

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 7. septembra 2006 1(1)

Vec C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

proti

Staatssecretaris van Financiën

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hoge Raad der Nederlanden)

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenia od dane na území štátu – Dodávky zubných protéz uskutočnené zubnými lekármi a technikmi – Dodávky v rámci Spoločenstva – Odpočet dane na vstupe“

I – Úvod

1. V tejto veci je potrebné odpovedať na niektoré otázky týkajúce sa výkladu šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica“)(2), ktoré sa vzťahujú na dodávku zubných protéz.
2. Po prvé je potrebné objasniť, či sa oslobodenie týchto dodávok podľa článku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice vzťahuje aj na prípad, keď zubnú protézu neposkytuje priamo zubný lekár alebo zubný technik, ale sprostredkovateľ, ktorý nemá zodpovedajúcu odbornú kvalifikáciu.
3. Po druhé sa kladie otázka, či v prípade dodávok zubných protéz v rámci Spoločenstva existuje právo na odpočet dane na vstupe, pokiaľ dodávka podlieha dani v štáte uradenia podľa prechodného ustanovenia upravujúceho výnimku z článku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice. Podobná otázka je tiež východiskom veci Eurodental (C-240/05)(3).

II – Právny rámec

A – Právo Spoločenstva

4. Prvá smernica o DPH(4) vo svojom článku 2 uvádza nasledujúcu definíciu podstatných prvkov spoločného systému DPH:

„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je

zaťaženy daťou.

Na každé plnenie sa vyrubí dať z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.“

5. Článok 13 šiestej smernice má názov „Oslobodenie od dane na území štátu“, časť A ods. 1 tohto ustanovenia znie:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daťovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

e) služby poskytované zubnými technikmi v rámci ich profesionálneho výkonu a zubné protézy poskytované zubnými lekármi a technikmi,...

6. Článok 28 ods. 3 umožňuje prechodné výnimky z článku 13:

„Počas prechodného obdobia definovaného v odseku 4(5) členské štáty môžu:

a) naďalej poskytovať úľavy na dani pri zdaniteľných transakciách [plneniach – *neoficiálny preklad*], ako to definuje článok 13 alebo 15 v Prílohe E tejto smernice...”

7. V prílohe E bode 2 sú uvedené plnenia zubných lekárov a zubných technikov uvedené v článku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice.

8. Smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991(6) bola do šiestej smernice doplnená nová hlava XVIa (Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi; články 28a až 28n). Tieto ustanovenia sú stále použiteľné, keďže až dosiaľ nebola stanovená definitívna úprava zdanenia obchodu s tovarom medzi podnikmi rôznych členských štátov.

9. Článok 28a(7) upravuje daťovú povinnosť z nadobudnutia tovaru vnútri Spoločenstva takto:

„1. Dani z pridanej hodnoty podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva uskutočnené za úhradu na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ je zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nie je oprávnená na daťové oslobodenie podľa článku 24 a na ktorú sa nevzťahujú opatrenia stanovené v druhej vete článku 8 (1) a) alebo v článku 28b (B) (1).

Odchyľne od prvého pododseku nie je predmetom dane z pridanej hodnoty nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva zdaniteľnou osobou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou za podmienok stanovených v odseku 1 a).

Členské štáty musia udeliť zdaniteľným osobám a nezdaniteľným právnickým osobám, oprávneným podľa druhého pododseku právo zvoliť si všeobecnú schému, ako je stanovená v prvom pododseku. Členské štáty musia určiť podrobné pravidlá pre výkon takejto voľby, ktorá sa musí uplatniť v každom prípade počas dvoch kalendárnych rokov,

...

1a. Odchýlka stanovená v druhom pododseku odseku 1 a) sa vzťahuje na:

a) ...

b) nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva iné ako v písmene a) uskutočnené:

- ... zdaniteľnou osobou, ktorá vykonáva iba dodávky tovaru alebo poskytuje služby, pri ktorých daň z pridanej hodnoty nie je odpôvitateľná alebo nezdaniteľnou právnickou osobou,
- na celkovú čiastku nepresahujúcu počas bežného kalendárneho roku prahovú hodnotu, ktorú určujú členské štáty a ktorá nesmie byť v národnej mene nižšia ako protihodnota 10 000 ECU, a
- za predpokladu, že celková hodnota tovaru nadobudnutého vnútri spoločenstva počas predchádzajúceho kalendárneho roku nepresiahla prahovú hodnotu uvedenú v druhej zarážke.

Prahová hodnota rozhodujúca pri používaní vyššie uvedených ustanovení pozostáva z celkovej hodnoty tovaru nadobudnutého vnútri spoločenstva bez dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej v členskom štáte, z ktorého je tovar odoslaný alebo prepravovaný, s výnimkou nových dopravných prostriedkov a tovaru podliehajúci spotrebnej dani.

10. V článku 28b počas B sa určuje miesto dodávky v rámci Spoločenstva pre niektoré výnimočné prípady takto:

„1. Odchylné od článku 8 (1) a) a (2), miesto tovaru vyexpedovaného alebo transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa členského štátu iného ako je príchod expedície alebo transportu zásielky alebo ku nákupcovi, kde sa koná, tam kde budú splnené nasledujúce podmienky: [Odchylné od článku 8 ods. 1 písm. a) a ods. 2 sa za miesto dodávky tovaru zasielaného a dopravovaného dodávateľom alebo v jeho mene z iného členského štátu, ako je členský štát, v ktorom sa zaslanie alebo doprava koná, považuje miesto, kde sa tovar nachádza v okamihu ukončenia zaslania alebo dopravy pre kupujúceho, ak sú splnené nasledujúce podmienky: – *neoficiálny preklad*]

- dodávka tovaru je dodaná pre zdaniteľnú osobu, oprávnenú k derogácii zabezpečenej v druhom pododseku článku 28a (1) a) [na ktorú sa vzťahuje výnimka podľa druhého pododseku článku 28a ods. 1 písm. a) – *neoficiálny preklad*] alebo pre takú nezdaniteľnú právnickú osobu, ktorá je oprávnená pre takú istú derogáciu [na ktorú sa vzťahuje rovnaká výnimka – *neoficiálny preklad*] alebo pre ktorúkoľvek inú nezdaniteľnú osobu,

...

2. Avšak tam, kde je dodávka tovaru iná ako produkty podriadené spotrebnej dani, odsek 1 sa neuplatní na dodávky tovaru vyexpedovaného alebo transportovaného [zasielaného alebo dopravovaného – *neoficiálny preklad*] do toho istého členského štátu príchodu expedície alebo transportu [štátu, kde sa zaslanie alebo doprava koná – *neoficiálny preklad*], keď:

- celková hodnota takýchto dodávok po odpôžití dane z pridanej hodnoty neprekročí počas jedného kalendárneho roka ekvivalent národnej meny k čiastke 100 000 ECU, a
- celková hodnota zmenšená [znížená – *neoficiálny preklad*] o čiastku dane z pridanej hodnoty dodávok tovaru iných ako produktov, podriadených spotrebnej dani, platnej podľa

podmienok [, ktoré boli uskutočnené podľa podmienok] stanovených v odseku 1 v predošlom kalendáriom roku, neprekročí ekvivalent v národnej mene ku čiastke 100 000 ECU. [(8)]

Ďalší štát, v rámci ktorého sa potom tovar expeduje alebo transportuje [na ktorého území sa tovar nachádza v prípade ukončenia zaslania alebo dopravy tovaru – *neoficiálny preklad*] pre konečného nákupecu, môže stanoviť limit na úrovni, referované vyššie ako ekvivalent národnej meny ku hodnote 35 000 ECU vtedy, ak ďalší štát má obavy, že vyššie uvedená úroveň 100 000 ECU by mohla viesť ku závažným narušeniam podmienok súťaže. Tie ďalšie štáty, ktoré si zvolia takúto možnosť, musia prijať opatrenia potrebné na informovanie zodpovedných verejných autorít v ďalšom štáte expedície alebo transportu [zasielania alebo dopravy – *neoficiálny preklad*] tovaru.

...

3. Ten ďalší štát, v rámci územia ktorého je tovar v prípade odchodu expedície alebo transportu [zasielania alebo dopravy – *neoficiálny preklad*], zaručí právo tým zdaniteľným osobám, ktoré vykonávajú dodávky tovaru a sú oprávnené podľa odseku 2, zvoliť si miesto týchto dodávok tak, aby bolo určené podľa odseku 1.

Dotknuté ďalšie štáty stanovujú podrobné pravidlá na umožnenie tejto voľby, ktorá sa v každom prípade uplatní počas dvoch kalendárnych rokov.“

11. Podľa článku 28c A šiestej smernice sú dodávky v rámci Spoločenstva medzi dvoma ďalšími štátmi v zásade oslobodené od dane. Toto ustanovenie znie:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovujú na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchšej aplikácie výnimiek [oslobodení – *neoficiálny preklad*], uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu, ďalšie štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako sú definované v článku 5, expedovaného a transportovaného [zasielaného a dopravovaného – *neoficiálny preklad*] prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v ďalšom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru [štátom pre zaslanie alebo dopravu tovaru – *neoficiálny preklad*].

Toto oslobodenie sa neuplatní na dodávky tovaru vykonané zdaniteľnými osobami, oslobodenými od dane v súvislosti s článkom 24 alebo na dodávky tovaru, dodané pre zdaniteľné osoby, alebo právnické osoby, ktoré sú kvalifikované pre derogácie v druhom pododseku článku 28a (1) a) [na ktoré sa vzťahuje výnimka podľa druhého pododseku článku 28a ods. 1 písm. a) – *neoficiálny preklad*];

...“

12. Článok 17 šiestej smernice zmenený a doplnený jej článkom 28f(9) upravuje právo na odpodet. V tomto prípade sú podstatné odseky 2 a 3 tohto ustanovenia:

„2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*], zdaniteľná osoba musí byť oprávnená aby odpodetala daň [z dane – *neoficiálny preklad*], ktorú je povinná zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty, ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo

služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcej dani [dať z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];

...

3. Štáty musia taktiež poskytnúť každej zdaniteľnej osobe právo na odpust alebo refundáciu [vrátenie – *neoficiálny preklad*] dane z pridanej hodnoty, referovanej v odseku 2 [uvedenej v odseku 2 – *neoficiálny preklad*], pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely:

a) plnení súvisiacich s ekonomickými aktivitami referovanými v článku 4 (2) [uvedenými v článku 4 ods. 2 – *neoficiálny preklad*], vykonanými v inej krajine [v zahraničí – *neoficiálny preklad*], ktoré by boli odpustiteľné, ak by sa boli vykonali v rámci územia krajiny [na území daného štátu – *neoficiálny preklad*];

b) plnení, ktoré sú oslobodené podľa článku 14 (1) i), 15, 16(1) (B), (C), (D) alebo (E) alebo (2) alebo 28c (A) a (C);

c) každé z plnení, oslobodených podľa článku 13 B a) a d) (1) až (5), keď zákazník je zaregistrovaný (ustanovený) [usadený – *neoficiálny preklad*] mimo spoločenstva alebo ak takéto plnenia sú priamo spojené s tovarom, ktorý sa má vyviezť do krajiny mimo spoločenstva.“

B – Vnútroštátne právo

13. Podľa článku 11 ods. 1 písm. g) holandského zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting) v znení platnom pred 1. decembrom 1997 boli plnenia uskutočnené zubnými technikmi oslobodené od dane. Podľa výkladu holandských súdov sa toto oslobodenie nevzťahovalo na plnenia sprostredkovateľov, ktorí sami neboli zubnými technikmi.

14. Od 1. decembra 1997 uvedené ustanovenie oslobodzuje od dane „poskytovanie zubných protéz“ bez toho, aby sa ustanovovali presnejšie podmienky, pokiaľ ide o poskytovateľov.

III – Skutkový stav a prejudiciálne otázky

15. VDP Dental Laboratory N V (ďalej len „VDP“), spoločnosť so sídlom v Holandsku, zabezpečuje na základe objednávok zubných lekárov usadených v Holandsku, Belgicku, Dánsku, Nemecku, vo Francúzsku, v Taliansku a v tretích krajinách práce zubných technikov, ako sú korunky, inleje, mostíky a podobne. Zubný lekár zadá objednávku a na tento účel pripraví jeden alebo viaceré sadrové odliatky zubov. Sadrové odliatky sa potom zasielajú VDP alebo si ich táto spoločnosť sama vyzdvihne. VDP posúdi, či sú odliatky použiteľné, a v takom prípade ich pošle do zubného laboratória (ktoré sa zvyčajne nachádza mimo Spoločenstva). Laboratórium zašle zubnú protézu VDP, ktorá za ňu zaplatí a v prípade potreby ju nechá doviesť na územie Spoločenstva. Následne VDP protézu dodá za odplatu na adresu bydliska alebo sídla zubnému lekárovi, ktorý si ju objednal. VDP nezamestnáva diplomovaných zubných technikov ani zubných lekárov.

16. VDP sa domnievala, že dodávky, ktoré sama uskutočnila v Holandsku, boli oslobodené od DPH, a že pokiaľ ide o dodávky zubným lekárom so sídlom v Holandsku, nemá právo na odpust dane na vstupe. Pokiaľ ide o dodávky zubným lekárom so sídlom mimo Holandska, naopak, vykonala odpust dane na vstupe.

17. Aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu, povolil orgán daňovej správy odpust dane na vstupe v medziach, v akých bola fakturovaná VDP za tovar a služby, ktoré nadobudla pri dodávkach v

rámci Spoločenstva, pod podmienkou, že VDP uvedie vo svojom útovníctve identifikačné číslo DPH zákazníka a že uskutoční vyhlásenie o dodávke v rámci Spoločenstva.

18. Keže tieto podmienky neboli splnené, pokia ide o dodávky do vyššie uvedených členských štátov (pozri bod 15), orgán daovej správy vydal na obdobie od 1. januára 1996 do 31. decembra 1998 dodatočný daový výmer týkajúci sa DPH vo výške 117 530 NLG.

19. Prvostupový súd sa domnieval, že plnenia dotknutej osoby v období od 1. januára 1996 do 1. decembra 1997 neboli oslobodené podľa článku 11 ods. 1 písm. g) zákona o dani z obratu (podľa znenia platného do 1. decembra 1997). Pokiaľ ide o obdobie od 1. decembra 1997 do 31. januára 1998, tento súd usúdil, že hoci plnenia nepatrili medzi oslobodenia uvedené v šiestej smernici, keďže VDP nie je zubný technik, aj tak boli splnené podmienky uvedené v článku 11 ods. 1 písm. g) zákona o dani z obratu (v znení platnom od 1. decembra 1997). Z dôvodu oslobodenia dodávky bolo vylúčené právo na odpočet dane na vstupe. VDP sa nemôže dovolávať na jednej strane zdaniteľnosti plnenia podľa šiestej smernice, aby z toho mohla vyvodiť právo na odpočet dane na vstupe a na druhej strane oslobodenia od dane podľa vnútroštátneho práva. V dôsledku toho súd znížil dodatočne splatnú daň na 9 527 NLG. Táto suma súvisí s dodávkami zubných protéz zubným lekárom so sídlom v iných členských štátoch v období od 1. decembra 1997 do 31. marca 1998.

20. V rámci konania o kasačnom opravnom prostriedku podanom na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) sa vynorila otázka, či existuje aj právo na odpočet dane na vstupe, pokiaľ ide o dodávky zubným lekárom so sídlom vo Francúzsku a v Taliansku, keďže v týchto štátoch nie je dodávka zubných protéz od dane oslobodená. V tejto súvislosti Hoge Raad rozhodnutím z 11. novembra 2005 položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 13 A *initio* a písm. e) šiestej smernice vykladať tak, že pod pojem ‚zubné protézy poskytované zubnými technikmi‘ spadajú taktiež zubné protézy poskytované zdaniteľnou osobou, pre ktorú zabezpečuje výrobu týchto protéz zubný technik?

2. V prípade kladnej odpovede na túto otázku, má sa článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý vyššie uvedené plnenie oslobodil od dane z pridanej hodnoty, musí v súvislosti s týmto plnením priznať právo na odpočet dane, ak sa toto plnenie uskutoční (najmä podľa článku 28b B ods. 1 prvej zarážky šiestej smernice) v inom členskom štáte, ktorý ho podľa článku 28 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a v spojení s prílohou E bodom 2 šiestej smernice z oslobodenia vylúčil?“

21. V konaní na Súdnom dvore predložili VDP, holandská a grécka vláda, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev písomné pripomienky.

IV – Právna analýza

A – O systéme, ktorý sa vzťahuje na obchod v rámci Spoločenstva

22. Pred dôkladnejším preskúmaním prejudiciálnych otázok, ktoré položil Hoge Raad, sa musia určiť ustanovenia týkajúce sa obchodu v rámci Spoločenstva, ktoré sú v tejto veci relevantné. Podľa uplatniteľného systému sa pravidlá na odpočet dane na vstupe odlišujú.

1. Všeobecný systém

23. Dodávka v rámci Spoločenstva uskutočnená zdaniteľnou osobou inej zdaniteľnej osobe v ich štáte pôvodu je podľa všeobecného systému oslobodená od dane podľa článku 28c A písm. a) šiestej smernice. Namiesto poskytovateľa je povinný zaplatiť DPH príjemca pri nadobudnutí

tovaru v rámci Spoločenstva v štáte určená v súlade s článkom 28a ods. 1 písm. a) prvým pododsekom šiestej smernice.

24. Podľa článku 17 ods. 3 písm. b) šiestej smernice musia členské štáty taktiež poskytnúť každej zdaniteľnej osobe právo na odpodet alebo vrátenie dane na vstupe, a teda dane splatnej z dôvodu plnení, ktoré zdaniteľná osoba prijala ako plnenia na vstupe za dodávku v rámci Spoločenstva, aj vtedy, ak sú tovary alebo služby použité na účely jej činností, ktoré sú oslobodené podľa článku 28c A šiestej smernice.

25. Táto úprava na prvý pohľad prekvapuje, keďže právo na odpodet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení zdaniteľných na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpodet(10).

26. Článok 17 ods. 3 písm. b) šiestej smernice je však celkom v súlade so systémom zdačovania obchodu medzi členskými štátmi, ako to pripomenul generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo svojich návrhoch vo veci Eurodental(11). Toto ustanovenie prihliada na prechod práva na zdačovanie na krajinu určenú a zabezpečuje, aby v súlade s charakterom DPH ako dane zo súkromnej spotreby podliehala dani aj pridaná hodnota plnenia na vstupe v štáte, v ktorom sa tovar spotrebuje(12).

2. Systém de minimis

27. Na určité dodávky menšieho rozsahu v rámci Spoločenstva sa vzťahujú osobitné pravidlá, ktoré súhrnne zadefinujem ako „systém *de minimis*“. Podmienky uplatňovania týchto osobitných pravidiel sú veľmi komplikované a môžu byť ovplyvnené výkonom rôznych možností.

28. Na zjednodušenie sa odchyľne od všeobecných ustanovení týkajúcich sa dodávok na diaľku berie do úvahy ako miesto dodávky miesto, v ktorom sa skončí zaslanie alebo doprava tovaru. Dať z dodávky teda musí zaplatiť v štáte určený *dodávateľ* a nie *kupujúci*, ako je to vo všeobecnom systéme obchodu v rámci Spoločenstva. Dodávky *de minimis* zdaniteľným osobám v inom členskom štáte sa teda vo veľkom rozsahu podobajú medzinárodným dodávkam uskutočneným zdaniteľnou osobou konečnému spotrebiteľovi. Tento osobitný systém je podrobne upravený nasledujúcim spôsobom.

29. Podľa ustanovenia článku 28a ods. 1 písm. a) druhého pododseku v spojení s odsekom. 1a šiestej smernice je nadobudnutie tovaru vnútri Spoločenstva oslobodené od dane, keď kupujúci poskytne výlučne dodávky, na ktoré sa nevzťahuje právo na odpodet, a celková dať za nadobudnutie tovaru touto zdaniteľnou osobou v rámci Spoločenstva v priebehu kalendárneho roka neprekročí prahovú hodnotu, ktorej určenie patrí do právomoci členských štátov. Táto prahová hodnota však v žiadnom prípade nemôže byť nižšia ako protihodnota 10 000 ecu – dnes 10 000 eur. Okrem toho nesmie dotknutá zdaniteľná osoba v priebehu aktuálneho kalendárneho roka alebo predošlého kalendárneho roka využiť možnosť, ktorú ponúka článok 28a ods. 1 písm. a) tretí pododsek, zvoliť si všeobecný systém (zdanenie nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva).

30. Článok 28b B ods. 1 šiestej smernice presúva miesto dodávky tovaru v rámci Spoločenstva, ktorého nadobudnutie je oslobodené od dane podľa článku 28a ods. 1 písm. a) druhého pododseku do štátu určený. Pokiaľ ide o výrobky, ktoré nepodliehajú spotrebnej dani, a teda aj napríklad o zubné protézy, nastáva tento právny dôsledok iba vtedy, ak dodávky v jednom členskom štáte v priebehu aktuálneho kalendárneho roka alebo predošlého kalendárneho roka neprekročia sumu 100 000 ecu/eur; členské štáty môžu túto prahovú hodnotu aj znížiť na 35 000 ecu/eur (článok 28b B ods. 2 šiestej smernice). Aj v takom prípade si však môže dodávateľ zvoliť

uplatňovanie všeobecného systému.

31. Systém *de minimis* dopŕa ŕlánok 28c A písm. a) druhý pododsek šiestej smernice. Toto ustanovenie upresňuje, že dodávka tovaru v rámci Spoločenstva nie je odchylne od všeobecného systému oslobodená od DPH, pokiaľ zodpovedajúce nadobudnutie tohto tovaru na základe ŕlánku 28a ods. 1 písm. a) druhého pododseku nepodlieha dani.

32. Pokiaľ ide o odpôet dane na vstupe pre takéto dodávky uskutoŕnené dodávateľom v štáte určenia, ŕlánok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice ustanovuje, že sa musí vykonať porovnanie s daňovým zaobchádzaním so zodpovedajúcimi plneniami v rámci štátu. Ak v prípade, v ktorom sú plnenia na výstupe uskutoŕnené v rámci štátu, môže byť daň zaplatená na vstupe odpôítaná, tak právo na odpôet existuje, aj pokiaľ ide o plnenia na vstupe pre ŕinnosti realizované v zahraničí.

3. Aký systém sa vzťahuje na spor v konaní vo veci samej

33. Komisia v odpovedi na otázku Súdneho dvora uviedla, že na spor v konaní vo veci samej sa vzťahuje systém *de minimis*.

34. Návrh na zaťatie prejudiciálneho konania však v tomto ohľade neposkytuje objasnenie. Na jednej strane Hoge Raad výslovne vo svojej druhej otázke žiada o výklad ŕlánku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice vo vzťahu k dodávkam, ktoré sa podťa ŕlánku 28b B ods. 1 prvej zarážky šiestej smernice považujú za uskutoŕnené v inom ŕlenskom štáte. Táto okolnosť sa prikláťa v prospech systému *de minimis*.

35. Na druhej strane vnútroštátny súd vo svojom odôvodnení odkazuje na vec Eurodental a tvrdí, že otázka položená v uvedenom konaní týkajúca sa výkladu ŕlánku 17 ods. 3 písm. b) šiestej smernice je relevantná aj v tomto konaní. Toto ustanovenie sa však uplatňuje iba na dodávky v rámci Spoločenstva, na ktoré sa vzťahuje všeobecný systém.

36. Komisia opiera svoje tvrdenie predovšetkým o svoju vlastnú analýzu informácií o skutkových okolnostiach uvedených v návrhu na zaťatie prejudiciálneho konania.

37. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že pôvodne sa spor týkal dodatočného daňového výmeru týkajúceho sa DPH, vo výške 117 530 NLG za obdobie od 1. januára 1996 do 31. decembra 1998 (čo zodpovedá približne sume 53 000 eur). Ak sa za základ vezme priemerná sadzba DPH v štátoch určenia vo výške 19 %, tak hodnota zodpovedajúcej dodávky v rámci Spoločenstva dosahovala približne 279 000 eur.

38. Z informácií o skutkových okolnostiach však nevyplýva, ako boli dodávky rozdelené medzi jednotlivé daňové obdobia a medzi jednotlivé štáty určenia. Otázne je tiež, či niektoré z týchto krajín použili možnosť znížiť prahovú hodnotu na uplatnenie ŕlánku 28b ŕasti B na 35 000 ecu/eur a prípadne ktoré krajiny to boli. Napokon nie je známy rozsah dodávok v predchádzajúcom kalendárnom roku ani skutočnosť, či si VDP nezvolila uplatňovanie všeobecného systému.

39. Okrem toho z informácií uvedených v návrhu na zaťatie prejudiciálneho konania nevyplýva jasne ani to, či kupujúci od VDP prijali len plnenia, ktoré nezakladali právo na odpôet dane na vstupe, alebo či nevyužili možnosť zaplatiť daň za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva. V každom prípade by spomedzi zubných lekárov, ktorí prijali dodávky od VDP, mali mať právo na odpôet dane na vstupe tí, ktorí mali sídlo v ŕlenskom štáte, ktorý použil prechodnú úpravu uvedenú v ŕlánku 28 ods. 1 písm. a) v spojení s prílohou E šiestej smernice.

40. Do právomoci vnútroštátneho súdu teda patrí ur?enie, ktorý z týchto dvoch systémov sa má na tento prípad uplatni?. Ke?že odpo?et dane na vstupe je v týchto dvoch systémoch upravený inak, preskúvam ?alej, aké ú?inky má v oboch prípadoch spojenie ustanovení týkajúcich sa obchodu v rámci Spolo?enstva a oslobodenia dodávok zubných protéz na území štátu.

B – *O vz?ahu medzi ustanoveniami o obchode v rámci Spolo?enstva a oslobodení dodávok zubných protéz na území štátu*

1. Hypotéza 1: uplatnenie všeobecného systému dodávok v rámci Spolo?enstva

41. Pod?a ?lánku 28c A písm. a) šiestej smernice sú dodávky v rámci Spolo?enstva oslobodené od DPH. ?lánok 17 ods. 3 písm. b) však vo vz?ahu k dodávkam v rámci Spolo?enstva ustanovuje právo na odpo?et dane na vstupe bez oh?adu na predmet dodávky.

42. Keby mali takéto ustanovenia prednos?, nebolo by potrebné odpoveda? na prvú prejudiciálnu otázku, ke?že by bola kvalifikácia dodávok pod?a parametrov na základe ?lánku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice irelevantná. Rozhodujúcou by bola iba skuto?nos?, že sa uskuto?uje dodávka v rámci Spolo?enstva, ktorá pod?a ?lánku 17 ods. 3 písm. b) priznáva právo na odpo?et dane na vstupe.

43. Tento prístup by však vyvolal problém, že dodávky na vnútroštátnej úrovni by boli prípadne znevýhodnené oproti dodávkam v rámci Spolo?enstva, ?o by mohlo spôsobi? narušenie hospodárskej sú?aže.

44. Ke? je totiž pod?a ?lánku 13 dodávka na vnútroštátnej úrovni oslobodená od dane v štáte ur?enia, tak pod?a ?lánku 28c B písm. a) šiestej smernice je oslobodené aj nadobudnutie tovaru v rámci Spolo?enstva. V dôsledku toho môže zdanite?ná osoba uskuto?ni? dodávku svojim odberateľom v inom ?lenskom štáte bez toho, aby museli zaplati? DPH v akejkoľvek podobe. Dodávateľ by si však mohol odpo?íta? da? na vstupe, pretože uskuto?nil dodávku v rámci Spolo?enstva.

45. Je pravda, že aj zdanite?ná osoba so sídlom v štáte ur?enia môže uskuto?ni? dodávky oslobodené od dane pod?a ?lánku 13. Pod?a ?lánku 17 ods. 2 šiestej smernice by však nemala právo na odpo?et dane na vstupe.

46. Tento problém by sa pod?a môjho názoru mohol vyrieši? tým, že sa umožní odpo?et dane na vstupe vo vz?ahu k dodávkam v rámci Spolo?enstva len vtedy, ak sa dodávka na výstupe skuto?ne zdaní v štáte ur?enia.

47. Generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo svojich návrhoch vo veci Eurodental naopak navrhol iné riešenie. Tvrdí, že odpo?et dane na vstupe je vo vz?ahu k dodávke v rámci Spolo?enstva vylú?ený, ke? zodpovedajúce plnenie na základe ?lánku 13 „pre svoju povahu“ nepodlieha dani(13). V tomto konaní vlády, ktoré Súdnemu dvoru predložili pripomienky, a Komisia zhodne tvrdia, že oslobodenie pod?a ?lánku 13 musí mať prednos? pred oslobodením dodávok v rámci Spolo?enstva.

48. Tento prístup nemá žiadny jasný základ v znení príslušných ustanovení. Naopak, výslovná výhrada uvedená v úvodnej vete ustanovenia „bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spolo?enstva, platí, že ?lenské štáty oslobodia...“ vyvoláva domnienku, že oslobodenie uvedené v ?lánku 13 A nemá prednostný charakter. Okrem toho okolnos?, že dodávka zubných protéz sa považuje za oslobodenú na základe svojej povahy, vyvoláva pochybnosti, hoci ustanovenie ?lánku 28 ods. 3 písm. a) v spojení s prílohou E šiestej smernice umož?uje zda?ovanie plnení tohto

druhu.

49. Na podporu svojho prístupu predkladá generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer dva ďalšie argumenty. Na jednej strane rovnako ako Komisia v tomto konaní odkazuje na článok 17 ods. 3 písm. c) šiestej smernice. Toto ustanovenie priznáva právo na odpust dane na vstupe v prípade plnení oslobodených od dane podľa článku 13 B, keď tieto plnenia prekročujú hranice Spoločenstva. Toto ustanovenie by bolo podľa generálneho advokáta a Komisie nadbytočné, keby mohli tieto oslobodenia vychádzať priamo z článku 17 ods. 3 písm. b), v prípade, že plnenia, ktoré do nich patria, dosiahli medzinárodný rozmer.

50. Tento argument má nepresvedčivý. V prípade oslobodení podľa článku 13 B písm. a) a d) bodov 1 až 5 šiestej smernice uvedených v článku 17 ods. 3 písm. c) ide o oblasti poistenia a finančných služieb súvisiacich s dodávkami tovaru do tretích štátov. Článok 17 ods. 3 písm. b) sa naopak týka samotnej dodávky tovaru do iných členských štátov alebo do tretích krajín. V dôsledku toho sa písmená b) a c) týkajú úplne odlišných plnení, a preto žiadne z týchto ustanovení nemôže spôsobiť nadbytok toho druhého.

51. V druhom rade generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer preberá argument Komisie a pripomína, že oslobodenie by viedlo k narušeniu hospodárskej súťaže v štáte, kde má podnik sídlo, keby si tento podnik mohol odpustiť daň na vstupe, pokiaľ ide o dodávky zubných protéz v rámci Spoločenstva, keby iné podniky, ktoré v tomto štáte poskytujú zodpovedajúce dodávky na vnútroštátnej úrovni, nemali právo na odpust dane na vstupe.

52. Ani v tomto ohľade s mojím kolegom nesúhlasím. Keď podnik poskytuje cezhraničné dodávky v inom členskom štáte, nekonkuruje podnikom pôsobiacim na jeho vnútroštátnom trhu. Naopak, konkurenčný vzťah existuje medzi medzinárodnými dodávkami a dodávkami na vnútroštátnej úrovni v štáte určenia. Aby sa teda zabránilo narušeniu hospodárskej súťaže, je potrebné zaručiť, aby sa na takéto dodávky v štáte určenia vzťahovalo rovnaké daňové zaobchádzanie.

53. Na to neprihliada riešenie, ktoré navrhuje generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer. Toto riešenie vedie za určitých okolností, akými sú okolnosti vo veci Eurodental a prípadne vo veci VDP, k porušeniu zásady neutrality DPH, ako aj k prekážkam v obchode medzi členskými štátmi.

54. Vec Eurodental sa týka otázky, či má podnik so sídlom v Luxembursku právo na odpust dane na vstupe, pokiaľ ide o dodávky zubných protéz do Nemecka. Kým Luxembursko oslobodzuje od DPH dodávky zubných protéz uskutočnené zubnými technikmi v súlade s článkom 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice, Nemecko ďalej zdaňuje tieto dodávky na základe prechodnej úpravy uvedenej v článku 28 ods. 3 písm. a) v spojení s prílohou E šiestej smernice.

55. Keby sa malo oslobodenie dodávok zubných protéz v štáte pôvodu v zmysle článku 13 považovať za prednostné, podniku, akým je Eurodental, by bolo upreté právo na odpust dane na vstupe, hoci jeho dodávka v štáte určenia skutočne podlieha dani. Dôsledkom by bolo, že dodávku v rámci Spoločenstva by zaťažovala okrem DPH zodpovedajúcej konečnej cene aj zvyšková DPH za plnenia na vstupe.

56. To je v rozpore so zásadou neutrality DPH, ktorá je základom úpravy týkajúcej sa odpôtu dane na vstupe. Právo na odpôet dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť.(14). Systém odpôítania má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že samy osebe v zásade podliehajú DPH(15).

57. Ako sa uvádza v článku 2 prvej smernice, konečný spotrebiteľ musí zaplatiť daň presne proporčne k cene plnenia bez toho, aby sa plnenia na vstupe poskytnuté v rôznych fázach zdaňovali viackrát. Keby sa naopak postupovalo podľa prístupu, ktorý navrhuje generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer, došlo by k dvojitému zdaneniu plnení na vstupe, a preto by celkové zdanenie nebolo proporčné k cene zaplatenej konečným spotrebiteľom.(16)

58. Okrem toho Súdny dvor považuje za vyjadrenie zásady neutrality aj skutočnosť, že s podobnými tovarmi a službami, ktoré sú navzájom v konkurenčnom vzťahu, sa nemá zaobchádzať rozdielne z pohľadu DPH.(17) Zásada neutrality chápaná v tomto zmysle teda doslova predstavuje len osobitné vyjadrenie všeobecnej zásady rovnosti(18). Aj táto zásada by bola porušená, keby si zubný technik so sídlom v štáte určenia mohol odpôítať DPH zaplatenú za plnenia na vstupe, pokiaľ sa takýto odpôet upiera zubnému technikovi, ktorý uskutočňuje dodávky v rámci Spoločenstva z iného členského štátu do tohto štátu určenia.

59. Tento rozdiel v daňovom zaobchádzaní s dodávkami na vnútroštátnej úrovni a s dodávkami v rámci Spoločenstva, ktoré si navzájom konkurujú, okrem toho zabraňuje voľnému pohybu tovaru zaručenému článkom 28 ES. Dvojité zdanenie plnení na vstupe totiž spôsobuje, že dovoz zubných protéz z iných členských štátov je drahší. Prekážka v tejto súvislosti pochádza zo štátu pôvodu dodávky v rámci Spoločenstva, ktorý neumožňuje odpôet dane na vstupe, hoci dotknuté plnenie na výstupe skutočne podlieha dani v štáte určenia.

60. Generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer sa naopak rovnako ako Komisia domnieva, že problém vyplýva z okolnosti, že štát určenia využíva výnimku. Neúplná harmonizácia v tomto smere by nemala viesť k dôsledku, že sa štátny rozpočet štátu pôvodu – v prípade veci Eurodental Luxembursko – daňovo zaťaží z dôvodu jednostranného rozhodnutia štátu určenia – Nemecka.

61. Určite je potrebné, aby sa systém DPH čo najviac harmonizoval a aby sa vylúčili prekonané výnimky. Pokiaľ budú takéto výnimky naďalej legítimne existovať, negatívne dôsledky, ktoré z toho vyplývajú pre vnútorný trh a najmä pre jednotlivé zdaniteľné osoby, sa musia čo možno najviac minimalizovať, aj keby to malo v jednotlivom prípade znamenať zníženie daňových príjmov členského štátu.

62. Problémy uvedené v súvislosti s vecou Eurodental môžu vzniknúť aj v prejednávanej veci, ak by dodávka zubných protéz uskutočnená sprostredkovateľom v zásade predstavovala plnenie oslobodené od dane podľa článku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice, ale naďalej by bola zdaňovaná v konkrétnych štátoch určenia dodávok VDP v rámci Spoločenstva podľa článku 28 ods. 3 písm. a) v spojení s prílohou E šiestej smernice.

63. V tejto súvislosti sa možno opísaným porušeniam zásady neutrality a obmedzeniam slobody pohybu tovaru vyhnúť, pokiaľ štát pôvodu dodávky v rámci Spoločenstva, ktorá sa skutočne zdaňuje v štáte určenia, umožní odpôet dane na vstupe vo vzťahu k plneniam na vstupe týchto dodávok alebo vráti daň na vstupe.

64. Toto riešenie na jednej strane ukladá jednoznačné znenie článku 17 ods. 3 písm. b) šiestej smernice. Na druhej strane logike systému dodávok v rámci Spoločenstva a charakteru DPH ako spotrebnej dane zodpovedá okolnosť, že da sa platí iba v štáte, v ktorom dochádza k spotrebe. Naopak, vo všeobecnosti štátu pôvodu neprináleží žiadne právo na DPH zaplatenú konečnými spotrebiteľmi za plnenia v inom štáte.

65. VDP ešte poukazuje na nasledujúcu problematiku: keďže v Holandsku podľa VDP nesprávne rozšírili vnútroštátne oslobodenie aj na dodávky zubných protéz uskutočňované sprostredkovateľmi, a teda upreli odpôet dane na vstupe, pokia ide o takéto dodávky, VDP je znevýhodnená oproti sprostredkovateľom, ktorí poskytujú dodávky do Holandska z iných členských štátov. Štáty, v ktorých majú sídlo takíto konkurenti VDP, totiž zaručujú odpôet dane na vstupe, pretože vychádzajú z predpokladu, že dodávky sprostredkovateľov nepatria do rámca pôsobnosti oslobodenia.

66. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že zákonnosť daového zaobchádzania s konkurentmi VDP v krajinách, kde majú sídlo, nie je predmetom tohto konania a nie je ním ani oslobodenie dodávok VDP na vnútroštátnej úrovni a odmietnutie odpôtu dane na vstupe, pokia ide o takéto dodávky. Naopak, sporné je iba to, či má VDP právo na odpôet dane na vstupe, pokia ide o dodávky v rámci Spoločenstva. V tejto súvislosti je rozhodujúce, či nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva zodpovedajúce dodávkam v rámci Spoločenstva v štátoch urenia podlieha dani.

67. Napokon je potrebné ešte spomenúť, že riešenie, ktoré navrhujem, je úplne v súlade s rozsudkom Debouche(19). Východiskom uvedeného rozhodnutia bol nasledujúci prípad: pán Debouche, advokát usadený v Belgicku, si od leasingovej spoločnosti so sídlom v Holandsku prenajal motorové vozidlo, ktoré používal výlučne na svoju profesijnú činnosť v Belgicku. V Belgicku sú služby poskytované advokátmi oslobodené od DPH na základe článku 28 ods. 3 písm. b) v spojení s prílohou F bodom 2 šiestej smernice, kým v Holandsku podliehajú dani.

68. Súdny dvor rozhodol, že v takejto situácii neexistuje právo na vrátenie DPH ako dane na vstupe za leasing motorového vozidla. Keďže služby advokáta nepodliehajú DPH v krajine, v ktorej sa poskytli – v uvedenom prípade v Belgicku –, da z plnení na vstupe, ktoré boli prijaté v inom členskom štáte, nemôže byť odpôitaná. To platí aj v prípade, keď v štáte, v ktorom boli prijaté plnenia na vstupe, podliehajú zodpovedajúce plnenia na výstupe dani.

69. Z rozsudku je jasné, že na odpôet dane na vstupe je v zásade podstatné, ako sa skutočne z daového hľadiska zaobchádza s plnením na výstupe v štáte, v ktorom sa uvádza na trh. Ke sa v tomto štáte plnenie na výstupe považuje za oslobodené od dane, aj keď len na základe prechodnej úpravy, odpôet dane na vstupe sa nepriznáva.

70. Pokia sa naopak oslobodenie podľa článku 13 časti A ods. 1 písm. e) šiestej smernice nevzťahuje na dodávky zubných protéz poskytované sprostredkovateľmi, nevznikne v tomto prípade na rozdiel od veci Eurodental konflikt medzi oslobodením podľa článku 13 bez odpôtu dane na vstupe a oslobodením s odpôtom dane na vstupe za dodávky v rámci Spoločenstva. Ke sa tieto predpisy v dotknutých štátoch urenia uplatnia správne, môže sa odpôet dane na vstupe bez ďalšieho priznať v štáte pôvodu podľa článku 17 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, pokia ide o plnenia na vstupe dodávok v rámci Spoločenstva.

2. Hypotéza 2: uplatnenie systému *de minimis* v súvislosti s dodávkami v rámci Spoločenstva

71. V dodávkach v rámci Spoločenstva, ktoré patria do systému *de minimis*, závisí právo na odpočet dane na vstupe podľa článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice na okolnosti, či by pre tieto plnenia existovalo právo na odpočet dane na vstupe, pokiaľ by sa uskutočnilo na území štátu.

72. Pre túto skupinu dodávok v rámci Spoločenstva ustanovuje teda písmeno a) úpravu, ktorá sa – ako tomu rozumiem – výslovne odchyľuje od písmena b). Namiesto prihliadania na daňové zaobchádzanie v štáte určenia, ako by bolo vhodné s ohľadom na uvedené systematické úvahy v súlade s príslušnou zásadou, odkazuje písmeno a), pokiaľ ide o dodávky v rámci Spoločenstva, na platnú úpravu na území štátu.

73. Tento rozdiel oproti písmenu b) je však odôvodnený na základe charakteru *de minimis* dotknutých dodávok. Keby sa v prípade sporadických dodávok nepatrnej hodnoty malo zisťovať, či v štáte určenia ide o dodávku, ktorá podlieha dani a z ktorej vyplýva právo na odpočet dane na vstupe, vyplývalo by z toho neprimerané administratívne zaťaženie.

74. Aj v tomto prípade existuje riziko porušenia zásady daňovej neutrality a narušenia voľného pohybu tovaru, pokiaľ sa zubné protézy poskytujú v jednom členskom štáte, ktorý naďalej takéto dodávky zdaňuje na základe článku 28 ods. 3 písm. a) v spojení s prílohou E bodom 2 šiestej smernice. Zákonodarca však takéto riziko prijal, ako to jasne vyplýva zo znenia článku 17 ods. 3 písm. a), aby celkovo príliš nezaťažoval daňové zaobchádzanie s dodávkami *de minimis* a aby tak v oveľa väčšom počte prípadov nespôsobil prekážky obchodu v rámci Spoločenstva.

75. V prejednávanej veci však vzniká otázka, ako sa má postupovať pri uplatnení článku 17 ods. 3 písm. a), keď štát, v ktorom má dodávateľ sídlo, neprebral správne šiestu smernicu a oslobodil plnenia, ktoré mali byť naopak podľa smernice zdanené. Vráťim sa k tejto otázke(20) po dôkladnom preskúmaní výkladu článku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice.

C – O prvej prejudiciálnej otázke

76. Touto otázkou chce vnútroštátny súd objasniť, či do pôsobnosti článku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice patrí aj dodávka zubných protéz zdaniteľnou osobou, ktorá nie je zubným lekárom alebo zubným technikom.

77. Podľa znenia článku 13 časti A ods. 1 písm. e) sú oslobodené len dodávky zubných protéz poskytované zubnými lekármi alebo zubnými technikmi. Oslobodenia upravené v článku 13 sa majú vykladať doslovne, pretože predstavujú výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej podlieha DPH každá dodávka a každé poskytnutie služieb(21). Už len z tohto dôvodu sa nemá rozsah pôsobnosti ustanovenia rozširovať nad rámec jeho znenia.

78. Doslovný výklad je okrem toho aj v súlade so zmyslom a účelom tohto ustanovenia. Na rozdiel od ostatných oslobodení, najmä od oslobodení upravených v článku 13 B, je rámec uplatňovania oslobodení uvedených v článku 13 A všeobecne vymedzený podmienkami týkajúcimi sa nielen predmetu dotknutých plnení, ale aj osoby dodávateľa.

79. Ako nedávno potvrdil Súdny dvor vo svojom rozsudku Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen(22), pokiaľ ide o článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, podmienky týkajúce sa dodávateľa musia zaručiť, aby sa oslobodenie vzťahovalo len na lekársku starostlivosť, ktorú poskytujú osoby s požadovanou odbornou kvalifikáciou.

80. Oslobodenie lekárskej starostlivosti musí totiž vo všeobecnom záujme zaručiť, aby táto starostlivosť bola všetkým dostupná a nebola predražovaná prostredníctvom DPH(23). Všeobecný záujem však existuje iba v súvislosti s daňovým oslobodením lekárskej starostlivosti,

ktorú poskytujú osoby s odbornou kvalifikáciou(24). To neplatí len v prípade lekárskej starostlivosti podľa písmena c), ale aj v prípade poskytovania zubných protéz podľa písmena e).

81. V tejto súvislosti môže ostať otvorená otázka, či sa práve spomenuté oslobodenie uplatňuje, iba ak dodávateľ, ktorý je zubným technikom, aj vyrobil zubnú protézu. Aj keď dodáva zubnú protézu, ktorá bola vyrobená treťou osobou, môže na základe svojej kvalifikácie v každom prípade posúdiť, či má protéza požadovanú kvalitu. Okrem toho môže zubnému lekárovi poradiť pri objednaní zubnej protézy, a ak je to potrebné, vykonať doplňujúce práce na protéze a prijímať a vybavovať reklamácie.

82. To platí najmä vtedy, keď bola dotknutá zubná protéza vyrobená zubnými technikmi v tretích štátoch, v ktorých sa požiadavky na odbornú kvalifikáciu nedajú ľahko zistiť. Okrem toho vykonanie úprav môže v tomto prípade spôsobiť osobitné ťažkosti.

83. Nedá sa vylúčiť, že v jednotlivých prípadoch môže aj osoba, ktorá nie je zubným technikom, časom nadobudnúť potrebné zručnosti na plnenie úloh spojených s dodávkou. Nedá sa ani tvrdiť, že zubná protéza vyrobená v treťom štáte, ktorú v Spoločenstve predáva sprostredkovateľ, v zásade neplní štandardy kvality platné v Spoločenstve. Na to, aby sa však zaručilo, že oslobodenie sa uplatňuje iba na prípady dodávok, ktoré majú potrebnú kvalitu, je dôvodné, aby sa obmedzilo na dodávky od profesionálnych zubných technikov (alebo zubných lekárov).

84. Zásada daňovej neutrality nebráni takémuto výkladu článku 13 A ods. 1 písm. e). Podľa judikatúry bráni uvedená zásada tomu, aby sa s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na účely DPH odlišne.(25)

85. Oslobodenie sa opiera o posúdenie zákonodarcu, proti ktorému nemožno namietať, podľa ktorého majú iba zubní technici alebo zubní lekári potrebnú odbornú kvalifikáciu, ktorá vo všeobecnosti zaručuje, že zubné protézy, ktoré dodávajú, majú požadovanú kvalitu. Plnenie sprostredkovateľa bez zodpovedajúcej kvalifikácie sa nepovažuje za rovnocenné, a preto sa s ním nemusí zaobchádzať rovnako z dôvodu daňovej neutrality.

86. Na prvú prejudiciálnu otázku je teda potrebné odpovedať v tom zmysle, že oslobodenie podľa článku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice sa týka len dodávok, ktoré môžu poskytovať zubní technici alebo zubní lekári.

D – O druhej prejudiciálnej otázke

87. Hoge Raad kladie druhú prejudiciálnu otázku len v prípade kladnej odpovede na prvú otázku, a teda ak aj dodávky zubných protéz uskutočnené sprostredkovateľmi patria do rámca pôsobnosti oslobodenia.

88. Východiskom tejto otázky je myšlienka, že právo na odpôčet dane na vstupe, pokiaľ ide o dodávky v rámci Spoločenstva, závisí od zaobchádzania so zodpovedajúcimi plneniami na výstupe v štáte pôvodu dodávky. Zdá sa, že to vyplýva z článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice, ktorého výklad požaduje vnútroštátny súd v rámci tejto otázky. Keby sa však mal použiť všeobecný systém, výklad článku 17 ods. 3 – najmä jeho písmeno b) – by mal skutočne prednosť.

89. Berúc do úvahy nedostatok jasného opisu, aký systém sa má v skutočnosti použiť, by som chcela navrhnúť riešenie pre oba možné prípady, aj keď vnútroštátny súd nepožiadala o výklad článku 17 ods. 3 písm. b). S cieľom poskytnúť užitočnú odpoveď vnútroštátnemu súdu môže Súdny dvor zobrať do úvahy predpisy práva Spoločenstva, na ktoré tento súd vo svojom návrhu nepoukázal(26).

1. Hypotéza 1: uplatnenie všeobecného systému na dodávky v rámci Spoločenstva

90. Ako je uvedené vyššie(27), podľa článku 17 ods. 3 písm. b) šiestej smernice existuje právo na odpočet dane na vstupe, pokiaľ ide o dodávky v rámci Spoločenstva, ktoré sú oslobodené od DPH podľa článku 28c A. Právo na odpočet dane na vstupe existuje bez problémov vtedy, ak sa dodávka zubných protéz v štáte určenia považuje v súlade so smernicou za zdaniteľnú, pretože ju neposkytol zubný technik alebo zubný lekár.

91. Dať na vstupe sa však môže odpočítať aj v prípade tých dodávok zubných protéz, ktoré by boli samy osebe oslobodené od DPH podľa článku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice, ale ktoré sa v štáte určenia naaleždaťujú podľa článku 28 ods. 3 písm. a) v spojení s prílohou E bodom 2 šiestej smernice.

2. Hypotéza 2: uplatnenie systému *de minimis* na dodávky v rámci Spoločenstva

92. Podľa článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice sa môže dať na vstupe za plnenia nadobudnuté na území daného štátu odpočítať, pokiaľ sa použijú na účely plnení súvisiacich s ekonomickými aktivitami podľa článku 4 ods. 2 vykonanými v zahraničí, ktoré by boli odpočítateľné, ak by sa boli vykonali na území daného štátu.

93. V dôsledku toho je právo na odpočet dane na vstupe vylúčené, pokiaľ ide o dodávky zubných protéz v inom členskom štáte, na ktoré sa vzťahuje ustanovenie článku 28b B v spojení s článkom 28a ods. 1 písm. a) druhým pododsekom šiestej smernice, ak je dodávka v štáte, kde má dodávateľ sídlo, oslobodená od DPH podľa článku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice.

94. Aj tak však ostáva pochybnosť, aké dôsledky na odpočet dane na vstupe má prípad, keď štát, v ktorom má dodávateľ sídlo, neprebral správne článok 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice a rozšíril oslobodenie na plnenia, ktoré nie sú uvedené v smernici. To sa stalo v prípade holandských ustanovení, keďže oslobodzujú od dane aj dodávky zubných protéz uskutočnené sprostredkovateľmi, ktorí nemajú kvalifikáciu zubného technika alebo zubného lekára.

95. Keď nie je možné vykladať vnútroštátne právo v súlade s článkom 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice, môže sa jednotliviec dovolávať priamo smernice, aby uplatnil svoje právo na odpočet dane na vstupe. Článok 13 A ods. 1 písm. e), ako aj článok 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice sú na tento účel dostatočne určené(28). Je však vylúčené, aby sa mohlo na smernicu „odvolávať asymetricky“, a teda zdaniteľná osoba v zásade nemôže uplatniť na základe smernice odpočet dane na vstupe bez zaplatenia dane z dôvodu plnenia na výstupe.

96. Ústrednou zásadou systému DPH je totiž skutočnosť, že právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, v zásade predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet.(29) Pokiaľ naopak zdaniteľná osoba poskytuje služby inej zdaniteľnej osobe, ktorá ich použije ako plnenie oslobodené od dane, táto zdaniteľná osoba s výnimkou prípadov výslovne uvedených v príslušných smerniciach nemá právo na odpočet DPH na vstupe.(30)

97. V prípade dodávok uskutočnených *na území štátu*, ktoré sú oslobodené od dane v dôsledku nesprávneho prebratia smernice, ide o porušenie tejto zásady, pokiaľ sa dať zaplatať na vstupe môže aj tak v prípade týchto dodávok odpôť. Aby sa mohol uplatniť odpôť dane na vstupe na základe smernice, musí zdaniteľná osoba požiadať zároveň o to, aby sa s ňou zaobchádzalo ako so zdaniteľnou osobou.⁽³¹⁾ V tejto súvislosti musí vnútroštátne procesné právo zabezpečiť, aby jednotlivec mohol uplatniť práva, ktoré mu vyplývajú zo smernice. Naopak, výklad smernice, ktorý priznáva zdaniteľnej osobe výhodu v rozpore so zásadami samotnej smernice, by nebol prijateľným riešením.

98. V prípade *cezhraničných dodávok* podliehajúcich systému *de minimis*, o ktoré ide v tomto prípade, je však situácia celkom odlišná. Tieto dodávky *v skutočnosti* vôbec nepodliehajú dani v mieste sídla dodávateľa, keďže sa považujú za uskutočnené v štáte určenia. Z článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice vyplýva, že odpôť dane na vstupe iba *fiktívne*, z dôvodov administratívneho zjednodušenia, závisí na zaobchádzaní so zodpovedajúcimi plneniami na území štátu.

99. Ak sa vychádza z predpokladu, že členské štáty prebrali článok 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice správne, tak by sa zodpovedajúce dodávky v štátoch určenia mali vo všeobecnosti považovať za plnenia podliehajúce dani, a preto by bol podľa uvedených zásad aj odpôť dane na vstupe v zásade dôvodný. Nemôže teda ísť o situáciu, v akej by sa na smernicu odvolávalo asymetricky.

100. Pri uplatnení článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice by sa teda nemalo fiktívne vychádzať z toho, ako sa so zodpovedajúcimi plneniami zaobchádza podľa vnútroštátneho práva, ktoré nie je v súlade so smernicami. Skôr je potrebné si položiť otázku, za čo sa majú zodpovedajúce plnenia považovať z daňového hľadiska v prípade *správneho prebratia* smernice do vnútroštátneho práva.

101. Toto riešenie vo väčšine prípadov umožní vyhnúť sa porušeniu daňovej neutrality, ku ktorému by totiž došlo, pokiaľ by sa odpôť dane na vstupe uprel v mieste sídla dodávateľa, hoci by sa v súlade s ustanoveniami šiestej smernice v štátoch určenia nezaobchádzalo s dodávkou zubných protéz uskutočnenou sprostredkovateľom ako s oslobodenou dodávkou. Bez odpôť dane na vstupe by totiž nastalo dvojité zdanenie plnení na vstupe, ktoré by bránilo aj medzinárodnému obchodu.

102. S dodávkami uskutočnenými na území štátu a s dodávkami uskutočnenými v inom členskom štáte sa takto zaobchádza odlišne, pokiaľ ide o odpôť dane na vstupe. Keďže sa však za predpokladu správneho prebratia smernice plnenia skutočne zdaťujú v štáte určenia, hoci rovnaké dodávky uskutočnené na území štátu sú v rozpore so smernicou od dane oslobodené, nie je situácia vnútroštátnych a zahraničných plnení rovnaká.

V – Návrh

103. Na základe vyššie uvedených úvah navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Hoge Rad der Nederlanden, takto:

1. Článok 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že medzi dodávky oslobodené podľa tohto ustanovenia nepatrí dodávka zubných protéz uskutočnená sprostredkovateľom, ktorý nemá kvalifikáciu zubného technika alebo zubného lekára.

2. Podľa článku 17 ods. 3 písm. b) šiestej smernice má zdaniteľná osoba právo na odpust alebo na vrátenie dane zaplatenej na vstupe, pokiaľ ide o dodávky zubných protéz v rámci Spoločenstva oslobodené od dane podľa článku 28c A písm. a) prvej zářky šiestej smernice, pokiaľ zodpovedajúce nadobudnutie v rámci Spoločenstva podlieha dani v štáte určenia, keďže tento štát naalej zduje takéto plnenia podľa článku 28 ods. 3 písm. a) v spojení s prílohou E bodom 2 smernice.

Podľa článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice má zdaniteľná osoba právo na odpust alebo vrátenie dane zaplatenej na vstupe za dodávky, ktoré sú podľa článku 28b B v spojení s článkom 28a ods. 1 písm. a) druhého pododseku šiestej smernice uskutočnené v inom členskom štáte, ak by tieto plnenia priznávali právo na odpust dane na vstupe, pokiaľ by boli poskytnuté na území štátu. Právo na odpust dane na vstupe existuje v takom prípade aj vtedy, ak sa s dodávkou uskutočnenou na území štátu zaobchádza v rozpore so šiestou smernicou ako s oslobodeným plnením.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 – V tejto súvislosti pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer 22. júna 2006.

4 – Prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES L 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001 s. 3).

5 – Podľa tohto odseku prechodné obdobie bude trvať do zrušenia ustanovení článku 28, ku ktorému ešte nedošlo, pokiaľ ide o plnenia, ktorých sa týka prejednáváná vec.

6 – Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160.

7 – V znení smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, ktorou sa mení a dopľá smernica 77/388/EHS a zavádzajú sa zjednodušujúce opatrenia k dani z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224).

8 – V tejto súvislosti článok 22 nariadenia Rady (ES) č. 1777/2005 zo 17. októbra 2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 288, s. 1), ktorý sa z časového hľadiska nevzťahuje na tento prípad, už obsahuje podrobnejšie ustanovenia.

9 – V znení smernice 92/111 (už citovanej v poznámke pod čiarou 7).

10 – Rozsudok z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 35 s odkazom na rozsudky z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 30; z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 28, a z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Zb. s. I-6663, bod 31.

11 – Už citované v poznámke pod čiarou 3, bod 34. Podrobnejšie, pokiaľ ide o systém dodávok v rámci Spoločenstva a nadobúdania v rámci Spoločenstva, pozri aj moje návrhy z 10. novembra 2005 vo veci EMAG Handel Eder (rozsudok zo 6. apríla 2006, C-245/04, Zb. s. I-3227), body 19 až 25.

- 12 – V tejto súvislosti pozri návrhy vo veci Eurodental (už citované v poznámke pod ťiarou 3, bod 27), ako aj ťlánok 2 prvej smernice, uvedený v bode 4 vyššie.
- 13 – Návrhy vo veci Eurodental (už citované v poznámke pod ťiarou 3, bod 35).
- 14 – Pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C?62/93, Zb. s. I?1883, bod 18; z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C?110/98 až C?147/98, Zb. s. I?1577, bod 43, a Kretztechnik (už citovaný v poznámke pod ťiarou 10, bod 33).
- 15 – Rozsudok Kretztechnik, už citovaný v poznámke pod ťiarou 10, bod 33 s odkazom na rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19; z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, Zb. s. I?1, bod 15; Gabalfrisa a i., už citovaný v poznámke pod ťiarou 14, bod 44; Midland Bank, už citovaný v poznámke pod ťiarou 10, bod 19, a Abbey National, už citovaný v poznámke pod ťiarou 10, bod 24.
- 16 – Pozri poznámku pod ťiarou 16 návrhov vo veci Eurodental, už citované v poznámke pod ťiarou 3.
- 17 – Rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg, C?216/97, Zb. s. I?4947, bod 20; zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis, C?453/02 a C?462/02, Zb. s. I?1131, bod 24, a z 12. januára 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, Zb. s. I?589, bod 33.
- 18 – Rozsudok z 27. apríla 2006, Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, C?443/04 a C?444/04, Zb. s. I?3617, bod 35. V tejto súvislosti pozri tiež moje návrhy v týchto veciach z 15. decembra 2005, bod 40.
- 19 – Rozsudok z 26. septembra 1996, C?302/93, Zb. s. I?4495.
- 20 – Pozri bod 94 a nasledujúce nižšie.
- 21 – Rozsudky z 10. septembra 2002, K?gler, C?141/00, Zb. s. I?6833, bod 28; z 20. novembra 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C?307/01, Zb. s. I?13989, bod 52, a z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C?498/03, Zb. s. I?4427, bod 29.
- 22 – Už citovaný v poznámke pod ťiarou 18, bod 37 s odkazom na rozsudok K?gler, už citovaný v poznámke pod ťiarou 21, bod 27.
- 23 – Rozsudok D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, už citovaný v poznámke pod ťiarou 21, bod 58, s odkazom na rozsudky z 11. januára 2001, Komisia/Francúzskom, C?76/99, Zb. s. I?249, bod 23, a K?gler, už citovaný v poznámke pod ťiarou 21, bod 29.
- 24 – Pozri návrhy vo veci Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, už citované v poznámke pod ťiarou 18, bod 39.
- 25 – Pozri rozsudky už citované v poznámke pod ťiarou 17, ako aj rozsudky z 23. októbra 2003, Komisia/Nemecko, C?109/02, Zb. s. I?12691, bod 20; Kingscrest Associates a Montecello, už citovaný v poznámke pod ťiarou 21, bod 54, ako aj Solleveld a van den Hout-van Eijnsbergen, už citovaný v poznámke pod ťiarou 18, bod 39.

26 – Pozri najmä rozsudky z 20. marca 1986, Tissier, 35/85, Zb. s. 1207, bod 9; z 27. marca 1990, Bagli Pennacchiotti, C?315/88, Zb. s. I?1323, bod 10; z 18. novembra 1999, Teckal, C?107/98, Zb. s. I?8121, bod 39, a zo 7. novembra 2002, Bourrasse a Perchicot, C?228/01 a C?289/01, Zb. s. I?10213, bod 33.

27 – Bod 41 a nasl.

28 – O priamom uplat?ovaní šiestej smernice pozri vo všeobecnosti: rozsudok z 18. januára 2001, Stockholm Lindöpark, C?150/99, Zb. s. I?493, bod 31; osobitne pokia? ide o oslobodenie od dane podľa ?lánku 13: rozsudok z 19. januára 1982, Becker, 8/81, Zb. s. 53, bod 49, a pokia? ide o ?lánok 17 ods. 1 a 2: rozsudok BP Soupergaz, už citovaný v poznámke pod ?iarou 14, bod 34.

29 – Pozri odkazy uvedené v poznámke pod ?iarou 10.

30 – Rozsudky Súdneho dvora zo 6. apríla 1995, BLP Group, C?4/94, Zb. s. I?983, bod 28, a Debouche, už citovaný v poznámke pod ?iarou 19, bod 16.

31 – Zdanenie v spojení s právom na odpo?et dane na vstupe totiž môže byť pre zdaniteľnú osobu výhodné, ako to už pripomenul generálny advokát Darmon vo svojich návrhoch vo veci Lubbock Fine (rozsudok z 15. decembra 1993, C?63/92, Zb. s. I?6665, bod 19).