

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 7. září 2006¹

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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně², (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 odpočet daně odvedené na vstupu, pokud tato dodání v zemi určení na základě použití přechodného režimu odlišně 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 DPH⁴ stanoví v článku 2 následující definici podstatných prvků společného systému daně z přidané hodnoty:

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).

„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.

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

Každé plnění je podrobena 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.“

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

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

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

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

„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:

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.

[...]

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.

8. Směrnici Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991⁶ 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.

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.

9. Článek 28a⁷ upravuje daňovou povinnost pro pořízení zboží uvnitř Společenství následovně

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.

„1) Předmětem daně z přidané hodnoty je rovněž

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.

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

[...]

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

6 — Směrnice, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění 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 mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí zjednodušení pro daň z přidané hodnoty (Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224).

a) [...]

- b) pořízení zboží uvnitř Společenství jiného než zboží podle písmene a) uskutečněné: z něhož bylo zboží odesláno nebo přepraveno, vyjma nové dopravní prostředky a vyjma výrobky podléhající spotřebním daním.“

— [...] osobou povinnou k dani, která uskutečňuje dodání zboží nebo poskytování služeb, u nichž nevzniká nárok na odpočet daně, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,

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

— 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

„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 přítom splněny tyto podmínky:

— za předpokladu, že celková hodnota zboží pořízeného uvnitř Společenství nepřesáhla v minulém kalendářním roce mez zmíněnou ve druhé odrážce.

— 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,

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,

[...]

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

címu, 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 uvědomění příslušných správních orgánů v členském státě odeslání nebo přepravy zboží.

— 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 výrobků podléhajících spotřební dani, které byly uskutečněny za podmínek stanovených v odstavci 1 v předchozím kalendářním roce, nepřekročila ekvivalent 100 000 ECU v národní měně. [8]

3) Členský stát, na jehož území se zboží nachází v okamžiku, kdy se přeprava nebo odeslání zboží začíná uskutečňovat, poskytne osobám povinným k dani, které uskutečňují 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.“

Členský stát, na jehož území se zboží nachází při ukončení odesílání a přepravy kupující-

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 daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 288, s. 1), které se *rationae temporis* nepoužije na projednávaný případ.

11. Podle čl. 28c části A šesté směrnice jsou dodání uvnitř Společenství mezi dvěma

členskými státy v zásadě osvobozena od daně. Toto ustanovení zní následovně (výňatky):

odchylku podle čl. 28a odst. 1 písm. a) druhého pododstavce,

[...]"

„Aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmíněk, 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 daně:

12. Článek 17 ve znění článku 28f šesté směrnice⁹ upravuje nárok na odpočet daně. Významné jsou odstavce 2 a 3:

a) dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem 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 začaly uskutečňovat.

„2) Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, 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,

Toto osvobození od daně se nevztahuje na dodání zboží uskutečňované osobou povinnou k dani, která je osvobozena od daně podle článku 24, ani na dodání zboží uskutečňované osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, na kterou lze vztáhnout

[...]

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

3) Členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení daně 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 odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

b) plnění, která jsou osvobozena od daně podle čl. 14 odst. 1 písm. i), článku 15, čl. 16 odst. 1 bodů B, C, D nebo E nebo odst. 2 nebo čl. 28c části A a C;

c) jakýchkoli plnění osvobozených od daně podle čl. 13 části B písm. a) a d) body 1 až 5, je-li zákazník usazen mimo Společenství nebo je-li toto plnění přímo vázáno na zboží určené k vývozu mimo Společenství.“

B – Právní úprava členského státu

13. Podle čl. 11 odst. 1 písm. g) nizozemského zákona o dani z obratu (Wet op de

omzetbelasting) ve znění platném do 1. prosince 1997 byly služby poskytované zubními technikami osvobozeny od daně. Podle výkladu nizozemských soudů se toto osvobození nevztahovalo na dodání uskutečňovaná obchodními zprostředkovateli, kteří 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 uskutečňuje.

III – Skutkový stav a předběžné otázky

15. VDP Dental Laboratory N. V. (dále jen „VDP“) je společnost se sídlem v Nizozemsku, jejíž činnost spočívá v zajišťování provádění prací zubní techniky, jako jsou korunky, inleje, frames, můstky a další, na objednávky zubních lékařů usazených v Nizozemsku, Belgii, Dánsku, Německu, Francii, Itálii a třetích zemích. Zubní lékař, který zadává objednávku, poskytne k tomuto účelu jeden nebo několik otisků na sádrovém chrupu, které VDP zašle, nebo si je VDP vyzvedne. VDP ověří, zda jsou otisky použitelné a případně je zašle do zubní laboratoře (která se většinou nachází mimo Společenství). Laboratoř dodá zubní náhradu

VDP, která za to uhradí cenu a náhradu případně doveze do Společenství. VDP poté dodá – po úhradě platby a dodávce do domu – zubní náhradu lékaři, který si ji objednal. VDP nezaměstnává diplomované zubní techniky ani zubní lékaře.

období od 1. ledna 1996 do 31. prosince 1998 oznámení o opravě daně z obrátu – dodatečný výměr daně ve výši 117 530 NLG.

16. VDP byla toho názoru, že dodání, která sama uskutečnila v Nizozemsku, jsou osvobozena od daně z obrátu a že pokud jde o dodání pro zubní lékaře usazené v Nizozemsku, nemá nárok na odpočet daně odvedené na vstupu. U dodávek zubním lékařům usazeným mimo Nizozemsko však odpočet daně provedla.

17. Aby zamezila dvojímu zdanění, povolila daňová správa odpočet daně odvedené na vstupu, pokud byla tato daň VDP účtována za zboží a služby, které se vztahují k dodáním uvnitř Společenství. To se stalo za podmínky, že VDP uvede identifikační číslo odběratele ve svých obchodních dokladech a předloží prohlášení o dodáních uvnitř Společenství.

18. Protože tyto podmínky nebyly u dodání do výše uvedených členských států (viz bod 15) splněny, vydala daňová správa pro

19. Soud prvního stupně byl toho názoru, že dotčená plnění za období od 1. ledna 1996 do 1. prosince 1997 nebyla osvobozena od daně na základě čl. 11 odst. 1 písm. g) zákona o dani z obrátu (ve znění platném do prosince 1997). Co se týká období od 1. prosince 1997 do 31. ledna 1998, byl soud toho názoru, že se na tato plnění osvobození od daně podle šesté směrnice nevztahuje, protože VDP není zubním technikem. Podmínky stanovené v čl. 11 odst. 1 písm. g) zákona o dani z obrátu (ve znění platném od 1. prosince 1997) jsou však přesto splněny. Kvůli osvobození plnění od daně je nárok na odpočet daně odvedené na vstupu vyloučen. VDP se nemůže na jedné straně dovolávat povinnosti zdanění dodání na základě šesté směrnice, aby z toho vyvodila nárok na odpočet daně odvedené na vstupu, a na druhé straně uplatňovat osvobození od daně na základě vnitrostátního práva. Závěrem soud snížil částku daně, která má být dodatečně zaplacená, na 9 527 NLG. Tato částka se vztahuje na dodávání zubních náhrad zubním lékařům 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 odpočet daně odvedené na vstupu u dodání uskutečněných pro zubní lékaře usazené ve Francii a Itálii, protože dodávání zubních náhrad zde nejsou osvobozena od daně. V této souvislosti položil Hoge Raad rozhodnutím ze dne 11. listopadu 2005 Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

B odst. 1 návěti a první odrážky šesté směrnice) do jiného členského státu, který je podle čl. 28 odst. 3 písm. a) ve spojení s přílohou E bodem 2 šesté směrnice z osvobození od daně vyloučil?

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 pověří zubního technika?

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

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 odpočet daně odvedené na vstupu, pokud se dodání uskutečňují (zejména podle čl. 28b části

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 odpočet daně 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 původu 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 odpočet nebo vrácení daně také tehdy, jsou-li zboží nebo služby použity pro účely osvobozených plnění podle čl. 28c části A šesté směrnice, tj. daně 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 odpočet DPH, která zatěžuje pořízení zboží a služeb, existuje v zásadě pouze, pokud náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků

spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, které zakládají nárok na odpočet¹⁰.

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 Eurodental¹¹. 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 spotřeby¹².

2. Režim *de minimis*

27. U určitých dodání uvnitř Společenství menšího rozsahu se uplatní zvláštní pravidla,

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.

kteřá souhrnně označím jako „režim *de minimis*“. Podmínky použití těchto zvláštních pravidel jsou velmi komplikované a mohou být ovlivněny uplatněním různých možností.

nižší než ekvivalent 10 000 ECU v národní měně – dnes 10 000 euro. Dále nesmí dotyčná osoba povinná k dani v probíhajícíím nebo předchozím kalendářním roce využít možnosti podle čl. 28a odst. 1 písm. a) třetího pododstavce zvolit si obecný režim (zdanění pořízení uvnitř Společenství).

28. Zjednodušeně řečeno je odlišně 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 roveň přeshraničním dodáním uskutečněným osobou povinnou k dani pro konečného spotřebitele. V podrobnostech je tento zvláštní režim upraven následovně.

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 probíhajícíím 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.

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 odpočet 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

31. Článek 28c část A písm. a) druhý pododstavec šesté směrnice doplňuje režim *de minimis*. Toto ustanovení ujasňuje, že dodání zboží uvnitř Společenství není odlišně 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 odpočet 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 odpočet 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 původním řízení?

33. Komise při odpovědi na otázku Soudního dvora zastávala názor, že je ve sporu v původním 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 uskutečněná v jiném členském státě. To ukazuje na režim *de minimis*.

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

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

37. V tomto ohledu je nutné poznamenat, že se právní spor původně týkal dodatečného výměru daně z přidané 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 vylíčení skutkového stavu však nevyplývá, 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.

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

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.

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.

40. Je tedy věcí 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 účinky má situace, kdy na sebe narazí ustanovení o obchodu uvnitř Společenství s osvobozením tuzemských dodávání zubních náhrad.

42. Při přednostním 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 odůvodňuje 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 narušením 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 odečíst daň 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 nepřísluší 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 dani¹³. 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 svědčí 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

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

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 učinit 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 činné 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 navrhované 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 osvo-

bozuje dodávání zubních náhrad zubními techniky v souladu s čl. 13 částí 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.

Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje úplnou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH¹⁵.

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 přiměřené ke konečné ceně dodatečně zbytková DPH ze služeb na vstupu.

57. Jak je popsáno v článku 2 první směrnice, má konečný spotřebitel odvést daň přesně poměrnou k hodnotě plnění, aniž by plnění na vstupu uskutečněná 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 spotřebitelem¹⁶.

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 omezen¹⁴. Účelem úpravy odpočtů je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností.

58. Soudní dvůr dále také považuje za vyjádření zásady daňové neutrality, že s podobným zbožím nebo poskytováním

14 — Viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18), ze dne 21. března 2000, Gabalfrixa 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), Gabalfrixa 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).

služeb, které si navzájem konkurují, nesmí být zacházeno z hlediska DPH různě¹⁷. Přesněji řečeno je zásada daňové neutrality, pokud ji takto rozumíme, pouze zvláštním vyjádřením obecné zásady rovnosti¹⁸. 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.

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.

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 původu, v případě 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 překonané výjimky. Dokud tyto výjimky legitimně existují, je třeba nepříznivé 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 případě plynou ztráty daňových příjmů členského 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 plnění osvobozené od daně podle čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice, které je však v konkrétních zemích určení dodávek uvnitř Společenství uskutečněných VDP podle čl. 28 odst. 3 písm. a) ve spojení s přílohou E šesté směrnice nadále zdaňováno.

63. V této situaci je možné zabránit popsáním porušením zásady daňové neutrality a omezením volného pohybu zboží tím, že stát původu 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 daně skutečnost, že je daň vybírána pouze ve státě spotřeby. Stát původu 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 tito konkurenti VDP usazeni, totiž povolují odpočet daně odvedené na

vstupu, protože vychází z toho, že dodání uskutečňovaná obchodními zprostředkovateli nespádají 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 odepření 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 Debouche¹⁹. 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 advokátů na základě použití čl. 28

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

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, odpočtena. 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 odpočtu daně odvedené na vstupu v zásadě záleží na tom, jak je skutečně daňově 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 odpočet 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 narozdíl od případu Eurodental ke konfliktu mezi osvobozením od daně podle článku 13 bez

odpočtu daně odvedené na vstupu a osvobozením od daně s odpočtem daně u dodání uvnitř Společenství. Při řádném provedení těchto požadavků do vnitrostátního práva v dotčených zemích určení by mohl být odpočet daně odvedené na vstupu ve státě původu podle čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice pro plnění na vstupu bez dalšího přiznán.

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 odpočet daně zaplacené na vstupu podle čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice závislý na tom, zda by pro tato plnění existoval nárok na odpočet 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 určovat, zda se v zemi určení jedná o dodání podléhající daňové povinnosti, a je u nich tedy nárok na odpočet.

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 řádně neprovedl a osvobodil od daně plnění, která by však podle směrnice podléhala daňové povinnosti. K této otázce se vrátím poté²⁰, 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

²⁰ – Viz. body 94 a násl.

odchylky od obecné zásady, že se DPH vztahuje na všechna dodání nebo poskytnutí služeb²¹. 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 předmět dotčeného plnění, nýbrž také na samotnou osobu poskytující plnění.

79. Jak Soudní dvůr nedávno určil ve svém rozsudku Solleveld a Van den Hout-van Eijnsbergen²², 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 DPH²³. Obecný zájem však spočívá výlučně v osvobození od daně zdravotnické péče poskytované kvalifikovaným personálem²⁴. 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 posledně jmenované 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 odbor-

21 — Rozsudek 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).

nou kvalifikaci je obtížné zjistit. Navíc by provedení dodatečných oprav v tomto případě způsobovalo obzvláštní těžkosti.

kteřá si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně²⁵.

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 nepostačují zdejšími standardům 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.

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 důvodů daňové neutrality zacházeno stejně.

86. Na první předběžnou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že se osvobození podle čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice vztahuje pouze na dodávání uskutečňovaná zubními technikami nebo zubními lékaři.

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,

25 — Viz rozsudky uvedené v poznámce pod čarou 17 a rovněž rozsudky z 23. října 2003, Komise v. Německo (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).

D – K druhé předběžné otázce

se vnitrostátní soud ve své otázce neodvolal²⁶.

87. Hoge Raad pokládá druhou otázku pouze pro případ, že je na první otázku třeba odpovědět kladně, pokud tedy dodávání zubních náhrad uskutečňovaná obchodními zprostředkovateli spadají do rozsahu působnosti osvobození od daně.

88. Tato otázka spočívá na úvaze, že nárok na odpočet daně odvedené na vstupu, související s dodáními uvnitř Společenství závisí na zacházení s odpovídajícími plněními uskutečněnými na výstupu ve státě původu dodání. To naznačuje čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, na jehož výklad se předkládající soud v rámci této otázky ptá. Pokud by se však měl použít obecný režim, byl by výklad čl. 17 odst. 3 – ovšem jeho písm. b) – skutečně přednostní otázkou.

89. Vzhledem k uvedené nejasnosti v tom, který režim se skutečně použije, bych chtěla opět navrhnout odpověď pro obě možné hypotézy, i když se předkládající soud na výklad čl. 17 odst. 3 písm. b) neptá. Aby bylo možné dát předkládajícímu soudu užitečnou odpověď, může Soudní dvůr přihlédnout k právním normám Společenství, na které

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

90. Jak bylo uvedeno výše²⁷, existuje podle čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu související s dodáními uvnitř Společenství, která jsou podle čl. 28c části A osvobozena od DPH. Nárok na odpočet daně odvedené na vstupu tedy bez problémů existuje, pokud je dodání zubních náhrad v zemi určení v souladu se směrnici považováno za dodání podléhající daňové povinnosti, protože není prováděno zubními technikami nebo zubními lékaři.

91. Daně na vstupu mohou být ovšem odečteny také u dodání zubních náhrad, která by byla sama o sobě podle čl. 13 části A odst. 1

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.

písm. e) šesté směrnice osvobozena od DPH, ale ve státě určení podléhají nadále na základě čl. 28 odst. 3 písm. a) ve spojení s přílohou E bodem 2 šesté směrnice daňové povinnosti.

94. Je ovšem sporné, jaké důsledky má pro odpočet daně odvedené na vstupu, pokud stát, ve kterém je dodavatel usazený, neprovedl řádně čl. 13 část A odst. 1 písm. e) do vnitrostátního práva a rozšiřuje osvobození od daně na plnění neuvedená ve směrnici. Tak je tomu v případě nizozemských předpisů, protože osvobozují od daně dodávání zubních náhrad uskutečňované zprostředkovateli, kteří nemají kvalifikaci zubního technika nebo zubního lékaře.

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

92. Podle čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice může být daň z plnění odebraných v tuzemsku odečtena, pokud jsou použita pro plnění související s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na které by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku.

93. Z toho plyne, že je vyloučen nárok na odpočet daně odvedené na vstupu, související s dodáními zubních náhrad do jiného členského státu, na která se použije čl. 28b část B ve spojení s čl. 28a odst. 1 písm. a) druhým pododstavcem šesté směrnice, pokud by tato dodání byla ve státě, ve kterém je dodavatel usazený, osvobozena od DPH podle čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice.

95. Pokud neexistuje možnost vykládat vnitrostátní právo v souladu s čl. 13 částí A odst. 1 písm. e) šesté směrnice, může se jednotlivcům dovolávat přímo směrnice, aby mu byl přiznán nárok na odpočet daně. Jak čl. 13 část A odst. 1 písm. e), tak i čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice jsou pro tento účel dostatečně přesné²⁸. Je ovšem vyloučeno „asymetrické dovolání se“ směrnice, tj. osoba povinná k dani nemůže v zásadě na základě směrnice uplatnit odpočet daně odvedené na vstupu, aniž by byla zdaněna plnění uskutečněná na výstupu.

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 Supergaz (uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 34).

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 spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet²⁹. Pokud naopak osoba povinná k dani uskutečňuje pro jinou osobu povinnou k dani plnění, která je používá pro plnění osvobozená od daně, nemá druhá osoba povinná k dani – kromě případů výslovně stanovených v relevantních směrnících – nárok na odpočet daně odvedené na vstupu³⁰.

97. U dodání v *tuzemsku*, která jsou v důsledku nesprávného provedení směrnice do vnitrostátního práva osvobozená od daně, 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 daně odvedené na vstupu, musí tato osoba povinná k dani tedy současně požádat, aby s ní bylo zacházeno jako s osobou povinnou k dani³¹. 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 daně pouze *fiktivně* z důvodů zjednodušení administrativy odkazuje na zacházení s odpovídajícími plněními v tuzemsku.

99. Pokud vycházíme z toho, že členské státy řádně provedly čl. 13 část A 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 daně sám o sobě legitimní. O asymetrickém dovození se směrnice zde nemůže být řeč.

100. Proto není při použití čl. 17 odst. 3 písm. a) třeba fiktivně odkazovat na to, jak by

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 odpočet 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).

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 daně, 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 daně odvedené na vstupu odepřen v sídle dodavatele, přestože nejsou dodání zubních náhrad obchodním zprostředkovatelem v souladu s ustanoveními směrnice v zemích určení považována za dodání

osvobozená od daně. Bez odpočtu daně by totiž docházelo k dvojímu zdanění služeb na vstupu, které by také omezovalo přeshraniční obchod.

102. S dodáními v tuzemsku a dodáními uskutečněnými v jiném členském státě je, pokud jde o odpočet daně 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 daně, 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, musí být vykládán v tom smyslu, že pod plnění osvobozená od daně podle tohoto ustanovení nespadají 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 odpočet nebo navrácení daně související s dodáními zubních náhrad uvnitř Společenství, která jsou podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice osvobozena od daně, 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 odpočet nebo navrácení daně 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 odpočet daně odvedené na vstupu, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku. Nárok na odpočet daně 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 daně.