

V?c C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Šestá sm?rnice DPH – Osvobození od dan? – ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. e) – Dosah osvobození – Výroba a oprava zubních náhrad zprost?edkovatelem, který není zubním léka?em nebo zubním technikem – Pov?zení zubního technika subdodavatelským provedením“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?rnicí

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. e)]

?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. e) šesté sm?rnice Rady ?. 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní sm?rnice 95/7, musí být vykládán v tom smyslu, že se nepoužije na dodání zubních náhrad uskute?ná zprost?edkovatelem, který není zubním léka?em nebo zubním technikem, ale který získal takové náhrady od zubního technika.

Výrazy „zubní léka?i“ a „zubní technici“, které obsahuje uvedený ?lánek šesté sm?rnice, jsou totiž jednozna?né a nelze je zcela z?ejm? chápat jako výrazy, které zahrnují zprost?edkovatele, kte?í nejsou ani zubními léka?i, ani zubními techniky, aniž by bylo výrazn? zm?n?no zn?ní tohoto ustanovení a podmínka týkající se postavení dodavatele pozbyla ú?innosti. V d?sledku toho, jelikož zákonodárce Spole?enství nem?l v úmyslu rozší?it osvobození od dan? upravené v tomto ustanovení na dodávání zubních náhrad, která neuskute?ují zubní léka?i nebo zubní technici, nem?že ani ú?el sledovaný uvedeným osvobozením, ani zásada da?ové neutrality vést k širokému výkladu ?l. 13 ?ást A šesté sm?rnice ohledn? tohoto bodu. Naopak, s ohledem na p?esné zn?ní podmínek pro osvobození od dan? upravené v uvedeném ?látku, by musel být každý výklad, který by rozší?il zn?ní tohoto ustanovení, považován za neslu?itelný s jeho ú?elem tak, jak byl pojat zákonodárcem Spole?enství.

(viz body 35–37, 42 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

14. prosince 2006 (*)

„Šestá směrnice DPH – Osvobození od daně – Článek 13 část A odst. 1 písm. e) – Dosah osvobození – Výroba a oprava zubních náhrad zprostředkovatelem, který není zubním lékařem nebo zubním technikem – Povolení zubního technika subdodavatelským provedením“

Ve věci C-401/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 11. listopadu 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 14. listopadu 2005, v řízení

VDP Dental Laboratory NV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Løhmus a A. Ó Caoimh (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za VDP Dental Laboratory NV R. Oorthuizenem, belastingadviseur,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a M. de Mol, jako zmocněnkyní,
- za řeckou vládu S. Spyropoulos a K. Boskovitsem, jakož i O. Patsopoulou, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllou a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 7. září 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. e) a čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Ú. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Ú. v. st. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi VDP Dental Laboratory NV (dále jen „VDP“) a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) ohledně nároku tohoto podniku provést za roky 1996 až 1998 odpout daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou

byla zatížena na vstupu dodání zubních protéz zubním lékařem usazeným v Nizozemsku a v jiných členských státech.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle článku 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 13 část A odst. 1 písm. e) uvedené směrnice stanoví:

„Osvobození od daní v tuzemsku

A. Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu

1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínky, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

e) poskytování služeb zubními technikami při výkonu jejich povolání a dodávání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami.“

5 Článek 17 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice, ve znění čl. 28f bodu 1 této směrnice, stanoví pod názvem „Vznik a rozsah nároku na odpočet daní“:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daní, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani.“

Vnitrostátní právní úprava

6 Ve svém znění platném před 1. prosincem 1997 stanovil čl. 11 odst. 1 písm. g) zákona o dani z obrátu (Wet op de omzetbelasting) ze dne 28. března 1968 (Stb. 1968, č. 329, dále jen „zákon o DPH z roku 1968“), že od DPH jsou osvobozeny:

„dodávky a služby uskutečňované zubními lékaři a zubními technikami [...]"

7 Od 1. prosince 1997 stanoví čl. 11 odst. 1 písm. g) zákona o DPH z roku 1968, že od DPH jsou osvobozeny:

„služby poskytované psychology a zubními technikami; dodávání zubních náhrad [...]"

8 Článek 15 odst. 2 uvedeného zákona stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely plnění uvedených [v článku] 11 [...], existuje nárok na odpočet pouze u plnění uvedených v citovaném [jedenáctém] článku písm. i), j) a k), pokud má příjemce těchto plnění bydliště, nebo je usazen, mimo Společenství nebo pokud se tato plnění týkají přímo zboží, které je určeno na vývoz ze Společenství.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

9 VDP je podnik se sídlem v Nizozemsku, jehož ?innost spo?ívá v zajiš?ování provád?ní prací zubní techniky, jako jsou korunky, inleje a m?stky, na objednávky zubních léka?? usazených v tomto ?lenském stát?, v ostatních ?lenských státech, jakož i ve t?etích státech. Poté, co VDP ov??í, zda jsou otisky na sádrovém chrupu dodané zubními léka?i použitelné pro výrobu zubní náhrady, zašle je do laborato?e, jež se v?tšinou nachází mimo Spole?enství, kterou pov??í, aby na tomto podklad? vyrobila zubní náhradu. Jakmile je náhrada zhotovena, zašle ji laborato? zp?t VDP, která uhradí cenu a nechá náhradu p?ípadn? dovézt do Spole?enství. VDP poté dodá p?edm?tnou náhradu zubnímu léka?i, který ji objednal, a to po úhrad? platby. VDP nezam?stnává zubní techniky ani zubní léka?e.

10 Ve svých da?ových p?iznáních k DPH za období od 1. ledna 1996 do 31. prosince 1998 VDP usoudila, že dodání pro zubní léka?e usazené v Nizozemsku, která uskute?nila sama, jsou osvobozena od DPH, a v d?sledku toho u nich neprovedla na základ? ?l. 15 odst. 2 zákona o DPH z roku 1968 odpo?et DPH na vstupu, s výjimkou DPH, která se týkala dodání uskute?n?ných pro zubní léka?e usazené jinde než v Nizozemsku.

11 Ohledn? tohoto období bylo VDP zasláno oznámení o oprav? dan?. Jelikož totiž VDP uskute?uje pouze pln?ní uvedená v ?lánku 11 zákona o DPH z roku 1968, není podle správce dan? oprávn?na provést její odpo?et, a to ani v p?ípad? dodání uskute?ňovaných pro zubní léka?e usazené mimo Nizozemsko, s výjimkou p?ípad?, kdy by neprovedení odpo?tu vedlo k dvojímu zdan?ní, tj. jednak, je-li zboží vyváženo do t?etí zem?, a jednak v p?ípad?, že se jedná o dodání uvnit? Spole?enství za podmínky, že VDP uvede da?ové identifika?ní ?íslo odb?ratele a p?edloží prohlášení o dodání uvnit? Spole?enství. Tyto podmínky však nebyly v projednávaném p?ípad? spln?ny.

12 Rozsudkem ze dne 13. ledna 2003 rozhodl Gerechthof te Amsterdam (odvolací soud v Amsterdamu) v rozporu s názorem správce dan?, že pln?ní VDP za období od 1. ledna 1996 do 30. listopadu 1997 nebyla osvobozena od dan? na základ? ?l. 11 odst. 1 písm. g) zákona o DPH z roku 1968 ve zn?ní platném p?ed 1. prosincem 1997, takže oprava dan?, která byla u VDP provedena, nebyla za toto období od?vodn?na.

13 Co se tý?e naopak období od 1. prosince 1997 do 31. ledna 1998, rozhodl Gerechthof te Amsterdam, že ?innosti VDP spl?ují podmínky uvedeného ustanovení v jeho zn?ní platném od 1. prosince 1997. A?koli totiž ?innosti VDP nemohou být považovány za dodávání zubních náhrad zubním technikem ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. e) šesté sm?rnice, jelikož žádný ze zam?stnanc? VDP nemá kvalifikaci zubního technika a VDP pouze p?ijímá objednávky, posuzuje sádrové otisky, p?edává objednávky k výrob? zubní náhrady t?etí osob? a dodává náhrady zákazníkovi, nic to podle tohoto soudu nem?ní na tom, že ?l. 11 odst. 1 písm. g) zákona o DPH z roku 1968 neukládá na rozdíl od uvedeného ustanovení šesté sm?rnice žádnou podmínku týkající se postavení dodavatele pln?ní. Gerechthof te Amsterdam proto zamítl odpo?ty provedené spole?ností VDP za toto období z toho d?vodu, že jelikož použití ?l. 11 odst. 1 písm. g) zákona o DPH z roku 1968 je neodd?liteln? spojeno s vylou?ením nároku na odpo?et DPH, nemohla VDP uplatnit osvobození od dan? stanovené v tomto ?lánku a sou?asn?, pro ú?ely odpo?tu DPH, ustanovení šesté sm?rnice, na jehož základ? nejsou tato pln?ní osvobozena.

14 Ve svém kasa?ním opravném prost?edku podaném u Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) VDP tvrdí, že m?la nárok na odpo?et DPH u dodání uskute?n?ných ve Francii a v Itálii. Jelikož se podle vnitrostátních právních p?edpis? o DPH t?chto dvou ?lenských stát? nevztahuje osvobození od dan? na dodávání zubních prací, která do t?chto zemí VDP uskute?nila, jsou totiž služby a zboží, které zakoupila pro ú?ely dodání zubních náhrad

zubním lékařem usazeným v těchto členských státech, použity v rámci dodání zdaněných podle šesté směrnice. čl. 17 odst. 2 této směrnice proto vede k tomu, že VDP má v tomto rozsahu nárok na odpot DPH.

15 Ve svém předkládacím rozhodnutí uvádí Hoge Raad de Nederlanden, že ani ze znění čl. 11 odst. 1 písm. g) zákona o DPH z roku 1968 ve znění platném od 1. prosince 1997, ani z jeho historického výkladu nelze vyvodit, že by určité postavení dodavatele bylo podmínkou pro použití osvobození od daně. Tento soud se nicméně zabývá otázkou, zda tento závěr odpovídá správnému provádění čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice. Na jedné straně by cíl snížení nákladů zdravotní péče mohl hovořit ve prospěch osvobození sporných plnění od daně (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie, C-76/99, Recueil, s. I-249, bod 23). Na druhé straně by však restriktivnější výklad mohl vést k rozhodnutí, že se pod výrazem „dodávání zubních náhrad zubními technikami“ rozumí dodání zubním technikem, který jedná jako takový.

16 Hoge Raad de Nederlanden si přitom klade otázku, zda v případě, že se dodávání zubních náhrad uskutečňuje z členského státu, který podle šesté směrnice osvobozuje od daně tato dodání do členských států, jako je Francouzská republika nebo Italská republika, ve kterých jsou tato dodání daněna na základě čl. 28 odst. 3 písm. a) šesté směrnice ve spojení s přílohou E bodem 2 této směrnice, je čl. 17 odst. 3 písm. a) této směrnice překážkou odpotu DPH, nebo zda zásada daňové neutrality ukládá členskému státu odeslání, aby tento odpot povolil. V tomto ohledu poukazuje tento soud na to, že ačkoli čl. 17 odst. 1 uvedené směrnice nespojuje s osvobozením od daně stanoveném v článku 13 této směrnice nárok na odpot DPH, zakládá čl. 17 odst. 3 písm. b) též směrnice nárok na odpot u osvobození od daně stanoveného v čl. 28c, pokud jde o plnění uvnitř Společenství.

17 S konstatováním, že Soudnímu dvoru byla předložena podobná otázka ve věci Eurodental, C-240/05, kterou právě projednává, se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 13 část A návrhí a písm. e) [šesté směrnice] vykládán tak, že pod pojem „dodávání zubních náhrad zubními technikami“ spadá rovněž dodávání zubních náhrad osobou povinnou k dani, která jejich výrobou povolí zubního technika?

2) V případě kladné odpovědi na tuto otázku, musí být čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice vykládán tak, že členský stát, který výše uvedená dodání osvobodil od DPH, musí nicméně s těmito dodáními spojit nárok na odpot daně, pokud se dodání uskuteční (zejména podle čl. 28b části B odst. 1 návrhí a první odrážky šesté směrnice) do jiného členského státu, který je podle čl. 28 odst. 3 písm. a) ve spojení s přílohou E bodem 2 šesté směrnice z osvobození od daně vyloučen?“

K předběžným otázkám

18 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda se osvobození od DPH upravené v čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice použije na dodání zubních náhrad uskutečněná dodavatelem, který jejich výrobou povolí zubní techniky.

19 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tato otázka se týká dodání uskutečněných dodavatelem, společností VDP, která sama o sobě nezaměstnává ani zubní lékaře, ani zubní techniky, nýbrž vykonává zprostředkovatelskou obchodní činnost, v jejímž rámci nakupuje zubní náhrady u zubních techniků za účelem jejich dalšího prodeje zubním lékařem nebo jednotlivcem.

20 Je proto třeba přezkoumat, zda dodávání zubních náhrad uskutečňovaná takovým

obchodním zprostředkovatelem, který není ani zubním lékařem, ani zubním technikem, spadají pod ustanovení čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice.

21 Podle nizozemské vlády se na veškerá dodání zubních náhrad vyrobených zubními technikami vztahuje osvobození od daní podle uvedeného ustanovení bez ohledu na to, zda jsou tyto náhrady dodávány přímo zubními technikami, nebo nepřímo zprostředkovatelem. Naproti tomu VDP, řecká vláda a Komise Evropských společenství tvrdí, že se uvedené osvobození od daní nepoužije.

22 V tomto ohledu je třeba připomenout, že šestá směrnice stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH, která zahrnuje veškeré hospodářské činnosti producentů, obchodníků nebo poskytovatelů služeb (viz zejména rozsudek ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Recueil, s. I-1737, bod 10).

23 Článek 13 uvedené směrnice však některé činnosti od DPH osvobozuje. Podle judikatury je nicméně třeba výrazy použité k vymezení osvobození od daní vykládat restriktivně, jelikož představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého úplatného dodání zboží nebo poskytnutí služeb osobou povinnou k dani (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, Sb. rozh. s. I-10373, bod 15; ze dne 9. února 2006 Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Sb. rozh. s. I-1385, bod 13, a ze dne 8. června 2006 L.u.P., C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 24).

24 Krom toho neosvobozuje čl. 13 část A šesté směrnice od DPH všechny činnosti ve veřejném zájmu, ale pouze ty, které jsou v něm podrobně uvedeny a přesně popsány (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. listopadu 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Recueil, s. I-7053, bod 18, a ze dne 20. listopadu 2003, Unterpertinger, C-212/01, Recueil, s. I-13859, bod 36).

25 Nadto je třeba uvést, že aťkoli tato osvobození platí ve prospěch činností, které sledují určitý účel, uplatňuje se většina ustanovení čl. 13 části A šesté směrnice rovněž hospodářské subjekty, které jsou oprávněny poskytovat plnění osvobozená od daní, která tedy nejsou definována podle listu materiálních nebo funkčních kritérií (rozsudky ze dne 11. července 1985, Komise v. Německo, 107/84, Recueil, s. 2655, bod 13; výše uvedený rozsudek Stichting Uitvoering Financiële Acties, bod 12, a ze dne 7. září 1999, Gregg, C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 13).

26 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle judikatury jsou osvobození od daní upravená článkem 13 šesté směrnice autonomními pojmy práva Společenství, a musí být proto definována na úrovni Společenství. To musí rovněž platit pro zvláštní podmínky, které jsou stanoveny pro to, aby se tato osvobození od daní mohla uplatňovat, a zejména pro postavení nebo totožnost hospodářského subjektu poskytujícího služby, na které se vztahuje osvobození od daní. Jestliže totiž podle úvodní vety čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice členské státy stanoví podmínky osvobození od daní k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu, tyto podmínky nemohou mít dopad na vymezení obsahu stanovených osvobození od daní (viz zejména rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, body 22 až 24 a citovaná judikatura).

27 Co se týče osvobození od daní, které je předmětem povodního řízení, přitom čl. 13 část A odst. 1 písm. e) šesté směrnice podle samotných výrazů druhé části jeho vety stanoví, že od daní je osvobozeno „dodávání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami“.

28 Stejně jako u většiny osvobození upravených v čl. 13 části A uvedené směrnice a na rozdíl

od v?řšiny osvobození upravených v ?l. 13 ?ásti B této sm?rnice (viz zejména rozsudky ze dne 26. ?ervna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C?305/01, Recueil, s. I?6729, bod 64, a ze dne 4. kv?tna 2006, Abbey National, C?169/04, Sb. rozh. s. I?4027, bod 66), je tedy toto osvobození nejen vymezeno v závislosti na povaze dodaného zboží, ale také v závislosti na postavení dodavatele.

29 Toto omezení rozsahu p?sobnosti osvobození od dan? vyplývá výslovn? ze všech jazykových verzí ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. e) šesté sm?rnice (viz krom? francouzské verze například verzi dánskou – „tandlaegers og tandteknikers levering af tandproteser“, n?meckou – „die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker“, anglickou – „dental prostheses supplied by dentists and dental technicians“, italskou – „le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici“ a nizozemskou – „het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici“).

30 Omezení je také potvrzeno skute?ností, že první ?ást v?ty ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. e) šesté sm?rnice osvobozuje od dan? poskytování služeb uskute??ovaných samotnými zubními techniky p?i výkonu jejich povolání, takže toto osvobození platí pro všechny ?innosti, které jsou specifické pro toto povolání.

31 Ze zn?ní ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. e) šesté sm?rnice tak jasn? vyplývá, že toto ustanovení neosvobozuje od DPH všechna dodání zubních náhrad, ale pouze ta, která uskute??ují p?ísluřníci obou stanovených profesí, tedy „zubní lékaři“ a „zubní technici“.

32 V d?sledku toho nemohou dodání zubních náhrad uskute??ovaná zprost?edkovatelem, který není zubním lékařem nebo zubním technikem, spadat do p?sobnosti osvobození od dan?, které upravuje uvedené ustanovení.

33 Proto je osvobození od dan? upravené zákonem o DPH z roku 1968, které se od 1. prosince 1997 uplat?uje na veřkerá dodání zubních náhrad bez ohledu na postavení jejich poskytovatele, v rozporu se zn?ním odpovídajících ustanovení šesté sm?rnice. Široký výklad, který ohledn? tohoto bodu zastává nizozemská vláda, naráží na judikaturu Soudního dvora citovanou v bodu 23 tohoto rozsudku, podle které se osvobození od dan? upravená v ?lánku 13 uvedené sm?rnice, a zejména výrazy „zubní lékaři“ a „zubní technici“ vykládají restriktivn?.

34 Tato vláda nicmén? uplat?uje, že zásada restriktivního výkladu osvobození od dan? není jako jediná významná pro vymezení rozsahu p?sobnosti t?chto osvobození a že je rovn?ž t?eba vzít v úvahu jak jejich ú?el, tak i zásadu da?ové neutrality. P?itom ú?elem ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. e) šesté sm?rnice, stejn? jako odstavce 1 písm. b) a c) tohoto ?lánku, je na jedné stran? zamezit tomu, aby se lékařská pé?e, v tomto p?ípád? zubní pé?e, nestala nedostupnou z d?vodu zvýšených náklad?, které by plynuly ze skute?nosti, že by tato pé?e podléhala DPH (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 11. ledna 2001 Komise v. Francie, C?76/99, Recueil, s. I?249, bod 23, a ze dne 10. září 2002, Kügler, C?141/00, Recueil, s. I?6833, bod 29). Tak by tomu však bylo, kdyby dodávání zubních náhrad uskute??ovaných zprost?edkovateli nebyla osvobozena od dan?, jelikož by zubní lékaři uskute??ující sami pln?ní osvobozená od dan? nemohli provést odp?et DPH zaplacené na vstupu, a tuto da? by museli nést jejich pacienti. Na druhé stran? uskute??ují zprost?edkovatelé a zubní technici stejná pln?ní, jelikož pro zubní lékaře není významné, zda dodavatel vyrobí zubní náhradu sám, nebo zda tímto pln?ním pov??í zubního technika jako subdodavatele.

35 V tomto ohledu je však t?eba konstatovat, že výrazy „zubní lékaři“ a „zubní technici“, které obsahuje ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. e) šesté sm?rnice, jsou jednozna?né a že je zcela z?ejm? nelze chápat jako výrazy, které zahrnují zprost?edkovatele, kte?í nejsou ani zubními lékaři, ani zubními techniky, aniž by bylo výrazn? zm?n?no zn?ní tohoto ustanovení a podmínka týkající se

postavení dodavatele pozbyla účinnosti.

36 V důsledku toho, jelikož zákonodárce Společenství nemohl v úmyslu rozšířit osvobození od daní upravené v tomto ustanovení na dodávání zubních náhrad, která neuskutečňují zubní lékaři nebo zubní technici, nemůže ani účel sledovaný uvedeným osvobozením, ani zásada daňové neutrality vést k širokému výkladu čl. 13 část A šesté směrnice ohledně tohoto bodu.

37 Naopak, s ohledem na přesné znění podmínek pro osvobození od daní upravené v čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice, by musel být každý výklad, který by rozšířil znění tohoto ustanovení, považován za neslučitelný s jeho účelem tak, jak byl pojat zákonodárcem Společenství (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Stichting Uitvoering Financiële Acties, bod 14).

38 Krom toho není restriktivní výklad osvobození od daní upraveného v tomto ustanovení takového charakteru, aby ho zbavil jeho účinku, jelikož dodání uskutečňovaná zubním technikem pro takového zprostředkovatele, jako je dotčený v původním řízení, jsou osvobozena od DPH, takže tento zprostředkovatel nemusí z takových dodání odvádět DPH.

39 Z toho vyplývá, že se na dodávání zubních náhrad uskutečňovaná zprostředkovatelem, který není zubním lékařem nebo zubním technikem, nevztahuje osvobození od daní upravené v čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice, a že proto nadále podléhají obecnému pravidlu zdanění DPH upravenému v čl. 2 bodu 1 uvedené směrnice. Podle čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice zakládají proto taková plnění nárok na odpočet DPH na vstupu.

40 V tomto ohledu vyplývá z judikatury, že ustanovení čl. 17 odst. 2 šesté směrnice ve spojení s článkem 2 a čl. 13 část A odst. 1 písm. e) této směrnice přiznávají jednotlivcům práva, která mohou vzhledem k dotčenému členskému státu uplatnit u vnitrostátního soudu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, body 35 a 36, a ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, s. I-493, body 32, 33 a 35).

41 Proto se podnik, který jako VDP namítá neslučitelnost takové vnitrostátní právní úpravy, jaká je předmětem původního řízení, se šestou směrnicí, může přímo dovolat jejich ustanovení za tím účelem, aby se na dodání předmětných zubních náhrad vztahovala DPH, a tudíž i provést odpočet DPH na vstupu, týkající se těchto plnění.

42 V důsledku toho je třeba na první předběžnou otázku odpovědět tak, že článek 13 část A odst. 1 písm. e) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že se nepoužije na dodání zubních náhrad uskutečňovaná takovým zprostředkovatelem, jako je dotčený ve věci v původním řízení, který není zubním lékařem nebo zubním technikem, ale který získal takové náhrady od zubního technika.

43 Na druhou předběžnou otázku není za těchto podmínek namístě odpovídat.

K nákladům řízení

44 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 13 část A odst. 1 písm. e) šesté směrnice Rady č. 77/388 ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že se nepoužije na dodání zubních náhrad

uskutečňuje takovým zprostředkovatelem, jako je dotčený ve věci v původním řízení, který není zubním lékařem nebo zubním technikem, ale který získal takové náhrady od zubního technika.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.