

# ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

## SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 7. septembrī<sup>1</sup>

### I — Ievads

1. Šajā lietā ir jāatbild uz jautājumiem par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze<sup>2</sup> (turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”) interpretāciju attiecībā uz zobu protēžu piegādi.

2. Pirmkārt, ir jānoskaidro, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais šādu piegāžu atbrīvojums [no PVN] attiecas uz piegādēm arī tādos gadījumos, kad šīs zobu protēzes ir piegādājis nevis tieši zobārsts vai zobu tehniķis, bet gan starpnieks, kuram nav attiecīgās [zobārsta vai zobu tehniķa] profesionālās kvalifikācijas.

3. Otrkārt, rodas jautājums, vai, veicot zobu protēžu piegādes Kapienas teritorijā, pastāv tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ja, piemērojot pārejas noteikumus, tātad atkāpjoties no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta, šādas piegādes galapunkta valstī tiek uzskatītas par apliekamām ar nodokli. Līdzīgi jautājumi ir arī lietas C-240/05 *Eurodental*<sup>3</sup> pamatā.

### II — Atbilstošās tiesību normas

#### A — *Kopienų tiesības*

4. Pirmās PVN direktīvas<sup>4</sup> 2. pantā ir sniegta šāda kopējās PVN sistēmas būtisko sastāvdaļu definīcija:

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — OV L 145, 1. lpp.

3 — Šajā sakarā skat. ģenerālvokāta Ruisa-Harabo Kolomera [*Ruiz-Jarabo Colomer*] 2006. gada 22. jūnija secinājumus.

4 — Padomes 1967. gada 11. aprīļa Direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.).

“Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

- e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes [..].”

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenās pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemts dažādiem izmaksu komponentiem tieši piemērotais pievienotās vērtības nodoklis.”

6. 28. panta 3. punktā pārejas periodā ir pieļautas atkāpes no 13. panta:

5. Sestās direktīvas 13. panta nosaukums ir “Atbrīvojumi valsts teritorijā”; šī panta A daļas 1. punktā ir noteikts:

“Šā panta 4. punktā minētajā pārejas laikā <sup>[5]</sup> dalībvalstis var:

- a) turpināt piemērot nodokli darījumiem, kas atbrīvoti atbilstīgi 13. vai 15. pantam un uzskaitīti šīs direktīvas E pielikumā; [..].”

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

7. E pielikuma 2. punktā ir uzskaitīti Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā minētie zobārstu un zobu tehniķu veiktie darījumi.

[..]

5 — Saskaņā ar to pārejas periods ilgst līdz 28. pantā paredzēto noteikumu atcelšanai, kas attiecinā uz minētajiem darījumiem līdz šim brīdim vēl nav noticis.

8. Ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK<sup>6</sup> Sestajā direktīvā tika ieviesta jauna — XVIa sadaļa (pagaidu režīms nodokļu uzlikšanai tirdzniecībā starp dalībvalstīm; no 28.a līdz 28.m pantam). Šie noteikumi joprojām ir piemērojami, jo līdz šim vēl nav pieņemti galīgie noteikumi par preču aprites starp uzņēmumiem aplikšanu ar nodokli tirdzniecībā starp dalībvalstīm.

9. 28.a<sup>7</sup> pantā nodokļa uzlikšana preču iegādei Kopienas teritorijā ir reglamentēta šādi:

“1. Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā arī:

a) par Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko valsts teritorijā par atlīdzību veic nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja, ja pārdevējs ir nodokļu maksātājs, kas attiecīgi darbojas, kuram nav tiesību uz 24. pantā noteikto atbrīvojumu un uz kuru neattiecas 8. panta 1. punkta

a) apakšpunkta otr[aj]ā teikumā vai 28 b panta B daļas 1. punktā noteiktais režīms.

Atkāpjoties no pirmās daļas, uz Kopienas iekšējām preču iegādēm, ko saskaņā ar 1. punkta a) apakšpunkta nosacījumiem veicis nodokļa maksātājs vai juridiska persona, kas nav nodokļa maksātāja, pievienotās vērtības nodokli neattiecinā.

Dalībvalstis dod tiesības izvēlēties pirmajā daļā noteikto vispārējo režīmu nodokļu maksātājiem un juridiskām personām, kuras nav nodokļu maksātājas, kam atbilstīgi otrajai daļai ir tādas tiesības. Dalībvalstis nosaka sīkākus noteikumus šo izvēles tiesību izmantošanai, kas noteikti attiecas uz diviem kalendāra gadiem.

[..].

1.a Šā panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā daļā noteikto izņēmumu attiecinā uz:

6 — Direktīva, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūka atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.).

7 — Padomes 1992. gada 14. decembra Direktīvas 92/111/EEK, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš vienkāršošanas pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļiem (OV L 384, 47. lpp.), redakcija; kļūdas labojums — OV 1993, L 197, 57. lpp.

a) [..]

- b) Kopienas iekšējām preču iegādēm, kas nav a) apakšpunktā minētās iegādes un ko veic: vai transportētas, par Kopienas iekšējām tādu preču iegādēm, kas nav jauni transportlīdzekļi vai akcīzes preces.”

— [...] nodokļu maksātājs, kas veic tikai tādas preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, vai juridiska persona, kas nav nodokļu maksātāja,

— par kopējo summu, kas kārtējā kalendāra gadā nav lielāka par ierobežojumu, ko nosaka dalībvalstis, bet kas nevar būt mazāks par ECU 10 000 ekvivalentu valsts valūtā, un

— ar noteikumu, ka Kopienas iekšējo preču iegāžu kopējā summa iepriekšējā kalendāra gadā nav pārsniegusi otrajā ievilkumā noteikto ierobežojumu.

10. Ar 28.b panta B daļu piegādes Kopienas teritorijā vieta atsevišķos izņēmuma gadījumos ir noteikta šādi:

“1. Atkāpjoties no 8. panta 1. punkta a) apakšpunkta un 2. punkta, par piegādes vietu precēm, ko sūtījis vai transportējis piegādātājs vai kāds viņa vārdā no dalībvalsts, kas nav sūtījuma vai transporta galapunkta dalībvalsts, uzskata vietu, kur preces atrodas, kad beidzas sūtīšana vai transportēšana pircējam, ja ir ievēroti šādi nosacījumi:

— preces piegādā nodokļu maksātājam, kam ir tiesības uz 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otrajā daļā paredzēto izņēmumu, juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kam ir tiesības uz tādu pašu izņēmumu, vai jebkurai citai personai, kas nav nodokļu maksātāja,

Ierobežojums, ko izmanto kā standartu iepriekš minēto noteikumu piemērošanai, sastāv no kopējās summas bez pievienotās vērtības nodokļa, kas jāmaksā vai ir samaksāts dalībvalstī, no kuras preces tiek nosūtītas

[..]

2. Ja piegādā preces, kas nav ražojumi, kuriem uzliekams akcīzes nodoklis, 1. punktu tomēr nepiemēro tādu preču piegādēm, kas nosūtītas vai transportētas uz to pašu sūtījuma vai transporta galapunkta dalībvalsti, ja:

pircējam, iepriekš minētajam valsts valūtas ekvivalentam var noteikt ierobežojumu [ECU] 35 000, ja šai dalībvalstij ir bažas, ka iepriekš minētais [ECU] 100 000 ierobežojums varētu radīt nopietnus konkurences traucējumus. Dalībvalstis, kas izmanto šīs izvēles tiesības, veic vajadzīgos pasākumus, lai informētu attiecīgās valsts iestādes dalībvalstī, no kuras preces ir nosūtītas vai transportētas.

— šādu piegāžu kopējā vērtība, neskaitot pievienotās vērtības nodokli, vienā kalendāra gadā nav lielāka par [ECU] 100 000 ekvivalentu valsts valūtā un

[..]

— tādu preču, kas atbilstīgi 1. punkta noteikumiem nav ražojumi, kuriem uzliekams akcīzes nodoklis, piegāžu kopējā vērtība, neskaitot pievienotās vērtības nodokli, iepriekšējā kalendāra gadā nav bijusi lielāka par [ECU] 100 000 ekvivalentu valsts valūtā [8].

3. Dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas nosūtīšanas vai transporta izbraukšanas laikā, tiem nodokļu maksātājiem, kas veic preču piegādes, uz kurām attiecas 2. punkts, dod tiesības izvēlēties, vai šādu piegāžu vieta jānosaka saskaņā ar 1. punktu.

Attiecīgās dalībvalstis izstrādā sīkākus šo izvēles tiesību izmantošanas noteikumus, kas noteikti ir piemērojami divus kalendāra gadus.”

Dalībvalsts, kuras teritorijā preces atrodas, kad beidzas sūtīšana vai transportēšana

8 — Šis aspekts šobrīd konkrētāk ir reglamentēts Padomes 2005. gada 17. oktobra Regulas (EK) Nr. 1777/2005, ar ko nosaka iestenošanas pasākumus Direktīvai 77/388/EEK par kopēju pievienotās vērtības nodokļu sistēmu (OV L 288, 1. lpp.), 22. pantā, kurš šajā lietā nav piemērojams laika ziņā.

11. Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļu piegādes Kopienas teritorijā starp

divām dalībvalstīm principā ir atbrīvotas no nodokļiem. Šajā normā ir noteikts:

atbilst 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otrās daļas izņēmumam;

[..].”

“Neietekmējot citus Kopienas noteikumus un saskaņā ar nosacījumiem, kas tajos izklāstīti, lai nodrošinātu turpmāk paredzēto atbrīvojumu pareizu un godīgu piemērošanu un novērstu jebkuru nodokļu nemaksāšanu, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, dalībvalstis atbrīvo no nodokļiem:

12. 17. pants Sestās direktīvas 28.f panta redakcijā<sup>9</sup> reglamentē tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Šajā lietā būtisks ir šī panta 2. un 3. punkts:

a) piegādātās preces, kā tās definētas 5. pantā, ko nosūtījis vai transportējis pārdevējs vai kāds viņa vārdā, vai persona, kas ārpus 3. pantā minētās teritorijas, bet Kopienas iekšienē preces iegādājusies citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātāja, kura attiecīgi darbojas dalībvalstī, kas nav preču sūtījuma vai transportēšanas sākumpunkts.

“2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;

Šo atbrīvojumu nepiemēro nodokļu maksātāju veiktām preču piegādēm, kas atbrīvotas no nodokļiem saskaņā ar 24. pantu, vai preču piegādēm nodokļu maksātājiem vai juridiskām personām, kuras nav nodokļu maksātājas, kas

[..].

<sup>9</sup> — Direktīvas 92/111 redakcijā (minēta 7. zemsvītras piezīmē).

3. Dalībvalstis visiem nodokļu maksātājiem arī dod tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa samazinājumu vai atmaksāšanu, kas minēta 2. punktā, ja preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

a) darījumiem, kas saistīti ar citā valstī veiktām 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskām darbībām, kurām pieņāktos samazinājumi, ja šie darījumi būtu veikti valsts teritorijā;

b) darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar 14. panta 1. punkta i) apakšpunktu, 15. pantu, 16. panta 1. punkta B, C, D vai E daļu vai [un] 2. punktu vai 28.c panta A un C daļu;

c) jebkuriem darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar 13. panta B daļas a) apakšpunktu un d) apakšpunkta 1. līdz 5. punktu, ja klients ir reģistrēts ārpus Kopienas vai ja šie darījumi ir tieši saistīti ar precēm, ko eksportēs uz valsti ārpus Kopienas.”

## B — Valsts tiesības

13. Saskaņā ar Nīderlandes Likuma par prognozējama nodokli 11. panta 1. punkta

g) apakšpunktu redakcijā, kas bija spēkā līdz 1997. gada 1. decembrim, zobu tehniķu pakalpojumi bija atbrīvoti no nodokļa. Saskaņā ar Nīderlandes tiesu sniegto interpretāciju šis atbrīvojums neattiecas uz piegādēm, ko veic starpnieki, kuri paši nav zobu tehniķi.

14. Kopš 1997. gada 1. decembra minētajā normā atbrīvojumi no nodokļiem ir noteikti “zobu protēžu piegādēm”, neparedzot precīzākus nosacījumus attiecībā uz piegādātāja personību.

## III — Fakti un prejudiciālie jautājumi

15. *VDP Dental Laboratory N.V.* (turpmāk tekstā — “*VDP*”) ir Nīderlandē reģistrēta sabiedrība, kas pēc Nīderlandē, Beļģijā, Dānijā, Vācijā, Francijā, Itālijā un trešajās valstīs reģistrētu zobārstu pasūtījuma veic zobu tehnikas darbus, piemēram, izgatavo kronišus, inlejas, rāmišus, tiltiņus un līdzīgus izstrādājumus. Zobārsts, kurš veic pasūtījumu, sagatavo vienu vai vairākus zobu sakodiena ģipša atlējumus, ko nosūta *VDP*, vai *VDP* pati atbrauc tiem pakal. *VDP* pārbauda, vai šie atlējumi ir izmantojami, un nosūta tos zobu protēžu laboratorijai (kas visbiežāk atrodas ārpus Kopienas). Labora-

torija piegādā zobu protēzes *VDP*, kas samaksā laboratorijai par minēto protēzi un vajadzības gadījumā — ievēd to Kopienā. Tad *VDP* — par atļūdzību un ar brīvu piegādi līdz galapunktam — piegādā šo protēzi zobārstam, kurš to ir pasūtījis. *VDP* nenodarbina ne diplomētus zobu tehniķus, ne zobārstus.

iestāde par laika posmu no 1996. gada 1. janvāra līdz 1998. gada 31. decembrim izdeva paziņojumu par nodokļu maksājumu NLG 117 530 apmērā.

16. *VDP* ir paudusi uzskatu, ka piegādes, ko tā veikusi Nīderlandē, ir atbrīvotas no apgrozījuma nodokļa un ka tai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli par piegādēm, ko tā veikusi Nīderlandē reģistrētiem zobārstiem. Taču par piegādēm, ko tā ir veikusi ārpus Nīderlandes reģistrētiem zobārstiem, *VDP* ir atskaitījusi priekšnodokli.

17. Lai izvairītos no dubultas nodokļa uzlikšanas, nodokļu iestāde atļāva atskaitīt priekšnodokli tiktāl, ciktāl nodoklis par *VDP* iegādātajām precēm un pakalpojumiem, kas saistīti ar piegādēm Kopienas teritorijā, bija iekļauts rēķinā. Nodokļu iestāde to atļāva ar nosacījumu, ka *VDP* grāmatvedības dokumentos reģistrēs pircēja PVN identifikācijas numuru un iesniegs deklarāciju par piegādi Kopienas teritorijā.

18. Tā kā šie nosacījumi attiecībā uz piegādēm iepriekš minētajās dalībvalstīs (skat. 15. punktu) nebija izpildīti, tad nodokļu

19. Pirmās instances tiesa uzskatīja, ka ieinteresētās personas darījumi, kas attiecas uz laika posmu no 1996. gada 1. janvāra līdz 1997. gada 1. decembrim, saskaņā ar Likuma par apgrozījuma nodokli 11. panta 1. punkta g) apakšpunktu (līdz 1997. gada decembrim spēkā esošajā redakcijā) nebija atbrīvoti no nodokļa. Attiecībā uz laika posmu no 1997. gada 1. decembra līdz 1998. gada 31. janvārim tiesa pauda uzskatu, ka uz [*VDP*] darījumiem neattiecas Sestajā direktīvā paredzētais atbrīvojums, jo *VDP* nav zobu tehniķu. Taču nosacījumi, kas paredzēti Likuma par apgrozījuma nodokli 11. panta 1. punkta g) apakšpunktā (no 1997. gada 1. decembra spēkā esošajā redakcijā) ir izpildīti. Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nepastāv, jo šie darījumi ir atbrīvoti [no nodokļa]. *VDP* nevar, pirmkārt, atsaukties uz to, ka saskaņā ar Sesto direktīvu par šīm piegādēm ir uzliekams nodoklis, un no tā secināt, ka tai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, un, otrkārt, atsaukties uz atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar valsts tiesībām. Nobeigumā tiesa samazināja maksājāmā nodokļa summu līdz NLG 9527. Šī nodokļu summa attiecas uz zobu protēžu piegādēm citās dalībvalstīs reģistrētiem zobārstiem laika posmā no 1997. gada 1. decembra līdz 1998. gada 31. martam.



20. Kasācijas tiesvedībā *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) ir strīds par to, vai pastāv tiesības atskaitīt priekšnodokli par piegādēm Francijā un Itālijā reģistrētiem zobārstiem, jo šajās valstīs zobu protēžu piegādes nav atbrīvotas no nodokļa. Šajā sakarā *Hoge Raad* ar 2005. gada 11. novembra lēmumu iesniedza Tiesai šādus jautājumus prejudiciālā nolēmuma sniegšanai:

ievaddaļu un pirmo ievilkumu) notiek citā dalībvalstī, kura uz tām neattiecina atbrīvojumu saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu kopā ar E pielikuma 2. punktu?”

21. Tiesvedībā Tiesā *VDP*, Nīderlandes un Grieķijas valdības, kā arī Eiropas Kopienų Komisija sniedza rakstveida apsvērumus.

“1. Vai [Sestās direktīvas] 13. panta A daļas ievaddaļa un e) apakšpunkts ir interpretējami tādā veidā, ka ar vārdiem “zobu protēžu piegādes, ko veic zobu tehniķi”, ir jāsaprot arī zobu protēžu piegādes, ko veic nodokļu maksātājs, kurš zobu protēžu izgatavošanu uztic zobu tehniķim?”

#### IV — Juridiskais vērtējums

A — Piemērojamais režīms, kas reglamentē tirdzniecību Kopienas teritorijā

2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, — vai Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts ir interpretējams tādā veidā, ka dalībvalstij, kas ir atbrīvojusi no PVN piegādes, par kurām šajā gadījumā ir runa, tomēr ir jādod atskaitīšanas tiesības par šīm piegādēm, ja tās (it īpaši, pamatojoties uz Sestās direktīvas 28.b panta B daļas 1. punkta

22. Pirms tuvāk tiek aplūkoti *Hoge Raad* prejudiciālie jautājumi, vispirms būtu jānoskaidro, kuras normas par tirdzniecību Kopienas teritorijā ir būtiskas saistībā ar izskatāmo lietu. Atkarībā no piemērojamā [nodokļu] režīma attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu spēkā ir atšķirīgi noteikumi.

1) Parastais režīms

23. Saskaņā ar parasto režīmu nodokļu maksātāja [preču] piegādes kādam citam nodokļu maksātājam Kopienas teritorijā [preču] izcelsmes valstī ir atbrīvotas no PVN atbilstoši Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktam. Saskaņā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta pirmo daļu nevis piegādātājs, bet saņēmējs galapunkta valstī maksā PVN par iegādi Kopienas teritorijā.

24. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu dalībvalstis garantē katram nodokļu maksātājam priekšnodokļa atskaitīšanas vai atmaksājuma tiesības tiktāl, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto mērķiem, kuru apgrozījums saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļu ir atbrīvots [no nodokļa], proti, no nodokļa par pakalpojumiem, kurus nodokļu maksātājs ir saņēmis kā iepriekš veiktus pakalpojumus saistībā ar piegādi Kopienas teritorijā.

25. Pirmajā mirklī šāds noteikums izbrīna, jo tādējādi tiesībām atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, ir prasīts, lai to iegādes izdevumi veidotu daļu no cenas par tādiem

darījumiem, par kuriem iepriekš ir samaksāts PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu<sup>10</sup>.

26. Taču 17. panta 3. punkta b) apakšpunkts pilnībā atbilst sistēmai, saskaņā ar kādu uzliek nodokli tirdzniecībā starp dalībvalstīm, kā to secinājumos lietā *Eurodent*<sup>11</sup> ir paudis arī ģenerāladvokāts Ruiss-Harabo Kolomers. Šajā normā ir ņemts vērā princips, ka nodokļu uzlikšanas tiesības pāriet galapunkta valstij, un tā nodrošina, ka arī par iepriekš sniegto pakalpojumu pievienoto vērtību piemēro nodokli tajā valstī, kur attiecīgā prece vai pakalpojums tiek patērēts; tas atbilst PVN kā privātā patēriņa nodokļa raksturam<sup>12</sup>.

2) “De minimis” režīms

27. Atsevišķām maza apjoma piegādēm Kopienas teritorijā piemēro īpašus noteikumus,

10 — 2005. gada 26. maija spriedums lietā C-465/03 *Kretztechnik* (Krajums, I-4357. lpp., 35. punkts) ar norādi uz 2000. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-98/98 *Midland Bank* (*Recueil*, I-4177. lpp., 30. punkts), 2001. gada 22. februāra spriedumu lietā C-408/98 *Abbey National* (*Recueil*, I-1361. lpp., 28. punkts) un 2001. gada 27. septembra spriedumu lietā C-16/00 *Cibo Participations* (*Recueil*, I-6663. lpp., 31. punkts).

11 — Minēti 3. zemsvītras piezīmē, 34. punkts. Sīkāk par piegāžu Kopienas teritorijā un preču iegāžu Kopienas teritorijā sistēmu skat. manus 2005. gada 10. novembra secinājumus lietā C-245/04 *EMAG Handel Eder* (2006. gada 6. aprīļa spriedums, Krajums, I-3227., I-3230. lpp., 19.–25. punkts).

12 — Skat. secinājumus lietā *Eurodent* (minēti 3. zemsvītras piezīmē, 27. punkts), kā arī Pirmās direktīvas 2. pantu, kurš ir citēts šo secinājumu 4. punktā.

kurus es kopā gribētu saukt par *de minimis* režīmu. Nosacījumi šo īpašo noteikumu piemērošanai ir visai sarežģīti, un tos var ietekmēt arī dažādu variantu izmantošana.

Turklāt attiecīgais nodokļu maksātājs kārtējā vai iepriekšējā kalendārajā gadā nedrīkst izmantot 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta trešajā daļā paredzēto iespēju izvēlēties parasto režīmu (nodokļa uzlikšana par iegādēm Kopienas teritorijā).

28. Vienkāršoti sakot, atšķirībā no tālu piegāžu vispārējiem noteikumiem par piegādes vietu tiek atzīta vieta, kurā prece atrodas sūtījuma vai piegādes beigās. Līdz ar to galapunkta valstī nodokļi ir jānomaksā *piegādātājam*, nevis *pircejam*, kā ir paredzēts parastajā tirdzniecības režīmā Kopienas teritorijā. Tādējādi *de minimis* piegādes nodokļu maksātājiem citā dalībvalstī lielā mērā ir pielīdzinātas pārrobežu piegādēm, ko veic nodokļu maksātājs galapatērētājam. Konkrētāk šis īpašais režīms ir noteikts šādi.

30. Sestās direktīvas 28.b panta B daļas 1. punktā Kopienas teritorijā piegādātajām precēm, kuras saskaņā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otro daļu ir atbrīvotas no nodokļiem, par piegādes vietu ir noteikta galapunkta valsts. Taču šādas juridiskās sekas ir spēkā attiecībā uz precēm, par kurām neuzliek akcīzes nodokli, — tāpat arī zobu protēzēm, — tikai tad, ja šādu piegāžu kopējā summa vienā dalībvalstī kārtējā vai arī iepriekšējā kalendārajā gadā nepārsniedz ECU/EUR 100 000; dalībvalstis šo robežu var samazināt arī līdz ECU/EUR 35 000 (28.b panta B daļas 2. punkts). Taču arī tādā gadījumā piegādātājs var izvēlēties piemērot parasto režīmu.

29. Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otro daļu kopā ar 1. a punktu preču iegāde Kopienas teritorijā ir atbrīvota no nodokļiem, ja persona, kas iegādājusies precī, veic tikai tādas piegādes, par kurām nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu, un ja nodokļu maksātāja Kopienas teritorijā veiktas preču iegādes kopējā summa vienā kalendārajā gadā nav lielāka par summu, ko nosaka dalībvalstis. Šī kopējā summa nedrīkst būt mazāka par ECU 10 000, tagad attiecīgi EUR 10 000.

31. *De minimis* režīmu papildina Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta otrā daļa. Šī norma paredz, ka preču piegādes Kopienas teritorijā atšķirībā no parastā režīma nav atbrīvotas no PVN gadījumā, ja par šo preču atbilstošo iegādi nav jāmaksā nodoklis saskaņā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otro daļu.

32. Attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu par piegādātāja galapunkta valstī veiktajām piegādēm Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka ir jāveic šo darījumu salīdzinājums ar attiecīgajām darbībām valsts teritorijā. Ja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu pastāv veicot galīgos darījumus, tad tādas pašas tiesības pastāv arī attiecībā uz ārvalstu darījumiem, kuros iepriekš sniegti pakalpojumi.

3) Kurš režīms ir piemērojams pamata lietā?

33. Komisija, atbildot uz vienu no Tiesas jautājumiem, ir paudusi viedokli, ka pamata lietā ir piemērojams *de minimis* režīms.

34. Tomēr lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu par to nav sniegts viennozīmīgs skaidrojums. Pirmkārt, *Hoge Raad* otrajā prejudiciālajā jautājumā skaidri lūdz interpretēt Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu saistībā ar piegādēm, ja tās saskaņā ar Sestās direktīvas 28.b panta

B daļas 1. punkta pirmo ievilkumu tiek uzskatītas par notikušām citā dalībvalstī. Tas norāda uz *de minimis* režīmu.

35. Otrkārt, iesniedzējtiesa lūguma pamatojumā atsaucas uz lietu *Eurodental* un apgalvo, ka minētajā lietā uzdots jautājums par Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunkta interpretāciju ir būtisks arī šajā lietā. Taču šī norma attiecas tikai uz tādām piegādēm Kopienas teritorijā, uz kurām attiecas parastais režīms.

36. Komisija savu viedokli pamato galvenokārt ar pašas veikto iesniedzējtiesas lēmumā minēto faktu analīzi.

37. Šajā sakarā ir jākonstatē, ka tiesvedība sākotnēji attiecās uz paziņojumu par nodokļu maksājuma apmēru par laika posmu no 1996. gada 1. janvāra līdz 1998. gada 31. decembrim NLG 117 530 apmērā (atbilst aptuveni EUR 53 000). Ja pieņem, ka galapunkta valstis vidējā PVN likme ir 19 %, tad attiecīgo Kopienas teritorijā veikto piegāžu kopējā summa atbilst aptuveni EUR 279 000.

38. Tomēr no minētajiem pamata lietas faktiskajiem apstākļiem nevar secināt, kā piegādes sadalītos pa dažādiem nodokļu

gadiem un galapunkta valstīm. Neskaidrs ir arī tas, vai un attiecīgi kuras valstis ir izmantojušas iespēju samazināt 28.b panta B daļā paredzēto robežu līdz ECU/EUR 35 000. Visbeidzot, nav zināms, kāds bija piegāžu apjoms iepriekšējā kalendārajā gadā un vai VDP neizvēlējās piemērot parasto režīmu.

B — *Par attiecībām starp noteikumiem par tirdzniecību Kopienas teritorijā un zobu protežu piegāžu atbrīvojumu no nodokļa valsts teritorijā*

1) 1. pieņēmums: parastā režīma piemērošana attiecībā uz piegādēm Kopienas teritorijā

39. Turklāt no faktiem, kas izklāstīti lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, nevar nešaubīgi secināt, vai VDP klienti sniedza tikai tādus pakalpojumus, kas nedeva tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, vai arī viņi neizmantoja iespēju maksāt nodokli par preču piegādi Kopienas teritorijā. Katrā ziņā tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu būtu tiem zobārstiem, kam VDP ir veikusi piegādes, kuri ir reģistrēti dalībvalstīs, kas izmanto pārejas noteikumus, kuri paredzēti 28. panta 1. punkta a) apakšpunktā kopā ar E pielikumu.

41. Saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punktu piegādes Kopienas teritorijā ir atbrīvotas no PVN. Tomēr 17. panta 3. punkta b) apakšpunktā saistībā ar piegādēm Kopienas teritorijā ir dotas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, nekādā veidā to nepiesairot piegādes priekšmetam.

40. Tādējādi noskaidrot, kurš no abiem režīmiem ir piemērojams šajā lietā, ir valsts tiesu uzdevums. Tā kā priekšnodokļa atskaitīšana [abos gadījumos] ir reglamentēta atšķirīgi, tad turpmāk abos variantos pārbaudīšu, kāda ietekme ir tam, ka saskaras noteikumi par tirdzniecību Kopienas teritorijā un zobu protežu piegāžu atbrīvojums no nodokļa valsts teritorijā.

42. Ja šīs normas tiek piemērotas vispirms, tad atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu nebūtu vajadzīga, jo nebūtu svarīgi kvalificēt piegādi saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā paredzēto kritēriju. Nozīmīgi būtu vienīgi tas, ka tiek veikta tāda piegāde Kopienas teritorijā, kura saskaņā ar 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu pamato tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

43. Tomēr šāds risinājums rada problēmu, ka piegādes valsts teritorijā var būt neiz-

devīgākas salīdzinājumā ar piegādēm Kopienas teritorijā, kas var radīt konkurences izkropļojumus.

44. Ja galapunkta valstī valsts teritorijā veiktas piegādes ir atbrīvotas no nodokļa atbilstoši 13. pantam, tad saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta B daļas a) punktu arī iegādes Kopienas teritorijā ir atbrīvotas no nodokļa. Tādējādi nodokļu maksātājs var veikt piegādi saviem klientiem citā dalībvalstī, un tiem nekādā formā nav jāveic PVN maksājums. Tomēr piegādātājs var atskaitīt priekšnodokli, jo tas ir veicis piegādi Kopienas teritorijā.

45. Nodokļu maksātājs, kurš ir reģistrēts galapunkta valstī, saskaņā ar 13. pantu arī var veikt piegādes, nemaksājot nodokļus. Taču saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 2. punktu tam nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

46. Pēc manām domām, šī problēma būtu jārisina tā, ka priekšnodokļa atskaitīšana saistībā ar piegādēm Kopienas teritorijā tiek garantēta tikai tad, ja par sākotnējo piegādi galapunkta valstī faktiski tiek uzlikts nodoklis.

47. Turpretī ģenerālvokāts Ruiss-Harabo Kolomers secinājumos lietā *Eurodental* piedāvā citu variantu. Viņš uzskata, ka priekšnodokļa atskaitīšana saistībā ar piegādi Kopienas teritorijā nav iespējama, ja par attiecīgo darījumu, balstoties uz 13. pantu, “tā rakstura dēļ” nav uzliekams nodoklis<sup>13</sup>. Šajā lietā iesaistītās valdības un Komisija arī uzskata, ka atbrīvojums saskaņā ar 13. pantu ir pārākš par piegāžu Kopienas teritorijā atbrīvojumu.

48. Attiecīgo noteikumu tekstā nav rodams skaidrs pamatojums šādai pieejai. Daudz lielākā mērā pret primāru 13. panta A daļā minētā atbrīvojuma piemērošanu liecina šīs normas ievaddaļā skaidri paredzētais nosacījums: “Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo [..].” Rodas šaubas, vai zobu protēžu piegādes ir jāuzskata par atbrīvotām [no nodokļa] to rakstura dēļ, lai gan Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktā kopā ar E pielikumu ir atļauta nodokļa uzlikšana par šādu pakalpojumu.

49. Attiecībā uz savu izvēlēto pieeju ģenerālvokāts Ruiss-Harabo Kolomers min vēl divus argumentus. Pirmkārt, viņš līdzīgi kā Komisija šajā lietā norāda uz Sestās direktī-

13 — Secinājumi lietā *Eurodental* (minēti 3. zemsvirtras piezīmē, 35. punkts).

vas 17. panta 3. punkta c) apakšpunktu. Šī norma piešķir tiesības atskaitīt priekšnodokli attiecībā uz atsevišķiem, saskaņā ar 13. panta B daļu [no nodokļa] atbrīvotiem pakalpojumiem, ja darbības tiek veiktas ārpus Kopienas teritorijas. Pēc ģenerāladvokāta un Komisijas uzskatiem šī norma būtu lieka, ja šos atbrīvojumus, tiklīdz to aptvertie pakalpojumi iegūst starptautisku mērogu, arī nepastarpināti varētu balstīt uz 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu.

50. Šis arguments mani nepārlicina. 17. panta 3. punkta c) apakšpunktā minētajos Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) un d) punktu pirmajā līdz piektajā daļā paredzētajos atbrīvojumos runa ir par apdrošināšanas pakalpojumiem un finanšu pakalpojumiem, kas ir saistīti ar preču piegādēm trešo valstu teritorijā. Turpretī 17. panta 3. punkta b) apakšpunkts aptver pašas preču piegādes uz citām dalībvalstīm vai trešajām valstīm. No tā izriet, ka b) un c) apakšpunkti attiecas uz pilnīgi atšķirīgiem pakalpojumiem un neviens no abiem noteikumiem nevar padarīt otru noteikumu lieku.

51. Otrkārt, ģenerāladvokāts Ruiss-Harabo Kolomers min Komisijas argumentu un norāda, ka atbrīvojumi varētu radīt konkurences izkropļojumus valstī, kurā ir reģistrēti uzņēmumi, ja tie varētu atskaitīt priekšnodokli par zobu protēžu piegādēm Kopienas

teritorijā, kamēr citiem uzņēmumiem, kuri veic attiecīgas piegādes valsts teritorijā šajā pašā valstī, nebūtu tiesību atskaitīt priekšnodokli.

52. Arī šajā ziņā es nevaru piekrist savam kolēģim. Tiklīdz, ciktāl kāds uzņēmums veic pārrobežu piegādes uz kādu citu dalībvalsti, tas nekonkurē ar uzņēmumiem, kuri darbojas savas valsts iekšējā tirgū. Daudz lielākā mērā konkurences attiecības starp piegādēm Kopienas teritorijā un piegādēm valsts teritorijā pastāv galapunkta valstī. Lai novērstu konkurences kropļošanu, ir jānodrošina, ka uz šīm piegādēm galapunkta valstī tiek attiecināti vienādi nodokļu uzlikšanas noteikumi.

53. Šo faktu ģenerāladvokāts Ruiss-Harabo Kolomers savā piedāvātajā risinājumā neņem vērā. Viņa risinājums atsevišķos gadījumos, piemēram, lietā *Eurodental* un, iespējams, arī lietā *VDP*, var izraisīt gan PVN neitralitātes pamatprincipa pārkāpumu, gan arī šķēršļus preču aprītei Kopienas teritorijā.

54. Lietā *Eurodental* ir apskatīts jautājums, vai Luksemburgā reģistrētam uzņēmumam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli saistībā ar zobu protēžu piegādi Vācijā. Luksemburgā saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktu zobu protēžu

piegādes, kuras veic zobu tehniķi, ir atbrīvotas no PVN, bet Vācijā par šādām piegādēm atbilstoši Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktam kopā ar E pielikumu uzliek nodokļus.

pilnīgu neitralitāti attiecībā uz nodokļu nastu neatkarīgi no saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem, bet ar nosacījumu, ka par pašu minēto saimniecisko darbību principā ir uzliekams PVN<sup>15</sup>.

55. Ja zobu protēžu piegādes izcelsmes valsti primāri tiktu atbrīvotas, pamatojoties uz 13. pantu, tad tādām uzņēmumam kā *Eurodental* nebūtu tiesību atskaitīt priekšnodokli, lai gan par šī uzņēmuma veiktajām piegādēm galapunkta valstī faktiski ir jāmaksā nodoklis. Sekas tam būtu tādas, ka attiecībā uz piegādēm Kopienas teritorijā papildus galīgajai cenai proporcionālajam PVN tiktu piemērots arī atlikušais PVN par iepriekš saņemtajiem pakalpojumiem.

57. Kā ir aprakstīts Pirmās direktīvas 2. pantā, gala patērētājam ir jāveic pakalpojuma vērtībai tieši proporcionāls nodokļa maksājums, lai par dažādos posmos iepriekš saņemtajiem pakalpojumiem netiktu vairākkārt uzlikts nodoklis. Izmantojot ģenerālvokāta Ruisa-Harabo Kolomera pieeju, par iepriekš saņemtajiem pakalpojumiem nodoklis tiktu uzlikts dubultā un kopējā nodokļa nasta vairs nebūtu proporcionāla cenai, kādu maksā gala patērētājs<sup>16</sup>.

56. Tas ir pretrunā ar PVN neitralitātes pamatprincipu, kas ir pamatā noteikumiem par priekšnodokļa atskaitīšanu. Tiesības atskaitīt priekšnodokli ir PVN sistēmas neatņemama sastāvdaļa, ko principā nevar ierobežot<sup>14</sup>. Atskaitījumu mērķis ir pilnībā mazināt uzņēmējam maksājamā vai samaksātā PVN nastu visas saimnieciskās darbības laikā. Šādi kopējā PVN sistēma nodrošina

58. Turklāt Tiesa iestājas arī par neitralitātes principa ievērošanu, saskaņā ar kuru līdzīgām precēm un pakalpojumiem, kas savstar-

14 — Skat. it īpaši 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Supergaz* (*Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts), 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotajās lietās C-110/98 līdz C-147/98 *Gabalfrixa* u.c. (*Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts) un spriedumu lietā *Kretztechnik* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 33. punkts).

15 — Spriedums lietā *Kretztechnik* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 34. punkts) ar norādēm uz 1985. gada 14. februāra spriedumu lietā 268/83 *Rompelman* (*Recueil*, 655. lpp., 19. punkts), 1998. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-37/95 *Ghent Coal Terminal* (*Recueil*, I-1. lpp., 15. punkts), spriedumu lietā *Gabalfrixa* u.c. (minēts 14. zemsvītras piezīmē, 44. punkts), spriedumu lietā *Midland Bank* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 19. punkts) un spriedumu lietā *Abbey National* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 24. punkts).

16 — Skat. secinājumu lietā *Eurodental* 16. zemsvītras piezīmē (minēti 3. zemsvītras piezīmē).



pēji konkurē, attiecībā uz PVN nedrīkst piemērot atšķirīgus nodokļa uzlikšanas noteikumus<sup>17</sup>. Aplūkojot to precīzāk, šādi saprasts neitralitātes pamatprincips ir tikai īpašs vispārējā vienlīdzības principa formulējums<sup>18</sup>. Arī šis pamatprincips būtu pārkapts, ja kāds galapunkta valsti reģistrēts zobu tehniķis par iepriekš saņemtajiem pakalpojumiem samaksāto PVN varētu atskaitīt, bet citam zobu tehniķim, kurš veic piegādes Kopienas teritorijā no kādas citas dalībvalsts uz to pašu galapunkta valsti, būtu liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli.

59. Tas, ka piegādēm valsts teritorijā un ar tām konkurējošām piegādēm Kopienas teritorijā tiek piemēroti atšķirīgi nodokļu noteikumi, kavē arī preču brīvu apriti, kas ir garantēta EKL 28. pantā, jo dubulta nodokļa uzlikšana par iepriekš saņemtiem pakalpojumiem sadārdzina zobu protēžu importu no citām dalībvalstīm. Šo kavēkli rada piegāžu Kopienas teritorijā izcelsmes valsts, kas liedz priekšnodokļa atskaitīšanu, lai gan par attiecīgo sākotnējo pakalpojumu galapunkta valsti faktiski ir jāmaksā nodokļi.

17 — 1999. gada 7. septembra spriedums lietā C-216/97 *Gregg* (*Recueil*, I-4947. lpp., 20. punkts), 2005. gada 17. februāra spriedums apvienotajās lietās C-453/02 un C-462/02 *Linne-weber* un *Akritidis* (Krājums, I-1131. lpp., 24. punkts) un 2006. gada 12. janvāra spriedums lietā C-246/04 *Turn- und Spotunion Waldburg* (Krājums, I-589. lpp., 33. punkts).

18 — 2006. gada 27. aprīļa spriedums apvienotajās lietās C-443/04 un C-444/04 *Solleveid* un *van den Hout-van Eijnsbergen* (Krājums, I-3617. lpp., 35. punkts). Attiecībā uz šo skat. arī 40. punktu manas 2005. gada 15. decembra secinājumos šajās apvienotajās lietās (Krājums, I-3619. lpp.).

60. Turpretim ģenerālvokāts Ruiss-Harabo Kolomers, tāpat kā Komisija, uzskata, ka problēma rodas tikai no tā, ka galapunkta valsts piemēro izņēmuma [noteikumus]. Pilnīgas saskaņošanas trūkums nedrīkst izraisīt to, ka izcelsmes valsts — lietā *Euro-dental* — Luksemburgas — valsts kasei ar vienpusēju galapunkta valsts — Vācijas — lēmumu tiek radīts finansiāls apgrūtinājums.

61. Protams, ir vēlams, ka PVN sistēma tiek saskaņota pēc iespējas plašāk un novecojušie izņēmumi tiek atcelti. Tikmēr, kamēr tiesiski šādi izņēmumi pastāv, ir jācenšas samazināt no tiem izrietošās negatīvās sekas attiecībā uz iekšējo tirgu un, galvenokārt, attiecībā uz katru nodokļu maksātāju pat tad, ja atsevišķos gadījumos samazinās kādas dalībvalsts nodokļu ieņēmumi.

62. Lietas *Eurodental* piemērā atspoguļotās problēmas varētu rasties arī šajā lietā, ja par zobu protēžu piegādēm, kuras veic starpnieks, lai gan pamatā saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktu būtu uzskatāmas par pakalpojumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem, tomēr dažās galapunkta valstīs, kurās VDP veic piegādes Kopienas teritorijā, saskaņā ar Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu kopā ar E pielikumu tiktu uzlikts nodoklis.

63. Šādā gadījumā minētos neitralitātes pamatprincipa pārkāpumus un preču brīvas aprites ierobežojumus var novērst tādējādi, ka izcelsmes valsts attiecībā uz tādām piegādēm Kopienas teritorijā, par kurām galapunkta valstī faktiski ir jāmaksā nodoklis, pieļauj priekšnodokļa atskaitīšanu par iepriekš saņemtiem pakalpojumiem, kas saistīti ar šīm piegādēm, vai priekšnodokļa atmaksāšanu.

64. Pirmkārt, to nosaka nepārprotamā Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunkta teksta redakcija. Otrkārt, piegāžu Kopienas teritorijā sistēmas loģikai un PVN kā patēriņa nodokļa raksturam atbilst tas, ka nodokļi tiek iekasēti tikai patēriņa valstī. Turpretim izcelsmes valstij kopumā nav nekādu tiesību uz PVN iekasēšanu par pakalpojumiem, par kuriem galapatērētāji maksā citā valstī.

65. *VDP* norāda arī uz šādu problēmu: tā kā Nīderlande atbrīvojumus valsts teritorijā, pēc *VDP* uzskatiem, ir nepareizi attiecinājusi uz zobu protēžu piegādēm, ko veic starpnieki, un tādēļ liedz atskaitīt priekšnodokli attiecībā uz šīm piegādēm, tad *VDP* ir neizdevīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar starpniekiem, kuri veic piegādes Nīderlandē no citām dalībval-

stīm. Valstīs, kurās ir reģistrēti *VDP* konkurenti, priekšnodokļa atskaitīšana ir atļauta, jo tās uzskata, ka starpnieku piegādes neietilpst atbrīvojumu piemērošanas jomā.

66. Šajā sakarā gan jākonstatē, ka *VDP* konkurentiem piemērotā nodokļu režīma likumība to reģistrācijas valstī nav šīs lietas priekšmets. Tāpat šīs lietas priekšmets nav *VDP* veikto piegāžu valsts teritorijā atbrīvojums un atteikums atskaitīt priekšnodokli attiecībā uz šādām piegādēm. Daudz strīdīgāks ir vienīgi jautājums par to, vai *VDP* ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par piegādēm Kopienas teritorijā. Šajā sakarā noteicošais ir tas, vai galapunkta valstī par piegādēm Kopienas teritorijā pretnostatītājai preču iegādei Kopienas teritorijā tiek uzlikti nodokļi.

67. Noslēgumā vēl ir jāmin, ka manis piedāvātais risinājums pilnībā atbilst spriedumam lietā *Debouche*<sup>19</sup>. Šī sprieduma pamatā bija turpmāk minētie fakti. Debušs [*Debouche*] ir Beļģijā reģistrēts advokāts, kurš Nīderlandē, izmantojot izpirkuma nomu (*lizingu*), iegādājās automašīnu, kuru viņš izmantoja tikai savām profesionālajām vajadzībām Beļģijā. Beļģijā, piemērojot Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta b) apakšpunktu kopā ar F pielikuma

19 — 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-302/93 *Debouche* (*Recueil*, I-4495. lpp.).

2. punktu, advokāta pakalpojumi ir atbrīvoti no PVN, bet Nīderlandē par šādiem pakalpojumiem uzliek nodokli.

68. Tiesa ir nospriedusi, ka šādā gadījumā nepastāv nekādas tiesības uz PVN kā priekšnodokļa atgūšanu par izpirkuma nomā iegādātu automašīnu. Tā kā par advokāta pakalpojumiem valstī, kurā tie tiek sniegti — attiecīgajā gadījumā — Beļģijā — netiek uzlikts PVN, tad nevar atskaitīt nodokli par iepriekš saņemtiem pakalpojumiem, kuri ir saņemti citā dalībvalstī. Tā tas ir arī gadījumā, ja valstī, kurā ir saņemti iepriekšējie pakalpojumi, par attiecīgajiem sākotnējiem pakalpojumiem uzliek nodokli.

69. Minētais spriedums skaidri parāda, ka priekšnodokļa atskaitīšanai svarīgākais ir tas, kādi nodokļu noteikumi tiek piemēroti sākotnējiem pakalpojumiem valstī, kurā tie tiek laisti tirgū. Ja tie šajā valstī — pat ja tas notiek tikai pamatojoties uz pārejas noteikumiem — tiek atbrīvoti no nodokļiem, tad priekšnodokļa atskaitīšana ir jāatsaka.

70. Ja uz starpnieku veiktām zobu protēžu piegādēm netiktu attiecināts Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta atbrīvojums, tad šajā lietā atšķirībā no lietas *Eurodental* nerastos kolīzija starp atbrīvo-

jumu bez priekšnodokļa atskaitīšanas saskaņā ar 13. pantu un piegāžu Kopienas teritorijā atbrīvojumu ar priekšnodokļa atskaitīšanu. Pareizi transponējot šos noteikumus attiecīgajās galapunkta valstīs, izcelsmes valstī bez grūtībām varētu atļaut priekšnodokļa atskaitīšanu par iepriekš saņemtajiem pakalpojumiem saistībā ar piegādēm Kopienas teritorijā saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu.

2) 2. pieņēmums: *de minimis* režīma piemērošana attiecībā uz piegādēm Kopienas teritorijā

71. Piegādēm Kopienas teritorijā, uz kurām attiecas *de minimis* režīms, tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu ir atkarīgas no tā, vai uz šiem darījumiem būtu attiecināma priekšnodokļa atskaitīšana, ja tie tiktu veikti valsts teritorijā.

72. Attiecībā uz šo piegāžu Kopienas teritorijā grupu a) apakšpunktā manā izpratnē paredzēti pilnīgi atšķirīgi noteikumi nekā b) apakšpunktā. Tā vietā, lai ņemtu vērā nodokļu noteikumus galapunkta valstī, kā tas

ir vispārpieņemts, ievērojot piegāžu Kopienas teritorijā sistēmiskos apsvērumus, a) apakšpunktā ir paredzēts ņemt vērā valsts teritorijā spēkā esošos noteikumus.

73. Šāda atšķirība no b) apakšpunkta tomēr ir attaisnota, pamatojoties uz attiecīgo piegāžu *de minimis* raksturu. Ja attiecībā uz neregulārām piegādēm par mazām summām būtu jākonstatē, vai galapunkta valstī pastāv ar nodokli apliekama piegāde un līdz ar to — tiesības atskaitīt priekšnodokli, tad rastos nesamērīgi liela administratīvā slodze.

74. Arī šādā gadījumā pastāv risks, ka var notikt nodokļa neitralitātes pamatprincipa pārkāpumi un preču brīvas aprites ietekmēšana, ja zobu protēzes tiek piegādātas uz tām dalībvalstīm, kurās, piemērojot Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu kopā ar E pielikuma 2. punktu, par attiecīgajām piegādēm uzliek nodokļus. Kā skaidri izriet no 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta, likumdevējs to ir izvēlējis, lai kopumā pārlietu neapgrūtinātu nodokļu procedūru *de minimis* piegāžu gadījumā un šādi neradītu šķēršļus tirdzniecībai Kopienas teritorijā daudz lielākā skaitā gadījumos.

75. Attiecībā uz šo lietu rodas jautājums, kā ir jārikojas, piemērojot 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu, ja piegādātāja reģistrācijas valsts nav pareizi transponējusi direktīvu un piešķir atbrīvojumus darījumiem, par kuriem saskaņā ar Direktīvu ir jāuzliek nodokļi. Uz šo jautājumu es atbildēju vēlāk<sup>20</sup>, kad būšu tuvāk aplūkojusi Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta interpretāciju.

#### C — Par pirmo prejudiciālo jautājumu

76. Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts attiecas uz zobu protēžu piegādēm, ko veic nodokļu maksātājs, kurš pats nav zobārsts vai zobu tehniķis.

77. Saskaņā ar 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta tekstu atbrīvojums attiecas tikai uz zobu protēžu piegādi, ko veic zobārsts vai zobu tehniķis. 13. pantā paredzētie atbrīvojumi ir jāinterpretē šauri, jo tie ir izņēmumi no pamatprincipa, ka PVN tiek

20 — Skat. šo secinājumu 94. un turpmākos punktus.

iekasēts par katru piegādi un pakalpojumu<sup>21</sup>. Jau tādēļ vien nav iemesla paplašināt šīs normas piemērošanas jomu vairāk, nekā tas ir noteikts normas tekstā.

78. Turklāt šaura, uz tekstu vērsta interpretācija atbilst arī šī noteikuma jēgai un mērķim. Atšķirībā no citiem, it īpaši 13. panta B daļā paredzētajiem atbrīvojumiem, 13. panta A daļas atbrīvojuma piemērošanas joma kopumā ir saistīta ar prasībām ne tikai attiecībā uz pakalpojuma priekšmetu, bet arī uz pakalpojuma sniedzēja personību.

79. Attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta c) apakšpunktu Tiesa nesēn spriedumā apvienotajās lietās *Solleveld un van den Hout-van Eijnsbergen*<sup>22</sup> ir atzinusi, ka prasībām attiecībā uz piegādātāja personību ir jānodrošina, ka atbrīvojumi ir spēkā tikai attiecībā uz medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko veic personas, kurām ir atbilstoša profesionālā kvalifikācija.

80. Sabiedrības interesēs paredzētajiem medicīniskās pakalpojumu atbrīvojumiem ir jānodrošina, ka šie pakalpojumi sabiedrībai ir pieejami un tos nesadārdzina PVN<sup>23</sup>. Sabiedrības interesēs ir tikai tādu medicīniskās pakalpojumu atbrīvojums no nodokļa, kurus veic kvalificēts personāls<sup>24</sup>. Tas attiecas ne tikai uz medicīniskās aprūpes sniegšanu saskaņā ar c) apakšpunktu, bet arī uz zobu protēžu piegādēm saskaņā ar e) apakšpunktu.

81. Turklāt saistībā ar šo lietu atklāts var palikt jautājums, vai minētie atbrīvojumi ir spēkā vienīgi gadījumos, ja zobu tehniķis, kas veic piegādi, arī pats ir izgatavojis zobu protēzi. Ja viņš piegādā zobu protēzi, ko ir izgatavojusi kāda trešā persona, tad, pamatojoties uz profesionālo kvalifikāciju, viņš katrā ziņā var novērtēt, vai attiecīgais izstrādājums atbilst nepieciešamajai kvalitātei. Turklāt viņš var konsultēt zobārstu, kurš veic zobu protēžu pasūtījumu, un vajadzības gadījumā — papildus apstrādāt zobu protēzes, kā arī pieņemt un izskatīt sūdzības.

82. Tas ir īpaši svarīgi, ja attiecīgo zobu protēzi ir izgatavojis zobu tehniķis kādā trešajā valstī, kuras prasības attiecībā uz

21 — 2002. gada 10. septembra spriedums lietā C-141/00 *Kügler* (*Recueil*, I-6833. lpp., 28. punkts), 2003. gada 20. novembra spriedums lietā C-307/01 *D'Ambrumenil un Dispute Resolution Services* (*Recueil*, I-13989. lpp., 52. punkts) un 2005. gada 26. maija spriedums lietā C-498/03 *Kingscrest Associates un Montecello* (*Krājums*, I-4427. lpp., 29. punkts).

22 — Minēts 18. zemsvītras piezīmē, 37. punkts, ar norādēm uz spriedumu lietā *Kügler* (minēts 21. zemsvītras piezīmē, 27. punkts).

23 — Spriedums lietā *D'Ambrumenil un Dispute Resolution Services* (minēts 21. zemsvītras piezīmē, 58. punkts) ar norādi uz 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-76/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts) un spriedumu lietā *Kügler* (minēts 21. zemsvītras piezīmē, 29. punkts).

24 — Skat. secinājumus apvienotajās lietās *Solleveld un van den Hout-van Eijnsbergen* (minēti 18. zemsvītras piezīmē, 39. punkts).

profesionālo kvalifikāciju nav nosakāmas, neiegūstot papildu informāciju. Turklāt šādā gadījumā var būt ļoti sarežģīti uzlabot jau izgatavotu zobu protēzi.

rējošiem pakalpojumiem piemērot atšķirīgus PVN noteikumus<sup>25</sup>.

83. Nevar gan izslēgt, ka atsevišķos gadījumos personas, kuras nav zobu tehniķi, ar laiku apgūst nepieciešamās iemaņas, lai varētu izpildīt ar piegādēm saistītos uzdevumus. Nevar arī apgalvot, ka zobu protēzes, kuras ir izgatavotas kādā trešajā valstī un kuras Kopienas teritorijā pārdod starpnieks, principā neatbilstu Kopienā noteiktajiem kvalitātes standartiem. Tomēr, lai vispārīgi nodrošinātu, ka atbrīvojumu var piemērot tikai tādu piegāžu gadījumos, kuras atbilst izvirzītajām kvalitātes prasībām, ir lietderīgi noteikt, ka šādas piegādes var veikt tikai kvalificēti zobārsti (vai zobu tehniķi).

85. Atbrīvojuma pamatā ir neapstrīdams likumdevēja vērtējums, ka tikai zobu tehniķiem vai zobārstiem ir nepieciešamā profesionālā kvalifikācija, kas kopumā var garantēt, ka viņu piegādātās zobu protēzes atbilst nepieciešamajai kvalitātei. Tāda starpnieka pakalpojumi, kuram nav attiecīgās profesionālās kvalifikācijas, netiek uzskatīti par līdzvērtīgiem [pakalpojumiem], un tāpēc nodokļu neitralitātes dēļ uz tiem nav jāattiecinā tie paši noteikumi.

86. Tādējādi uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta atbrīvojums attiecas tikai uz piegādēm, kuras ir veikuši paši zobu tehniķi vai zobārsti.

84. Nodokļu neitralitātes pamatprincips nav pretrunā ar šādu 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta interpretāciju. Saskaņā ar judikatūru šis pamatprincips aizliedz attiecībā uz vienādiem un tādēļ savstarpēji konku-

25 — Skat. 17. zemsviras piezīmē minētos nolēmumus, kā arī 2003. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-109/02 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-12691. lpp., 20. punkts), spriedumu lietā *Kingscrest Associates un Montecello* (minēts 21. zemsviras piezīmē, 54. punkts), kā arī spriedumu apvienotajās lietās *Solleveld un van den Hout-van Eijnsbergen* (minēts 18. zemsviras piezīmē, 39. punkts).

D — *Par otro prejudiciālo jautājumu*

aktus, kurus iesniedzējtiesa prejudiciālajos jautājumos nav minējusi<sup>26</sup>.

87. *Hoge Raad* otro jautājumu uzdod tikai gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša un atbrivojuma piemērošanas joma attiecas arī uz zobu protēžu piegādēm, ko veic starpnieki.

1) 1. pieņēmums: parastā režīma piemērošana attiecībā uz piegādēm Kopienas teritorijā

88. Šis jautājums ir balstīts uz izpratni, ka svarīgs priekšnodokļa atskaitīšanas aspekts attiecībā uz piegādēm Kopienas teritorijā ir tas, kādi noteikumi tiek attiecināti uz sākotnējiem darījumiem piegādes izcelsmes valstī. Tieši tas izriet arī no Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta, kuru iesniedzējtiesa ir lūgusi interpretēt saistībā ar šo jautājumu. Ja tomēr tiktu piemērots parastais nodokļu režīms, tad 17. panta 3. punkta — katrā ziņā b) apakšpunkta — interpretācija patiešām būtu svarīgākais jautājums.

90. Kā jau iepriekš minēts<sup>27</sup>, saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu pastāv tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saistībā ar piegādēm Kopienas teritorijā, kuras saskaņā ar 28.c panta A daļu ir atbrīvotas no PVN. Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu pastāv tad, ja zobu protēžu piegādes galapunkta valstī saskaņā ar Direktīvu tiek uzskatītas par piegādēm, kurām ir uzliekams nodoklis, jo tās neveic zobu tehniķis vai zobārsts.

91. Tādā gadījumā ir iespējams atskaitīt priekšnodokli par tādām zobu protēžu piegādēm, kuras saskaņā ar Sestās direktīvas

89. Attiecībā uz izklāstītajām neskaidrībām par to, kurš no režīmiem ir jāpiemēro, es atkal vēlētos piedāvāt atbildi uz abiem pieņēmumiem, lai gan iesniedzējtiesa nav lūgusi interpretēt 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu. Lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi, Tiesa var uzskatīt par nepieciešamu ņemt vērā Kopienas tiesību

26 — Skat. it īpaši 1986. gada 20. marta spriedumu lietā 35/85 *Tissier* (*Recueil*, 1207. lpp., 9. punkts), 1990. gada 27. marta spriedumu lietā C-315/88 *Bagli Pennacchiotti* (*Recueil*, I-1323. lpp., 10. punkts), 1999. gada 18. novembra spriedumu lietā C-107/98 *Teckal* (*Recueil*, I-8121. lpp., 39. punkts) un 2002. gada 7. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-228/01 un C-289/01 *Bourrasse un Perchicot* (*Recueil*, I-10213. lpp., 33. punkts).

27 — 41. un turpmākie punkti.

13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktu ir atbrīvotas no PVN, bet kurām galapunkta valstī, piemērojot Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu kopā ar E pielikuma 2. punktu, uzliek nodokli.

2) 2. pieņēmums: *de minimis* režīma piemērošana attiecībā uz piegādēm Kopienas teritorijā

92. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu priekšnodokli par valsts teritorijā saņemtiem pakalpojumiem var atskaitīt, ja šie pakalpojumi tiek izmantoti darījumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, kas veikti citā valstī un par kuriem būtu tiesības uz nodokļu atskaitīšanu, ja šie darījumi tiktu veikti šīs valsts teritorijā.

93. No tā izriet, ka nepastāv tiesības atskaitīt priekšnodokli par zobu protēžu piegādēm uz kādu citu dalībvalsti, uz kurām attiecas Sestās direktīvas 28.b panta B daļa kopā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otro daļu, ja piegāžu veicēja reģistrācijas valstī šīs piegādes saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktu ir atbrīvotas no PVN.

94. Tomēr nav skaidrs, kādas sekas ir priekšnodokļa atskaitīšanai, ja piegādātāja reģistrācijas valsts nav pareizi transponējusi 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktu un atbrīvojums aptver Direktīvā neietvertus darījumus. Tas ir vērojams Nīderlandes tiesību aktos, saskaņā ar kuriem no nodokļiem tiek atbrīvotas zobu protēžu piegādes, ko veic starpnieki, kuri paši nav zobu tehniķi vai zobārsti.

95. Ja nav nekādu iespēju valsts tiesības interpretēt atbilstīgi Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktam, tad katrs indivīds var tieši atsaukties uz Direktīvu, lai iegūtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Gan Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts, gan 17. panta 1. un 2. punkts šajā ziņā ir pietiekami precīzi<sup>28</sup>. Tomēr nav iespējama “nesamērīga (asimetriska) atsaukšanās” uz Direktīvu, proti, nodokļu maksātājs principā nevar, balstoties uz Direktīvu, izvirzīt prasības par priekšnodokļa atskaitīšanu, nesamaksājot nodokli par sākotnējiem darījumiem.

28 — Par netiešu Sestās direktīvas piemērošanu skat. vispārīgi: 2001. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-150/99 *Stockholm Lindöpark (Recueil, I-493. lpp., 31. punkts)*; it īpaši par nodokļu atbrīvojumu saskaņā ar 13. pantu: 1982. gada 19. janvāra spriedumu lietā 8/81 *Becker (Recueil, 53. lpp., 49. punkts)* un par 17. panta 1. un 2. punktu: spriedumu lietā *BP Soupergaz* (minēts 14. zemsvītras piezīmē, 34. punkts).



96. Viens no galvenajiem PVN sistēmas pamatprincipiem ir tāds, ka tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no cenas par tādiem darījumiem, par kuriem jāmaksā PVN un kuri dod atskaitīšanas tiesības<sup>29</sup>. Ja turpretim viens nodokļu maksātājs sniedz pakalpojumus otram nodokļu maksātājam, kurš tos izmanto tādām darbībām, par kurām uzliek nodokli, tad otram nodokļu maksātājam nav tiesību atskaitīt samaksāto priekšnodokli, izņemot gadījumus, kas skaidri noteikti attiecīgajās direktīvās<sup>30</sup>.

97. Attiecībā uz piegādēm *valsts teritorijā*, kas atbrīvotas no nodokļa Direktīvas nepareizas transponēšanas dēļ, šis pamatprincips būtu pārkapts, ja attiecībā uz šīm piegādēm priekšnodokļa atskaitīšana tomēr būtu iespējama. Lai, pamatojoties uz Direktīvu, varētu atskaitīt priekšnodokli, nodokļu maksātājam vienlaicīgi ir jāpieprasa, lai tas tiktu uzskatīts par nodokļa maksātāju<sup>31</sup>. Turklāt valsts procesuālajām tiesībām ir jānodrošina, ka katram individam ir iespējas īstenot no Direktīvas izrietošās tiesības. Turpreti ne-

būtu pieņemams tāds risinājums, ka nodokļu maksātājam no Direktīvas interpretācijas rodas tādas priekšrocības, kas ir pretrunā ar pašas Direktīvas pamatprincipiem.

98. Attiecībā uz *pārrobežu piegādēm* saskaņā ar *de minimis* režīmu, par kuru ir šī lieta, situācija ir pavisam citāda. Par šādām piegādēm *faktiski* neuzliek nodokli piegādātāja reģistrācijas valstī, jo uzskata, ka šīs piegādes ir veiktas galapunkta valstī. Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu administratīvo procedūru vienkāršošanas nolūkos priekšnodokļa atskaitīšanu tikai *fiktīvi* piemēro attiecīgām darbībām valsts teritorijā.

99. Ja balstās uz to, ka dalībvalstis ir atbilstoši transponējušas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktu, tad attiecīgās piegādes galapunkta valstīs kopumā būtu jāuzskata par tādām, par kurām ir jāmaksā nodokļi, un saskaņā ar izklāstītajiem pamatprincipiem priekšnodokļa atskaitīšana būtu pamatota. Šeit nevar būt ne runas par nesamērīgu atsaukšanos uz Direktīvu.

29 — Skat. norādes 10. zemsvītras piezīmē.

30 — 1995. gada 6. aprīļa spriedums lietā C-4/94 *BLP Group* (*Recueil*, I-983. lpp., 28. punkts) un spriedums lietā *Debouche* (minēts 19. zemsvītras piezīmē, 16. punkts).

31 — Kā ģenerālvokāts Darmons [*Darmon*] savos 1993. gada 30. jūnija secinājumos lietā C-63/92 *Lubbock Fine* (1993. gada 15. decembra spriedums, *Recueil*, I-6665. lpp., 19. punkts) jau ir izskaidrojais, pienākums maksāt nodokli kopā ar tiesībām atskaitīt priekšnodokli nodokļu maksātājam var radīt priekšrocības.

100. Tādēļ, piemērojot 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu, nebūtu fiktīvi jābalstās uz to,

kādi noteikumi saskaņā ar valsts tiesībām, kuras nav transponētas atbilstīgi Direktīvai, tiek piemēroti attiecīgajiem darījumiem. Drīzāk fiktīvi būtu jāpieņem un jājauc, kādi nodokļu noteikumi, *pareizi transponējot* Direktīvu, valsts teritorijā tiktu piemēroti attiecīgajiem darījumiem.

101. Šāds risinājums vairumā gadījumu novērš nodokļu neitralitātes principa pārkāpumus. Jo tas tiktu pārkāpts, ja piegādātāja reģistrācijas valstī priekšnodokļa atskaitīšana tiktu liegta, lai gan zobu protēžu piegādes, ko veic starpnieks, atbilstoši Direktīvas noteikumiem galapunkta valstīs netiek klasificētas kā

no nodokļiem atbrīvotas piegādes. Neatskaitot priekšnodokli iepriekš saņemtajiem pakalpojumiem, nodoklis tiktu uzlikts dubultā, kas kavētu arī pārrobežu tirdzniecību.

102. Tādējādi attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu par piegādēm valsts teritorijā un piegādēm citā dalībvalstī piemēro atšķirīgus noteikumus. Taču arī piegādes valsts teritorijā un piegādes ārvalstī neatrodas vienādā stāvoklī, jo par piegādēm galapunkta valstī — tā kā tās ir atkarīgas no Direktīvas pareizas transponēšanas — faktiski uzliek nodokli, kamēr attiecīgās piegādes valsts teritorijā, pārkāpjot Direktīvas normas, ir atbrīvotas no nodokļa.

## V — Secinājumi

103. Pamatojoties uz iepriekš izklāstītajiem apsvērumiem, iesaku Tiesai uz *Hoge Raad* prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par

apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze ir interpretējams tādā veidā, ka šajā tiesību normā ietvertie piegāžu atbrīvojumi neattiecas uz zobu protēžu piegādēm, ko veic starpnieks, kurš pats nav zobu tehniķis vai zobārsts.

- 2) Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunktu nodokļu maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu vai atmaksāšanu par zobu protēžu piegādēm Kopienas teritorijā, kuras saskaņā ar Sestās direktīvas 28.c panta A daļas a) punkta pirmo daļu ir atbrīvotas no nodokļiem, ja par atbilstošo Kopienas iekšējā preču iegādi galapunkta valstī uzliek nodokli, jo šī valsts, pamatojoties uz Direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktu kopā ar E pielikuma 2. punktu, par attiecīgajiem darījumiem uzliek nodokli.

Saskaņā ar Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunktu nodokļu maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu vai atmaksāšanu par piegādēm, kuras saskaņā ar Sestās direktīvas 28.b panta B daļu kopā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunkta otro daļu tiek veiktas citās dalībvalstīs, ja pastāv tiesības atskaitīt priekšnodokli par šīm darbībām tad, ja tās ir veiktas valsts teritorijā. Tiesības atskaitīt priekšnodokli šādā gadījumā pastāv arī tad, ja, pārkāpjot Sesto direktīvu, piegāde valsts teritorijā tiek uzskatīta par darījumu, kas ir atbrīvots no nodokļiem.