



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2015. gada 26. februārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Pievienotās vērtības nodoklis — Atskaitījumi —
Atbrīvojumi no nodokļa — Zobu protēžu piegādes

Apvienotās lietas C-144/13, C-154/13 un C-160/13

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2013. gada 1. un 8. martā un kas tiesā reģistrēti attiecīgi 2013. gada 21., 27. un 28. martā, tiesvedībās

VDP Dental Laboratory NV

pret

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13)

un

Staatssecretaris van Financiën

pret

X BV (C-154/13),

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

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents), M. Bergere [*M. Berger*] un F. Biltšens [*F. Biltgen*].

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2014. gada 19. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *VDP Dental Laboratory NV* vārdā – *R. Oorthuizen, belastingadviseur*,

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

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

— Nīderlandes valdības vārdā – *M. Bulterman* un *M. Noort*, kā arī *J. Langer*, pārstāvji,

— Igaunijas valdības vārdā – *N. Grünberg*, pārstāve,

— Eiropas Komisijas vārdā – *A. Cordewener* un *E. Manhaeve*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2014. gada 4. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 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 (OV L 145, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2005. gada 12. decembra Direktīvu 2005/92/EK (OV L 345, 19. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. panta 1. un 2. punktu un Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2007. gada 20. decembra Direktīvu 2007/75/EK (OV L 346, 13. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), 140. panta a) un b) punktu un 143. panta a) punktu, lasot kopā ar šīs direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktu un 370. pantu.
- 2 Šie lūgumi ir iesniegti, izskatot strīdus starp *VDP Dental Laboratory NV* (turpmāk tekstā – “VDP”) un *Staatssecretaris van Financiën* (turpmāk tekstā – “Staatssecretaris”) un *Staatssecretaris* pret *X BV* (turpmāk tekstā – “X”), no vienas puses, un *Nobel Biocare Nederland BV* (turpmāk tekstā – “Nobel”), no vienas puses, par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) iekasēšanu par 2006. un 2008. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Pamatlietas ir par PVN iekasēšanu par 2006. un 2008. gadu. Tādējādi piemērojamas ir Sestā direktīva, kā arī PVN direktīva. Ņemot vērā pamatlietās aplūkojamo laika posmu, atbilstošās tiesību normas ir attiecīgās Sestās direktīvas un PVN direktīvas normas.

Sestā direktīva

- 4 Sestās direktīvas 13. panta A daļā par atbrīvojumiem dažām darbībām sabiedrības interesēs valsts ietvaros ir noteikts:

“1. 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:

[..]

- e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes;

[..].”

- 5 Šīs direktīvas 17. panta, redakcijā, kas izriet no tās 28.f panta (turpmāk tekstā – “Sestās direktīvas 17. pants”) un kura nosaukums ir “Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma”, 1. un 2. punktā ir noteikts šādi:

“1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

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

- a) [PVN], kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis [vai sniedzis] vai piegādās [vai sniegs] cits nodokļu maksātājs, kuram ir jāmaksā nodokļi valsts teritorijā;
- b) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;
- c) [PVN], kas ir jāmaksā saskaņā ar 5. panta 7. punkta a) apakšpunktu, 6. panta 3. punktu un 28.a panta 6. punktu.
- d) [PVN], kas ir jāmaksā saskaņā ar 28.a panta 1. punkta a) apakšpunktu.”

PVN direktīva

- 6 PVN direktīvas 131. pantā ir noteikts:

“Šīs sadaļas 2. līdz 9. nodaļā paredzētos atbrīvojumus, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro saskaņā ar noteikumiem, ko dalībvalstis pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu iespējamu krāpšanu, izvairīšanos un ļaunprātīgu izmantošanu.”

- 7 Šīs direktīvas 132. panta 1. punktā, bijušajā Sestās direktīvas 13. panta A daļā, ir teikts, ka:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

- d) cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādes;
- e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes;

[..].”

- 8 Minētās direktīvas 138. panta 1. punktā ir norādīts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa tādu preču piegādi, kuras pārdevējs, pircējs vai cita persona pārdevēja vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā, ja piegādi veic citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja un kas kā tāda rīkojas dalībvalstī, kas nav nosūtīšanas vai transportēšanas sākumpunkta dalībvalsts.”

9 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 140. pantu:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

- a) to preču iegādi Kopienas iekšienē, kuru piegāde, ja to veiktu nodokļa maksātājs, jebkuros apstākļos būtu atbrīvota no nodokļa dalībvalsts attiecīgajā teritorijā;
- b) to preču iegādi Kopienas iekšienē, kuru imports jebkuros apstākļos būtu atbrīvots no nodokļa saskaņā ar 143. panta a), b) un c) apakšpunktu, un e) līdz l) apakšpunktu;

[..].”

10 PVN direktīvas 143. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

- a) preču galīgu importu, ja šādu preču piegāde, ko veic nodokļa maksātājs, jebkuros apstākļos ir atbrīvota no nodokļa dalībvalsts attiecīgajā teritorijā.”

11 PVN direktīvas 167. pants ir šāds:

“Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.”

12 Šīs direktīvas 168. pants, kas ir bijušais Sestās direktīvas 17. panta 2. punkts, ir šāds:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

- a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;
- b) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;
- c) PVN, kas maksājams par preču iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;
- d) PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 21. un 22. pantu;
- e) PVN, kas maksājams vai samaksāts par preču importu attiecīgajā dalībvalstī.”

13 PVN direktīvā ir paredzētas arī dažādas “atkāpes valstīm, kas 1978. gada 1. janvārī bija Kopienas dalībvalstis”, tostarp pamatojoties uz tās 370. pantu, kurā ir paredzēts:

“Dalībvalstis, kuras 1978. gada 1. janvārī uzlika nodokli X pielikuma A daļā minēt[ajiem] darījumiem, drīkst turpināt uzlikt šiem darījumiem nodokli.”

14 Šīs direktīvas X pielikuma A daļas, kuras nosaukums ir “Darījumi, par ko dalībvalstis var turpināt uzlikt nodokli”, 1) punktā ir noteikts:

“Pakalpojumi, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes.”

15 EKL 90. pants (tagadējais LESD 110. pants) bija izteikts šādi:

“Dalībvalstis citu dalībvalstu ražojumiem tieši vai netieši neuzliek iekšējos nodokļus, kas lielāki par tiem, kas tieši vai netieši uzlikti līdzīgiem vietējiem ražojumiem.

Dalībvalstis turklāt neuzliek citu dalībvalstu ražojumiem tādus iekšējos nodokļus, kas netieši aizsargā citus ražojumus.”

Nīderlandes tiesības

16 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting, Staatsblad* 1968, Nr. 329; turpmāk tekstā – “PVN kodekss”), redakcijā, kas bija spēkā no 2003. gada 1. janvāra līdz 2007. gada 1. janvārim, 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta 1° punktā ir noteikts:

“Atbilstoši valsts pārvaldes vispārējā rīkojumā paredzētiem noteikumiem no PVN atbrīvo:

pakalpojumus, kurus sniedz profesionāli, kuru profesija ir reglamentēta Likumā par personu veselības aprūpes nozares profesijām [*Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg*] vai pamatojoties uz to; psihologu un zobu tehniķu sniegtos pakalpojumus; zobu protēžu piegādes; slimnieku vai ievainoto pārvadājumus ar neatliekamās palīdzības transportu.”

17 2008. gada redakcijā minētā kodeksa 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta 1° punkts bija šāds:

“Atbilstoši valsts pārvaldes vispārējā rīkojumā paredzētiem noteikumiem no PVN atbrīvo:

medicīnas pakalpojumus personām, kurus sniedz profesionāli, kuru profesija ir reglamentēta Likumā par personu veselības aprūpes nozares profesijām, kā arī psihologa pakalpojumus; zobu tehniķu pakalpojumus, ko tie sniedz savas darbības ietvaros; zobu tehniķu un zobārstu veiktas zobu protēžu piegādes; slimnieku vai ievainoto pārvadājumus ar neatliekamās palīdzības transportu”.

18 Minētā kodeksa 15. panta 2. punktā, redakcijā, kas bija spēkā 2006. gadā, ir paredzēts, ka:

“Ciktāl preces vai pakalpojumi tiek izmantoti uzņēmēja pakalpojumu sniegšanai 11. un 28.k panta izpratnē, nodokli var atskaitīt tikai tad, ja tie ir 11. panta i), j) un k) punktā minētie pakalpojumi, ar nosacījumu, ka šo pakalpojumu pircēja domicils vai reģistrācijas vieta ir ārpus Kopienas, vai ar nosacījumu, ka šie pakalpojumi ir tieši saistīti ar precēm, kuras paredzētas eksportēt no Kopienas.”

19 PVN kodeksa 17.e pantā ir teikts, ka:

“Ar ministrijas rīkojumu saskaņā ar tajā noteiktajiem nosacījumiem un ierobežojumiem atbrīvojumu no nodokļa piešķir tādu preču iegādei Kopienas iekšienē

- a. kuru piegāde uz Nīderlandi ir jebkurā gadījumā atbrīvota nodokļa;
- b. kurām atbrīvojumu no nodokļa jebkurā gadījumā piemērotu ieviešanas brīdī;
- c. attiecībā uz kurām jebkurā gadījumā pastāv tiesības saņemt pilnīgu atmaksu.”

20 PVN kodeksa 21. panta c) punktā ir noteikts šādi:

“Saskaņā ar ministrijas rīkojumu un atbilstoši tajā ietvertiem nosacījumiem un ierobežojumiem no nodokļa atbrīvo:

a) preces, kuru piegāde uz Nīderlandi ir jebkurā gadījumā atbrīvota nodokļa.”

21 Rikojuma, ar ko īsteno PVN kodeksu, 16.a panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

“Preču iegādes Kopienas iekšienē 17.e panta izpratnē ir:

a) cilvēku orgānu, asiņu un piena iegādes Kopienas iekšienē.”

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-144/13

22 Strīds pamatlietā C-144/13 attiecas uz VDP, Nīderlandē dibinātu zobu protēžu tirdzniecības starpniecības uzņēmumu. Pēc Nīderlandē vai ārpus tās reģistrētu zobārstu iepriekšēja pasūtījuma zobu protēzes izgatavoja tās laboratorijās, kurām bija zobu tehniķu statuss un kuras arī ir reģistrētas ārpus Nīderlandes – kā ārpus Eiropas Savienības, tā tās iekšienē. Attiecīgās laboratorijas zobu protēzes piegādā VDP, kura tās savukārt piegādā tās pasūtījušajiem zobārstiem. Zobu protēzes, kuras VDP saņem no valstīm, kuras atrodas ārpus Savienības muitas teritorijas, tiek deklarētas, ievedot Nīderlandē ar mērķi laist brīvā apgrozībā.

23 Savā PVN deklarācijā par 2006. gada pirmo ceturksni VDP attiecībā uz šajā laika posmā Nīderlandē reģistrētiem zobārstiem piegādātajām zobu protēzēm norādīja, ka attiecīgās piegādes ir atbrīvotas no PVN atbilstoši PVN kodeksa 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta 1° punktam redakcijā, kas bija piemērojama līdz 2008. gada 1. janvārim. Tā turklāt PVN, kas tai par attiecīgajām protēžu piegādēm bija aprēķināts par šo trimestri, atskaitīja, pamatodamās uz Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta interpretāciju, kuru ir sniegusi Tiesa spriedumā *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792). Inspektors atteica šo atskaitījumu, pamatodamies uz PVN kodeksa 15. panta 2. punktu, un VDP iesniegto sūdzību noraidīja.

24 Par 2008. gada trešajā ceturksnī veiktajām zobu protēžu piegādēm Nīderlandē reģistrētiem zobārstiem VDP atbilstoši deklarācijai PVN nemaksāja, pamatodamās uz apstākli, ka tai kopš 2008. gada 1. janvāra bija piešķirts “zobu tehniķa” statuss PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkta izpratnē, un uzskatīdama, ka tādējādi uz to attiecas atbrīvojums saskaņā ar PVN kodeksa 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta 1° punktu. Atbilstoši PVN kodeksa 15. panta 2. punktam VDP tai par minētajām piegādēm šajā ceturksnī aprēķināto nodokli neatskaitīja.

25 VDP par minēto ceturksni deklarēja un samaksāja nodokli saistībā ar ārpus Nīderlandes reģistrētās laboratorijās izgatavotu zobu protēžu importu un iegādi Kopienas iekšienē. Tomēr vēlāk tā uzskatīja, ka tai nav jāmaksā nodoklis par deklarēto protēžu importu atbilstoši PVN kodeksa 21. panta c) punktam, lasot to kopā ar PVN direktīvas 143. panta a) punktu, un par šo protēžu iegādi Kopienas iekšienē – atbilstoši PVN kodeksa 17.e panta a) punktam, lasot kopā ar PVN direktīvas 140. panta a) punktu. Sūdzību, ko VDP par šo faktu iesniedza, inspektors arī noraidīja.

26 Attiecībā uz 2006. gada pirmo ceturksni *Rechtbank te Haarlem* [Hārlemas tiesa] VDP prasību noraidīja un atzina, ka, piemērojot atbrīvojumu saskaņā ar PVN kodeksa 11. panta 1. punkta g) apakšpunktu, tiku izslēgta priekšnodokļa atskaitīšana atbilstoši PVN kodeksa 15. panta 2. punktam. VDP par šīs tiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību.

- 27 Attiecībā uz 2008. gada trešo ceturksni *Rechtbank te Haarlem* prasību, ko VDP bija cēlusi, atzina par pamatotu un noteica, ka saskaņā ar, pirmkārt, PVN kodeksa 21. panta c) punktu, lasot kopā ar PVN direktīvas 143. panta a) punktu, un, otrkārt, PVN kodeksa 17.e panta a) punktu, lasot kopā ar PVN direktīvas 140. panta a) punktu, par zobu protēžu importu un iegādi Kopienas iekšienē PVN nav jāmaksā, jo pamatā joprojām ir ārvalstīs reģistrēta zobu tehniķa veiktas piegādes un šādas piegādes Nīderlandē ir atbrīvotas no nodokļa. *Staatssecretaris* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību.
- 28 *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] uzskata, ka gan VDP, gan *Staatssecretaris* iesniegtās sūdzības rada Savienības tiesību jautājumus.
- 29 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja valsts tiesību norma pretrunā direktīvai paredz atbrīvojumu (attiecībā uz kuru ir liegtas tiesības uz atskaitīšanu), nodokļa maksātājs, atsaucoties uz [Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punktu], iegūst tiesības uz atskaitīšanu?
- 2) Vai PVN direktīvas 143. panta a) punkts un 140. panta a) un b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajās normās ietvertie atbrīvojumi no PVN nav piemērojami zobu protēžu importam un iegādei Kopienas iekšienē? Ja nē, vai atbrīvojuma piemērošana ir atkarīga no priekšnosacījuma, ka zobu protēzes no ārvalstīm piegādā zobārsts vai zobu tehniķis un/vai tās tiek piegādātas zobārstam vai zobu tehniķim?”

Lieta C-154/13

- 30 Lieta C-154/13 attiecas uz Nīderlandē reģistrēto X, kuram pieder zobārstniecības kabinets un kura darbības saskaņā ar PVN kodeksa 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta 1° punktu ir atbrīvotas no PVN bez atskaitīšanas tiesībām. Laika posmā no 2008. gada 1. janvāra līdz 30. septembrim X no Vācijā reģistrēta zobu tehniķa iegādājās zobu protēzes, kuras X atveda un piegādāja no Vācijas, neapbrēķinot PVN. X atbilstoši deklarācijai par šiem pirkumiem PVN nesamaksāja, pamatojoties uz iegādēm Kopienas iekšienē. Inspektors uzskata, ka tās tomēr ir šādas iegādes, un izdeva paziņojumu par nodokļa pārrēķinu.
- 31 *Rechtbank te 's-Gravenhage* [Hāgas tiesa] X prasību atzina par pamatotu. Šī tiesa norādīja, ka PVN kodeksa 17.e pants un PVN direktīvas 140. pants ir interpretējami tādējādi, ka gadījumā, kad zobu protēzes piegādā ārpus Nīderlandes reģistrēts zobārsts vai zobu tehniķis, attiecīgā Nīderlandes klienta veiktā iegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvota no PVN, jo šāda piegāde no nodokļa ir atbrīvota arī gadījumā, kad tā notiek Nīderlandē. *Staatssecretaris* par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību un tostarp norādīja, ka Vācijā zobu protēžu piegādes ir apliekamas ar nodokli.
- 32 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai PVN direktīvas 140. panta a) un b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajās normās ietvertie atbrīvojumi no PVN nav piemērojami zobu protēžu iegādei Kopienas iekšienē? Ja nē, vai atbrīvojuma piemērošana ir atkarīga no priekšnosacījuma, ka zobu protēzes no ārvalstīm piegādā zobārsts vai zobu tehniķis un/vai zobārstam vai zobu tehniķim?
- 2) Ja PVN direktīvas 140. panta a) un b) punktā paredzētais PVN izņēmums (neatkarīgi no pirmajā jautājumā paredzētajiem nosacījumiem) ir piemērojams zobu protēžu iegādei Kopienas iekšienē, vai tādās dalībvalstīs kā Nīderlandes Karalistē, kuras ir panākušas atbilstmi PVN direktīvas

132. panta atbrīvojumam, tas ir piemērojams arī zobu protēžu iegādei Kopienas iekšienē no dalībvalsts, kura ir izmantojusi PVN direktīvas 370. pantā paredzēto atkāpes un pārejas regulējumu?”

Lieta C-160/13

- 33 Lieta C-160/13 attiecas uz Nīderlandē reģistrēto *Nobel*, kurai ir zobu tehniķa statuss PVN kodeksa 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta 1^o punkta izpratnē. *Nobel* ir zobu protēžu tirdzniecības starpniece. Tā pārdod un piegādā zobu protēzes pēc iepriekšēja pasūtījuma zobu tehnikas laboratorijām Nīderlandē. Zobu protēzes tiek izgatavotas Zviedrijā, *Nobel* mātesuzņēmumā *A AB* (turpmāk tekstā – “*A*”), kuram arī ir zobu tehniķa statuss. *A* protēzes par iepriekš noteiktu samaksu piegādā *Nobel*, kura tās pēc tam piegādā laboratorijām.
- 34 Par 2008. gada decembrī piegādātajām zobu protēzēm *A* neapreķināja PVN. Par šīm piegādēm *Nobel* atbilstoši deklarācijai samaksāja PVN par iegādēm Kopienas iekšienē. Pēc tam tā par šo faktu iesniedza sūdzību. *Rechtbank te Haarlem* tās sūdzību atzina par pamatotu un atzina, ka PVN kodeksa 17.e pants un PVN direktīvas 140. pants ir interpretējami tādējādi, ka gadījumā, kad zobu protēzes piegādā ārpus Nīderlandes reģistrēts zobārsts vai zobu tehniķis, attiecīgā Nīderlandes klienta veiktā iegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvota no PVN, jo šāda piegāde no nodokļa ir atbrīvota arī gadījumā, kad tā notiek Nīderlandē. *Staatssecretaris* par šīs tiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību.
- 35 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:
- “Vai PVN direktīvas 140. panta a) un b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šajās normās ietvertie atbrīvojumi no PVN nav piemērojami zobu protēžu iegādei Kopienas iekšienē? Ja nē, vai atbrīvojuma piemērošana ir atkarīga no priekšnosacījuma, ka zobu protēzes no ārvalstīm piegādā zobārsts vai zobu tehniķis un/vai zobārstam vai zobu tehniķim?”
- 36 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2013. gada 4. jūniju rīkojumu lietas C-144/13, C-154/13 un C-160/13 rakstveida un mutvārdu procesā un galīgā sprieduma pasludināšanai tika apvienotas.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu lietā C-144/13

- 37 Ar pirmo jautājumu lietā C-144/13 iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 168. pants, kurā ir pārņemts Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta saturs, ir interpretējams tādā veidā, ka tad, ja valsts tiesībās paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav saderīgs ar PVN direktīvu, šīs direktīvas 168. pants neļauj nodokļu maksātājam saņemt šo atbrīvojumu no nodokļa, vienlaicīgi izmantojot tiesības uz atskaitīšanu.
- 38 Tiesa jau ir atzinusi, ka gadījumā, kad valsts tiesībās paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav saderīgs ar PVN direktīvu, šīs direktīvas 168. pants neļauj nodokļu maksātājam saņemt šo atbrīvojumu no nodokļa, vienlaicīgi izmantojot tiesības uz atskaitīšanu (spriedums *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, 45. punkts).
- 39 Kā savu secinājumu 37. punktā ir norādījusi ģenerālvokāte, šādā situācijā nodokļa maksātājam ir vai nu jāpiemēro valsts tiesībās paredzētais atbrīvojums no nodokļa, atsakoties no tiesībām atskaitīt priekšnodokli, vai arī jāapliek savi darījumi ar PVN, atsaucoties uz Savienības tiesībām, tādējādi iegūstot tiesības atskaitīt priekšnodokli.

40 Līdz ar to uz pirmo jautājumu lietā C-144/13 ir jāatbild, ka PVN direktīvas 168. pants ir interpretējams tādējādi, ka gadījumā, kad valsts tiesībās paredzētais atbrīvojums no PVN nav saderīgs ar PVN direktīvu, minētais 168. pants neļauj nodokļu maksātājam saņemt šo atbrīvojumu no nodokļa, vienlaicīgi izmantojot tiesības uz atskaitīšanu.

Par otro jautājumu lietā C-144/13, pirmo jautājumu lietā C-154/13 un jautājumu lietā C-160/13

41 Ar otro jautājumu lietā C-144/13, pirmo jautājumu lietā C-154/13, kā arī ar jautājumu lietā C-160/13 iesniedzējtiesa vaicā, vai PVN direktīvas 140. panta a) un b) punktā, kā arī tās 143. panta a) punktā paredzētais atbrīvojums no PVN ir attiecināms uz zobu protēžu iegādi Kopienas iekšienē un importu un vai attiecīgā gadījumā šim atbrīvojumam ir piemērojams nosacījums, ka zobu protēžu piegādes no citas dalībvalsts vai trešās valsts ir jāveic zobu tehnikim vai zobārstam vai ka tās ir jāpiegādā zobārstam vai zobu tehnikim, vai arī ka kumulatīvi ir piemērojami abi šie nosacījumi.

42 PVN direktīvas 132., 140. un 143. pants ietilpst PVN direktīvas IX nodaļā ar nosaukumu “Atbrīvojumi” regulētajā atbrīvojumu režīmā. Šīs normas paredz mehānismu darbību ar noteiktu preču atbrīvošanu no nodokļa, ja ir izpildīti konkrēti nosacījumi.

43 PVN direktīvas 132. panta 1. punkta mērķis ir veicināt piekļuvi noteiktiem pakalpojumiem, kā arī noteiktu preču piegādi, izvairoties no lielākām izmaksām, ko radītu PVN piemērošana (skat. šai ziņā spriedumus Komisija/Vācija C-287/00, EU:C:2002:388, 47. punkts, un *MDDP*, EU:C:2013:778, 26. punkts).

44 Judikatūrā ir noteikts, ka šie atbrīvojumi ir patstāvīgi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs (skat. it īpaši spriedumus *CPP*, C-349/96, EU:C:1999:93, 15. punkts, un *Skandia*, C-240/99, EU:C:2001:140, 23. punkts).

45 Turklāt jāatgādina, ka PVN direktīvas 132. pantā ir paredzēts no PVN atbrīvot noteiktas darbības vispārējās interesēs. Tomēr šī norma no PVN piemērošanas neatbrīvo visas darbības vispārējās interesēs, bet gan tikai tās darbības, kas ir tajā uzskaitītās un ļoti sīki aprakstītas (spriedums *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, EU:C:1998:536, 18. punkts).

46 Zobu tehniķu un zobārstu veikto zobu protēžu piegāžu atbrīvojuma mērķis ir nodrošināt, lai veselības aprūpes produktu piegāde nekļūtu nepieejama cenu dēļ, kuras paaugstinātos, ja tām būtu piemērojams PVN (skat. attiecībā uz Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunktu, tagadējo PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) apakšpunktu, spriedumu Komisija/Francija, C-76/99, EU:C:2001:12, 23. punkts).

47 PVN direktīvas 140. panta a) punktā dalībvalstīm ir paredzēts pienākums atbrīvot no nodokļa preču iegādi Kopienas iekšienē, kuru piegāde, ja to veiktu nodokļa maksātājs, jebkuros apstākļos būtu atbrīvota no nodokļa dalībvalsts attiecīgajā teritorijā.

48 Vispirms ir jāatzīmē, kā savu secinājumu 45. punktā to uzsvērusi arī ģenerālvokāte, ka formulējums “dalībvalsts attiecīgajā teritorijā” attiecas uz importējošo dalībvalsti. Tas izriet no salīdzinājuma ar tādām normām kā PVN direktīvas 88. pants, 207. pants vai 214. panta 1. punkta a) apakšpunkts, kuros ir tieši tāds pats formulējums.

49 Tādēļ, lai noteiktu, vai preču iegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvota no PVN, ir jāpārbauda, vai šo pašu preču piegāde ir atbrīvota no PVN galamērķa valsts teritorijā.

50 Pamatlietās zobu protēžu iegādes Kopienas iekšienē varētu ietilpt PVN direktīvas 140. panta a) punkta piemērošanas jomā, un tādējādi tās būtu atbrīvojamas no nodokļa, ja tās būtu atbrīvotas no nodokļa arī galamērķa valstī. Tā kā šīs direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktā dalībvalstīm ir paredzēts

pienākums atbrīvot no nodokļa zobārstu vai zobu tehniķu veiktas zobu protēžu piegādes, šo izstrādājumu piegāde dalībvalsts teritorijā arī ir obligāti atbrīvojama no nodokļa, ja vien dalībvalsts nav ieviesusi PVN direktīvas 370. pantā paredzēto pārejas regulējumu.

- 51 Tādējādi zobu protēžu iegāde Kopienas iekšienē, kuru veic zobārsti un zobu tehniķi, ietilpst PVN direktīvas 140. panta a) punkta piemērošanas jomā.
- 52 Jāatzīst arī, ka PVN direktīvas 143. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētās preču galīgās ieviešanas atbrīvošanas no nodokļa pamatā acīmredzami ir šīs direktīvas 140. panta a) punkts, tikai ar to atšķirību, ka no nodokļa atbrīvotā darbība ir preču galīgā ieviešana.
- 53 Tātad, lai noteiktu, vai preču imports ir atbrīvots no PVN, ir jāpārbauda, vai šo pašu preču piegāde ir atbrīvota no PVN galamērķa valsts teritorijā. No attiecīgo normu teksta patiešām izriet, ka Savienības likumdevējs PVN direktīvas 140. panta a) punktam un 143. panta 1. punkta a) apakšpunktam ir paredzējis identiskus mehānismus.
- 54 No tā izriet, ka šīs normas ir interpretējamas identiski.
- 55 Tā kā atsauces kritērijs ir preču piegādes galamērķa valstī atbrīvojums no nodokļa, attiecībā uz zobu protēzēm ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādi attiecināmi uz PVN direktīvas 140. panta a) punktu, būtu jāatsaucas uz atbrīvojumu, kas paredzēts PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktā. Tādējādi zobu protēžu galīgā ieviešana, kuru veic zobārsti un zobu tehniķi, ietilpst minētās direktīvas 143. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošanas jomā.
- 56 Attiecībā uz PVN direktīvas 140. panta b) punktu, lai noteiktu, vai preču iegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvojama no nodokļa dalībvalstī, pietiek pārlicināties, vai šo pašu preču galīgā ieviešana minētajā dalībvalstī ir atbrīvojama no nodokļa atbilstoši šīs direktīvas 143. panta 1. punkta a) apakšpunktam.
- 57 Saistībā ar atbrīvojuma piemērošanas nosacījumiem ir jāatzīst, ka no PVN direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunkta teksta izriet, ka atbrīvojumu var piemērot tikai tad, ja zobu protēzes piegādā zobārsti vai zobu tehniķi.
- 58 Līdz ar to uz otro jautājumu lietā C-144/13, pirmo jautājumu lietā C-154/13, kā arī jautājumu lietā C-160/13 ir jāatbild, ka PVN direktīvas 140. panta a) un b) punkts, kā arī 143. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpretējami tādējādi, ka tajos paredzētais atbrīvojums no PVN ir piemērojams zobu protēžu iegādēm Kopienas iekšienē un galīgajai ieviešanai, kuras veikuši zobārsti vai zobu tehniķi, ja piegādes vai importa galamērķa dalībvalsts nav ieviesusi minētās direktīvas 370. pantā paredzēto pārejas regulējumu.

Par otro jautājumu lietā C-154/13

- 59 Ar otro jautājumu lietā C-154/13 iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 140. panta a) un b) punkts ir interpretējami tādējādi, ka šajās normās paredzētais atbrīvojums no PVN ir piemērojams arī gadījumā, kad zobu protēžu iegāde Kopienas iekšienē notiek no dalībvalsts, kura ir ieviesusi PVN direktīvas 370. pantā paredzēto atkāpju un pārejas regulējumu.
- 60 Jāatgādina, ka Kopienas PVN sistēma ir valstu tiesību aktu pakāpeniskas saskaņošanas rezultāts, kura īstenošana saistībā ar LESD 113. un 115. pantu. Kā Tiesa ir vairākkārt atzinusi, šī saskaņošana, kas ir veikta ar secīgām direktīvām un it īpaši ar Sesto direktīvu, vēl ir tikai daļēja saskaņošana (spriedumi *ORO Amsterdam Beheer* un *Concerto*, C-165/88, EU:C:1989:608, 21. punkts, kā arī *Eurodental*, C-240/05, EU:C:2006:763, 50. punkts).

- 61 Ar PVN direktīvas 370. pantu dalībvalstīm ir atļauts turpināt saglabāt spēkā dažas valsts tiesību normas, kas ir pieņemtas pirms šīs direktīvas un kas gadījumā, ja šādas atļaujas nebūtu, būtu nesaderīgas ar šo direktīvu (skat. šajā ziņā spriedumus *Idéal tourisme*, C-36/99, EU:C:2000:405, 38. punkts, un *Eurodental*, EU:C:2006:763, 51. punkts).
- 62 Tādēļ no atbildes uz otro jautājumu lietā C-144/13, pirmo jautājumu lietā C-154/13 un jautājumu lietā C-160/13 izriet, ka, lai noteiktu, vai zobu protēžu iegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvojama no nodokļa, ir jāpārbauda, vai šo pašu preču piegāde vai imports ir atbrīvoti no nodokļa galamērķa dalībvalstī. Līdz ar to atsaucēs kritērijs ir galamērķa dalībvalstī piemērojamais regulējums.
- 63 Ja šī valsts nav īstenojusi PVN direktīvas 370. pantā paredzēto atkāpju un pārejas regulējumu un tādējādi piemēro šīs direktīvas 132. panta 1. punkta e) apakšpunktā noteikto atbrīvojumu, tad ir piemērojami arī minētās direktīvas 140. panta a) un b) punktā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa. Nav nozīmes, vai izcelsmes dalībvalsts īsteno PVN direktīvas 370. pantā paredzēto atkāpju un pārejas regulējumu.
- 64 Tādējādi uz otro jautājumu lietā C-154/13 ir jāatbild, ka direktīvas 140. panta a) un b) punkts ir interpretējami tādējādi, ka šajā normā paredzētais atbrīvojums no PVN ir piemērojams arī gadījumā, kad zobu protēžu iegāde Kopienas iekšienē notiek no dalībvalsts, kura ir ieviesusi PVN direktīvas 370. pantā paredzēto atkāpju un pārejas regulējumu.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 65 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) **Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, kas grozīta ar Padomes 2007. gada 20. decembra Direktīvu 2007/75/EK, 168. pants ir interpretējams tādējādi, ka gadījumā, kad valsts tiesībās paredzētais atbrīvojums no nodokļa nav saderīgs ar Direktīvu 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2007/75, minētais 168. pants neļauj nodokļu maksātājam saņemt šo atbrīvojumu no nodokļa, vienlaicīgi izmantojot tiesības uz atskaitīšanu;**
- 2) **Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2007/75, 140. panta a) un b) punkts, kā arī 143. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpretējami tādējādi, ka tajos paredzētais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa ir piemērojams zobu protēžu iegādēm Kopienas iekšienē un galīgajai ievēšanai, kuras veikuši zobārsti vai zobu tehniķi, ja piegādes vai importa galamērķa dalībvalsts nav ieviesusi Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2007/75, 370. pantā paredzēto pārejas regulējumu;**
- 3) **Direktīvas 2006/112, kas grozīta ar Direktīvu 2007/75, 140. panta a) un b) punkts ir interpretējami tādējādi, ka šajā normā paredzētais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa ir piemērojams arī gadījumā, kad zobu protēžu iegāde Kopienas iekšienē notiek no dalībvalsts, kura ir ieviesusi minētās direktīvas 370. pantā paredzēto atkāpju un pārejas regulējumu.**

[Paraksti]