamas tuomet, kai juos tiekia dantų gydytojas arba dantų technikas<sup>28</sup>. Savo aiškinimą, kuris skiriasi nuo PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto aiškinimo ir kuriam pritaria VDP, *Nobel*, Estijos Respublika ir Komisija, grindžiu dviem motyvais.

66. Pirma, jei abi nuostatos būtų aiškinamos identiškai, PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte reglamentuojamas įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimas netektų bet kokio savarankiško turinio. Juk tokiu atveju jame nebūtų nieko naujo, kas dar nebūtų reglamentuota PVM direktyvos 140 straipsnio b punkte, kiek jame savo ruožtu daroma nuoroda į PVM direktyvos 143 straipsnio a punktą.

27 — Žr. šios išvados 44–61 punktus.

28 — Žr. mano išvadą byloje *VDP Dental Laboratory* (EU:C:2006:537, 44 punktą).

67. Antra, nuo PVM direktyvos 143 straipsnio a punkto aiškinimo besiskiriantį aiškinimą pagrindžia EB 90 ir 93 straipsniai (dabar – SESV 110 ir 113 straipsniai). Juk toks Sąjungos teisės aktas, kaip PVM direktyva, turi būti aiškinamas taip, kad atitiktų visą pirminę teisę<sup>29</sup>.

68. Pagal EB 90 straipsnį (dabar – SESV 110 straipsnis) valstybės narės neapmokestina kitų valstybių narių gaminių jokiais savo vidaus mokesčiais, didesniais už tuos, kuriais ji apmokestina panašius vietos gaminius. Ši nuostata skirta laisvam prekių judėjimui tarp valstybių narių įprastomis konkurencijos sąlygomis užtikrinti, draudžiant bet kokios formos protekcionizmą, kuris gali atsirasti dėl diskriminacinių vidaus mokesčių taikymo kitos valstybės narės kilmės produktams<sup>30</sup>.

69. Šis vienodų konkurencijos sąlygų užtikrinimas yra ir EB 93 straipsnio (dabar – SESV 113 straipsnis), kuriuo remiantis buvo priimta PVM direktyva, *ratio legis*. Šiame straipsnyje nustatyta, kad valstybių narių apyvartos mokesčių suderinimu siekiama užtikrinti, kad būtų sukurta ir imtų veikti vidaus rinka ir būtų išvengta konkurencijos iškreipimo.

70. Iš abiejų Sutarties nuostatų išplaukia, kad PVM direktyvos 140 straipsnio a punktas turi būti aiškinamas taip, kad užkirstų kelią valstybių narių konkurencijos iškreipimui. Šiuo atžvilgiu konkurencinė situacija Bendrijos viduje nuo konkurencinės situacijos, kai esama santykių su trečiosiomis šalimis, skiriasi dviem aspektais.

71. Viena vertus, neapmokestinimo atvejai Sąjungoje iš principo reglamentuojami vienodai PVM direktyvoje. Todėl neapmokestinimas iš esmės vienodai taikomas ir kilmės, ir paskirties valstybėje narėje.

72. Kita vertus, ir tarptautinis prekių tiekimas, kuris šalies viduje neapmokestinamas, nesuteikia teisės į atskaitą. Teisingumo Teismas byloje *Eurodental* yra nusprendęs, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio pagrindu nuo mokesčio atleisti sandoriai nesuteikia teisės atskaityti pirkimo PVM netgi tada, kai šiems sandoriams priskirtinas sandorių Bendrijos viduje pobūdis<sup>31</sup>. Vadinasi, pagal PVM direktyvos 138 straipsnį neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje nesuteikia teisės (kaip kitais atvejais pagal PVM direktyvos 169 straipsnio b punktą<sup>32</sup>) į atskaitą tuomet, kai tokiam tiekimui taikomas specialus neapmokestinimas, be kita ko, ir reglamentuojamas dabartiniame PVM direktyvos 132 straipsnyje.

73. Taip Sąjungoje iš esmės užtikrinamas PVM konkurencinis neutralumas prekyboje dantų protezais. Juk sąlygos tiekėjui atskaityti PVM ir šalies viduje, ir Bendrijos viduje yra vienodos. Abiem atvejais Sąjungoje tiekėjui vienodai taikomas neapmokestinimas nesuteikia teisės į atskaitą. Todėl ir šalies viduje, ir iš kitos valstybės narės įsigyti dantų protezai tais pačiais atvejais apmokestinami neatskaitomu gamybos metu sumokėtu mokesčiu<sup>33</sup>. Atsižvelgiant į tai, neapmokestinant prekės įsigijimo Bendrijos viduje (kitai nei importo iš trečiųjų šalių atveju<sup>34</sup>) tuomet, kai prekės tiekimas šalies viduje taip pat būtų neapmokestinamas, iš tiesų siekiama užtikrinti vienodą požiūrį į nacionalinius ir tarptautinius sandorius.

29 — Žr. sprendimus *Sturgeon ir kt.* (C-402/07, EU:C:2009:716, 48 punktas), *Chatzi* (C-149/10, EU:C:2010:534, 43 punktas) ir *Komisija / Strack* (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, 40 punktas).

30 — Sprendimas *Stadtgemeinde Frohnleiten ir Gemeindebetriebe Frohnleiten* (C-221/06, EU:C:2007:657, 30 punktas) dėl EB 90 straipsnio.

31 — Sprendimas *Eurodental* (EU:C:2006:763, 37 punktas).

32 — Arba Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 3 dalies b punktas.

33 — Šis mokeskis gali skirtis tik priklausomai nuo prieš tai įsigytų paslaugų kilmės dėl įvairiose valstybėse narėse taikomų skirtingų jo tarifų. Juk mokesčių tarifai pagal PVM direktyvos 96–105 straipsnius suderinti tik iš dalies.

34 — Žr. šios išvados 53–55 punktus.

74. Todėl nenuostabu, kad Teisingumo Teismas Sprendime *Eurodental en passant* leido suprasti, kad PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte numatytas neapmokestinimas gali būti taikomas ir dantų protezams<sup>35</sup>, o patariamasis pridėtinės vertės mokesčio komitetas jau anksčiau išreiškė tokią pačią nuomonę<sup>36</sup>.

75. Šis neapmokestinimas taikomas su sąlyga, kad tiekėjas kilmės valstybėje narėje yra dantų gydytojas arba dantų technikas, nes tik tuomet yra užtikrinamas vienodas požiūris į tiekimą ir šalies viduje, ir Bendrijos viduje. Žinoma, tai sukelia tam tikrų praktinio pobūdžio sunkumų faktiškai nustatant, ar įvykdytos neapmokestinimo sąlygos. Tačiau Sąjungoje patikrinimą atlikti lengviau nei importo iš trečiosios šalies atveju<sup>37</sup>. Pirma, Sąjungoje mokesčių teisės srityje valstybės teikia viena kitai tarpusavio pagalbą<sup>38</sup>, antra, patikrinimo nebūtina atlikti prie sienos – jį galima atlikti per įprastą apmokestinimo procedūrą.

76. Taigi, kitaip nei 143 straipsnio a punktą, PVM direktyvos 140 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje jis taikytinas tuomet, kai tiekėjas yra dantų gydytojas arba dantų technikas, kaip tai nustatyta PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte.

#### 4. PVM direktyvos 370 straipsnyje reglamentuotos išimties įtaka

77. Galiausiai reikia išsiaiškinti klausimą, ar PVM direktyvos 140 straipsnio a punktas taikytinas ir tuomet, kai dantų protezai tiekiami iš valstybės narės, kuri, remdamasi PVM direktyvos 370 straipsniu, taikomu kartu su X priedo A dalies 1 punktu, netaiko PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatyto neapmokestinimo ir dantų protezus visuomet apmokestina.

78. Šiuo klausimu Nyderlandų Karalystė laikosi pozicijos, kad neapmokestinimas bent jau tokiu atveju negali būti taikomas tam, kad būtų užkirstas kelias konkurencijos iškreipymui.

79. Tokios išimties negalima grįsti PVM direktyvos 140 straipsnio a punkto, kuriame reglamentuojamas neapmokestinimo atvejis, tekstu. Jame, kaip minėta, remiamasi tuo, kad neapmokestinimas taikomas paskirties, o ne kilmės valstybėje narėje<sup>39</sup>.

80. Tačiau valstybė narė, kuri, remdamasi PVM direktyvos 370 straipsniu, taikomu kartu su X priedo A dalies 1 punktu, dantų protezų tiekimą apmokestina visais atvejais, galiausiai yra tokioje pačioje konkurencinėje situacijoje kaip ir trečioji valstybė. Kadangi tokioje valstybėje narėje esančiam tiekėjui taikomas ne PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatytas neapmokestinimas, o tik PVM direktyvos 138 straipsnyje numatytas tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimas, tiekdamas į kitą valstybę narę jis pagal PVM direktyvos 169 straipsnio b punktą<sup>40</sup> gali atskaityti visą mokesčių, sumokėtų už importo sandorius. Todėl iš tokios valstybės narės tiekiami dantų protezai gali būti visiškai neapmokestinami PVM. Vadinasi, (kaip ir tiekimo iš trečiosios šalies atveju<sup>41</sup>) tokioje valstybėje narėje reziduojantys apmokestinamieji asmenys turi konkurencinį pranašumą.

35 — Žr. Sprendimą *Eurodental* (EU:C:2006:763, 40 punktas) dėl anksčiau galiojusio Šeštosios direktyvos 28c straipsnio B skirsnio a punkto.

36 — Žr. 1998 m. spalio 13–14 d. pagal Šeštosios direktyvos 29 straipsnį įvykusio Patariamąjį pridėtinės vertės mokesčio komiteto 56 posėdžio gaires dėl Šeštosios direktyvos 28c straipsnio B skirsnio a punkto.

37 — Žr. šios išvados 60 punktą.

38 — Žr. 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentą (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (nauja redakcija) (OL L 268, p. 1).

39 — Žr. šios išvados 45 punktą.

40 — Arba Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnio 3 dalies b punktas.

41 — Žr. šios išvados 55 punktą.

81. Pirmiausia tam, kad būtų kompensuotas šis konkurencinis pranašumas, nagrinėdama PVM direktyvos 143 straipsnio a punktą siūlau importo iš trečiųjų šalių neapmokestinimą aiškinti siaurai<sup>42</sup>. Tiesa, nemanau, kad galima pritaikyti šį siaurą aiškinimą PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte reglamentuotam įsigijimo Bendrijos viduje neapmokestinimui tuo atveju, jei kilmės valstybėje narėje, pasinaudojus PVM direktyvos 370 straipsnio išimtimi, dantų protezų tiekimas nėra neapmokestinamas.

82. Pirma, dėl to pablogėtų tokios kilmės valstybės narės konkurencinė situacija. Kaip jau minėjau kalbėdama apie trečiąsias šalis<sup>43</sup>, tokios valstybės narės kilmės dantų protezams, kurių įsigijimas Bendrijos viduje būtų apmokestinamas, paprastai tektų didesnę PVM našta nei kitos valstybės narės kilmės dantų protezams, kurie būtų apmokestinami tik neatskaitomu perkant sumokėtu mokesčiu. Tačiau toks importuojamų prekių diskriminavimas valstybėse narėse (kitais nei trečiųjų šalių atveju) kelia problemų, turint galvoje EB 90 straipsnyje (dabar – SESV 110 straipsnis) numatytą draudimą<sup>44</sup>.

83. Antra, Teisingumo Teismas dar Sprendime *Eurodental*, kalbėdamas apie konkurencijos iškreipimą, atsirandantį dėl skirtingos teisės į atskaitą<sup>45</sup>, nusprendė, kad tokia situacija yra dar ne iki galo atlikto apmokestinimo PVM suderinimo pasekmė<sup>46</sup>. Taigi konkurencijos iškreipimas, kurį teisingai kritikuoja Nyderlandų Karalystė, atsiranda dėl PVM direktyvos 370 straipsnyje numatytos išimties, o ne dėl pernelyg plataus PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte numatyto neapmokestinimo aiškinimo.

84. Jei problemos priežastis yra PVM direktyvos 370 straipsnyje numatyta išimtis, įmanomas tik vienas sprendimas. Šiuo aspektu pirmiausia keliu klausimą, ar ši nuostata atitinka pirminės teisės reikalavimus – visų pirma vienodo požiūrio principą. Tai pasakytina ir apie apmokestinamiesiems asmenims taikomą bendrąjį vienodo požiūrio principą, įtvirtintą Pagrindinių teisių chartijos 20 straipsnyje, ir apie specialųjį vienodo požiūrio principą, įtvirtintą ESS 4 straipsnio 2 dalyje, kuris taikomas valstybių narių tarpusavio santykiams. PVM direktyvos 370 straipsnis – tai ne klasikinis laipsniško suderinimo atvejis, kai visoms valstybėms narėms paliekama erdvės skirtingam nacionaliniam reglamentavimui. Veikia šia nuostata tik tam tikroms konkrečioms valstybėms narėms<sup>47</sup> leidžiama nukrypti nuo PVM direktyvos neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų, kurios kitoms valstybėms narėms yra privalomos<sup>48</sup>. Tokį nevienodą požiūrį į valstybes nares ir iš to išplaukiantį nevienodą požiūrį į jose reziduojančius apmokestinamuosius asmenis, siekiant suderinimo tikslo, pereinamuoju laikotarpiu gal ir galima pateisinti<sup>49</sup>. Tačiau nagrinėjamu atveju PVM direktyvos 370 straipsnyje numatytai išimčiai nenustatytas joks laiko apribojimas. Todėl skirtingi valstybių narių įgaliojimai taikyti PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte nustatytą neapmokestinimą egzistuoja nuo pat Šeštosios direktyvos įsigaliojimo dienos – ilgiau nei 36 metus<sup>50</sup>.

85. Tačiau PVM direktyvos 370 straipsnio suderinamumo su Pagrindinių teisių chartijos 20 straipsniu ir ESS 4 straipsnio 2 dalimi klausimas nėra šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas. Jį Teisingumo Teismas galėtų išnagrinėti tik kito proceso metu. Neatsižvelgiant į tai, dėl Nyderlandų Karalystės iškelto konkurencijos iškreipimų klausimo Sąjungos teisės aktų leidėjas turėtų įvykdyti SESV 113 straipsnio reikalavimus, atitinkamai pakeisdamas PVM direktyvą.

42 — Žr. šios išvados 56 punktą.

43 — Žr. šios išvados 57 punktą.

44 — Žr. šios išvados 68 punktą.

45 — Žr. šios išvados 72 punktą.

46 — Sprendimas *Eurodental* (EU:C:2006:763, 48–53 punktai).

47 — Dėl griežtų rėmimosi PVM direktyvos išimtimis sąlygų, taikomų vėliau prie Sąjungos prisijungusioms valstybėms narėms, žr. Sprendimą *Komisija / Lenkija* (C-49/09, EU:C:2010:644, 42 punktas), kur nagrinėtas PVM direktyvos 115 straipsnis.

48 — Ši aplinkybė neteisingai suprantama Sprendime *Jetair ir BTW- eenheid BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144, 44–51 punktai), kuriame PVM direktyvos 370 straipsnis buvo nagrinėtas kitame kontekste.

49 — Dėl nevienodo požiūrio į ūkio subjektus žr. Sprendimą *Arcelor Atlantique ir Lorraine ir kt.* (C-127/07, EU:C:2008:728, 69 punktas) ir Sprendimą *Eurodental* (EU:C:2006:763, 52 punktas).

50 — Žr. Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies a punktą ir 4 dalį, taikomą kartu su E priedo 2 punktu.

86. Atsakant į šioje byloje nagrinėjamą klausimą lieka konstatuoti, kad PVM direktyvos 140 straipsnio a punktas taikomas ir tuomet, kai dantų protezai tiekiami iš valstybės narės, kuri, remdamasi PVM direktyvos 370 straipsniu, kartu su X priedo A dalies 1 punktu, netaiko PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatyto neapmokestinimo.

## VI – Išvada

87. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, į *Hoge Raad der Nederlanden* prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

1. Šeštosios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte išdėstytos redakcijos 17 straipsnis nesuteikia teisės į atskaitą apmokestinamajam asmeniui, kuris neapskaičiavo mokesčio nuo savo sandorių, nes nacionalinės teisės aktuose, pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas, yra numatyta tokių sandorių neapmokestinimo.
2. PVM direktyvos 140 straipsnio a punkte numatytas dantų protezų įsigijimo neapmokestinimas Bendrijos viduje taikytinas tuomet, kai tiekėjas yra dantų gydytojas arba dantų technikas, kaip nustatyta PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte. Tai galioja neatsižvelgiant į tai, ar kilmės valstybė narė pasinaudojo PVM direktyvos 370 straipsnio, taikomo kartu su X priedo A dalies 1 punktu, išimtimi.
3. Pagal PVM direktyvos 143 straipsnio a punktą dantų protezų importas jokių atveju nėra neapmokestinamas.
4. Pagal PVM direktyvos 140 straipsnio b punktą, taikomą kartu su 143 straipsnio a punktu, dantų protezų įsigijimas Bendrijos viduje jokių atveju nėra neapmokestinamas.