



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

26. února 2015*

„Řízení o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty — Odpočty daně — Osvobození od daně —
Dodání zubních náhrad“

Ve spojených věcech C-144/13, C-154/13 a C-160/13,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 1. a 8. března 2013, došlými Soudnímu dvoru dne 21., 27. a 28. března 2013, v řízeních

VDP Dental Laboratory NV

proti

Staatssecretaris van Financiën (C-144/13),

a

Staatssecretaris van Financiën

proti

X BV (C-154/13),

Nobel Biocare Nederland BV (C-160/13),

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, S. Rodin, A. Borg Barthet (zpravodaj), M. Berger a F. Biltgen, soudci.

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. května 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za VDP Dental Laboratory NV R. Oorthuizenem, belastingadviseur,

— za Nobel Biocare Nederland BV G. C. Bulkem, adviseur

* Jednací jazyk: nizozemština.

- za nizozemskou vládu M. Bulterman a M. Noort, jakož i J. Langerem, jako zmocněnci,
- za estonskou vládu N. Grünberg, jako zmocněnkyní
- za Evropskou komisi A. Cordewenerem a E. Manhaevem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 4. září 2014,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 17 odst. 1 a 2 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), ve znění směrnice Rady 2005/92/ES ze dne 12. prosince 2005 (Úř. věst. L 345, s. 19, dále jen „šestá směrnice“), a článků 140 písm. a) a b) a článku 143 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007 (Úř. věst. L 346, s. 13, dále jen „směrnice o DPH“), ve spojení s čl. 132 odst. 1 písm. e) a článkem 370 této směrnice.
- 2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci tří sporů, a to mezi společnostmi VDP Dental Laboratory NV (dále jen „VDP“) a Staatssecretaris van Financiën (dále jen „Staatssecretaris“), dále mezi Staatssecretaris a společností X BV (dále jen „X“), jakož i mezi Staatssecretaris a společností Nobel Biocare Nederland BV (dále jen „Nobel“) ve věci výběru daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2006 a 2008.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Původní řízení se týkají výběru DPH za zdaňovací období let 2006 a 2008. V důsledku toho se na ně uplatní šestá směrnice, jakož i směrnice o DPH. V závislosti na období dotčeném v projednávané věci bude proto třeba vycházet buď z relevantních ustanovení šesté směrnice, nebo směrnice o DPH.

Šestá směrnice

- 4 Článek 13 část A šesté směrnice, upravující osvobození od daně určitých činností ve veřejném zájmu v tuzemsku, stanoví:

„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;

[...]“

5 Článek 17 této směrnice, ve znění jejího článku 28f (dále jen „článek 17 šesté směrnice“), nazvaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, stanoví v odst. 1 a 2:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

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 v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani;
- b) [DPH] která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;
- c) [DPH] splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3 a článku 28a odst. 6.
- d) [DPH] splatnou podle čl. 28a odst. 1 písm. a)“

Směrnice o DPH

6 Článek 131 směrnice o DPH stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

7 Článek 132 odst. 1 této směrnice, který je bývalým článkem 13 část A šesté směrnice, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

- d) dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka;
- e) poskytnutí služeb zubními technikami při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami;

[...]“

8 Článek 138 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“

9 Článek 140 téže směrnice zní:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

- a) pořízení zboží uvnitř Společenství, jehož dodání osobou povinnou k dani je na jejich území za všech okolností osvobozeno od daně;

b) pořízení zboží uvnitř Společenství, jehož dovoz je za všech okolností osvobozen od daně podle čl. 143 odst. 1 písm. a), b), c) a e) až l);

[...]“

10 Článek 143 písm. a) směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) konečný dovoz zboží, jehož dodání osobami povinnými k dani je na jejich území za všech okolností osvobozeno od daně

[...]“

11 Článek 167 směrnice o DPH zní následovně:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

12 Článek 168 této směrnice, který je bývalým článkem 17 odst. 2 šesté směrnice, stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27;

c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);

d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22;

e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.“

13 Směrnice o DPH upravuje také různé „[o]dchylky pro státy, které byly členy Společenství k 1. lednu 1978“, zejména podle jejího článku 370, který stanoví:

„Členské státy, které k 1. lednu 1978 zdaňovaly plnění uvedená v části A přílohy X, mohou ve zdaňování těchto plnění pokračovat.“

14 Příloha X této směrnice v části A, nadepsané „Plnění, která mohou členské státy nadále zdaňovat“, stanoví v bodě 1:

„Poskytnutí služby zubními techniky při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními techniky.“

15 Článek 90 ES (nyní článek 110 SFEU) zněl následovně:

„Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění, než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí.“

Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.“

Nizozemské právo

- 16 Článek 11 odst. 1 písm. g) bod 1 zákona o dani z obratu (*Wet op de omzetbelasting*) ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329, dále jen „zákon o DPH“), ve znění účinném od 1. ledna 2003 do 1. ledna 2007, stanoví:

„Za podmínku, které stanoví obecně závazný správní předpis, jsou od DPH osvobozeny:

služby poskytované odborníky, jejichž povolání je upraveno zákonem o zdravotnických povoláních [*Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg*] nebo na jeho základě; služby poskytované psychology a zubními techniky; dodání zubních náhrad; ambulantní přeprava nemocných nebo zraněných osob.“

- 17 Článek 11 odst. 1 písm. g) bod 1 tohoto zákona, ve znění účinném v roce 2008, zní následovně:

„Za podmínku, které stanoví obecně závazný správní předpis, jsou od DPH osvobozeny:

poskytování lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotních povolání upravených zákonem o zdravotnických povoláních nebo na jeho základě, jakož i psychologické péče; služby poskytované zubními techniky v tomto postavení; dodání zubních protéz zubními lékaři a zubními techniky; ambulantní přeprava nemocných nebo zraněných osob.“

- 18 Článek 15 odst. 2 uvedeného zákona, ve znění účinném v roce 2006, stanoví následující:

„Pokud jsou zboží a služby používány pro potřeby poskytování služeb podnikatele ve smyslu článků 11 a 28k, lze odpočet daně uplatnit pouze tehdy, jedná-li se o plnění uvedená v článku 11 písm. i), j) a k), za podmínky, že nabyvatel těchto plnění má bydliště nebo sídlo mimo území Společenství nebo za podmínky, že tato plnění souvisejí přímo se zbožím určeným na vývoz mimo Společenství.“

- 19 Článek 17e zákona o DPH stanoví:

„Za podmínku a omezení, které stanoví vyhláška ministerstva, jsou osvobozena od daně pořízení zboží uvnitř Společenství

- a. u nichž je dodání do Nizozemska za všech okolností osvobozeno od daně;
- b. u nichž by se při dovozu uplatnilo za všech okolností osvobození od daně;
- c. u nichž by za všech okolností existoval nárok na plnou náhradu.“

- 20 Článek 21 písm. c) zákona o DPH stanoví:

„Vyhláška ministerstva upraví za podmínek a omezení, které stanoví, osvobození od daně u:

- a) dovozu zboží, jehož dodání do Nizozemska je za všech okolností osvobozené od daně.“

21 Článek 16a odst. 1 písm. a) nařízení k provedení zákona o DPH stanoví:

„Pořízení uvnitř Společenství ve smyslu článku 17e představují:

a) pořízení uvnitř Společenství lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka.“

Spory v původních řízeních a předběžné otázky

Věc C-144/13

- 22 Spor v původním řízení ve věci C-144/13 se týká společnosti VDP se sídlem v Nizozemsku, která je zprostředkovatelem prodeje zubních náhrad. Na základě předchozích objednávek od zubních lékařů usazených v Nizozemsku nebo mimo tento členský stát nechává vyrábět náhrady laboratořemi, které mají status zubních techniků a nacházejí se mimo Nizozemsko, jak uvnitř Evropské unie, tak mimo ni. Dotyčné laboratoře dodávají zubní náhrady společnosti VDP, která je pak předává zubním lékařům, kteří si je objednali. Zubní náhrady, které jsou společnosti VDP dodávány ze států, jež nejsou součástí celního území Unie, jsou při jejich dovozu do Nizozemska před propuštěním do volného oběhu procleny.
- 23 V přiznání k DPH za první čtvrtletí roku 2006 uvedla společnost VDP ohledně dodání zubních náhrad v průběhu tohoto období zubním lékařům usazeným v Nizozemsku, že předmětná dodání jsou osvobozena od DPH v souladu s čl. 11 odst. 1 písm. g), bodu 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 1. ledna 2008. Dále tato společnost odečetla DPH, která jí byla v tomto čtvrtletí účtována u předmětných dodávek zubních náhrad, přičemž vycházela z výkladu čl. 17 odst. 2 šesté směrnice podaného Soudním dvorem ve věci, ve které byl vydán rozsudek VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792). Inspektor tento odpočet odmítl na základě čl. 15 odst. 2 zákona o DPH a zamítl stížnost podanou společností VDP.
- 24 U dodání zubních náhrad pro zubní lékaře usazené v Nizozemsku v průběhu třetího čtvrtletí roku 2008 neodvedla společnost VDP podle daňového přiznání žádnou DPH a odůvodnila to skutečností, že má od 1. ledna 2008 postavení „zubního technika“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, a že se tedy na ni vztahuje osvobození od daně podle čl. 11 odst. 1 písm. g) bodem 1 zákona o DPH. V souladu s čl. 15 odst. 2 tohoto zákona neprovedla VDP odpočet daně, která jí byla účtována za předmětná dodání v průběhu tohoto čtvrtletí.
- 25 Za uvedené čtvrtletí společnost VDP dále přiznala a odvedla daň z titulu dovozu zubních náhrad z laboratoří usazených mimo Nizozemsko a z titulu jejich pořízení uvnitř Společenství. Následně však měla za to, že v případě dovozu zubních náhrad, které uvedla v daňovém přiznání, nemá povinnost k této dani v souladu s čl. 21 písm. c) zákona o DPH ve spojení s článkem 143 písm. a) směrnice o DPH, a pokud jde o jejich pořízení uvnitř Společenství v souladu s článkem 17e písm. a) zákona o DPH ve spojení s článkem 140 písm. a) směrnice o DPH. Správní odvolání podané v této souvislosti společností VDP bylo inspektorem rovněž zamítnuto.
- 26 V případě prvního čtvrtletí roku 2006 zamítl Rechtbank te Haarlem žalobu podanou společností VDP a rozhodl, že uplatnění osvobození od daně podle čl. 11 odst. 1 písm. g) zákona o DPH vede k vyloučení možnosti odpočtu daně na vstupu v souladu s čl. 15 odst. 2 zákona o DPH. Proti rozsudku tohoto soudu podala VDP kasační opravný prostředek.
- 27 Pokud jde o třetí čtvrtletí roku 2008, považoval Rechtbank te Haarlem žalobu podanou společností VDP za opodstatněnou a rozhodl, že v souladu s čl. 21 písm. c) zákona o DPH ve spojení s článkem 143 písm. a) směrnice o DPH a dále v souladu s článkem 17e písm. a) zákona o DPH ve spojení s článkem 140 písm. a) směrnice DPH dluh na DPH z titulu dovozu zubních protéz a jejich

pořízení uvnitř Společenství neexistuje, jelikož základem je vždy dodání uskutečněné zahraničním zubním technikem a takové dodání do Nizozemska je osvobozené od daně. Proti tomuto rozhodnutí podal Staatssecretaris kasační opravný prostředek.

- 28 Podle Hoge Raad der Nederlanden vyvstávají v rámci opravných prostředků podaných jak společností VDP, tak Staatssecretaris otázky týkající se unijního práva.
- 29 Za těchto okolností se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Je třeba čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že přiznává osobě povinné k dani nárok na odpočet daně, a to i tehdy stanoví-li vnitrostátní předpis osvobození od daně, které tato směrnice neupravuje (a to osvobození od daně, které vylučuje ztrátu nároku na odpočet daně)?
- 2) Je třeba čl. 143 písm. a) a čl. 140 písm. a) a b) směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že osvobození od daně, která upravují, neplatí pro dovoz a pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství? V případě záporné odpovědi, závisí nárok na osvobození od daně na podmínce, že zubní náhrady byly dodány ze zahraničí zubním lékařem či zubním technikem nebo pro zubního lékaře či zubního technika anebo na obou těchto podmínkách zároveň?“

Věc C-154/13

- 30 Věc C-154/13 se týká X usazené v Nizozemsku, která provozuje zubní praxi, jejíž činnosti jsou v souladu s čl. 11 odst. 1 písm. g) bodem 1 zákona o DPH osvobozeny od DPH bez nároku na odpočet. Od 1. ledna do 30. září 2008 pořídila X u zubního technika usazeného v Německu zubní náhrady, které jí byly zaslány a dodávány z Německa bez účtování DPH. X za tyto nákupy neodvedla podle daňového přiznání DPH z titulu pořízení zboží uvnitř Společenství. Inspektor má za to, že se o taková pořízení jedná, a vydal proto dodatečný daňový výměr.
- 31 Rechtbank te' s-Gravenhage prohlásil žalobu podanou X za opodstatněnou. Podle názoru tohoto soudu musejí být články 17e zákona o DPH a 140 směrnice o DPH vykládány tak, že v případě dodání zubní náhrady zubním lékařem nebo zubním technikem usazenými mimo Nizozemsko je příslušné pořízení uvnitř Společenství zákazníkem v Nizozemsku osvobozeno od DPH, jelikož takové dodání je osvobozeno od daně rovněž v případě, že je uskutečněno v Nizozemsku. Staatssecretaris podal proti tomuto rozhodnutí kasační opravný prostředek, a odkázal zejména na režim zdanění u dodání zubních náhrad v Německu.
- 32 Za těchto okolností se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Je třeba čl. 140 písm. a) a b) směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že osvobození od DPH, které upravuje, neplatí pro pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství? V případě záporné odpovědi, závisí nárok na osvobození od daně na podmínce, že zubní náhrady byly dodány ze zahraničí zubním lékařem či zubním technikem nebo pro zubního lékaře či zubního technika, anebo na obou těchto podmínkách zároveň?
- 2) Pokud se osvobození od DPH stanovené v čl. 140 písm. a) a b) směrnice o DPH (za podmínek uvedených v první otázce nebo bez těchto podmínek) vztahuje na pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství, platí osvobození od daně v zemích, které tak jako Nizozemsko upravily osvobození od daně v souladu s článkem 132 směrnice o DPH, i pro pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství, jež pochází z členského státu, který využil odchýlného a přechodného režimu podle článku 370 směrnice o DPH?“

Věc C-160/13

- 33 Věc C-160/13 se týká společnosti Nobel usazené v Nizozemsku, která je zubním technikem ve smyslu čl. 11 odst. 1 písm. g) bodu 1 zákona o DPH. Společnost Nobel je zprostředkovatelkou prodeje zubních náhrad. Tyto náhrady prodává a dodává na základě předchozí objednávky zubním laboratořím usazeným v Nizozemsku. Zubní náhrady vyrábí ve Švédsku A AB (dále jen „A“), která je mateřskou společností společnosti Nobel a vykonává také činnosti zubního technika. Společnost A dodává zubní náhrady za dohodnutou cenu společnosti Nobel, která je poté dodává uvedeným laboratořím.
- 34 V případě zubních náhrad dodaných v prosinci 2008 neúčtovala A žádnou DPH. Za tato dodání odvedla společnost Nobel na základě daňového příznání DPH z titulu pořízení zboží uvnitř Společenství. V návaznosti na to podala v této souvislosti správní odvolání. Rechtbank te Haarlem jí dal za pravdu a rozhodl, že článek 17e zákona o DPH a článek 140 směrnice o DPH musejí být vykládány v tom smyslu, že v případě dodání zubní náhrady zubním lékařem nebo zubním technikem usazenými mimo Nizozemsko je příslušné pořízení zboží uvnitř Společenství zákazníkem v Nizozemsku osvobozeno od DPH, jelikož takové dodání je od daně osvobozeno rovněž v případě, že je uskutečněno v Nizozemsku. Staatssecretaris podal proti rozsudku tohoto soudu kasační opravný prostředek.
- 35 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:
- „Je třeba čl. 140 písm. a) a b) směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že osvobození od DPH, které upravuje, neplatí pro pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství? V případě záporné odpovědi, závisí nárok na osvobození od daně na podmínce, že zubní náhrady byly dodány ze zahraničí zubním lékařem či zubním technikem nebo pro zubního lékaře či zubního technika anebo na obou těchto podmínkách zároveň?“
- 36 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 4. června 2013 byly věci C-144/13, C-154/13 a C-160/13 spojeny pro účely písemné i ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžným otázkám

K první otázce ve věci C-144/13

- 37 Podstatou první otázky předkládajícího soudu ve věci C-144/13 je, zda článek 168 směrnice o DPH, který přebírá obsah čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že je-li osvobození od daně upravené vnitrostátním právem neslučitelné se směrnicí o DPH, neumožňuje článek 168 této směrnice osobě povinné k dani, aby tohoto osvobození od daně využila a současně uplatnila nárok na odpočet daně.
- 38 Soudní dvůr měl již příležitost judikovat, že je-li osvobození od daně stanovené vnitrostátním právem neslučitelné se směrnicí o DPH, článek 168 této směrnice neumožňuje osobě povinné k dani využít tohoto osvobození a současně uplatnit nárok na odpočet daně (rozsudek MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 45).
- 39 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodě 37 svého stanoviska, nastane-li u osoby povinné k dani taková situace, bude muset buď uplatnit vnitrostátní osvobození od daně a vzdát se nároku na odpočet daně, anebo podrobit svá plnění DPH na základě unijního práva a poté využít nároku na odpočet daně na vstupu.

- 40 Na první otázku ve věci C-144/13 je tedy třeba odpovědět tak, že článek 168 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že je-li osvobození od DPH stanovené vnitrostátním právem neslučitelné se směrnicí o DPH, neumožňuje uvedený článek 168 osobě povinné k dani využít tohoto osvobození a současně uplatnit nárok na odpočet daně.

Ke druhé otázce ve věci C-144/13, první otázce ve věci C-154/13 a otázce ve věci C-160/13

- 41 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu ve věci C-144/13, jeho první otázky ve věci C-154/13, jakož i otázky ve věci C-160/13 je, zda se osvobození od DPH upravené v člancích 140 písm. a) a b), jakož i v článku 143 písm. a) směrnice o DPH vztahuje na pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství a jejich dovoz a zda případně podléhá nárok na toto osvobození podmínce, aby byly zubní náhrady dodány z jiného členského státu nebo třetího státu zubním lékařem nebo zubním technikem, nebo aby byly dodány zubnímu lékaři nebo zubnímu technikovi, anebo zda musí být pro tento nárok splněny obě tyto podmínky kumulativně.
- 42 Je nutné konstatovat, že články 132, 140 a 143 směrnice o DPH spadají do rámce režimu osvobození od daně upraveného v hlavě IX směrnice o DPH, nadepsané „Osvobození od daně“. Tato ustanovení upravují mechanismus osvobození od daně u plnění týkajících se určitého zboží, jsou-li splněny určité podmínky.
- 43 Cíl sledovaný osvobozeními od daně stanovenými v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH má přitom usnadnit přístup k některým službám, jakož i dodání určitého zboží a zabránit vyšším cenám, které by byly důsledkem jejich zatížení DPH (v tomto smyslu viz rozsudky Komise v. Německo, C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47, a MDDP, EU:C:2013:778, bod 26).
- 44 Podle ustálené judikatury platí, že uvedená osvobození od daně představují autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zamezit rozdílům při uplatňování režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz zejména rozsudky CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 15, a Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, bod 23).
- 45 Kromě toho je třeba připomenout, že cílem článku 132 směrnice o DPH je osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu. Toto ustanovení nicméně nevylučuje všechny činnosti ve veřejném zájmu z použití DPH, nýbrž výlučně ty, které jsou v něm uvedeny a velmi podrobně popsány (rozsudek Institute of the Motor Industry, C-149/97, EU:C:1998:536, bod 18).
- 46 Osvobození dodání zubních náhrad uskutečňovaných zubními lékaři a zubními technikami od daně má zaručit, že se dodání zboží souvisejícího se zdravím nestane nedostupným z důvodu zvýšených cen těchto výrobků v případě, že by jejich dodání podléhalo DPH (pokud jde o článek 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, nyní článek 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, viz rozsudek Komise v. Francie, C-76/99, EU:C:2001:12, bod 23).
- 47 Pokud jde o článek 140 písm. a) směrnice o DPH, toto ustanovení ukládá členským státům, aby osvobodily od daně pořízení zboží uvnitř Společenství, jehož dodání osobou povinnou k dani je na jejich území za všech okolností osvobozeno od daně.
- 48 Úvodem je třeba poznamenat, jak uvádí generální advokátka v bodě 45 svého stanoviska, že formulace „na jejich území“ se vztahuje na členský stát dovozu. To vyplývá ze srovnání s ustanoveními, jako jsou články 88, 207 nebo čl. 214 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, která obsahují stejnou formulaci.
- 49 Při určování toho, zda je pořízení zboží uvnitř Společenství osvobozeno od DPH, je třeba ověřit, zda je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně na území členského státu určení.

- 50 Ve věcech v původních řízeních by mohla pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství spadat do působnosti článku 140 písm. a) směrnice o DPH, takže by se na ně mohlo vztahovat osvobození od daně, pokud jsou osvobozena od daně na území členského státu určení. Jelikož čl. 132 odst. 1 písm. e) této směrnice ukládá členským státům, aby osvobodily od daně dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními techniky, bude dodání tohoto výrobku na území členského státu nutně osvobozené od daně za předpokladu, že členský stát neuplatňoval přechodnou právní úpravu podle článku 370 směrnice o DPH.
- 51 Pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství zubními lékaři a zubními techniky spadají tedy do působnosti článku 140 písm. a) směrnice o DPH.
- 52 Je třeba rovněž konstatovat, že osvobození od daně konečného dovozu zboží upravené v čl. 143 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH je zjevně inspirováno článkem 140 písm. a) této směrnice s tím rozdílem, že plnění, jichž se týká osvobození od daně, jsou konečnými dovozy zboží.
- 53 Pro určení, zda je dovoz zboží osvobozený od DPH, je totiž třeba ověřit, zda je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně na území členského státu určení. Ze znění dotčených ustanovení vyplývá, že unijní zákonodárce upravil shodný mechanismus pro článek 140 písm. a) a čl. 143 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.
- 54 Z toho vyplývá, že tato ustanovení musí být vykládána shodně.
- 55 Jelikož je rozhodnou skutečností to, zda v členském státě určení existuje v případě zubních náhrad osvobození od daně dodání zboží, bude třeba uplatnit osvobození od daně upravené v čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH za stejných podmínek jako u jejího článku 140 písm. a). Konečné dovozy zubních náhrad zubními lékaři a zubními techniky spadají tedy do působnosti čl. 143 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice.
- 56 V případě čl. 140 písm. b) směrnice o DPH bude pro určení toho, zda se na pořízení zboží uvnitř Společenství může vztahovat osvobození od daně v členském státě, postačovat ověření toho, zda se na konečné dovozy tohoto zboží na území uvedeného členského státu vztahuje osvobození od daně na základě čl. 143 odst. 1 písm. a) této směrnice.
- 57 Stran otázky týkající se podmínek, které jsou nezbytné pro nárok na osvobození od daně, postačí konstatovat, že ze samotného znění čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH vyplývá, že tento nárok je vázán na podmínku, že zubní náhrady byly dodány zubními lékaři nebo zubními techniky.
- 58 Na druhou otázku ve věci C-144/13, na první otázku ve věci C-154/13, jakož i na otázku ve věci C-160/13 je tedy třeba odpovědět tak, že článek 140 písm. a) a b), jakož i čl. 143 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH musejí být vykládány v tom smyslu, že osvobození od DPH, které upravují, se vztahuje na pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství a jejich konečný dovoz zubními lékaři a zubními techniky, pokud členský stát dodání nebo dovozu neuplatňuje přechodnou právní úpravu podle článku 370 této směrnice.

K druhé otázce ve věci C-154/13

- 59 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu ve věci C-154/13 je, zda článek 140 písm. a) a b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od DPH upravené v tomto ustanovení se vztahuje rovněž na případ, kdy k pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství dochází z členského státu, který uplatňuje odchylný a přechodný režim podle článku 370 směrnice o DPH.

- 60 Je třeba připomenout, že režim Společenství týkající se DPH je výsledkem postupné harmonizace vnitrostátních právních předpisů podle článků 113 SFEU a 115 SFEU. Jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, tato harmonizace je v podobě, v jaké byla postupně uskutečňována jednotlivými směrnicemi, a zejména šestou směrnicí, zatím pouze harmonizací částečnou (rozsudky ORO Amsterdam Beheer a Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, bod 21, jakož i Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, bod 50).
- 61 Směrnice o DPH totiž dovolila členským státům na základě článku 370 zachovat i nadále některá ustanovení svých vnitrostátních právních předpisů přijatých před touto směrnicí, která by bez takového dovolení byla se směrnicí neslučitelná (v tomto smyslu viz rozsudky Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, bod 38 a Eurodental, EU:C:2006:763, bod 51).
- 62 Z odpovědi na druhou otázku ve věci C-144/13, první otázku ve věci C-154/13 a otázku ve věci C-160/13 vyplývá, že při určování toho, zda pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství může zakládat nárok na osvobození od daně, je nutné ověřit, zda dodání nebo dovoz tohoto zboží jsou osvobozené od daně na území členského státu určení. Z toho vyplývá, že referenčním bodem je režim platný v členském státě určení.
- 63 Pokud tento stát nezavedl odchylný a přechodný režim podle článku 370 směrnice o DPH, a uplatňuje tedy osvobození od daně upravené v čl. 132 odst. 1 písm. e) této směrnice, použijí se rovněž osvobození od daně upravená v čl. 140 písm. a) a b) uvedené směrnice. Je tomu tak nezávisle na otázce, zda členský stát původu uplatňuje uvedený odchylný a přechodný režim podle článku 370 směrnice DPH.
- 64 Na druhou otázku položenou ve věci C-154/13 je tedy třeba odpovědět tak, že článek 140 písm. a) a b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od DPH upravené v tomto ustanovení se vztahuje rovněž na případ, kdy k pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství dochází z členského státu, který uplatňuje odchylný a přechodný režim podle článku 370 směrnice o DPH.

K nákladům řízení

- 65 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (první senát) rozhodl takto:

- 1) **Článek 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007, musí být vykládán v tom smyslu, že je-li osvobození od daně z přidané hodnoty stanovené vnitrostátním právem neslučitelné se směrnicí 2006/112, ve znění směrnice 2007/75, neumožňuje uvedený článek 168 osobě povinné k dani využít tohoto osvobození a současně uplatnit nárok na odpočet daně.**
- 2) **Článek 140 písm. a) a b), jakož i čl. 143 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2007/75, musejí být vykládány v tom smyslu, že osvobození od daně z přidané hodnoty, které upravují, se vztahuje na pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství a jejich konečný dovoz zubními lékaři a zubními techniky, pokud členský stát dodání nebo dovozu neuplatňuje přechodnou právní úpravu podle článku 370 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2007/75.**

- 3) Článek 140 písm. a) a b) směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2007/75, musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně z přidané hodnoty upravené v tomto ustanovení se vztahuje rovněž na případ, kdy k pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství dochází z členského státu, který uplatňuje odchylný a přechodný režim podle článku 370 této směrnice.

Podpisy.