

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 7. září 2006 1(1)

Věc C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

proti

Staatssecretaris van Financiën

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)]

„Šestá směrnice DPH – Osvobození od daně v tuzemsku – Dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami – Dodání uvnitř Společenství – Odpověď daně odvedené na vstupu“

I – Úvod

1. V projednávaném případě je třeba odpovědět na otázky výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně(2), (dále jen „šestá směrnice“), které se týkají dodání zubních náhrad.

2. Za prvé musí být objasněno, zda osvobození takových dodání od daně v čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice platí také v případě, že zubní náhrady nejsou dodávány přímo zubním lékařem nebo zubním technikem, nýbrž zprostředkovatelem, který sám nemá příslušnou odbornou kvalifikaci.

3. Za druhé vyvstává otázka, zda při dodávání zubních náhrad uvnitř Společenství vzniká nárok na odpověď daně odvedené na vstupu, pokud tato dodání v zemi určení na základě použití přechodného režimu odlišná od čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice podléhají daňové povinnosti. Podobná otázka je také základem věci C-240/05 (Eurodental)(3).

II – Právní rámec

A – Právo Společenství

4. První směrnice o DPH(4) stanoví v článku 2 následující definici podstatných prvků společného systému daně z přidané hodnoty:

„Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na

počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobeno dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.“

5. Článek 13 šesté směrnice má nadpis „Osvobození od daně v tuzemsku“, část A odst. 1 tohoto ustanovení zní (výňatek):

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování 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 [...].“

6. Článek 28 odst. 3 připouští přechodnou úpravu odlišnou od článku 13 :

„Během přechodného období uvedeného v odstavci 4 [(5)] mohou členské státy

a) pokračovat ve zdaňování plnění osvobozených od daně podle článku 13 nebo 15, obsažených v příloze E této směrnice, [...].“

7. V příloze E bodu 2 jsou uvedena plnění prováděná zubními lékaři a zubními technikami stanovená v čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice.

8. Směrnici Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991(6) byla do šesté směrnice vložena nová hlava XVIa (Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy, články 28a až 28m). Tato ustanovení jsou stále použitelná, jelikož až dosud nebyla stanovena definitivní úprava zdanění obchodu se zbožím mezi podniky v členských státech.

9. Článek 28a(7) upravuje daňovou povinnost pro pořízení zboží uvnitř Společenství následovně

„1) Předmětem daně z přidané hodnoty je rovněž

a) pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození od daně podle článku 24, ani se na ni nevztahuje úprava stanovená v čl. 8 odst. 1 písm. a) druhé větě nebo v čl. 28b části B odst. 1.

Odchylně od prvního pododstavce není předmětem daně z přidané hodnoty pořízení zboží uvnitř Společenství za podmínek stanovených v odstavci 1a osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

členské státy poskytnou osobám povinným k dani a právnickým osobám nepovinným k dani, jež splňují podmínky druhého pododstavce, možnost rozhodnout se pro obecný režim stanovený v prvním pododstavci. členské státy stanoví podrobná pravidla výkonu této volby, jež se použijí nejméně po dva kalendářní roky.

[...]

1a) Odchylka stanovená v odst. 1 písm. a) druhém pododstavci se vztahuje na:

a) [...]

b) pořízení zboží uvnitř Společenství jiného než zboží podle písmene a) uskutečně:

- [...] osobou povinnou k dani, která uskutečňuje dodání zboží nebo poskytování služeb, u nichž nevzniká nárok na odpočet daně, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
- za celkovou částku nepřesahující v běžném kalendářním roce mez, kterou stanoví členské státy a která nesmí být nižší než ekvivalent 10 000 ECU v národní měně, a
- za předpokladu, že celková hodnota zboží pořízeného uvnitř Společenství nepřesáhla v minulém kalendářním roce mez zmíněnou ve druhé odrážce.

Mez, na kterou se odkazuje pro používání tohoto ustanovení, sestává z celkové hodnoty zboží pořízeného uvnitř Společenství bez daně z přidané hodnoty, která je splatná nebo která byla odvedena v členském státě, z něhož bylo zboží odesláno nebo přepraveno, vyjma nové dopravní prostředky a vyjma výrobky podléhající spotřebním daním.“

10. Článek 28b část B stanovuje pro určité výjimečné případy místo dodání uvnitř Společenství následovně:

„1) Odchylně od čl. 8 odst. 1 písm. a) a odst. 2 se za místo dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepravováno dodavatelem nebo jeho jménem z jiného členského státu než členského státu určení zásilky či přepravy zboží, považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy kupujícímu, jsou-li přítomny tyto podmínky:

- dodání zboží uskutečňuje osoba povinná k dani, na niž lze vztáhnout odchylku uvedenou v čl. 28a odst. 1 druhém pododstavci, ve prospěch právnické osoby nepovinné k dani, na niž lze rovněž vztáhnout tuto odchylku, nebo ve prospěch jiné osoby nepovinné k dani,

[...]

2) Je-li předmětem dodání jiné zboží než výrobky podléhající spotřební dani, nevztahuje se odstavec 1 nicméně na dodání zboží odeslaného nebo přepraveného do téhož členského státu určení zásilky či přepravy, pokud

- celková hodnota takových dodání bez daně z přidané hodnoty nepřekročila v jednom kalendářním roce ekvivalent 100 000 ECU v národní měně a
- celková hodnota bez daně z přidané hodnoty dodání jiného zboží než výrobky podléhající spotřební dani, které byly uskutečňeny za podmínek stanovených v odstavci 1 v předchozím kalendářním roce, nepřekročila ekvivalent 100 000 ECU v národní měně. [(8)]

Členský stát, na jehož území se zboží nachází při ukončení odesílání a přepravy kupujícímu, může snížit výše uvedené meze na ekvivalent 35 000 ECU v národní měně, jestliže se členský

stát obává, že by meze ve výši 100 000 ECU vedly k vážnému narušení hospodářské soutěže. členské státy, které využijí této možnosti, přijmou opatření potřebná k uvalení příslušných správních orgánů v členském státě odeslání nebo přepravy zboží.

[...]

3) členský stát, na jehož území se zboží nachází v okamžiku, kdy se přeprava nebo odeslání zboží začne uskutečňovat, poskytne osobám povinným k dani, které uskuteční dodání zboží a na něž lze vztáhnout odstavec 2, možnost rozhodnout se, že se místo těchto dodávek určí podle odstavce 1.

Dotyčné členské státy stanoví podrobná pravidla výkonu této volby, jež se použijí nejméně po dva kalendářní roky.“

11. Podle čl. 28c části A šesté směrnice jsou dodání uvnitř Společenství mezi dvěma členskými státy v zásadě osvobozena od daní. Toto ustanovení zní následovně (výňatky):

„Aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování níže uvedených osvobození, jakož i s cílem zabránit jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, osvobodí členské státy od daní:

a) dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě poskytovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začne uskutečňovat.

Toto osvobození od daní se nevztahuje na dodání zboží uskutečňované osobou povinnou k dani, která je osvobozena od daní podle článku 24, ani na dodání zboží uskutečňované osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, na kterou lze vztáhnout odchylku podle čl. 28a odst. 1 písm. a) druhého pododstavce,

[...]“

12. Článek 17 ve znění článku 28f šesté směrnice(9) upravuje nárok na odpot daní. Významné jsou odstavce 2 a 3:

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

a) daň z přidané hodnoty, 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,

[...]

3) členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpot nebo vrácení daní z přidané hodnoty uvedený v odstavci 2, jsou-li zboží nebo služby použity za účelem:

a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na které by se vztahoval nárok na odpot daní, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

b) plnění, která jsou osvobozena od daní podle čl. 14 odst. 1 písm. i), článku 15, čl. 16 odst.

1 bod? B, C, D nebo E nebo odst. 2 nebo ?l. 28c ?ásti A a C;

c) jakýchkoli pln?ní osvobozených od dan? podle ?l. 13 ?ásti B písm. a) a d) body 1 až 5, je-li zákazník usazen mimo Spole?enství nebo je-li toto pln?ní p?ímo vázáno na zboží ur?ené k vývozu mimo Spole?enství.“

B – Právní úprava ?lenského státu

13. Podle ?l. 11 odst. 1 písm. g) nizozemského zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting) ve zn?ní platném do 1. prosince 1997 byly služby poskytované zubními technikami osvobozeny od dan?. Podle výkladu nizozemských soud? se toto osvobození nevztahovalo na dodání uskute?ovaná obchodními zprost?edkovateli, kte?í nejsou zubními technikami.

14. Od 1. prosince 1997 jsou uvedeným ustanovením osvobozena od daní „dodávání zubních náhrad“, aniž by byly uvedeny bližší požadavky na osobu, která dodání uskute?uje.

III – Skutkový stav a p?edb?žné otázky

15. VDP Dental Laboratory N. V. (dále jen „VDP“) je spole?nost se sídlem v Nizozemsku, jejíž ?innost spo?ívá v zajiš?ování provád?ní prací zubní techniky, jako jsou korunky, inleje, frames, m?stky a další, na objednávky zubních léká? usazených v Nizozemsku, Belgii, Dánsku, N?mecku, Francii, Itálii a t?etích zemích. Zubní léka?, který zadává objednávku, poskytne k tomuto ú?elu jeden nebo n?kolik otisk? na sádrovém chrupu, které VDP zašle, nebo si je VDP vyzvedne. VDP ov?í, zda jsou otisky použitelné a p?ípadn? je zašle do zubní laborato?e (která se v?tšinou nachází mimo Spole?enství). Laborato? dodá zubní náhradu VDP, která za to uhradí cenu a náhradu p?ípadn? doveze do Spole?enství. VDP poté dodá – po úhrad? platby a dodávce do domu – zubní náhradu léka?i, který si ji objednal. VDP nezam?stnává diplomované zubní techniky ani zubní léka?e.

16. VDP byla toho názoru, že dodání, která sama uskute?nila v Nizozemsku, jsou osvobozena od dan? z obratu a že pokud jde o dodání pro zubní léka?e usazené v Nizozemsku, nemá nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu. U dodávek zubním léka??m usazeným mimo Nizozemsko však odpo?et dan? provedla.

17. Aby zamezila dvojímu zdan?ní, povolila da?ová správa odpo?et dan? odvedené na vstupu, pokud byla tato da? VDP ú?tována za zboží a služby, které se vztahují k dodáním uvnit? Spole?enství. To se stalo za podmínky, že VDP uvede identifika?ní ?íslo odb?ratele ve svých obchodních dokladech a p?edloží prohlášení o dodáních uvnit? Spole?enství.

18. Protože tyto podmínky nebyly u dodání do výše uvedených ?lenských stát? (viz bod 15) spln?ny, vydala da?ová správa pro období od 1. ledna 1996 do 31. prosince 1998 oznámení o oprav? dan? z obratu – dodate?ný vým?r dan? ve výši 117 530 NLG:

19. Soud prvního stupn? byl toho názoru, že dot?ená pln?ní za období od 1. ledna 1996 do 1. prosince 1997 nebyla osvobozena od dan? na základ? ?l. 11 odst. 1 písm. g) zákona o dani z obratu (ve zn?ní platném do prosince 1997). Co se týká období od 1. prosince 1997 do 31. ledna 1998, byl soud toho názoru, že se na tato pln?ní osvobození od dan? podle šesté sm?rnice nevztahuje, protože VDP není zubním technikem. Podmínky stanovené v ?l. 11 odst. 1 písm. g) zákona o dani z obratu (ve zn?ní platném od 1. prosince 1997) jsou však p?esto spln?ny. Kv?li osvobození pln?ní od dan? je nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu vylou?en. VDP se nem?že na jedné stran? dovolávat povinnosti zdan?ní dodání na základ? šesté sm?rnice, aby z toho vyvodila nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu, a na druhé stran? uplat?ovat osvobození od dan? na základ? vnitrostátního práva. Záv?rem soud snížil ?ástku dan?, která má

být dodatečně zaplacená, na 9 527 NLG. Tato částka se vztahuje na dodávání zubních náhrad zubním lékařem usazeným v jiných členských státech v období od 1. prosince 1997 do 31. března 1998.

20. V kasačním řízení před Hoge Raad (Nejvyšší soud) je nyní sporné, zda existuje nárok na odpot dan odvedené na vstupu u dodání uskutečněných pro zubní lékaře usazené ve Francii a Itálii, protože dodávání zubních náhrad zde nejsou osvobozena od daní. V této souvislosti položil Hoge Raad rozhodnutím ze dne 11. listopadu 2005 Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

1. Musí být čl. 13 část A odst. 1 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 dan odvedené na vstupu, pokud se dodání uskuteční (zejména podle čl. 28b části B odst. 1 návrhu 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 daní vyloučen?

21. V řízení před Soudním dvorem předložily vyjádření VDP, nizozemská a řecká vláda a rovněž Komise Evropských společenství.

IV – Právní posouzení

A – K použitelnému režimu obchodu uvnitř Společenství

22. Předtím, než se budeme podrobněji zabývat předběžnými otázkami položenými Hoge Raad, je třeba přezkoumat, která ustanovení o obchodu uvnitř Společenství jsou významná pro situaci v projednávaném případě. Podle toho, jaký platí režim, totiž platí také rozdílná pravidla pro odpot dan odvedené na vstupu.

1. Obecný režim

23. Podle obecného režimu jsou dodání uskutečňovaná osobou povinnou k dani pro jinou osobu povinnou k dani uvnitř Společenství v jejím státě provedu podle čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice osvobozena od DPH. Na místo dodavatele musí DPH podle čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce při pořízení uvnitř Společenství odvést příjemce ve státě určení.

24. Podle čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice poskytují členské státy každé osobě povinné k dani nárok na odpot nebo vrácení daní také tehdy, jsou-li zboží nebo služby použity pro účely osvobozených plnění podle čl. 28c části A šesté směrnice, tj. daní z plnění, která osoba povinná k dani odebrala jakožto plnění na vstupu pro dodání uvnitř Společenství.

25. Na první pohled tato úprava překvapuje, protože nárok na odpot DPH, která zatíží pořízení zboží a služeb, existuje v zásadě pouze, pokud náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvku souhrnných cen plnění zdanitelných na výstupu, které zakládají nárok na odpot(10).

26. Přesto je čl. 17 odst. 3 písm. b) zcela v souladu se systémem zdanění obchodu mezi členskými státy, jak také ukázal generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku ve věci Eurodental(11). Předpis odpovídá přechodu práva zdanění na stát určení a zaručuje, že také

přidaná hodnota plnění na vstupu podléhá dani ve státě, ve kterém je zboží spotřebováno, jak to odpovídá povaze DPH jakožto daně ze soukromé spotřeby(12).

2. Režim *de minimis*

27. U určitých dodání uvnitř Společenství menšího rozsahu se uplatní zvláštní pravidla, která souhrnně označím jako „režim *de minimis*“. Podmínky použití těchto zvláštních pravidel jsou velmi komplikované a mohou být ovlivněny uplatněním různých možností.

28. Zjednodušené řešení je odlišné od obecných ustanovení pro dodávání na dálku jako místo dodání určeno místo, na kterém se zboží nachází na konci zaslání nebo přepravy. Dodání tedy musí být zdaněno v zemi určené *dodavatelem*, a nikoliv jako podle obecného režimu obchodu uvnitř Společenství *nabyvatelem*. Dodání *de minimis* pro osoby povinné k dani v jiném členském státě jsou tedy do velké míry postavena na rovné přešraní dodáním uskutečněným osobou povinnou k dani pro konečného spotřebitele. V podrobnostech je tento zvláštní režim upraven následovně.

29. Podle čl. 28a odst. 1 písm. a) druhého pododstavce ve spojení s odst. 1a šesté směrnice je pořízení zboží uvnitř Společenství osvobozeno od daně, pokud nabyvatel pouze provádí dodání, u kterých nevzniká nárok na odpot daně zaplacené na vstupu, a celková částka pořízení zboží uvnitř Společenství této osoby povinné k dani nepřekročí v kalendářním roce mez, kterou stanoví členské státy. Tato mez nesmí být nižší než ekvivalent 10 000 ECU v národní měně – dnes 10 000 euro. Dále nesmí dotyčná osoba povinná k dani v probíhajícím nebo předchozím kalendářním roce využít možnosti podle čl. 28a odst. 1 písm. a) třetího pododstavce zvolit si obecný režim (zdanění pořízení uvnitř Společenství).

30. Článek 28b část B odst. 1 šesté směrnice přemísťuje místo dodání zboží uvnitř Společenství, jehož nabytí je podle čl. 28a odst. 1 písm. a) druhého pododstavce osvobozeno od daně, do země určení. Tento právní následek platí ovšem u zboží, které nepodléhá spotřební dani – tedy například u zubních náhrad – pouze tehdy, pokud dodání do členského státu v probíhajícím nebo předchozím kalendářním roce nepřesáhla ekvivalent 100 000 ECU/euro; členské státy mohou také snížit tuto mez na 35 000 ECU/euro (čl. 28b část B odst. 2). I zde se může dodavatel rozhodnout pro aplikaci obecného režimu.

31. Článek 28c část A písm. a) druhý pododstavec šesté směrnice doplňuje režim *de minimis*. Toto ustanovení ujasňuje, že dodání zboží uvnitř Společenství není odlišné od obecného režimu osvobozeno od DPH, pokud odpovídající nabytí tohoto zboží na základě čl. 28a odst. 1 písm. a) druhého pododstavce nepodléhá dani.

32. Pro odpot daně odvedené na vstupu pro tato dodání uskutečněná dodavatelem v zemi určení stanoví čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, že je třeba provést srovnání se zacházením s odpovídajícími plněními v tuzemsku. Pokud by zde existoval nárok na odpot daně, kdyby se konečná plnění uskutečnila v tuzemsku, potom existuje tento nárok také, pokud jde o plnění na vstupu pro zahraniční plnění.

3. Který režim je použitelný ve sporu v převodním řízení?

33. Komise při odpovědi na otázku Soudního dvora zastávala názor, že je ve sporu v převodním řízení použitelný režim *de minimis*.

34. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce to ovšem neumožňuje jednoznačně určit. Na jedné straně Hoge Raad výslovně požaduje, ve své druhé otázce výklad čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice v souvislosti s dodáními, která podle čl. 28b části B odst. 1 první odrážky šesté

směrnice platí jako skutečná v jiném členském státě. To ukazuje na režim *de minimis*.

35. Na druhé straně odkazuje předkládající soud v odvodní své žádosti na vč Eurodental a uvádí, že otázka položená v tomto řízení na výklad čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice je významná také pro projednáváný případ. Toto ustanovení platí ale pouze pro dodání uvnitř Společenství, která podléhají obecnému režimu.

36. Komise opírá svůj názor především o vlastní analýzu vyřízení skutkového stavu v předkládacím rozhodnutí.

37. V tomto ohledu je nutné poznamenat, že se právní spor pvodně týkal dodatečného výměru daně z předané hodnoty pro období od 1. ledna 1996 do 31. prosince 1998 ve výši 117 530 NLG (což odpovídá zhruba 53 000 euro). Pokud vycházíme z průměrné DPH v zemích určení ve výši 19 %, můžeme odhadnout hodnotu odpovídajících dodání uvnitř Společenství na zhruba 279 000 euro.

38. Z vyřízení skutkového stavu však nevyplyvá, jak byla dodání rozložena mezi různými daňovými obdobími a zeměmi určení. Je také nejasné, zda a případně které z těchto zemí využily možnost snížit mez pro použití článku 28b části B na 35 000 ECU/euro. Konečně není známo, jaký rozsah měla dodání v předcházejícím kalendářním roce a zda si VDP ne zvolila použití obecného režimu.

39. Dále z údajů v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jasně nevyplyvá, zda odběratelé od VDP odebírali pouze plnění, u kterých nevzniká nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, respektive zda nevyužili možnosti zdanit pořízení uvnitř Společenství. V každém případě mohou mít nárok na odpočet daně ti zubní lékaři, kterým VDP dodávala zubní náhrady, kteří jsou usazeni v členských státech, které využily přechodného režimu stanoveného v čl. 28 odst. 1 písm. a) ve spojení s přílohou E.

40. Je tedy včcí vnitrostátního soudu, aby určil, který z obou režimů je v projednávaném případě třeba použít. Protože odpočet daně odvedené na vstupu je v každém případě upraven odlišně, přezkoumáme dále v obou variantách, jaké úinky má situace, kdy na sebe narazí ustanovení o obchodu uvnitř Společenství s osvobozením tuzemských dodávaní zubních náhrad.

B – Ke vztahu ustanovení o obchodu uvnitř Společenství a osvobození dodání zubních náhrad od daně v tuzemsku

1. Hypotéza 1: Použití obecného režimu pro dodání uvnitř Společenství

41. Podle čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice jsou dodání uvnitř Společenství osvobozena od DPH. Článek 17 odst. 3 písm. b) přesto umožňuje v souvislosti s dodáními uvnitř Společenství nárok na odpočet daně odvedené na vstupu, aniž by to bylo jakkoliv závislé na předmětu dodání.

42. Při jednoduchém použití těchto pravidel není třeba odpovídat na první předběžnou otázku, protože by kvalifikace dodání podle měřítek čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice nebyla důležitá. Rozhodující by bylo pouze, že je poskytnuto dodání uvnitř Společenství, které odvodňuje podle čl. 17 odst. 3 písm. b) nárok na odpočet daně odvedené na vstupu.

43. Tento přístup k řešení však nastoluje problém, že by vnitrostátní dodání byla znevýhodněna oproti dodáním uvnitř Společenství, což by mohlo vést k narušení hospodářské soutěže.

44. Pokud je totiž vnitrostátní dodání v zemi určení na základě použití článku 13 osvobozeno od daně, je na základě čl. 28c části B písm. a) šesté směrnice osvobozeno od daně také pořízení

uvnitř Společenství. Osoba povinná k dani tedy může uskutečňovat dodání pro své odběratele v jiném členském státě, aniž by z nich nějakou formou odváděla DPH. Přesto by dodavatel mohl odejít dále na vstupu, protože by provedl dodání uvnitř Společenství.

45. Osoba povinná k dani, která je usazena v zemi určení, sice může rovněž podle čl. 13 uskutečňovat dodání osvobozené od daně. Přesto jí podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nepřislouží nárok na odpočet daně odvedené na vstupu.

46. Tento problém by měl být podle mého názoru vyřešen tím, že by byl odpočet daně související s dodáními uvnitř Společenství přiznán pouze tehdy, pokud je dodání na výstupu v zemi určení skutečně zdaněno.

47. Generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer navrhl naopak ve svém stanovisku k věci Eurodental jiný způsob. Je toho názoru, že odpočet daně odvedené na vstupu související s dodáními uvnitř Společenství je vyloučen, pokud dotčené plnění na základě článku 13 „kvůli své povaze“ nepodléhá dani (13). V projednávaném řízení jsou zúčastněné vlády a Komise rovněž toho názoru, že osvobození od daně podle čl. 13 je třeba přiznat přednost před osvobozením dodání uvnitř Společenství od daně.

48. Tento přístup nemá jasnou oporu ve znění příslušných ustanovení. Proti přednostnímu použití osvobození podle čl. 13 části A svedí spíše výslovná výhrada v úvodní větě tohoto předpisu: „Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy [...]“. Kromě toho je sporné považovat dodávání zubních náhrad kvůli jejich povaze za osvobozené od daně, přestože čl. 28 odst. 3 písm. a) ve spojení s přílohou E šesté směrnice povoluje zdanění takových plnění.

49. Generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer předkládá dva další argumenty na podporu svého přístupu. Za prvé odkazuje – stejně jako Komise v projednávaném řízení – na čl. 17 odst. 3 písm. c) šesté směrnice. Toto ustanovení přiznává nárok na odpočet daně odvedené na vstupu, pokud jde o určitá plnění, osvobozená podle čl. 13 části B, jestliže se jedná o plnění přes hranice Společenství. Toto ustanovení by bylo podle názoru generálního advokáta a Komise nadbytečné, pokud by se tato osvobození mohla přímo zakládat na čl. 17 odst. 3 písm. b), jestliže plnění, na která se vztahuje, mají mezinárodní dosah.

50. Tento argument pro mě není přesvědčivý. U osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. a) a d) bodů 1 až 5 šesté směrnice uvedených v čl. 17 odst. 3 písm. c) se jedná o pojišťovací a finanční služby, které souvisí s dodáváním zboží do třetích zemí. Článek 17 odst. 3 písm. b) se naopak vztahuje na samotné dodání zboží do jiných členských států nebo třetích zemí. Písmena b) a c) se tedy týkají zcela odlišných plnění, takže žádné z těchto ustanovení nemůže uinit druhé ustanovení nadbytečným.

51. Za druhé opakuje generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer argument Komise a uvádí, že by osvobození od daně vedlo k narušování hospodářské soutěže ve státě, ve kterém je podnik usazený, pokud by tento podnik mohl provést odpočet daně u dodání zubních náhrad uvnitř Společenství, zatímco jiné podniky, které uskutečňují odpovídající vnitrostátní dodání v tomto státě, by na odpočet daně nárok neměly.

52. Také v tomto bodě nemohu sdílet názor svého kolegy. Pokud nějaký podnik uskutečňuje přeshraniční dodání do jiného členského státu, nekonkuruje podnikům, které jsou vinné na domácím trhu. Spíše zde existuje konkurenční vztah mezi dodáními uvnitř Společenství a vnitrostátními dodáními ve státě určení. Aby bylo zamezeno narušování hospodářské soutěže, musí být tedy zajištěno, že jsou tato dodání ve státě určení podrobena stejnému daňovému zacházení.

53. Řešení navrhané generálním advokátem Ruiz-Jarabo Colomerem tomu neodpovídá. Toto řešení vede v určitých situacích, které existují v případě Eurodental a možná také v případě VDP, jak k porušení zásady neutrality DPH, tak i k omezení pohybu zboží uvnitř Společenství.

54. Ve věci Eurodental jde o otázku, zda má podnik usazený v Lucembursku nárok na odpočet daně odvedené na vstupu v souvislosti s dodáváním zubních náhrad do Německa. Zatímco Lucembursko osvobozuje dodávání zubních náhrad zubními technikami v souladu s čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice od DPH, podrobuje Německo tato dodání za použití přechodného režimu v čl. 28 odst. 3 písm. a) ve spojení s přílohou E šesté směrnice nadále dani.

55. Pokud bychom uplatnili přednost osvobození dodávání zubních náhrad ve státě původu podle článku 13, byl by podnik, jako je Eurodental, odepřen odpočet daně odvedené na vstupu, přestože jeho dodání v zemi určení skutečně podléhá dani. Následkem by bylo, že by dodání uvnitř Společenství zatěžovala kromě DPH příměné ke konečné ceně dodatečně zbytková DPH ze služeb na vstupu.

56. To odporuje zásadě neutrality DPH, která je základem právní úpravy odpočtu daně odvedené na vstupu. Nárok na odpočet je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen(14). Úelem úpravy odpočtu je zcela zbavit podnikatele zátky DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje úplnou neutralitu, pokud jde o daňovou zátku všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH(15).

57. Jak je popsáno v článku 2 první směrnice, má konečný spotřebitel odvést daň přesnou k hodnotě plnění, aniž by plnění na vstupu uskutečňovala během různých stupňů byla několikrát zdaněna. V souladu s přístupem generálního advokáta Ruiz-Jarabo Colomera by přesto docházelo k dvojímu zdanění plnění na vstupu, takže by celkové daňové zatížení již nebylo poměrné k ceně placené konečným spotřebitelem(16).

58. Soudní dvůr dále také považuje za vyjádření zásady daňové neutrality, že s podobným zbožím nebo poskytováním služeb, které si navzájem konkurují, nesmí být zacházeno z hlediska DPH různě(17). Přesněji řečeno je zásada daňové neutrality, pokud ji takto rozumíme, pouze zvláštním vyjádřením obecné zásady rovnosti(18). Také tato zásada by byla porušena, pokud by zubní technik usazený v zemi určení mohl provést odpočet DPH odvedené z plnění na vstupu, zatímco by zubnímu technikovi, který provádí dodání uvnitř Společenství z jiného členského státu do této země určení, byl nárok na odpočet daně odepřen.

59. Skutečnost, že tím dochází k odlišnému daňovému zacházení s vnitrostátními dodáními a dodáními uvnitř Společenství, která se s nimi nachází v konkurenčním vztahu, omezuje kromě toho volný pohyb zboží zaručený v souladu s článkem 28 ES, protože dvojí zdanění plnění na vstupu zdražuje dovoz zubních náhrad z jiných členských států. Omezení přitom vychází ze státu původu dodání uvnitř Společenství, který nepříznivě odpočet daně odvedené na vstupu, přestože dotčené plnění zdanitelné na výstupu ve státě určení skutečně podléhá dani.

60. Generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer se naopak domnívá, stejně tak jako Komise, že problém spočívá pouze v tom, že stát určení využil výjimky. Prozatím neúplná harmonizace nesmí vést k tomu, že na státní pokladnu státu p?vodu, v p?ípad? Eurodental – Lucemburska, je jednostranným rozhodnutím státu určení – Německa – přeneseno finanční zatížení.

61. Je zajisté žádoucí, aby byl systém DPH co nejvíce harmonizovaný a aby byly odstraněny přetrvávající výjimky. Dokud tyto výjimky legitimně existují, je třeba nepřiznivé důsledky, které z toho plynou pro vnitřní trh a zejména pro jednotlivé osoby povinné k dani, přesto co nejvíce minimalizovat, i když z toho v konkrétním p?ípad? plynou ztráty daňových příjmů německého státu.

62. Problémy popsané na příkladu případu Eurodental se mohou vyskytnout také v projednávaném případě, pokud dodávání zubních náhrad obchodním zprostředkovatelem sice v zásadě představuje plně osvobozené od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice, které je však v konkrétních zemích určení dodávek uvnitř Společenství skutečných VDP podle čl. 28 odst. 3 písm. a) ve spojení s přílohou E šesté směrnice nadále zdaňováno.

63. V této situaci je možné zabránit popsaným porušením zásady daňové neutrality a omezením volného pohybu zboží tím, že stát p?vodu dodání uvnitř Společenství, která ve státě určení skutečně podléhají dani, povolí odpočet daně z plnění na vstupu pro tato dodání, nebo případně tuto daň odvedenou na vstupu vrátí.

64. Toto řešení ukládá za prvé jednoznačné znění čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice. Za druhé odpovídá logice systému dodání uvnitř Společenství a povaze DPH jakožto spotřební daní skutečnost, že je daň vybírána pouze ve státě spotřeby. Stát p?vodu naopak obecně nemá nárok na DPH z plnění, která jsou konečným spotřebitelem zaplacená v jiném státě.

65. VDP odkazuje ještě na následující problematiku: Protože Nizozemsko vnitrostátní osvobození od daně – podle názoru VDP – nesprávně rozšiřuje také na dodávání zubních náhrad obchodními zprostředkovateli, a proto nepřiznává odpočet daně odvedené na vstupu související s těmito dodáními, je VDP znevýhodněna oproti obchodním zprostředkovatelům, kteří uskutečňují dodávky do Nizozemska z jiných členských států. Státy, kde jsou tyto konkurenti VDP usazeni, totiž povolují odpočet daně odvedené na vstupu, protože vychází z toho, že dodání uskutečňovaná obchodními zprostředkovateli nespadají do rozsahu působnosti osvobození od daně.

66. K tomu je třeba uvést, že legalita daňového zacházení se soutěžiteli VDP ve státech, kde mají sídlo, není předmětem projednávaného řízení. Rovněž není předmětem tohoto řízení osvobození vnitrostátních dodání uskutečňovaných VDP od daně a odeření odpočtu daně, pokud jde o tato dodání. Spíše je jediným sporným bodem to, zda VDP přísluší nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu související s dodáními uvnitř Společenství. Pro to je rozhodující, zda pořízení zboží uvnitř Společenství, které odpovídá dodáním uvnitř Společenství, v zemích určení podléhá dani.

67. Závěrem je třeba ještě poznamenat, že řešení, které navrhuji, je zcela v souladu s rozsudkem Debouche(19). Základem tohoto rozhodnutí je následující skutkový stav: Pan Debouche, advokát usazený v Belgii, si pronajal od leasingové společnosti v Nizozemsku vozidlo, které používal pouze pro svou profesní činnost v Belgii. V Belgii byly služby advokáta na základě použití čl. 28 odst. 3 písm. b) ve spojení s přílohou F bodem 2 šesté směrnice osvobozeny od DPH, zatímco v Nizozemsku podléhaly dani.

68. Soudní dvůr rozhodl, že v takové situaci neexistuje nárok na vrácení DPH z leasingu vozidla jakožto daně na vstupu. Protože služby advokáta ve státě, ve kterém byly poskytnuty – v

tomto případě v Belgii – nepodléhají DPH, nemůže být daň z plnění na vstupu, která byla odebrána z jiného členského státu, odpoutána. To platí také tehdy, pokud ve státě, ve kterém byla plnění na vstupu odebrána, podléhají odpovídající plnění na výstupu daňové povinnosti.

69. Toto rozhodnutí jasně ukazuje, že při odpoutání daně odvedené na vstupu v zásadě záleží na tom, jak je skutečně daňová zacházeno s plněními zdanitelnými na výstupu ve státě, ve kterém jsou uváděna na trh. Pokud jsou tam – i když pouze v důsledku přechodného režimu – osvobozena od daně, je třeba odepřít nárok na odpoutání daně zaplacené na vstupu.

70. Pokud by se na dodávání zubních náhrad obchodními zprostředkovateli nepoužilo osvobození od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice, nedošlo by v projednávaném případě narušení od případu Eurodental ke konfliktu mezi osvobozením od daně podle článku 13 bez odpoutání daně odvedené na vstupu a osvobozením od daně s odpoutáním daně u dodání uvnitř Společenství. Při žádném provedení těchto požadavků do vnitrostátního práva v dotčených zemích určení by mohl být odpoutání daně odvedené na vstupu ve státě převodu podle čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice pro plnění na vstupu bez dalšího poznání.

2. Hypotéza 2: Použití režimu *de minimis* na dodávání uvnitř Společenství

71. U dodání uvnitř Společenství, která spadají pod režim *de minimis*, je nárok na odpoutání daně zaplacené na vstupu podle čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice závislý na tom, zda by pro tato plnění existoval nárok na odpoutání daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku.

72. Pro tuto kategorii dodání uvnitř Společenství stanoví tedy písm. a) – jak mu rozumím – výslovně odlišnou právní úpravu od písm. b). Místo zohlednění daňového zacházení ve státě určení, jak by to mělo být obvyklé na základě uvedených systematických úvah u dodání uvnitř Společenství, odkazuje písm. a) na právní úpravu platnou v tuzemsku.

73. Tento rozdíl oproti písm. b) je ovšem na základě povahy *de minimis* dotčených dodání oprávněný. U příležitostných dodání malé hodnoty by vyvolalo nepřiměřenou administrativní zátěž, kdyby se muselo urcovat, zda se v zemi určení jedná o dodání podléhající daňové povinnosti, a je u nich tedy nárok na odpoutání.

74. I zde sice hrozí porušení zásady daňové neutrality a omezení volného pohybu zboží, pokud jsou zubní náhrady dodávány do členských států, které odpovídající dodání na základě použití čl. 28 odst. 3 písm. a) ve spojení s přílohou E bodem 2 směrnice nadále zdaňují. To ovšem zákonodárce připouští, jak vyplývá z jasného znění čl. 17 odst. 3 písm. a), aby celkově nepřiměřeně neztížil daňové zacházení s dodáními *de minimis*, a tím nezpůsobil v mnohem početnějších případech omezení obchodu uvnitř Společenství.

75. Pokud jde o projednávaný případ, vyvstává ovšem otázka, jak je třeba při použití čl. 17 odst. 3 písm. a) postupovat, pokud stát, kde je dodavatel usazený, tuto směrnici žádně neprovedl a osvobodil od daně plnění, která by však podle směrnice podléhala daňové povinnosti. K této otázce se vrátím poté (20), co se budu blíže zabývat výkladem čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice.

C – K první předběžné otázce

76. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda se osvobození podle čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice použije také na dodání zubních náhrad uskutečněná osobou povinnou k dani, která sama není zubním lékařem nebo zubním technikem.

77. Podle znění čl. 13 části A odst. 1 písm. e) jsou od DPH osvobozena pouze dodání zubních

náhrad, která jsou uskutečňovaná zubními lékaři nebo zubními technikami. Kategorie osvobození od daně na základě článku 13 je třeba vykládat restriktivně jakožto odchylky od obecné zásady, že se DPH vztahuje na všechna dodání nebo poskytnutí služeb(21). Již proto neexistuje žádný důvod pro rozšíření rozsahu působnosti tohoto ustanovení nad rámec jeho znění.

78. Striktní doslovný výklad kromě toho odpovídá také smyslu a účelu této normy. Na rozdíl od jiných kategorií osvobození od daně zejména na základě čl. 13 části B není rozsah působnosti osvobození podle čl. 13 části A zpravidla stanoven pouze pomocí určitých požadavků na předemtotožného plnění, nýbrž také na samotnou osobu poskytující plnění.

79. Jak Soudní dvůr nedávno určil ve svém rozsudku Solleveld a Van den Hout-van Eijnsbergen(22), pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, mají požadavky na osobu poskytující plnění zajistit, že osvobození se uplatní pouze na poskytování zdravotnické péče, která je poskytována osobami, jež mají požadovanou odbornou kvalifikaci.

80. Osvobození zdravotnických plnění má totiž v obecném zájmu zaručit, aby tato plnění zůstala všeobecně dostupná a nebyla prodražována prostřednictvím DPH(23). Obecný zájem však spočívá výlučně v osvobození od daně zdravotnické péče poskytované kvalifikovaným personálem(24). To neplatí pouze pro zdravotnickou péči ve smyslu písm. c), ale rovněž pro dodávání zubních náhrad podle písm. e).

81. Přitom můžeme v projednávaném kontextu ponechat otevřenou otázku, zda se poslednějmenované osvobození od daně uplatní pouze tehdy, pokud zubní technik, který zubní náhradu dodává, tuto zubní náhradu také sám vyrobil. I když dodává zubní náhrady, které vyrobila třetí osoba, může na základě své kvalifikace v každém případě určit, zda má výrobek požadovanou kvalitu. Dále může radit zubnímu lékaři při objednání zubní náhrady a – pokud je to nutné – provést doplňkové práce na zubní náhradě a rovněž přijímat a zpracovávat reklamace.

82. To platí zejména, pokud jsou dotčené zubní náhrady vyrobeny zubními technikami ve třetích státech, jejichž požadavky na odbornou kvalifikaci je obtížné zjistit. Navíc by provedení dodatečných oprav v tomto případě způsobovalo obzvláštní těžkosti.

83. Není sice možné vyloučit, že v konkrétním případě také osoba, která sama není zubním technikem, získá časem odpovídající oprávnění, aby mohla plnit úkoly spojené s dodáváním. Nechceme ani tvrdit, že zubní náhrady, které jsou vyrobeny ve třetím státě a jsou dodávány do Společenství prostřednictvím obchodního zprostředkovatele, v zásadě nepostažují zdejšími standardy kvality. Aby však bylo obecně zaručeno, že se osvobození od daně uplatní pouze v případě dodání, která vykazují nezbytnou kvalitu, je legitimní omezit je na dodávání uskutečňované zubními technikami (nebo zubními lékaři), kteří mají odpovídající vzdělání.

84. Zásada daňové neutrality nebrání tomuto výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. e). Podle judikatury brání tato zásada tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně(25).

85. Základem osvobození od daně je zde nezpochybnitelná úvaha zákonodárce, že pouze zubní technici nebo zubní lékaři mají potřebnou odbornou kvalifikaci, která obecně zaručuje, že zubní náhrady, které dodali, mají potřebnou kvalitu. Plnění obchodního zprostředkovatele bez odpovídající odborné kvalifikace není považováno za rovnocenné, a nemusí s ním tedy být z důvodu daňové neutrality zacházeno stejně.

86. Na první p?edb?žnou otázku je tedy t?eba odpov?d?t tak, že se osvobození podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. e) šesté sm?rnice vztahuje pouze na dodávání uskute??ovaná zubními techniky nebo zubními léka?i.

D – K druhé p?edb?žné otázce

87. Hoge Raad pokládá druhou otázku pouze pro p?ípad, že je na první otázku t?eba odpov?d?t kladn?, pokud tedy dodávání zubních náhrad uskute??ovaná obchodními zprost?edkovateli spadají do rozsahu p?sobnosti osvobození od dan?.

88. Tato otázka spo?ívá na úvaze, že nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu, související s dodáními uvnit? Spole?enství závisí na zacházení s odpovídajícími pln?ními uskute?nými na výstupu ve stát? p?vodu dodání. To nazna?uje ?l. 17 odst. 3 písm. a) šesté sm?rnice, na jehož výklad se p?edkládající soud v rámci této otázky ptá. Pokud by se však m?l použít obecný režim, byl by výklad ?l. 17 odst. 3 – ovšem jeho písm. b) – skute?n? p?ednostní otázkou.

89. Vzhledem k uvedené nejasnosti v tom, který režim se skute?n? použije, bych cht?la op?t navrhnout odpov?? pro ob? možné hypotézy, i když se p?edkládající soud na výklad ?l. 17 odst. 3 písm. b) neptá. Aby bylo možné dát p?edkládajícímu soudu užite?nou odpov??, m?že Soudní dv?r p?ihlédnout k právním normám Spole?enství, na které se vnitrostátní soud ve své otázce neodvolal(26).

1. Hypotéza 1: Použití obecného režimu na dodání uvnit? Spole?enství

90. Jak bylo uvedeno výše(27), existuje podle ?l. 17 odst. 3 písm. b) šesté sm?rnice nárok na odpo?et dan? zaplacené na vstupu související s dodáními uvnit? Spole?enství, která jsou podle ?l. 28c ?ásti A osvobozena od DPH. Nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu tedy bez problém? existuje, pokud je dodání zubních náhrad v zemi ur?ení v souladu se sm?rnici považováno za dodání podléhající da?ové povinnosti, protože není provád?no zubními techniky nebo zubními léka?i.

91. Dan? na vstupu mohou být ovšem ode?teny také u dodání zubních náhrad, která by byla sama o sob? podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. e) šesté sm?rnice osvobozena od DPH, ale ve stát? ur?ení podléhají nadále na základ? ?l. 28 odst. 3 písm. a) ve spojení s p?ílohou E bodem 2 šesté sm?rnice da?ové povinnosti.

2. Hypotéza 2: Použití režimu *de minimis* na dodání uvnit? Spole?enství

92. Podle ?l. 17 odst. 3 písm. a) šesté sm?rnice m?že být da? z pln?ní odebraných v tuzemsku ode?tena, pokud jsou použita pro pln?ní související s hospodá?skými ?innostmi uvedenými v ?l. 4 odst. 2, která byla uskute?na v jiné zemi a na které by se vztahoval nárok na odpo?et dan?, kdyby byla uskute?na v tuzemsku.

93. Z toho plyne, že je vylou?en nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu, související s dodáními zubních náhrad do jiného ?lenského státu, na která se použije ?l. 28b ?ást B ve spojení s ?l. 28a odst. 1 písm. a) druhým pododstavcem šesté sm?rnice, pokud by tato dodání byla ve stát?, ve kterém je dodavatel usazený, osvobozena od DPH podle ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. e) šesté sm?rnice.

94. Je ovšem sporné, jaké d?sledky má pro odpo?et dan? odvedené na vstupu, pokud stát, ve kterém je dodavatel usazený, neprovedl ?ádn? ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. e) do vnitrostátního práva a rozši?uje osvobození od dan? na pln?ní neuvedená ve sm?rnici. Tak je tomu v p?ípad? nizozemských p?edpis?, protože osvobozují od dan? dodávání zubních náhrad uskute??ované

zproštění poplatku, kteří nemají kvalifikaci zubní technika nebo zubního lékaře.

95. Pokud neexistuje možnost vykládat vnitrostátní právo v souladu s čl. 13 odst. 1 písm. e) šesté směrnice, může se jednotlivec dovolávat přímo směrnice, aby mu byl přiznán nárok na odpočet daní. Jak čl. 13 odst. 1 písm. e), tak i čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice jsou pro tento účel dostatečné (28). Je ovšem vyloučeno „asymetrické dovolání se“ směrnice, tj. osoba povinná k dani nemůže v zásadě na základě směrnice uplatnit odpočet daní odvedené na vstupu, aniž by byla zdaněna plnění uskutečněná na výstupu.

96. Zásadní zásadou systému DPH totiž je, že nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, existuje zásadně jen tehdy, když náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spojujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (29). Pokud naopak osoba povinná k dani uskutečňuje pro jinou osobu povinnou k dani plnění, která je používá pro plnění osvobozená od daní, nemá druhá osoba povinná k dani – kromě případů výslovně stanovených v relevantních směrniciích – nárok na odpočet daní odvedené na vstupu (30).

97. U dodání v *tuzemsku*, která jsou v důsledku nesprávného provedení směrnice do vnitrostátního práva osvobozená od daní, by bylo v rozporu s touto zásadou, pokud by daň odvedená na vstupu mohla být přesto odečtena, pokud jde o tato dodání. Aby osoba povinná k dani s odkazem na směrnici mohla uplatnit odpočet daní odvedené na vstupu, musí tato osoba povinná k dani tedy rovněž požádat, aby s ní bylo zacházeno jako s osobou povinnou k dani (31). Vnitrostátní procesní právo přitom musí zaručit, že se jednotlivec může domoci svých práv, která pro něj vyplývají ze směrnice. Naopak by nebylo řešením, kdyby osobě povinné k dani z výkladu směrnice plynulo zvýhodnění, které by samo odporovalo zásadám směrnice.

98. U *přeshraničních dodání* podle režimu *de minimis*, o která se v projednávaném případě jedná, je však situace zcela odlišná. Tato dodání *skutečně* nepodléhají zdanění ve státě, ve kterém má dodavatel sídlo, protože se považují za uskutečněná v zemi určení. Podle čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice se pro odpočet daní pouze *fiktivně* z důvodu zjednodušení administrativy odkazuje na zacházení s odpovídajícími plněními v tuzemsku.

99. Pokud vycházíme z toho, že členské státy řádně provedly čl. 13 odst. 1 písm. e) šesté směrnice do vnitrostátního práva, potom může být obecně s dotčenými plněními v zemích určení zacházeno jako s plněními podléhajícími dani, takže by byl podle uvedených zásad také odpočet daní sám o sobě legitimní. O asymetrickém dovolání se směrnice zde nemůže být řeč.

100. Proto není při použití čl. 17 odst. 3 písm. a) třeba fiktivně odkazovat na to, jak by bylo s odpovídajícími plněními zacházeno podle vnitrostátního práva, které není v souladu se směrnicí. Spíše je třeba si klást otázku, jak by bylo s odpovídajícími plněními zacházeno, pokud jde o daní, pokud by byla směrnice do vnitrostátního práva *řádně provedena*.

101. Toto řešení umožňuje vyvarovat se ve většině případů porušení daňové neutrality. K tomu by totiž docházelo, pokud by byl odpočet daní odvedené na vstupu odečten v sídle dodavatele, přestože nejsou dodání zubních náhrad obchodním zproštěním poplatkem v souladu s ustanoveními směrnice v zemích určení považována za dodání osvobozená od daní. Bez odpočtu daní by totiž docházelo k dvojímu zdanění služeb na vstupu, které by také omezovalo přeshraniční obchod.

102. S dodáními v tuzemsku a dodáními uskutečnými v jiném členském státě je, pokud jde o odpočet daní odvedené na vstupu, sice zacházeno odlišně. Protože dodání v zemi určení – za předpokladu, že byla směrnice řádně provedena do vnitrostátního práva – jsou ale skutečně zdaněna, zatímco odpovídající dodání v tuzemsku jsou osvobozena od daní, čímž je porušena

směrnice, není ani situace tuzemských a zahraničních dodání stejná.

V – Závěry

103. Na základě výše uvedených úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky položené Hoge Raad odpověděl následovně:

1. Článek 13 část A odst. 1 písm. e) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, musí být vykládán v tom smyslu, že pod plnění osvobozená od daní podle tohoto ustanovení nespádají dodání zubních náhrad uskutečněná zprostředkovatelem, který sám nemá kvalifikaci zubního technika nebo zubního lékaře.

2. Podle čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice má osoba povinná k dani nárok na odpot nebo navrácení daní související s dodáními zubních náhrad uvnitř Společenství, která jsou podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice osvobozena od daní, pokud odpovídající pořízení zboží uvnitř Společenství podléhá dani ve státě určení, protože tento stát odpovídající plnění na základě použití čl. 28 odst. 3 písm. a) ve spojení s přílohou E bodem 2 směrnice nadále zdaňuje.

Podle čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice má osoba povinná k dani nárok na odpot nebo navrácení daní související s dodáními, která jsou podle čl. 28b části B ve spojení s čl. 28a odst. 1 písm. a) druhým pododstavcem šesté směrnice uskutečněna v jiném členském státě, pokud by pro tato plnění existoval nárok na odpot daní odvedené na vstupu, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku. Nárok na odpot daní odvedené na vstupu existuje v tomto případě také tehdy, pokud by bylo dodání v tuzemsku považováno v rozporu se šestou směrnicí za plnění osvobozené od daní.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 – Viz k tomu stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jarabo Colomera ze dne 22. června 2006.

4 – První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3).

5 – Podle tohoto ustanovení trvá přechodné období až do zrušení úpravy obsažené v článku 28, ke kterému, pokud se jedná o plnění v tomto případě, zatím nedošlo.

6 – Směrnice, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mní směrnice 77/388 s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160).

7 – Ve znění směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mní směrnice 77/388/EHS a zavádí zjednodušení pro daň z přidané hodnoty (Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224).

8 – To je mezitím podrobněji upraveno v článku 22 nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 288, s. 1), které se *rationae temporis* nepoužije na projednávaný případ.

9 – Ve znění směrnice 92/111 (citována v poznámce pod čarou 7).

10 – Rozsudek ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 35), který odkazuje na rozsudky ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 30), ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 28) a ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 31).

11 – Uvedené v poznámce pod čarou 3, bod 34. Viz podrobněji k systému dodání a pořízení uvnitř Společenství také moje stanovisko ve věci EMAG Handel Eder (rozsudek ze dne 6. dubna 2006, C-245/04, Sb. rozh., s. I-3227), body 19 až 25.

12 – Viz k tomu stanovisko ve věci Eurodental (uvedené v poznámce pod čarou 3, bod 27), jakož i čl. 2 první směrnice, který je zde citován v bodě 4.

13 – Stanovisko uvedené v poznámce pod čarou 3, bod 35.

14 – Viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Supergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18), ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43) a Kretztechnik (uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 33).

15 – Rozsudek Kretztechnik (uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 34), který odkazuje na rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19), ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15), Gabalfrisa a další (uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 44), Midland Bank (uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 19) a Abbey National (uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 24).

16 – Viz poznámka pod čarou 16 stanoviska ve věci Eurodental (uvedené v poznámce pod čarou 3).

17 – Rozsudky ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 20), ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, bod 24) a ze dne 12. ledna 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, Sb. rozh. s. I-589, bod 33).

18 – Rozsudek ze dne 27. dubna 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijsbergen (C-443/04 a C-444/04, Sb. rozh. s. I-3617, bod 35). K tomu viz také moje stanovisko v této věci, bod 40.

19 – Rozsudek ze dne 26. září 1996, Debouche (C-302/93, Recueil, s. I-4495).

20 – Viz. body 94 a násl.

21 – Rozsudky ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 28), ze dne 20. listopadu 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolutions Services (C-307/01, Recueil, s. I-13989, bod 52) a ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 29).

22 – Uvedený v poznámce pod čarou 18, bod 37, s odkazem na rozsudek Kügler (uvedený v poznámce pod čarou 21, bod 27).

23 – Rozsudek D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services (uvedený v poznámce pod čarou 21, bod 58), který odkazuje na rozsudky ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie (C-76/99, Recueil s. I-249, bod 23) a Kügler (uvedený v poznámce pod čarou 21, bod 29).

24 – Viz stanovisko ve věci Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen (uvedené v poznámce pod čarou 18, bod 39).

25 – Viz rozsudky uvedené v poznámce pod čarou 17 a rovněž rozsudky z 23. října 2003, Komise v. Nemecko (C-109/02, Recueil, s. I-12691, bod 20), Kingscrest Associates a Montecello (uvedený v poznámce pod čarou 21, bod 54) a rovněž Solleveld a Van den Hout-van Eijnsbergen (uvedené v poznámce pod čarou 18, bod 39).

26 – Viz zejména rozsudky ze dne 20. března 1986, Tissier (35/85, Recueil, s. 1207, bod 9), ze dne 27. března 1990, Bagli Pennacchiotti (C-315/88, Recueil, s. I-1323, bod 10), ze dne 18. listopadu 1999, Teckal (C-107/98, Recueil, s. I-8121, bod 39) a ze dne 7. listopadu 2002, Bourrasse a Perchicot (C-228/01 a C-289/01, Recueil, s. I-10213, bod 33).

27 – Body 41 a násl.

28 – Viz k přímému použití šesté směrnice obecně: rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 31), konkrétně k osvobození od daně podle článku 13: rozsudek ze dne 19. ledna 1982, Becker (8/81, Recueil, s. 53, bod 49), a k čl. 17 odst. 1 a 2: rozsudek BP Soupergaz (uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 34).

29 – Viz odkaz uvedený v poznámce pod čarou 10.

30 – Rozsudky ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 28) a Debouche (uvedený v poznámce pod čarou 19, bod 16).

31 – V kombinaci s nárokem na odpoutání daně může být totiž pro osobu povinnou k dani výhodné podléhat daňové povinnosti, jak již objasnil generální advokát Darmon ve svém stanovisku ze dne 30. 6. 1993 ve věci Lubbock Fine (rozsudek ze dne 15. prosince 1993, C-63/92, Recueil, s. I-6665, bod 19).