

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

7. prosince 2006 \*

Ve věci C-240/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím cour d'appel (Lucembursko) ze dne 1. června 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 3. června 2005, v řízení

**Administration de l'enregistrement et des domaines**

proti

**Eurodental Sàrl,**

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

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

\* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,  
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta,  
rozhodnout věc bez stanoviska,

s přihlédnutím k usnesení o znovuotevření ústní části řízení ze dne 4. května 2006  
a po jednání konaném dne 31. května 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Administration de l'enregistrement et des domaines A. Kronshagenem,  
avocat,

— za Eurodental Sàrl M. Molitorem, P. Lopesem Da Silvou, N. Camboniem  
a R. Mullerem, avocats,

— za německou vládu M. Lummou a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 22. června 2006,

vydává tento

### Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. e), čl. 15 odst. 1 až 3, čl. 17 odst. 3 písm. b) a čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), a směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty (Úř. věst. L 384, s. 47; Zvl. vyd. 09/01, s. 224, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Eurodental Sàrl a lucemburskou Administration de l'enregistrement et des domaines (dále jen „příslušný finanční úřad“) ohledně toho, že tento úřad odmítl povolit společnosti Eurodental za finanční roky 1992 a 1993 odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou byla na vstupu zatížena plněním týkající se výroby a opravy zubních náhrad, pokud byla uskutečněna ve prospěch příjemců usazených v Německu.

## Právní rámec

### *Právní úprava Společenství*

- 3 Článek 13 část A odst. 1 písm. e) šesté směrnice stanoví:

„Osvobození od daně v tuzemsku

#### A. Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu

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

[...]

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

4 Článek 28 odst. 3 písm. a) této směrnice nicméně stanoví:

„3. Během přechodného období uvedeného v odstavci 4 mohou členské státy:

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

5 Bod 2 této přílohy obsahuje plnění stanovená v čl. 13 části A odst. 1 písm. e) výše uvedené směrnice.

6 Článek 17 této směrnice nazvaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“ stanovil ve svém odst. 2 písm. a) a odstavci 3 ve znění platném před vstupem směrnice 91/680 v platnost:

„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) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]

3. Členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení [DPH] uvedený v odstavci 2, jsou-li zboží a služby použity za účelem:

- a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;
  
- b) plnění, která jsou osvobozena od daně podle [...] článku 15 [...];
  
- c) jakýchkoli plnění osvobozených od daně podle čl. 13 části B písm. a) a d) bodů 1 až 5, je-li zákazník usazen mimo Společenství nebo je-li takové plnění přímo vázáno na zboží určené k vývozu do země mimo Společenství.“

7 Bodem 22 článku 1 směrnice 91/680 byla do šesté směrnice v jejím původním znění vložena hlava XVIa s názvem „Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy“, která obsahuje zejména články 28a až 28f. Tato směrnice měla být provedena do vnitrostátního práva dne 1. ledna 1993.

8 Článek 28a šesté směrnice stanoví:

„1. Předmětem daně z přidané hodnoty je rovněž:

- a) pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození od daně podle článku 24 [...]

[...]“

- 9 Článek 28b část A odst. 1 šesté směrnice upřesňuje:

„Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy pořizovateli.“

- 10 Článek 28c část A písm. a) první pododstavec a část B písm. a) šesté směrnice stanoví:

„A. Dodání zboží osvobozená od daně

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

- 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.

[...]

#### B. Osvobození pořízení zboží uvnitř Společenství od daně

Aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování níže uvedených osvobození, a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového režimu, osvobodí členské státy od daně:

- a) pořízení zboží uvnitř Společenství, jehož dodání osobou povinnou k dani by bylo v tuzemsku za všech okolností osvobozeno od daně.“

<sup>11</sup> Článek 28f bod 1 šesté směrnice stanoví:

„1) V článku 17 se odstavce 2, 3 a 4 nahrazují tímto:

„[...]



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 a služby použity za účelem:

[...]

b) plnění, která jsou osvobozena od daně podle [...] čl. 28c částí A a C.“

- <sup>12</sup> Před 1. lednem 1993 se na plnění uskutečněná uvnitř Společenství vztahoval článek 15 šesté směrnice s názvem „Osvobození vývozu a obdobných plnění a mezinárodní přepravy od daně“. Odstavce 1 až 3 a odstavec 13 tohoto článku ve znění platném před vstupem směrnic 91/680 a 92/111 v platnost stanovily:

„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:

1. dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo tuzemsko, jak je vymezeno v článku 3, prodávajícím nebo na jeho účet;
2. dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo tuzemsko, jak je vymezeno v článku 3, kupujícím neusazeným v tuzemsku nebo na jeho účet [...];

3. poskytnutí služeb sestávajících z práce na movitém majetku, který byl pořízen nebo dovezen za účelem provedení těchto prací v tuzemsku, jak je vymezeno v článku 3, a odeslán nebo přepraven mimo tuzemskou osobou, která tyto služby poskytuje, nebo jejím zákazníkem, který není usazen v tuzemsku, popřípadě na účet některé z těchto osob;

[...]

13. poskytování služeb včetně dopravních a doprovodných plnění, avšak vyjma poskytování služeb osvobozených od daně podle článku 13, jsou-li tyto služby přímo vázány na tranzit nebo vývoz zboží nebo na dovoz zboží, na který se vztahují čl. 14 odst. 1 písm. b) a c) a čl. 16 odst. 1.“

### *Vnitrostátní právní úpravy*

#### Lucemburská právní úprava

- 13 Článek 43 odst. 1 písm. a) a c) zákona ze dne 12. února 1979 o změně a doplnění zákona ze dne 5. srpna 1969 o dani z přidané hodnoty (*Mémorial A 1979*, s. 186, dále jen „zákon o DPH“) stanovil ve svém znění platném před 1. lednem 1993:

„Od [DPH] jsou v rozsahu a za podmínek, které stanoví nařízení velkovévodství, [osvobozena]:

- a) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení v zahraničí dodavatelem nebo třetí osobou jednajícím jeho jménem;

[...]

- c) poskytnutí služeb uskutečněných, v rámci plnění aktivního zušlechťovacího styku, u zboží, které bylo pořízeno nebo dovezeno za účelem tohoto plnění a které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení v zahraničí poskytovatelem nebo třetí osobou jednající jeho jménem.“

<sup>14</sup> Ve znění platném po tomto datu stanoví tento článek ve znění článku II zákona ze dne 18. prosince 1992 o změně a doplnění zákona ze dne 12. února 1979 o dani z přidané hodnoty (*Mémorial* A 1992, s. 3032) ve svém odst. 1 písm. d):

„Od [DPH] jsou v rozsahu a za podmínek, které stanoví nařízení velkovévodství, [osvobozena]:

[...]

- d) dodání zboží, ve smyslu článku 9 a čl. 12 písm. a) až e), které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo třetí osobou jednající jeho jménem, nebo pořizovatelem nebo třetí osobou jednající jeho jménem, z tuzemska, avšak uvnitř Společenství, uskutečněná pro jinou osobu povinnou k dani, která jedná v rámci svého podniku, nebo pro právnickou osobu nepovinnou k dani v jiném členském státě [...].“

15 Článek 44 odst. 1 písm. l) druhá a třetí odrážka zákona o DPH stanoví:

„Od [DPH] jsou v rozsahu a za podmínek, které stanoví nařízení velkovévodství, [osvobozena]:

[...]

l) následující poskytování služeb a dodání zboží:

[...]

— poskytování služeb zubními technikami při výkonu jejich povolání;

— dodávání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami při výkonu jejich povolání.“

16 Článek 49 odst. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH stanoví:

„1. Nelze odpočítat [DPH] ze zboží a služeb, které jsou využity k uskutečnění dodávek zboží a poskytování služeb, jež jsou osvobozeny od daně nebo na něž se daň nevztahuje.

[...]

2. Odchylně od ustanovení odstavce 1 je osoba povinná k dani nicméně oprávněna provést odpočet, pokud jsou zboží nebo služby využity pro účely:

a) jejich plnění, která jsou osvobozena od daně na základě ustanovení obsažených v článku 43 nebo předpisech k jeho provedení.“

Německá právní úprava

17 Podle čl. 4 bodu 14 čtvrté věty zákona o dani z přidané hodnoty (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG“) se osvobození plnění týkajících se zejména zubařské činnosti od daně nevztahuje na dodávky nebo opravy zubních náhrad a ortodontických pomůcek, pokud je podnikatel vyrobil nebo opravil ve svém podniku.

18 Na základě čl. 12 odst. 2 bodu 6 UStG jsou tato plnění daněna nižší sazbou.

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

19 Eurodental je společnost se sídlem v Lucembursku, jejíž hlavní činností je výroba a opravy zubních náhrad pro zákazníky usazené v Německu.

20 Rozhodnutím ze dne 26. března 1997 odmítl příslušný finanční úřad povolit společnosti Eurodental, aby za finanční roky 1992 a 1993 provedla odpočet DPH na vstupu, kterou bylo zatíženo zboží použité k uskutečnění dodávek zboží a poskytování služeb zákazníkům usazeným v Německu, z toho důvodu, že článek 44 zákona o DPH má přednost před článkem 43 tohoto zákona, ve znění platném před 1. lednem 1993 a po tomto datu, takže se čl. 49 odst. 2 písm. a) uvedeného zákona, který umožňuje odpočet DPH na vstupu, nepoužije.

21 Eurodental podala žalobu na zrušení a změnu tohoto rozhodnutí k tribunal d'arrondissement (Lucembursko), který rozsudkem ze dne 16. prosince 2002 stanovil, že odmítnutí tohoto odpočtu bylo nesprávné. Tento soud uvedl, že každý z výše uvedených článků 43 a 44 se vztahuje na rozdílná plnění, a to první z nich na plnění, která nejsou určena do tuzemska, zatímco druhý z nich se týká plnění uskutečněných v tuzemsku, a rozhodl, že článek 49 zákona o DPH umožňuje odpočet DPH na vstupu u plnění uvedených v článku 43 tohoto zákona, ve znění platném před 1. lednem 1993 a po tomto datu, bez ohledu na režim osvobození od DPH použitelný v tuzemsku. Ze žádného ustanovení vnitrostátního práva nelze vyvodit závěr o přednosti článku 44 zákona o DPH před posledně zmiňovaným ustanovením.

22 Příslušný finanční úřad podal proti tomuto rozsudku odvolání k předkládajícímu soudu. Jelikož cour d'appel zjistil, že v ustanoveních právních předpisů není otázka, zda článek 13 šesté směrnice má přednost před článkem 28c této směrnice, upravena, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1. Spadá dodání zboží, které, pokud je uskutečněno uvnitř členského státu, je osvobozeno od daně na základě čl. 13 [části A] odst. 1 písm. e) šesté směrnice [...] a nezakládá nárok na odpočet daně na vstupu na základě článku 17 uvedené směrnice, do působnosti čl. 15 odst. 1 a 2 uvedené směrnice v jeho znění před 1. lednem 1993, respektive čl. 28c [části A] písm. a) použitelného od 1. ledna 1993, a v důsledku toho tedy do působnosti čl. 17 odst. 3 písm. b) uvedené směrnice, zakládajícího nárok na odpočet daně na vstupu, pokud je uskutečněno hospodářským subjektem se sídlem v členském státě Společenství pro hospodářský subjekt se sídlem v jiném členském státě a pokud jsou splněny podmínky použití čl. 15 odst. 1 a 2 uvedené směrnice v jeho znění před 1. lednem 1993, respektive čl. 28c [části A] písm. a) použitelného od 1. ledna 1993?“
  
2. Spadá poskytování služeb, které, pokud je uskutečněno uvnitř členského státu, je osvobozeno od daně na základě čl. 13 [části A] odst. 1 písm. e) šesté směrnice [...] a nezakládá nárok na odpočet daně na vstupu na základě čl. 17 uvedené směrnice, do působnosti čl. 15 odst. 3 v jeho znění před 1. lednem 1993 (přičemž žádné ustanovení o osvobození není stanoveno pro rok 1993) a v důsledku toho tedy do působnosti čl. 17 odst. 3 písm. b) uvedené směrnice, zakládajícího nárok na odpočet daně na vstupu, pokud je uskutečněno hospodářským subjektem se sídlem v členském státě Společenství pro hospodářský subjekt se sídlem v jiném členském státě a pokud jsou splněny podmínky použití čl. 15 odst. 3 v jeho znění před 1. lednem 1993?“

## K předběžným otázkám

- 23 Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda taková plnění, jako jsou výroba a opravy zubních náhrad, které jsou osvobozeny od DPH jako činnosti ve veřejném zájmu, pokud jsou uskutečněny uvnitř členského státu, mohou vést k odpočtu DPH na vstupu, pokud mají charakter plnění uvnitř Společenství.
- 24 Ze znění těchto otázek vyplývá, že se tato žádost týká jednak dodání zboží a poskytování služeb, k nimž došlo před 1. lednem 1993, a jednak dodání zboží uskutečněných po tomto datu. Netýká se naopak poskytování služeb uskutečněných po 1. lednu 1993.
- 25 Je třeba připomenout, že článek 13 část A šesté směrnice upravuje osvobození od DPH u určitých činností ve veřejném zájmu, mezi nimiž se podle odst. 1 písm. e) tohoto ustanovení nachází poskytování služeb zubními technikami při výkonu jejich povolání a dodávání zubních náhrad zubními technikami.
- 26 Podle čl. 17 odst. 2 písm. a) této směrnice, pokud osoba povinná k dani dodá zboží nebo poskytne služby jiné osobě povinné k dani, která je použije k uskutečnění plnění, které je osvobozené na základě čl. 13 části A této směrnice, nemá tato osoba v zásadě nárok na odpočet DPH na vstupu, jelikož v takovém případě nejsou dotčené služby ani dotčené zboží použity pro zdanitelná plnění (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 19. ledna 1982, Becker, 8/81, Recueil, s. 53, bod 44, a ze dne 26. září 1996, Debouche, C-302/93, Recueil, s. I-4495, bod 16).



- 27 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve sporu v původním řízení není zpochybňováno, že se na plnění uskutečněná společností Eurodental tato posledně uvedená ustanovení vztahují, pokud jsou poskytnuta uvnitř členského státu, ve kterém má uvedená společnost sídlo. Svoji otázkou chce tedy předkládající soud zjistit pouze, zda se na uvedená plnění budou vztahovat tato stejná ustanovení i tehdy, pokud budou poskytnuta zákazníkům usazeným v jiném členském státě, v tomto případě v Německu.
- 28 Co se týče plnění, která se uskutečňují uvnitř Společenství, stanovil čl. 15 odst. 1 až 3 šesté směrnice, ve znění platném před 1. lednem 1993, osvobození od daně u dodání a poskytnutí služeb týkajících se zboží, které se odesílá nebo přepravuje z členského státu. Od tohoto data upravuje osvobození od daně u stejných dodávek do jiného členského státu čl. 28c část A písm. a) první pododstavec uvedené směrnice. Podle čl. 17 odst. 3 písm. b) této směrnice ve znění jejího čl. 28f bodu 1 umožňují taková plnění odpočet DPH na vstupu v členském státě, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství (viz rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227, bod 30).
- 29 Příslušný finanční úřad se nicméně domnívá, že plnění uvnitř Společenství dotčená v původním řízení takový nárok na odpočet nezakládají, jelikož čl. 13 část A odst. 1 písm. e) šesté směrnice, který stanoví zvláštní případ osvobození od daně, má přednost před obecnějšími ustanoveními článku 15 a čl. 28c část A písm. a) této směrnice.
- 30 Eurodental naproti tomu uplatňuje, že vzhledem ke skutečnosti, že článek 13 šesté směrnice na jedné straně a články 15 a 28c této směrnice na straně druhé mají rozdílnou působnost, nemůže mít uvedený článek 13 přednost před posledně jmenovanými ustanoveními. Z názvů těchto ustanovení totiž vyplývá, že článek 13 této směrnice se použije výhradně na plnění uskutečněná uvnitř členského státu, zatímco na plnění uskutečněná mezi členskými státy se vztahují články 15 a 28c této směrnice.

- 31 V tomto ohledu je třeba podotknout, že článek 13 šesté směrnice se, jak tvrdí Eurodental, podle znění jeho názvu týká osvobození od daně „v tuzemsku“, zatímco z názvu článku 15 této směrnice ve znění platném před 1. lednem 1993, respektive článku 28c této směrnice ve znění platném po tomto datu vyplývá, že článek 15 se vztahuje na „vývozy“ a čl. 28c na „obchod mezi členskými státy“.
- 32 Na rozdíl od toho, co tvrdí Eurodental, z toho nicméně nevyplývá, že plnění uvedené v článku 13 šesté směrnice, pokud se uskutečňuje uvnitř Společenství, spadá nezbytně, a pouze z tohoto důvodu, pod články 15 a 28c s tím následkem, že s přihlédnutím k odkazu obsaženému v čl. 17 odst. 3 písm. b) této směrnice na posledně uvedené články toto plnění může vést k odpočtu DPH na vstupu.
- 33 Šestá směrnice totiž pouze výjimečně, a to zejména ve svém čl. 17 odst. 3 písm. b), stanoví nárok na odpočet DPH u zboží nebo služeb použitých pro plnění osvobozená od daně (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group, C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 23). Výrazy použité v tomto ohledu touto směrnicí je tudíž třeba vykládat restriktivně.
- 34 Pokud čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice obecně odkazuje na ustanovení této směrnice, která upravují osvobození plnění uskutečněných uvnitř Společenství od daně, a to na článek 15 uvedené směrnice pro období před 1. lednem 1993 a na její článek 28c pro období po tomto datu, je nutné konstatovat, že toto ustanovení nijak neodkazuje na osvobození od daně ve prospěch určitých činností, které stanoví článek 13 této směrnice.

- 35 Zcela naopak, před 1. lednem 1993 článek 15 šesté směrnice, na který odkazoval její čl. 17 odst. 3 písm. b), ve svém odstavci 13 výslovně vylučoval služby osvobozené od daně podle článku 13 této směrnice, pokud měly přímou souvislost s určitými přeshraničními plněními.
- 36 Kromě toho přiznává čl. 17 odst. 3 písm. c) šesté směrnice zvláště nárok na odpočet u určitých plnění osvobozených od daně podle čl. 13 části B této směrnice. Jak správně tvrdí Komise Evropských společenství, bylo by toto ustanovení bezpředmětné, pokud by se na osvobození od daně stanovená v článku 13 uvedené směrnice vztahoval již čl. 17 odst. 3 písm. b).
- 37 Bez ohledu na výše uvedená znění názvů příslušných ustanovení šesté směrnice vyplývá tedy z přezkumu jejich obsahu, že plnění osvobozená od daně podle článku 13 uvedené směrnice nezakládají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, a to ani tehdy, mají-li tato plnění charakter plnění uskutečněných uvnitř Společenství.
- 38 Tento výklad vyvozený ze samotného znění šesté směrnice je potvrzen jak jejím cílem, tak její systematikou a zásadou daňové neutrality.
- 39 Pokud jde, zaprvé, o cíl sledovaný šestou směrnicí, je třeba připomenout, že na základě článku 2 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) spočívá společný systém DPH na zásadě, že se na zboží a služby 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 (usnesení ze dne 3. března 2004, *Transport Service*, C-395/02, *Recueil*, s. I-1991, bod 20).

40 Jak však správně uplatňuje příslušný finanční úřad a Komise, kdyby taková plnění uvnitř Společenství, jaká jsou předmětem věci v původním řízení, zakládala nárok na odpočet DPH na vstupu v členském státě, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava, mohla by být ve Společenství dodávána s celkovým osvobozením od DPH. Pokud jsou totiž tato plnění vždy v členském státě určení osvobozena od daně na základě článku 13 šesté směrnice, musela by být jednak osvobozena od daně v tomto členském státě jako pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 28c části B písm. a) této směrnice, a jednak by nesměla vést k žádnému výběru DPH v členském státě původu, jelikož by daň na vstupu byla odpočtena a na základě čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce této směrnice by nedošlo k žádnému zdanění na výstupu.

41 Z účelu společného systému DPH a z přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy zavedené směrnicí 91/680 tak vyplývá, že osoba povinná k dani, na kterou se vztahuje osvobození od daně a která v důsledku toho nemá nárok na odpočet daně odvedené na vstupu v členském státě, nemůže mít tento nárok ani tehdy, pokud má dotčené plnění charakter plnění uskutečněného uvnitř Společenství (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Debouche*, bod 15).

42 Tato zásada je zakotvena v čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, jelikož nárok na odpočet DPH týkající se plnění uskutečněného v zahraničí je podle tohoto ustanovení vyloučen, jestliže toto plnění nevede k odpočtu v členském státě.

- 43 Pokud jde, zadruhé, o systematiku šesté směrnice, je třeba poznamenat, že osvobození od daně stanovená v čl. 13 části A této směrnice mají zvláštní charakter, jelikož se vztahují pouze na určité činnosti ve veřejném zájmu vyjmenované a podrobně popsané v tomto ustanovení (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, s. I-13989, bod 54). Naproti tomu osvobození od daně u plnění, která mají charakter plnění uskutečněných uvnitř Společenství, plynoucí z článku 15 této směrnice pro období před 1. lednem 1993 a stanovená v článku 28c této směrnice pro období po tomto datu, má obecný charakter, jelikož se neurčitě týká hospodářských činností mezi členskými státy.
- 44 Za těchto podmínek odpovídá systematicke šesté směrnice, že úprava použitelná na zvláštní případy osvobození od daně stanovené v čl. 13 části A této směrnice má přednost před úpravou použitelnou na obecná osvobození od daně stanovená touto směrnicí u plnění, která mají charakter plnění uvnitř Společenství.
- 45 Na rozdíl od tvrzení německé vlády nemůže být toto zjištění žádným způsobem zpochybněno ustanovením čl. 26b části G odst. 1 šesté směrnice. I když by totiž, jak uplatňuje tato vláda, mohlo být z ustanovení tohoto článku, který zavádí zvláštní režim zdaňování investičního zlata, vyvozeno, že členský stát nemůže upustit od použití osvobození od daně u dodávek tohoto výrobku uvnitř Společenství, zatímco za určitých podmínek v zásadě může upustit od použití osvobození od daně stanoveného tímto režimem pro zvláštní plnění, která jsou uskutečněna v tomto členském státě, nedokazuje tato okolnost v žádném případě přednost prvně uvedeného osvobození před druhým, ale nanejvýš potvrzuje, že každé z těchto osvobození se řídí vlastními pravidly, jejichž obsah a účel jsou rozdílné.
- 46 Konečně za třetí, pokud jde o zásadu daňové neutrality, je namístě připomenout, že tato zásada brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak

navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 54).

47 Tato zásada by přitom byla porušena, kdyby plnění, která jsou předmětem věci v původním řízení, zakládala nárok na odpočet, pokud mají charakter plnění uskutečněných uvnitř Společenství, jelikož stejná plnění, pokud jsou uskutečněna uvnitř členského státu, nevedou k odpočtu. Osoby povinné k dani uskutečňující plnění uvnitř Společenství by se tudíž nacházely ve výhodnějším postavení vůči osobám povinným k dani uskutečňujícím plnění uvnitř státu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Debouche, bod 19).

48 Vzhledem ke skutečnosti, že Spolková republika Německo uplatňuje přechodný režim stanovený v čl. 28 odst. 3 písm. a) šesté směrnice ve spojení s bodem 2 přílohy E této směrnice, tedy režim, který jí umožňuje nadále danit dotčená plnění, zdůrazňuje nicméně německá vláda, že ve věci v původním řízení by tato plnění mohla podléhat dvojímu zdanění, jelikož by mohla být znovu zdaněna v tomto členském státě podle tohoto ustanovení ve spojení s čl. 28a odst. 1 písm. a) prvním pododstavcem a čl. 28b částí A odst. 1 šesté směrnice, ačkoli DPH zaplacená na vstupu v Lucembursku by nemohla být odpočtena. Naproti tomu stejná plnění, ačkoli jsou zdanitelná, pokud se uskutečňují uvnitř tohoto členského státu, by vedla k odpočtu. Z toho by plynulo, že osoby povinné k dani usazené v Německu by byly zvýhodněny ve vztahu ke svým konkurentům usazeným v Lucembursku.

49 Tato argumentace, kterou zpochybnila Komise a příslušný finanční úřad, nemůže být přijata.

- 50 Je třeba připomenout, že režim Společenství týkající se DPH je výsledkem postupné harmonizace vnitrostátních právních předpisů podle článků 93 a 94 ES. Jak Soudní dvůr opakovaně uvedl, tato harmonizace, jak byla postupně uskutečňována jednotlivými směrnicemi, a zejména šestou směrnicí, je zatím pouze harmonizací částečnou (rozsudek ze dne 5. prosince 1989, ORO Amsterdam Beheer a Concerto, C-165/88, Recueil, s. I-4081, bod 21).
- 51 Tato předvídaná harmonizace nebyla ještě dokončena v rozsahu, v němž šestá směrnice na základě svého čl. 28 odst. 3 písm. a) umožnila členským státům zachovat si nadále některá ustanovení svých vnitrostátních právních předpisů přijatých před touto směrnicí, která by bez takového oprávnění byla se směrnicí neslučitelná (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 13. července 2000, *Idéal tourisme*, C-36/99, Recueil, s. I-6049, bod 38).
- 52 I když je však pravda, že členský stát, který si jako Spolková republika Německo ponechává taková ustanovení ve své vnitrostátní právní úpravě, neporušuje šestou směrnicí (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Idéal tourisme*, bod 38), nic to nemění na tom, že zdaňování, které umožňuje čl. 28 odst. 3 písm. a) uvedené směrnice, není zdaňováním harmonizovaným, které tvoří nedílnou součást režimu DPH upraveného šestou směrnicí pro určité činnosti obecného zájmu, nýbrž zdaňováním povoleným pouze na přechodnou dobu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. března 2002, *Komise v. Finsko*, C-169/00, Recueil, s. I-2433, bod 34). Zrušení tohoto přechodného režimu odchylek je cílem čl. 28 odst. 4 šesté směrnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 29. dubna 1999, *Norbury Developments*, C-136/97, Recueil, s. I-2491, bod 19, a výše uvedený rozsudek *Idéal tourisme*, bod 32).
- 53 Je proto nutné konstatovat, že zvláštní situace, na kterou se v projednávaném případě odvolává německá vláda k odůvodnění odpočtu DPH na vstupu v Lucembursku, která ostatně nevedla předkládající soud k úpravě jeho otázek

podle režimu DPH uplatňovaného členským státem určení, plyne jednak ze skutečnosti, že možnost, kterou poskytuje přechodná úprava, tedy pokračovat ve zdaňování dotčených plnění, nebyla doposud zrušena, a zároveň ze skutečnosti, že si Spolková republika Německo zvolila tuto přechodnou úpravu odchylek, takže tato situace odpovídá skutečnosti, že DPH není v této fázi na úrovni Společenství plně harmonizována.

54 Režim výjimek stanovený v čl. 28 odst. 3 písm. a) šesté směrnice musí však být vykládán restriktivně (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Finsko, bod 34), a jeho působnost nelze proto rozšiřovat na členské státy, které dodržují zásadu zakotvenou v šesté směrnici o osvobození určitých činností veřejného zájmu vyjmenovaných v článku 13 této směrnice od daně. Nelze totiž připustit, aby závazek těchto členských států, že neumožní odpočet DPH, kterou jsou na vstupu zatíženy uvedené činnosti osvobozené od daně, podle čl. 17 odst. 2 písm. a) této směrnice, mohl být dotčen rozhodnutím jiného členského státu zvolit si přechodný režim odchylek, a to tím spíše, že cílem ustanovení čl. 28 odst. 4 šesté směrnice je zrušení tohoto režimu.

55 Takové rozšíření by bylo ostatně v rozporu s čl. 28 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, jelikož toto ustanovení neumožňuje členskému státu, který, jako Lucemburské velkovévodství, osvobozuje předmětné plnění od daně v rámci harmonizovaného režimu stanoveného článkem 13 uvedené směrnice, zavést nebo znovuzavést pro toto plnění režim zdaňování, a tím založit nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, a to ani za účelem zabránění případnému narušení hospodářské soutěže porušujícímu zásadu rovného zacházení uplatňovanou ve Společenství, která je v oblasti DPH vyjádřena zásadou daňové neutrality (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 17. října 1991, Komise v. Španělsko, C-35/90, Recueil, s. I-5073, body 8 a 9, a výše uvedený rozsudek *Idéal tourisme*, bod 33). Naproti tomu nic nebrání Spolkové republice Německo, aby se, s ohledem na přechodnou povahu odchýlného režimu zdaňování, který si zvolila, v souladu s cílem sledovaným čl. 28 odst. 4 šesté směrnice rovněž rozhodla za účelem zabránění takovému narušení hospodářské



soutěže osvobodit dotčené plnění od daně tak, jak to v zásadě vyžaduje uvedená směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Idéal tourisme*, bod 33).

- 56 V tomto ohledu je třeba zejména zdůraznit, že okolnost, že zachování dotyčného přechodného režimu odchylek v některých členských státech případně může způsobit narušení hospodářské soutěže v Německu, nemůže tento členský stát oprávnit k tomu, aby sám vytvářel narušení hospodářské soutěže k újmě států, které provedly do vnitrostátního práva ustanovení šesté směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. října 1992, *Komise v. Německo*, C-74/91, Recueil, s. I-5437, bod 25). K tomu by přitom došlo v projednávané věci, kdyby byla Eurodental oprávněna odpočítat DPH v Lucembursku, jelikož v takovém případě by byla plnění uvnitř tohoto členského státu, která nezakládají nárok na odpočet na vstupu, znevýhodněna vůči plněním uvnitř Společenství, která jsou uskutečňována z tohoto státu.
- 57 Co se týče zvláštní situace, které se dovolává německá vláda, přísluší zákonodárci Společenství, aby provedl vše pro zavedení konečné úpravy Společenství pro osvobození od DPH, a uskutečnil tak postupnou harmonizaci vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH, která je jako jediná způsobila odstranit narušení hospodářské soutěže plynoucí z existence přechodných režimů odchylek, které umožňuje šestá směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 5. října 1999, *Royscot a další*, C-305/97, Recueil, s. I-6671, bod 31, a výše uvedený rozsudek *Idéal tourisme*, bod 39).
- 58 V důsledku toho je třeba na položené otázky odpovědět tak, že plnění osvobozené od DPH uvnitř členského státu na základě čl. 13 část A odst. 1 písm. e) šesté směrnice nezakládá nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu na základě čl. 17 odst. 3 písm. b) této směrnice, a to ani v případě, kdy jde o plnění uvnitř Společenství, a bez ohledu na režim DPH, který je použitelný v členském státě určení.

## K nákladům řízení

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

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

**Plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty uvnitř členského státu na základě čl. 13 části 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, ve znění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic, a směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty, nezakládá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu na základě článku 17 odst. 3 písm. b) této směrnice, a to ani v případě, kdy jde o plnění uvnitř Společenství, a bez ohledu na režim daně z přidané hodnoty, který je použitelný v členském státě určení.**

Podpisy.