TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 14. decembrī *

Lieta C-401/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 11. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 14. novembrī, tiesvedībā

VDP Dental Laboratory NV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*] (referents),

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *VDP Dental Laboratory NV* vārdā — R. Ortheizens [*R. Oorthuizen*], *belastingadviseur*,

— Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un M. de Mola [*M. de Mol*], pārstāves,

— Grieķijas valdības vārdā — S. Spiropuls [*S. Spyropoulos*] un K. Boskovits [*K. Boskovits*], kā arī O. Pacopulu [*O. Patsopoulou*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*] un A. Veimārs [*A. Weimar*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 7. septembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta, 17. panta 3. punkta a) apakšpunkta un 28.c panta A daļas a) punkta interpretāciju 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 (OV L 145, 1. lpp.), ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar prāvu starp *VDP Dental Laboratory NV* (turpmāk tekstā — "*VDP*") un *Staatssecretaris van Financiën* (Valsts sekretārs finanšu lietās) par šī uzņēmuma tiesībām par 1996.–1998. finanšu gadiem atskaitīt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN"), kas iepriekš samaksāts par zobu protēžu piegādēm Nīderlandē un citās dalībvalstīs reģistrētiem zobārstiem.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu PVN ir jāmaksā "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

4 Minētās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā ir noteikts:

"Atbrīvojumi valsts teritorijā

A. Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs.

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 Minētās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktā, ar grozījumiem, kas izdarīti ar tās pašas direktīvas 28.f panta 1. punktu, ar nosaukumu "Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma" ir paredzēts:

"2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs".

Valsts tiesiskais regulējums

6 1968. gada 28. jūnija Likuma par apgrozījuma nodokli (*Wet op de omzetbelasting, Stb. 1968*, Nr. 329; turpmāk tekstā — "1968. gada Likums par PVN") 11. panta 1. punkta g) apakšpunkts redakcijā, kas bija spēkā līdz 1997. gada 1. decembrim, paredzēja, ka no PVN ir atbrīvoti:

"preču piegādes un pakalpojumi, ko sniedz zobārsti un zobu tehniķi [..]".

7 Kopš 1997. gada 1. decembra 1968. gada Likuma par PVN 11. panta 1. punkta g) apakšpunktā paredzēts, ka no PVN ir atbrīvoti:

"pakalpojumi, ko sniedz psihologi un zobu tehniķi; zobu protēžu piegādes [..]".

8 Minētā likuma 15. panta 2. punktā ir noteikts:

"Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto 11. [..] pantā paredzēto pakalpojumu sniegšanai, tiesības uz atskaitīšanu attiecas tikai uz pakalpojumiem, kas

norādīti minētā [11.] panta i), j) un k) punktā, ja vien minēto pakalpojumu saņēmējs dzīvo vai ir reģistrēts ārpus Kopienas vai ja šie pakalpojumi tieši attiecas uz precēm, kuras paredzēts eksportēt ārpus Kopienas."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

9 *VDP* ir Nīderlandē reģistrēts uzņēmums, kas pēc šajā dalībvalstī, citās dalībvalstīs, kā arī trešās valstīs reģistrētu zobārstu pieprasījuma veic zobu tehnikas darbus, piemēram, izgatavo kronīšus, inlejas un tiltiņus. Pārbaudījusi, vai zobārstu sagatavotie zobu sakodiena ģipša atlējumi ir izmantojami, lai izgatavotu zobu protēzi, *VDP* nodod šos nospiedumus laboratorijai, kas visbiežāk atrodas ārpus Kopienas, un lūdz tai, izmantojot šo atlējumu, izgatavot zobu protēzi. Tiklīdz šī protēze ir pabeigta, laboratorija piegādā to *VDP*, kas laboratorijai samaksā par minēto protēzi un attiecīgā gadījumā organizē tās ievešanu Kopienā. Tad *VDP* par samaksu piegādā šo protēzi zobārstam, kurš to ir pasūtījis. *VDP* nav ne zobu tehniķu, ne zobārstu darba devējs.

10 PVN deklarācijās par laika posmu no 1996. gada 1. janvāra līdz 1998. gada 31. decembrim *VDP* pauda uzskatu, ka piegādes, ko tā veikusi Nīderlandē reģistrētiem zobārstiem, ir atbrīvotas no PVN, un tāpēc atbilstoši 1968. gada Likuma par PVN 15. panta 2. punktam tā nav atskaitījusi PVN priekšnodokli par šīm piegādēm, izņemot PVN priekšnodokli par piegādēm, kas veiktas ārpus Nīderlandes reģistrētiem zobārstiem.

11 *VDP* tika nosūtīts paziņojums par nodokļu maksājumu apmēru par šo laika posmu. Pēc nodokļu inspektora uzskatiem, tā kā *VDP* sniedz tikai 1968. gada Likuma par PVN 11. pantā paredzētus pakalpojumus, tai nav atļauts atskaitīt šo nodokli, pat attiecībā uz piegādēm, kas veiktas ārpus Nīderlandes reģistrētiem zobārstiem, izņemot gadījumus, kad atskaitījuma neveikšana izraisītu nodokļa dubultu uzlikšanu, tas ir, pirmkārt, izvedot preces uz trešo valsti un, otrkārt, veicot piegādi Kopienas teritorijā ar nosacījumu, ka *VDP* norāda pircēja PVN identifikācijas numuru un sniedz deklarāciju par piegādi Kopienas teritorijā. Taču šajā gadījumā pēdējie minētie nosacījumi nebija izpildīti.

12 2003. gada 13. janvāra spriedumā *Gerechtshof te Amsterdam* (Amsterdamas Apelācijas tiesa) — pretēji inspektora uzskatiem — nosprieda, ka *VDP* pakalpojumi, kas attiecas uz laika posmu no 1996. gada 1. janvāra līdz 1997. gada 30. novembrim, nebija atbrīvoti no nodokļa atbilstoši 11. panta 1. punkta g) apakšpunktam 1968. gada Likumā par PVN, redakcijā, kas bija spēkā līdz 1997. gada 1. decembrim, tāpēc nodokļu maksājumu apmērs, kurš bija paziņots *VDP*, attiecībā uz šo laika posmu nebija pamatots.

13 Savukārt attiecībā uz laika posmu no 1997. gada 1. decembra līdz 1998. gada 31. janvārim *Gerechtshof te Amsterdam* pauda uzskatu, ka *VDP* darbības atbilda nosacījumiem, kas paredzēti šajā normā, redakcijā, kas ir spēkā kopš 1997. gada 1. decembra. Lai gan *VDP* darbības nevar uzskatīt par zobu protēžu piegādi, ko veic zobu tehniķis Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta nozīmē, tāpēc ka nevienai no *VDP* nodarbinātajām personām nav zobu tehniķa diploma un tāpēc ka *VDP* vienīgi saņem pasūtījumu, novērtē zobu nospiedumu, nodod zobu protēzes izgatavošanas pasūtījumu trešai personai un piegādā zobu protēzi klientam, šī tiesa uzskata, ka 1968. gada Likuma par PVN 11. panta 1. punkta g) apakšpunktā pretēji attiecīgajai Sestās direktīvas normai tik un tā nav izvirzīts neviens nosacījums attiecībā uz tā piegādātāja statusu, kas veic piegādi. Tātad *Gerechtshof te Amsterdam* atteica *VDP* veiktos atskaitījumus par šo laika posmu, pamatojoties uz to, ka

1968. gada Likuma par PVN 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta piemērošana ir nedalāmi saistīta ar izslēgšanu no tiesībām atskaitīt PVN; *VDP* nevarēja vienlaikus norādīt uz šajā pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa un — lai atskaitītu PVN — uz Sestās direktīvas normu, atbilstoši kurai tās pakalpojumi nav atbrīvoti no nodokļa.

14 Kasācijas sūdzībā, kas iesniegta *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa), *VDP* apgalvo, ka tā bija tiesīga atskaitīt PVN attiecībā uz Francijā un Itālijā veiktajām piegādēm. Tā kā saskaņā ar šo abu dalībvalstu tiesību aktiem par PVN uz zobu tehnikas darbu piegādēm, ko šajās valstīs veikusi *VDP*, neattiecas atbrīvojums no nodokļa, preces un pakalpojumi, ko tā pirkusi, lai piegādātu zobu protēzes šajās dalībvalstīs reģistrētiem zobārstiem, izmanto saistībā ar piegādēm, kurām piemēro nodokli atbilstoši Sestajai direktīvai. Šīs direktīvas 17. panta 2. punktā tātad ir paredzēts, ka *VDP* šajā sakarā var atskaitīt PVN.

15 Lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu *Hoge Raad der Nederlanden* norāda, ka nedz no 11. panta 1. punkta g) apakšpunkta teksta 1968. gada Likumā par PVN redakcijā, kas ir spēkā no 1997. gada 1. decembra, nedz no šī likuma rašanās vēstures nevar secināt, ka uz atbrīvojuma piemērošanu attiektos nosacījums, ka piegādātājam jābūt ar konkrētu statusu. Taču šī tiesa vēlas noskaidrot, vai šajā secinājumā ir pareizi piemērots Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts. Pirmkārt, veselības aprūpes izmaksu samazināšanas mērķis varētu liecināt par labu apstrīdēto pakalpojumu atbrīvojumam (šajā sakarā skat. 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-76/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts). Bet, otrkārt, šaurākas interpretācijas rezultātā varētu nākties nolemt, ka ar vārdiem "zobu protēžu piegādes, ko veic zobu tehniķi", ir paredzētas tikai piegādes, ko veic zobu tehniķi, darbojoties šajā statusā.

16 *Hoge Raad der Nederlanden* vēlas noskaidrot, vai tad, ja zobu protēžu piegāde notiek no dalībvalsts, kurā šī piegāde ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Sesto direktīvu, uz

dalībvalsti, piemēram, Francijas Republiku un Itālijas Republiku, kur par šo piegādi piemēro nodokli atbilstoši Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta a) apakšpunktam kopā ar E pielikuma 2. punktu, šīs direktīvas 17. panta 3. punkta a) apakšpunkts liedz atskaitīt PVN, vai arī nodokļu neitralitātes princips uzliek nosūtīšanas dalībvalstij pienākumu atļaut šo atskaitīšanu. Šajā sakarā minētā tiesa norāda, ka, lai gan šīs direktīvas 17. panta 1. punkts PVN atskaitīšanas tiesības neattiecina uz atbrīvojumu no nodokļa, kas paredzēts tās 13. pantā, tās pašas direktīvas 17. panta 3. punkta b) apakšpunkts dod atskaitīšanas tiesības saistībā ar atbrīvojumu, kas 28.c pantā paredzētas attiecībā uz piegādēm Kopienas teritorijā.

17 Konstatējusi, ka šie problēmjautājumi Tiesā tiek izskatīti lietā C-240/05 *Eurodental, Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"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?

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 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?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

18 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN attiecas uz zobu protēžu piegādēm, ko veic piegādātājs, kurš to izgatavošanu ir uzticējis zobu tehniķiem.

19 No lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka šis jautājums ir uzdots attiecībā uz piegādēm, ko veicis piegādātājs — *VDP* —, kas pats nav ne zobārstu, ne zobu tehniķu darba devējs, bet kas veic komercdarbību kā starpnieks, iegādājoties zobu protēzes no zobu tehniķiem, lai pārdotu tās tālāk zobārstiem vai privātpersonām.

20 Tāpēc ir jāpārbauda, vai uz zobu protēžu piegādēm, ko veic šāds komercstarpnieks, kurš nav zobārsts vai zobu tehniķis, attiecas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta noteikumi.

21 Kā norāda Nīderlandes valdība, uz visām zobu protēžu piegādēm, kuras izgatavojuši zobu tehniķi, attiecas šajā normā paredzētais atbrīvojums neatkarīgi no tā, vai šīs protēzes tieši piegādā zobu tehniķi, vai netieši — starpnieks. Savukārt *VDP*, Grieķijas valdība un Eiropas Kopienu Komisija apgalvo, ka minētais atbrīvojums no nodokļa nav piemērojams.

22 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Sestā direktīva nosaka ļoti plašu PVN piemērošanas jomu, aptverot visu ražotāja, tirgotāja un pakalpojuma sniedzēja saimniecisko darbību (it īpaši skat. 1989. gada 15. jūnija spriedumu lietā 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, *Recueil*, 1737. lpp., 10. punkts).

23 Tomēr ar minētās direktīvas 13. pantu dažas darbības ir atbrīvotas no PVN. Saskaņā ar judikatūru termini, kas lietoti, lai raksturotu šos atbrīvojumus, ir interpretējami sašaurināti, jo šie atbrīvojumi ir atkāpe no vispārējā principa, ka PVN tiek piemērots katrai preču piegādei vai pakalpojuma sniegšanai, ko nodokļu maksātājs veic par atlīdzību (šajā sakarā skat. 2005. gada 1. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-394/04 un C-395/04 *Ygeia*, Krājums, I-10373. lpp., 15. punkts; 2006. gada 9. februāra spriedumu lietā C-415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede*, Krājums, I-1385. lpp., 13. punkts, un 2006. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-106/05 *L.u.P.*, Krājums, I-5123. lpp., 24. punkts).

24 Turklāt ar Sestās direktīvas 13. panta A daļu no PVN ir atbrīvotas ne visas darbības sabiedrības interesēs, bet tikai tās, kas minētajā normā ir uzskaitītas un ļoti sīki raksturotas (šajā sakarā skat. 1998. gada 12. novembra spriedumu lietā C-149/97 *Institute of the Motor Industry*, Recueil, I-7053. lpp., 18. punkts, un 2003. gada 20. novembra spriedumu lietā C-212/01 *Unterpertinger*, Recueil, I-13859. lpp., 36. punkts).

25 Turklāt, lai gan šie atbrīvojumi patiešām attiecas uz darbībām ar konkrētiem mērķiem, lielākajā daļā no Sestās direktīvas 13. panta A daļas noteikumiem ir precizēti arī uzņēmēji, kuriem ir atļauts veikt darbības, kuras saskaņā ar šo normu ir atbrīvotas no nodokļa, un tātad tās nav definētas vienīgi pēc materiāliem un funkcionāliem kritērijiem (1985. gada 11. jūlija spriedums lietā 107/84 Komisija/Vācija, *Recueil*, 2655. lpp., 13. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 12. punkts, un 1999. gada 7. septembra spriedums lietā C-216/97 *Gregg*, Recueil, I-4947. lpp., 13. punkts).

26 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar judikatūru Sestās direktīvas 13. pantā paredzētie atbrīvojumi ir autonomi Kopienu tiesību jēdzieni un tiem tādējādi ir piešķirama Kopienas definīcija. Tā tas ir arī īpašu apstākļu gadījumā, kas tiek izvirzīti nolūkā izmantot atbrīvojumus un it īpaši tos, kas saistīti ar to uzņēmēju statusu vai identitāti, kuri nodarbojas ar neapliekamu pakalpojumu sniegšanu. Ja saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta ievaddaļu dalībvalstis [ar nodokli] neapliek darbības atbilstīgi noteikumiem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, šie nosacījumi neattiecas uz definīciju par paredzēto atbrīvojumu saturu (it īpaši skat. 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-498/03 *Kingscrest Associates un Montecello*, Krājums, I-4427. lpp., 22.–24. punkts un tajos minētā judikatūra).

27 Attiecībā uz atbrīvojumu, par ko ir pamata lieta, Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā — saskaņā ar [šī apakšpunkta] otrās daļas tekstu — ir paredzēts atbrīvojums attiecībā uz "zobu protēžu piegādēm, ko veic zobārsti un zobu tehniķi".

28 Tātad tāpat kā vairums atbrīvojumu, kas paredzēti minētās direktīvas 13. panta A daļā, un atšķirībā no vairākiem atbrīvojumiem, kas paredzēti tās 13. panta B daļā (it īpaši skat. 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, *Recueil*, I-6729. lpp., 64. punkts, un 2006. gada 4. maija spriedumu lietā C-169/04 *Abbey National*, Krājums, I-4027. lpp., 66. punkts), šis atbrīvojums no nodokļa ir noteikts ne vien pēc piegādājamo preču rakstura, bet arī pēc piegādātāja statusa.

29 Šis atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomas ierobežojums skaidri izriet no visām Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta valodu versijām (papildus franču valodas versijai skat., piemēram, dāņu valodas versiju — "tandlaegers og tandteknikeres levering af tandproteser", vācu valodas versiju — "die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker", angļu

valodas versiju — "dental prostheses supplied by dentists and dental technicians", itāļu valodas versiju — "le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici", un holandiešu valodas versiju — "het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici").

30 To apstiprina arī fakts, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta pirmajā daļā no nodokļa ir atbrīvoti pakalpojumi, ko sniedz paši zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, jo minētais atbrīvojums no nodokļa tādējādi attiecas uz visām darbībām, kas īpaši ietilpst šajā profesijā.

31 Tātad no Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta teksta skaidri izriet, ka ar šo normu no PVN nav atbrīvotas visas zobu protēžu piegādes, bet gan tikai tās, ko veic divu norādīto profesiju pārstāvji, t.i., "zobārsts" un "zobu tehniķis".

32 Tādējādi zobu protēžu piegādes, ko veic starpnieks, kurš nav zobārsts vai zobu tehniķis, nevar ietilpt šajā normā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomā.

33 Tātad atbrīvojums, kas paredzēts 1968. gada Likumā par PVN, kurš kopš 1997. gada 1. decembra attiecas uz visām zobu protēžu piegādēm neatkarīgi no to piegādātāja statusa, ir pretrunā atbilstīgo Sestās direktīvas normu tekstam. Plašā interpretācija, ko šajā sakarā atbalsta Nīderlandes valdība, ir pretrunā šī sprieduma 23. punktā minētajai Tiesas judikatūrai, saskaņā ar kuru minētās direktīvas 13. pantā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa un it īpaši jēdzieni "zobārsti" un "zobu tehniķi" ir interpretējami šauri.

34 Tomēr šī valdība norāda, ka atbrīvojumu šauras interpretācijas princips nav vienīgais atbilstīgais princips, pēc kā nosakāma to piemērošanas joma, un ka ir jāņem vērā arī gan to mērķis, gan nodokļu neitralitātes princips. Pirmkārt, Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkta mērķis — tāpat kā tās 1. punkta b) un c) apakšpunktam — ir novērst, ka medicīniskā aprūpe, šajā gadījumā zobārstniecība, kļūtu nepieejama izmaksu dēļ, kuras būtu paaugstinātas, ja uz to attiektos PVN (šajā sakarā skat. 2001. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-76/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts, un 2002. gada 10. septembra spriedumu lietā C-141/00 *Kügler*, *Recueil*, I-6833. lpp., 29. punkts). Tomēr tā būtu, ja zobu protēžu piegādes, ko veic starpnieki, nebūtu atbrīvotas no nodokļa, jo zobārsti, kas paši veic darbības, uz kurām attiecas atbrīvojums no nodokļa, nevarētu atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli un attiecīgi iekasētu šo nodokli no pacientiem. Otrkārt, starpnieki un zobu tehniķi sniedz vienādus pakalpojumus, jo zobārstiem nav svarīgi, vai piegādātājs izgatavo zobu protēzes pats vai, pamatojoties uz apakšuzņēmuma līgumu, šo darbību veic zobu tehniķis.

35 Šajā sakarā tomēr ir jāatzīst, ka jēdzieni "zobārsti" un "zobu tehniķi", kas minēti Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā, ir nepārprotami un ka, ja vien krasi netiek grozīts šīs normas teksts un nosacījums attiecībā uz piegādātāja statusu netiek padarīts par spēkā neesošu, tajā lietotos jēdzienus pilnīgi noteikti nevar saprast tā, ka tie ietver starpniekus, kas nav tieši zobārsti vai zobu tehniķi.

36 Tādējādi, tā kā Kopienas likumdevējam nebija nodoma šajā normā noteikto atbrīvojumu attiecināt uz zobu protēžu piegādēm, ko neveic zobārsti vai zobu tehniķi, arī minētā atbrīvojuma mērķi un nodokļu neitralitātes princips nevar šajā sakarā likt Sestās direktīvas 13. panta A daļu interpretēt plaši.

37 Gluži pretēji, ņemot vērā šī Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma nosacījumu precīzu tekstu, jebkāda šīs normas interpretācija, kas paplašinātu tās tekstu, ir uzskatāma par nesaderīgu ar tās mērķi, ko ir izvirzījis Kopienas likumdevējs (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 14. punkts).

38 Turklāt šajā normā paredzētā atbrīvojuma šauras interpretācijas rezultātā tas nezaudē spēku, jo piegādes, ko zobu tehniķis veic starpniekam, par kādu ir pamata lieta, ir atbrīvotas no PVN, tāpēc starpniekam nav jāmaksā PVN par šādām piegādēm.

39 No tā var secināt, ka uz zobu protēžu piegādēm, ko veic starpnieks, kurš nav zobārsts vai zobu tehniķis, neattiecas Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa un ka tātad uz tām joprojām attiecas minētās direktīvas 2. panta 1. punktā paredzētais vispārīgais noteikums par aplikšanu ar PVN. Atbilstoši Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta a) apakšpunktam šādas piegādes tāpēc dod tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli.

40 Šajā sakarā no judikatūras izriet, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. punkta noteikumi kopā ar tās pašas direktīvas 2. pantu un 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunktu piešķir privātpersonām tiesības, uz ko tās var norādīt, valsts tiesās vēršoties pret attiecīgo dalībvalsti (šajā sakarā skat. 1995. gada 6. jūlija spriedumu lietā C-62/93 *BP Soupergaz*, Recueil, I-1883. lpp., 35. un 36. punkts, un 2001. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-150/99 *Stockholm Lindöpark*, Recueil, I-493. lpp., 32., 33. un 35. punkts).

41 Tātad uzņēmums, kas — kā *VDP* — pamata prāvā iebilst pret valsts tiesisko regulējumu, kāds ir attiecīgais regulējums šajā lietā, pamatojoties uz to, ka tas nav saderīgs ar Sesto direktīvu, var pamatoties tieši uz minētās direktīvas normām, lai panāktu, ka attiecīgās zobu protēžu piegādes apliek ar PVN, un attiecīgi atskaitītu PVN priekšnodokli par šādām piegādēm.

42 Tādējādi uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 13. panta A daļas 1. punkta e) apakšpunkts ir interpretējams tādā veidā, ka tas neattiecas uz zobu protēžu piegādēm, ko veic starpnieks — par kādu ir pamata lieta, — kurš nav zobārsts vai zobu tehniķis, bet kurš ir saņēmis šādas protēzes no zobu tehniķa.

43 Šādos apstākļos uz otro prejudiciālo jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

44 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies saistībā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesai, izņemot tos, kuri radušies minētajiem lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nosprież:

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, ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, ir interpretējams tādā veidā, ka tas neattiecas uz zobu protēžu piegādēm, ko veic starpnieks — par kādu ir pamata lieta, — kurš nav zobārsts vai zobu tehniķis, bet kurš ir saņēmis šādas protēzes no zobu tehniķa.

[Paraksti]