



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. vasario 26 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Pridėtinės vertės mokestis — Atskaita — Atleidimas nuo mokesčio — Dantų protezų tiekimas“

Sujungtose bylose C-144/13, C-154/13 ir C-160/13

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2013 m. kovo 1 ir 8 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo atitinkamai 2013 m. kovo 21, 27 ir 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

**VDP Dental Laboratory NV**

prieš

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

ir

**Staatssecretaris van Financiën**

prieš

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

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

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai S. Rodin, A. Borg Barthet (pranešėjas), M. Berger ir F. Biltgen,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2014 m. gegužės 19 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

— *Nobel Biocare Nederland BV*, atstovaujamos *adviseur* G. C. Bulk,

\* Proceso kalba: nyderlandų.

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman, M. Noort ir J. Langer,  
— Estijos Respublikos, atstovaujamos N. Grünberg,  
— Europos Komisijos, atstovaujamos A. Cordewener ir E. Manhaeve,  
susipažinęs su 2014 m. rugsėjo 4 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,  
priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl 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; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2005 m. gruodžio 12 d. Tarybos direktyva 2005/92/EB (OL L 345, p. 19, toliau – Šeštoji direktyva), 17 straipsnio 1 ir 2 dalių ir 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), iš dalies pakeistos 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB (OL L 346, p. 13, toliau – PVM direktyva), 140 straipsnio a ir b punktų ir 143 straipsnio a punkto, siejamų su šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktu ir 370 straipsniu, išaiškinimo.
- 2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant tris ginčus: *VDP Dental Laboratory NV* (toliau – VDP) su *Staatssecretaris van Financiën* (toliau – *Staatssecretaris*), *Staatssecretaris* su X BV (toliau – X) ir *Staatssecretaris* su *Nobel Biocare Nederland BV* (toliau – *Nobel*), – dėl 2006 ir 2008 mokestinių metų pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) rinkimo.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Procesas pagrindinėse bylose susijęs su 2006 ir 2008 mokestinių metų PVM rinkimu. Todėl taikomos Šeštoji direktyva ir PVM direktyva. Atsižvelgiant į bylose nagrinėjamą laikotarpį reikia remtis taikytinomis nuostatomis, suformuluotomis Šeštojoje direktyvoje arba PVM direktyvoje.

#### Šeštoji direktyva

- 4 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnyje, susijusiame su tam tikros visuomenei naudingos veiklos šalies teritorijoje atleidimu nuo mokesčio, nustatyta:

„1. Valstybės narės, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų ir taikydamos sąlygas, kurias jos nustato, siekdamas užtikrinti teisingą ir sąžiningą toliau nurodytų atleidimo nuo mokesčio atvejų taikymą, užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar [bet kokiam] piktnaudžiavimui, atleidžia nuo mokesčio:

<...>

- e) dantų technikų, kai jie vykdo savo profesinę veiklą, vykdomas paslaugų teikimas ir dantų protezų tiekimas, kai jį vykdo dantų gydytojai ir dantų technikai;

<...>“

- 5 Šios direktyvos 17 straipsnio „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ pagal 28f straipsnio redakciją (toliau – Šeštosios direktyvos 17 straipsnis) 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.

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

- a) [PVM], kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje už prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė / suteikė ar dar pateiks / suteiks kitas apmokestinamas asmuo;
- b) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas į šalies teritoriją prekes;
- c) [PVM], kurį reikia sumokėti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punktą, 6 straipsnio 3 dalį ir 28a straipsnio 6 dalį;
- d) [PVM], kurį reikia sumokėti pagal 28a straipsnio 1 dalies a punktą.“

PVM direktyva

- 6 PVM direktyvos 131 straipsnyje nustatyta:

„2–9 skyriuose numatytais atvejais neapmokestinimas PVM taikomas nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų ir tokiomis sąlygomis, kurias valstybės narės nustato siekdamos užtikrinti tinkamą ir sąžiningą neapmokestinimo atvejus reglamentuojančių nuostatų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimo, išsisukinėjimo ar [bet kokio] piktnaudžiavimo atvejams.“

- 7 Šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje (anksčiau Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnis) nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

- d) žmogaus organų, kraujo ir motinos pieno tiekimas;
- e) dantų technikų, kai jie vykdo savo profesinę veiklą, vykdomas paslaugų teikimas ir dantų protezų tiekimas, kai jį vykdo dantų gydytojai ir dantų technikai;

<...>“

- 8 Šios direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„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.“

9 Pagal šios direktyvos 140 straipsnį:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

- a) prekių įsigijimas Bendrijos viduje, kai apmokestinamųjų asmenų vykdomas jų tiekimas visais atvejais būtų neapmokestinamas jų atitinkamoje teritorijoje;
- b) prekių įsigijimas Bendrijos viduje, kai jų importas visais atvejais būtų neapmokestinamas pagal 143 straipsnio 1 dalies a, b, c ir e–l punktus;

<...>“

10 PVM direktyvos 143 straipsnio a punkte nustatyta:

„Valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos:

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

11 PVM direktyvos 167 straipsnis suformuluotas taip:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

12 Šios direktyvos 168 straipsnyje (anksčiau Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis) nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;
- b) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio a punktą ir 27 straipsnį;
- c) mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;
- d) mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;
- e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

13 PVM direktyvoje taip pat numatytos įvairios „nukrypti leidžiančios nuostatos valstybėms, kurios 1978 m. sausio 1 d. buvo Bendrijos narės“, būtent pagristos jos 370 straipsniu, kuriame numatyta:

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

14 Šios direktyvos X priedo A dalies „Sandoriai, kuriuos valstybės narės gali ir toliau apmokestinti PVM“ 1 punkte numatyta:

„Paslaugų, kurias teikia dantų technikai profesinės veiklos metu, teikimas ir dantų gydytojų bei dantų technikų atliekamas dantų protezų tiekimas.“

15 EB 90 straipsnis (dabar – SESV 110 straipsnis) suformuluotas taip:

„Jokia valstybė narė tiesiogiai ar netiesiogiai neapmokestina kitų valstybių narių gaminių jokiais savo vidaus mokesčiais, didesniais už tuos, kuriais ji tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestina panašius vietos gaminius.

„Be to, jokia valstybė narė neapmokestina kitų valstybių narių gaminių tokio pobūdžio vidaus mokesčiais, kurie suteiktų netiesioginę apsaugą kitiems gaminiams.“

*Nyderlandų teisė*

16 Nuo 2003 m. sausio 1 d. iki 2007 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos 1968 m. birželio 28 d. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Wet op de omzetbelasting, Staatsblad* 1968, Nr. 329, toliau – PVM kodeksas) 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunktyje nustatyta:

„PVM neapmokestinami pagal bendrame administraciniame akte nustatytas sąlygas:

Specialistų, kurių profesijas reglamentuoja Asmens sveikatos priežiūros sektoriaus profesijų įstatymas [*Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg*], suteiktos paslaugos; psichologų ir dantų technikų paslaugos; dantų protezų tiekimas; ligonių ar sužeistųjų gabenimas greitosios pagalbos automobiliais.“

17 2008 m. galiojusios redakcijos šio kodekso 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunktis suformuluotas taip:

„PVM neapmokestinami pagal bendrame administraciniame akte nustatytas sąlygas:

Medikų ir paramedikų, kurių profesijas reglamentuoja Asmens sveikatos priežiūros sektoriaus profesijų įstatymas, atliekamas žmonių gydymas bei psichologų atliekamas žmonių gydymas; dantų technikų, kaip tokių, teikiamos paslaugos; dantų gydytojų ir dantų technikų tiekiami dantų protezai; ligonių ar sužeistųjų gabenimas greitosios pagalbos automobiliais.“

18 2006 m. galiojusios redakcijos šio kodekso 15 straipsnio 2 dalyje nustatytos šios taisyklės:

„Tiek, kiek prekės ir paslaugos naudojamos verslininko teikiamoms paslaugoms, kaip tai suprantama pagal 11 ir 28k straipsnius, mokesčių galima atskaityti tik už 11 straipsnio i, j ir k punktuose numatytas paslaugas su sąlyga, kad šių paslaugų pirkėjas nuolat gyvena ar yra įsisteigęs ne Bendrijoje, arba su sąlyga, kad šios paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekėmis, skirtomis eksportuoti iš Bendrijos.“

19 PVM kodekso 17e straipsnio a punkte nustatyta:

„Ministerijos nutarimu, atsižvelgiant į nustatytas sąlygas ir apribojimus, užtikrinama, kad neapmokestinamas įsigijimas Bendrijos viduje tokių prekių, kurių:

- a. tiekimas Nyderlanduose visais atvejais neapmokestinamas;
- b. importas visais atvejais neapmokestinamas;
- c. dėl kurių visais atvejais egzistuoja teisė į visišką restituciją.“

20 PVM kodekso 21 straipsnio c punkte nustatyta:

„Ministerijos nutarimu, atsižvelgiant į nustatytas sąlygas ir apribojimus, neapmokestinamas:

a) prekių importas, kai jų tiekimas Nyderlanduose visais atvejais neapmokestinamas.“

21 Nutarimo dėl PVM kodekso įgyvendinimo 16a straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

„Įsigijimas Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal 17e straipsnį, yra:

a) žmogaus organų, kraujo ir motinos pieno įsigijimas.“

## **Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai**

### *Byla C-144/13*

- 22 Ginčas byloje C-144/13 susijęs su Nyderlanduose įsteigta VDP, kuri yra dantų protezų pardavimo tarpininkė. Gavusi išankstinį Nyderlandų ar kitos valstybės narės dantų gydytojų užsakymą ji ne Nyderlanduose – tiek Europos Sąjungoje, tiek už jos ribų įsteigtose laboratorijose, kurios turi dantų techniko statusą, – užsako šių protezų gamybą. Nagrinėjamos laboratorijos tiekia dantų protezus VDP, kuri savo ruožtu juos pristato užsakiusiems dantų gydytojams. Dantų protezai, kuriuos VDP gauna ne iš valstybių, priklausančių Sąjungos muitų teritorijai, atgabenti į Nyderlandus deklaruojami, kad galėtų būti išleisti į laisvą apyvartą.
- 23 2006 m. pirmo ketvirčio PVM deklaracijoje VDP deklaravo, kiek tai susiję su dantų protezais, tiektais per šį laikotarpį Nyderlanduose įsisteigusiems dantų gydytojams, kad nagrinėjami tiekimai buvo neapmokestinami PVM pagal 2008 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos PVM kodekso 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunktį. Be to, ji atskaitė per šį laikotarpį jai sąskaitose faktūrose už nagrinėjamų protezų tiekimą nurodytą PVM, remdamasi Teisingumo Teismo byloje, kurioje buvo priimtas Sprendimas *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792), pateiktu Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies aiškinimu. Inspektorius atsisakė pripažinti šią atskaitą, remdamasis PVM kodekso 15 straipsnio 2 dalimi, ir atmetė VDP pateiktą skundą.
- 24 Už dantų protezų tiekimą Nyderlanduose įsisteigusiems dantų gydytojams per 2008 m. trečią ketvirtį VDP pagal deklaraciją nesumokėjo jokio PVM remdamasi faktu, kad ji nuo 2008 m. sausio 1 d. turi „dantų techniko“ statusą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktą, todėl manė, kad pagal PVM kodekso 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunktį jai taikomas neapmokestinimas. Pagal šio kodekso 15 straipsnio 2 dalį VDP neatskaitė jai per šį ketvirtį sąskaitose faktūrose už nagrinėjamus tiekimus nurodyto mokesčio.
- 25 Be to, už šį laikotarpį VDP deklaravo ir sumokėjo mokestį už dantų protezų, pagamintų ne Nyderlandų laboratorijose, importą ir įsigijimą Bendrijos viduje. Tačiau vėliau ji nusprendė, kad ji neprivalo mokėti šio mokesčio, kiek tai susiję su deklaruotų protezų importu, pagal PVM kodekso 21 straipsnio c punktą, siejamą su PVM direktyvos 143 straipsnio a punktu, ir kiek tai susiję su šių protezų įsigijimu Bendrijos viduje, pagal PVM kodekso 17e straipsnio a punktą, siejamą su PVM direktyvos 140 straipsnio a punktu. Dėl to VDP pateiktą skundą inspektorius taip pat atmetė.
- 26 Kiek tai susiję su pirmu 2006 m. ketvirčiu, *Rechtbank te Haarlem* atmetė VDP skundą ir nusprendė, kad neapmokestinimo pagal PVM kodekso 11 straipsnio 1 dalies g punktą taikymas reiškia, kad negali būti atskaitomas pirkimo mokestis pagal PVM kodekso 15 straipsnio 2 dalį. VDP pateikė kasacinį skundą dėl šio teismo sprendimo.

- 27 Kiek tai susiję su 2008 m. trečiu ketvirčiu, *Rechtbank te Haarlem* nutarė, kad VDP pateiktas skundas yra pagrįstas, ir nusprendė, kad, viena vertus, pagal PVM kodekso 21 straipsnio c punktą, siejamą su PVM direktyvos 143 straipsnio a punktu, ir, kita vertus, pagal PVM kodekso 17e straipsnio a punktą, siejamą su PVM direktyvos 140 straipsnio a punktu, nereikia mokėti PVM už dantų protezų importą ir įsigijimą Bendrijos viduje, nes pagrindas vis dar yra užsienio dantų techniko atliktas tiekimas, o toks tiekimas Nyderlanduose yra neapmokestinamas. *Staatssecretaris* pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo.
- 28 *Hoge Raad der Nederlanden* teigimu, tiek VDP, tiek *Staatssecretaris* pateikti kasaciniai skundai susiję su Sąjungos teise.
- 29 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalys aiškintinos taip, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę į atskaitą pagal šias nuostatas, net jeigu nacionalinės teisės nuostatoje numatytas atleidimas nuo mokesčio, nenumatytas šioje direktyvoje (ir todėl negalima pasinaudoti teise į atskaitą)?
2. Ar PVM direktyvos 143 straipsnio a punktas ir 140 straipsnio a ir b punktai aiškintini taip, kad šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas PVM netaikomas dantų protezų importui ir jų 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?“

*Byla C-154/13*

- 30 Byla C-154/13 susijusi su Nyderlanduose įsteigta bendrove X, kuri eksploatuoja dantų gydytojo kabinetą, kurio veikla pagal PVM kodekso 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunktį neapmokestinama PVM be teisės į atskaitą. Per laikotarpį nuo 2008 m. sausio 1 d. iki rugsėjo 30 d. X iš Vokietijoje įsisteigusio dantų techniko įsigijo dantų protezus, kurie buvo atgabenti ir pristatyti X iš Vokietijos, sąskaitoje faktūroje nenurodžius PVM. X nesumokėjo PVM pagal deklaraciją už įsigijimą Bendrijos viduje, kiek tai susiję su šiais pirkimais. Inspektorius nuomone, vis dėl to tai buvo pirkimas Bendrijos viduje ir pateikė pranešimą dėl mokesčių perskaičiavimo.
- 31 *Rechtbank te 's-Gravenhage* pripažino X skundą pagrįstu. Šio teismo teigimu, PVM kodekso 17 straipsnį ir PVM direktyvos 140 straipsnį reikia aiškinti taip, kad dantų protezų tiekimo, kurį atlieka ne Nyderlanduose įsisteigęs dantų gydytojas ar dantų technikas, atveju atitinkamas kliento Nyderlanduose įsigijimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM, nes toks tiekimas taip pat neapmokestinamas, kai jis vykdomas Nyderlanduose. *Staatssecretaris* pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo ir, be kita ko, nurodė dantų protezų tiekimo apmokestinimą Vokietijoje.
- 32 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. 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?“

2. Jeigu PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktuose nustatytas neapmokestinimas PVM (pirmajame klausime nustatytais sąlygomis arba be jų) taikomas dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje, ar neapmokestinimas taikomas ir tokiose valstybėse narėse kaip Nyderlandų Karalystė, kuri jau taikė neapmokestinimą pagal PVM direktyvos 132 straipsnį, dantų protezų, kurių kilmės šalis yra valstybė narė, pasinaudojusi PVM direktyvos 370 straipsnyje nustatyta nukrypti leidžiančia ir pereinamojo laikotarpio tvarka, įsigijimui Bendrijos viduje?“

#### *Byla C-160/13*

- 33 Byla C-160/13 susijusi su Nyderlanduose įsteigta bendrove *Nobel*, kuri turi dantų techniko, kaip tai suprantama pagal PVM kodekso 11 straipsnio 1 dalies g punkto 1 papunktį, statusą. *Nobel* yra dantų protezų pardavimo tarpininkė. Ji parduoda ir tiekia šiuos dantų protezus pagal išankstinius užsakymus dantų technikų laboratorijoms Nyderlanduose. Dantų protezus Švedijoje gamina *Nobel* patronuojančioji bendrovė A AB (toliau – A), kuri taip pat turi dantų techniko statusą. A tiekia protezus už sutartą atlygį *Nobel*, ši vėliau juos tiekia šioms laboratorijoms.
- 34 Kiek tai susiję su 2008 m. gruodžio mėnesį tiektais dantų protezais, A sąskaitose faktūrose nenurodė PVM. Dėl šių tiekimo atvejų *Nobel* sumokėjo pagal deklaraciją PVM už įsigijimą Bendrijos viduje. Vėliau dėl to ji pateikė skundą. *Rechtbank te Haarlem* jį patenkino ir nusprendė, kad PVM 17e straipsnį ir PVM direktyvos 140 straipsnį reikia aiškinti taip, kad, kai dantų protezus tiekia dantų gydytojas ar dantų technikas, įsisteigęs ne Nyderlanduose, kliento Nyderlanduose įsigijimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM, nes toks tiekimas neapmokestinamas, jei atliekamas Nyderlanduose. *Staatssecretaris* pateikė kasacinį skundą dėl šio teismo sprendimo.
- 35 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„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?“

- 36 2013 m. birželio 4 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-144/13, C-154/13 ir C-160/13 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys bei priimtas galutinis sprendimas.

#### **Dėl prejudicinių klausimų**

##### *Dėl pirmojo klausimo byloje C-144/13*

- 37 Pirmuoju klausimu byloje C-144/13 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 168 straipsnį, kuriame atkartotas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies tekstas, reikia aiškinti taip, kad, kai nacionalinėje teisėje numatytas neapmokestinimas yra nesuderinamas su PVM direktyva, pagal šios direktyvos 168 straipsnį neleidžiama apmokestinamajam asmeniui kartu pasinaudoti šiuo neapmokestinimu ir teise į atskaitą.
- 38 Teisingumo Teismas jau turėjo progą nuspręsti, kad, kai nacionalinėje teisėje numatytas neapmokestinimas yra nesuderinamas su PVM direktyva, pagal šios direktyvos 168 straipsnį neleidžiama apmokestinamajam asmeniui kartu pasinaudoti šiuo neapmokestinimu ir teise į atskaitą (Sprendimo *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, 45 punktą).



- 39 Iš tiesų, kaip teigė generalinė advokatė išvados 37 punkte, tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo gali arba pasinaudoti nacionaliniu neapmokestinimu, netekdamas teisės į atskaitą, arba, vadovaudamasis Sąjungos teise, taikyti PVM savo sandoriams ir po to pasinaudoti teise į pirkimo mokesčio atskaitą.
- 40 Todėl į pirmąjį klausimą byloje C-144/13 reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 168 straipsnį reikia aiškinti taip, kad, kai nacionalinėje teisėje numatytas neapmokestinimas PVM nesuderinamas su PVM direktyva, pagal šios direktyvos 168 straipsnį neleidžiama apmokestinamajam asmeniui kartu pasinaudoti šiuo neapmokestinimu ir teise į atskaitą.

*Dėl antrojo klausimo byloje C-144/13, dėl pirmojo klausimo byloje C-154/13 ir dėl klausimo byloje C-160/13*

- 41 Antruoju klausimu byloje C-144/13, pirmuoju klausimu byloje C-154/13 ir klausimu byloje C-160/13 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar neapmokestinimas PVM, numatytas PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktuose ir 143 straipsnio a punkte, taikomas dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje ir importui, ir prireikus šiam neapmokestinimui taikoma sąlyga, kad dantų protezus turi tiekti dantų gydytojas ar dantų technikas iš vienos valstybės narės ar trečiosios valstybės ir (arba) jie turi būti tiekiami dantų gydytojui ar dantų technikui.
- 42 Reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 132, 140 ir 143 straipsniai priklauso neapmokestinimai sistemai, numatyta PVM direktyvos IX antraštinėje dalyje „Neapmokestinimas PVM“. Šiose nuostatose numatyta neapmokestinimo tvarka, taikoma sandoriams dėl nustatytų prekių, kai įvykdytos tam tikros sąlygos.
- 43 Tačiau PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje numatytų neapmokestinimo atvejų tikslais siekiama palengvinti tam tikrų paslaugų teikimą ir tam tikrų prekių tiekimą, išvengiant papildomų išlaidų, kurių kiltų jas apmokestinus PVM (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-287/00, EU:C:2002:388, 47 punktą ir Sprendimo *MDDP*, EU:C:2013:778, 26 punktą).
- 44 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką šie neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos ir jų tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse narėse (žr., be kita ko, Sprendimo *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, 15 punktą ir Sprendimo *Skandia*, C-240/99, EU:C:2001:140, 23 punktą).
- 45 Be to, primintina, kad PVM direktyvos 132 straipsnyje numatytų neapmokestinimo atvejų tikslas yra palankiau vertinti kai kurią visuomenei naudingą veiklą. Tačiau šie neapmokestinimo atvejai taikomi ne bet kokiais visuomenės interesais vykdomai veiklai, o tik nuostatoje nurodytai ir labai išsamiai apibūdintai veiklai (Sprendimo *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, EU:C:1998:536, 18 punktas).
- 46 Dantų gydytojų ir dantų technikų tiekiamų dantų protezų neapmokestinimas skirtas užtikrinti, kad su sveikata susijusių produktų tiekimas netaptų neįmanomas dėl šių produktų padidėjusių sąnaudų, kai jų tiekimas apmokestinamas PVM (žr. dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio A skirsnio 1 dalies b punkto, kuris tapo PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies b punktu, Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-76/99, EU:C:2001:12, 23 punktą).
- 47 Dėl PVM direktyvos 140 straipsnio a punkto valstybės narės turi neapmokestinti prekių įsigijimo Bendrijos viduje, kai apmokestinamųjų asmenų vykdomas jų tiekimas visais atvejais būtų neapmokestinamas jų atitinkamoje teritorijoje.

- 48 Pirmiausia pažymėtina, kad, kaip pabrėžė generalinė advokatė išvados 45 punkte, formuluotė „jų atitinkamoje teritorijoje“ galioja importo valstybei narei. Tai rodo palyginimas su PVM direktyvos 88 straipsnio, 207 straipsnio arba 214 straipsnio 1 dalies a punkto nuostatomis, kurių formuluotė tokia pati.
- 49 Taigi, siekiant nustatyti, ar prekių įsigijimas Bendrijos viduje yra neapmokestinamas PVM, reikia patikrinti, ar šių prekių tiekimas yra neapmokestinamas paskirties valstybės narės teritorijoje.
- 50 Pagrindinėse bylose dantų protezų įsigijimas Bendrijos viduje galėtų patekti į PVM direktyvos 140 straipsnio a punkto taikymo sritį ir taip būti neapmokestintas, jei jis neapmokestinamas paskirties valstybės narės teritorijoje. Tačiau, kadangi šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punktu valstybėms narėms nurodoma neapmokestinti dantų gydytojų ir dantų technikų vykdomo dantų protezų tiekimo, šio produkto tiekimas valstybės narės teritorijoje bus būtina neapmokestinamas, nes valstybė narė neįgyvendino nukrypti leidžiančių nuostatų, numatytų PVM direktyvos 370 straipsnyje.
- 51 Taigi, dantų gydytojų ir dantų technikų dantų protezų įsigijimas Bendrijos viduje patenka į PVM direktyvos 140 straipsnio a punkto taikymo sritį.
- 52 Taip pat reikia konstatuoti, kad galutinai importuojamų prekių neapmokestinimas, numatytas PVM direktyvos 143 straipsnio 1 dalies a punkte, aiškiai pagrįstas šios direktyvos 140 straipsnio a punktu, tik skiriasi tai, kad neapmokestinami sandoriai ir yra galutinis prekių importas.
- 53 Iš tiesų, siekiant nustatyti, ar prekių importas yra neapmokestinamas PVM, reikia patikrinti, ar šių prekių tiekimas yra neapmokestinamas paskirties valstybės narės teritorijoje. Iš nagrinėjamų nuostatų teksto matyti, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas numatė identišką PVM direktyvos 140 straipsnio a punktui ir 143 straipsnio 1 dalies a punktui tvarką.
- 54 Iš to matyti, kad šias nuostatas reikia aiškinti vienodai.
- 55 Kadangi, kiek tai susiję su dantų protezais, atskaitos taškas yra prekių tiekimo neapmokestinimas paskirties valstybėje narėje, reikėtų remtis neapmokestinimu, numatytu PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte tokiomis pačiomis sąlygomis, kaip ir dėl šios direktyvos 140 straipsnio a punkto. Taigi, dantų gydytojų ir dantų technikų dantų protezų importas patenka į šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo sritį.
- 56 Dėl PVM direktyvos 140 straipsnio b punkto pažymėtina, kad, siekiant nustatyti, ar prekių įsigijimas Bendrijos viduje yra neapmokestinamas PVM, pakanka patikrinti, ar į šios valstybės narės teritoriją galutinai importuotos šios prekės neapmokestinamos pagal šios direktyvos 143 straipsnio 1 dalies a punktą.
- 57 Dėl klausimo, susijusio su sąlygomis, būtinomis norint pasinaudoti neapmokestinimu, reikia konstatuoti, kad iš paties PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkto teksto matyti, kad pasinaudojimas neapmokestinimu priklauso nuo sąlygos, kad dantų protezus turi tiekti dantų gydytojai ar dantų technikai.
- 58 Todėl į antrąjį klausimą byloje C-144/13, pirmąjį klausimą byloje C-154/13 ir klausimą byloje C-160/13 reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktus ir 143 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad juose numatytas neapmokestinimas PVM taikomas dantų protezų, kuriuos tiekia dantų gydytojai ir dantų technikai, įsigijimui Bendrijos viduje ir jų galutiniam importui, kai tiekimo ar importo valstybėje narėje neįgyvendintos nukrypti leidžiančios nuostatos, numatytos šios direktyvos 370 straipsnyje.

*Dėl antrojo klausimo byloje C-154/13*

- 59 Antruoju klausimu byloje C-154/13 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas PVM taikomas ir dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje, kai tiekama iš valstybės narės, kuri įgyvendino nukrypti leidžiančią ir pereinamojo laikotarpio tvarką, numatytą PVM direktyvos 370 straipsnyje.
- 60 Primintina, kad Bendrijos PVM sistema apskritai yra laipsniško nacionalinės teisės aktų suderinimo, atlikto remiantis SESV 113 ir 115 straipsniais, rezultatas. Teisingumo Teismas nuosekliai laikėsi nuomonės, kad šis suderinimas, įtvirtintas vėlesnėse direktyvose, ypač Šeštojoje direktyvoje, vis dar yra dalinis (Sprendimo *ORO Amsterdam Beheer ir Concerto*, C-165/88, EU:C:1989:608, 21 punktą ir Sprendimo *Eurodental*, C-240/05, EU:C:2006:763, 50 punktą).
- 61 Iš tiesų, pagal PVM direktyvos 370 straipsnį valstybėms narėms leidžiama toliau taikyti tam tikras, ankstesnes negu ši direktyva, nacionalinės teisės nuostatas, kurios, nesant tokio leidimo, būtų nesuderinamos su direktyva (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Idéal tourisme*, C-36/99, EU:C:2000:405, 38 punktą ir Sprendimo *Eurodental*, EU:C:2006:763, 51 punktą).
- 62 Taigi, kaip matyti iš atsakymo į antrąjį klausimą byloje C-144/13, pirmąjį klausimą byloje C-154/13 ir klausimą byloje C-160/13, siekiant nustatyti, ar dantų protezų įsigijimas Bendrijos viduje gali būti neapmokestinamas, reikia patikrinti, ar šių prekių tiekimas ir importas yra neapmokestinamas paskirties valstybės narės teritorijoje. Iš to išplaukia, kad atskaitos taškas yra paskirties valstybėje narėje taikoma tvarka.
- 63 Kadangi ši valstybė narė neįgyvendino nukrypti leidžiančios ir pereinamojo laikotarpio tvarkos, numatytos PVM direktyvos 370 straipsnyje ir todėl taiko šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies e punkte numatytą neapmokestinimą, šios direktyvos 140 straipsnio a ir b punktuose numatyti neapmokestinimo atvejai taip pat taikomi. Tam neturi reikšmės, ar kilmės valstybė narė naudoja šia nukrypti leidžiančia ir pereinamojo laikotarpio tvarka, numatyta PVM direktyvos 370 straipsnyje.
- 64 Todėl į antrąjį klausimą byloje C-154/13 reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 140 straipsnio a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas PVM taip pat taikomas ir dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje, kai tiekama iš valstybės narės, kuri įgyvendino nukrypti leidžiančią ir pereinamojo laikotarpio tvarką, numatytą PVM direktyvos 370 straipsnyje.

**Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 65 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB, 168 straipsnį reikia aiškinti taip, kad, kai nacionalinėje teisėje numatytas neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu nesuderinamas su Direktyva 2006/112, iš dalies pakeista Direktyva 2007/75, pagal šios direktyvos 168 straipsnį neleidžiama apmokestinamajam asmeniui kartu pasinaudoti šiuo neapmokestinimu ir teise į atskaitą.**

2. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2007/75, 140 straipsnio a ir b punktus bei 143 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad juose numatytas neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu taikomas dantų protezų, kuriuos tiekia dantų gydytojai ir dantų technikai, įsigijimui Bendrijos viduje ir jų galutiniam importui, kai tiekimo ar importo valstybėje narėje neįgyvendintos nukrypti leidžiančios nuostatos, numatytos Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2007/75, 370 straipsnyje.**
3. **Direktyvos 2006/112, iš dalies pakeistos Direktyva 2007/75, 140 straipsnio a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad šiose nuostatose numatytas neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu taip pat taikomas ir dantų protezų įsigijimui Bendrijos viduje, kai tiekama iš valstybės narės, kuri įgyvendino nukrypti leidžiančią ir pereinamojo laikotarpio tvarką, numatytą šios direktyvos 370 straipsnyje.**

Parašai.