



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 26. februára 2015\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Daň z pridanej hodnoty — Odpočítania dane —  
Oslobodenia od dane — Dodávanie zubných protéz“

V spojených veciach C-144/13, C-154/13 a C-160/13,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 1. a 8. marca 2013, doručené Súdnemu dvoru 21., 27. a 28. marca 2013, ktoré súvisia s konaniami:

**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),**

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia S. Rodin, A. Borg Barthet (spravodajca),  
M. Berger a F. Biltgen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 19. mája 2014,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— VDP Dental Laboratory NV, v zastúpení: R. Oorthuizen, belastingadviseur,

— Nobel Biocare Nederland BV, v zastúpení: G. C. Bulk, adviseur,

\* Jazyk konania: holandčina.

— holandská vláda, v zastúpení: M. Bulterman, M. Noort a J. Langer, splnomocnení zástupcovia,  
— estónska vláda, v zastúpení: N. Grünberg, splnomocnená zástupkyňa,  
— Európska komisia, v zastúpení: A. Cordewener a E. Manhaeve, splnomocnení zástupcovia,  
po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 4. septembra 2014,  
vyhlásil tento

### Rozsudok

- 1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2005/92/ES z 12. decembra 2005 (Ú. v. EÚ L 345, s. 19, ďalej len „šiesta smernica“), ako aj článku 140 písm. a) a b) a článku 143 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2007/75/ES z 20. decembra 2007 (Ú. v. EÚ L 346, s. 13, ďalej len „smernica o DPH“), v spojení s článkom 132 ods. 1 písm. e) a článkom 370 tejto smernice.
- 2 Tieto návrhy boli podané v rámci troch sporov, ktorých účastníkmi sú VDP Dental Laboratory NV (ďalej len „VDP“) a Staatssecretaris van Financiën (ďalej len „Staatsecretaris“), ako aj Staatsecretaris na jednej strane a X BV (ďalej len „X“) a Nobel Biocare Nederland BV (ďalej len „Nobel“) na druhej strane, týkajúcich sa vybratia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia rokov 2006 a 2008.

### Právny rámec

#### *Právo Únie*

- 3 Konania vo veci samej sa týkajú vybratia DPH za zdaňovacie obdobia rokov 2006 a 2008. Preto sa uplatňuje tak šiesta smernica, ako aj smernica o DPH. Podľa príslušného obdobia treba v prejednávanej veci zohľadniť relevantné ustanovenia, ako ich upravuje šiesta smernica alebo smernica o DPH.

#### Šiesta smernica

- 4 Článok 13 A šiestej smernice týkajúci sa oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane na území štátu stanovuje:

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

...

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

...“

- 5 Článok 17 tejto smernice vo verzii vyplývajúcej z jej článku 28f (ďalej len „článok 17 šiestej smernice“) a s nadpisom „Vznik a rozsah práva na odpočet“ vo svojich odsekoch 1 a 2 stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane [Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná – *neoficiálny preklad*].

2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, zdaniteľná osoba musí byť oprávnená, aby odpočítala daň, ktorú je povinná zaplatiť [Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, zdaniteľná osoba je oprávnená odpočítať z výšky dane, ktorú má zaplatiť, tieto sumy – *neoficiálny preklad*]:

- a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcej dani;
- b) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za dovezené tovary;
- c) [DPH], splatnú podľa článkov 5 (7) a), 6 (3), a 28a (6);
- d) [DPH], splatnú podľa článku 28a (1) a).“

Smernica o DPH

- 6 Článok 131 smernice o DPH znie:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.“

- 7 Článok 132 ods. 1 tejto smernice, predtým článok 13 A šiestej smernice, stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

- d) dodanie ľudských orgánov, ľudskej krvi a materského mlieka;
- e) služby poskytované zubnými technikmi pri výkone ich profesie, ako aj dodanie zubných protéz zubnými lekármi a zubnými technikmi;

...“

- 8 Článok 138 ods. 1 uvedenej smernice znie:

„Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“

9 Podľa článku 140 rovnakej smernice:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

- a) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktorého dodanie zdaniteľnými osobami je v každom prípade oslobodené od dane na ich území,
- b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktorého dovoz je v každom prípade oslobodený od dane podľa článku 143 písm. a), b), c) a e) až l),

...“

10 Článok 143 písm. a) smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

- a) konečný dovoz tovaru, ktorého dodanie zdaniteľnou osobou je v každom prípade oslobodené od dane na ich území“.

11 Článok 167 smernice o DPH znie:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

12 Článok 168 tejto smernice, predtým článok 17 ods. 2 šiestej smernice, stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

- a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,
- b) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb podľa článku 18 písm. a) a článku 27,
- c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bod (i),
- d) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s článkami 21 a 22,
- e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

13 Smernica o DPH upravuje takisto rôzne „výnimky pre štáty, ktoré boli členmi Spoločenstva k 1. januáru 1978“, okrem iného na základe svojho článku 370, ktorý stanovuje:

„Členské štáty, ktoré k 1. januáru 1978 zdaňovali transakcie uvedené v zozname v prílohe X časti A, môžu pokračovať v ich zdaňovaní.“

14 Príloha X tejto smernice v časti A s nadpisom „Transakcie, ktoré členské štáty môžu naďalej zdaňovať“ vo svojom bode 1 stanovuje:

„Služby, ktoré pri výkone svojho povolania poskytujú zubní laboranti, ako aj dodania zubných protéz zubnými lekármi alebo zubnými laborantmi.“

15 Článok 90 ES (teraz článok 110 ZFEÚ) znel:

„Žiaden členský štát nezdaní výrobky z iných členských štátov nijakou priamou alebo nepriamou vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané priamo či nepriamo na podobné domáce výrobky.

Ďalej, žiaden členský štát nezdaní výrobky iných členských štátov nijakou vnútroštátnou daňou, ktorá nepriamo ochraňuje iné výrobky.“

#### *Holandské právo*

16 Článok 11 ods. 1 písm. g) bod 1 zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting) z 28. júna 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329, ďalej len „zákon o DPH“) vo svojej verzii účinnej od 1. januára 2003 do 1. januára 2007 stanovuje:

„Za podmienok, ktoré stanoví všeobecné správne opatrenie, sú od DPH oslobodené:

služby poskytované profesionálmi, ktorých povolanie je upravené zákonom o povolaniach v odvetví individuálnej zdravotnej starostlivosti [Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg] alebo na jeho základe; služby psychológov a zubných technikov; dodania zubných protéz; preprava chorých a zranených sanitkou.“

17 Článok 11 ods. 1 písm. g) bod 1 tohto zákona vo svojej verzii účinnej v roku 2008 znie:

„Za podmienok, ktoré stanoví všeobecné správne opatrenie, sú od DPH oslobodené:

zdravotná starostlivosť o ľudí v rámci výkonu lekárskeho a nelekárskeho zdravotného povolania, ktoré sú upravené zákonom o povolaniach v odvetví individuálnej zdravotnej starostlivosti alebo na jeho základe, ako aj psychologická starostlivosť; služby poskytované zubnými technikmi v tomto postavení; dodania zubných protéz zubnými lekármi a zubnými technikmi; preprava chorých a zranených sanitkou.“

18 Článok 15 ods. 2 uvedeného zákona vo svojej verzii účinnej v roku 2006 upravuje tieto pravidlá:

„V rozsahu, v akom sú tovary a služby použité pre potreby plnení podnikateľa v zmysle článkov 11 a 28k, môže k odpočítaniu dane dôjsť iba vtedy, ak ide o plnenia uvedené v článku 11 písm. i), j) a k), pod podmienkou, že nadobúdateľ týchto plnení má bydlisko alebo sídlo mimo Spoločenstva, alebo pod podmienkou, že tieto plnenia priamo súvisia s tovarmi určenými na vývoz mimo Spoločenstva.“

19 Článok 17e písm. a) zákona o DPH stanovuje:

„Podľa ministerskej úpravy sa za podmienok a obmedzení, ktoré sa na základe nej majú stanoviť, poskytne oslobodenie od dane v prípade nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva,

- a) ktorého dodanie je v Holandsku v každom prípade oslobodené od dane;
- b) ktorého dovoz bol v každom prípade oslobodený od dane;
- c) pri ktorom by v každom prípade existovalo právo na úplné vrátenie dane.“

20 Článok 21 písm. c) zákona o DPH stanovuje:

„Podľa ministerskej úpravy sa za podmienok a obmedzení, ktoré sa na základe nej majú stanoviť, poskytne oslobodenie od dane pre:

a) dovoz tovarov, ktorých dodanie v Holandsku je v každom prípade oslobodené od dane.“

21 Článok 16a ods. 1 písm. a) vyhlášky o vykonaní zákona o DPH stanovuje:

„Medzi nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 17e patria:

a) nadobudnutia ľudských orgánov, ľudskej krvi a materského mlieka v rámci Spoločenstva.“

### **Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky**

#### *Vec C-144/13*

22 Spor vo veci samej C-144/13 sa týka spoločnosti VDP so sídlom v Holandsku, ktorá je sprostredkovateľom pri predaji zubných protéz. Na objednávku zubných lekárov so sídlom v Holandsku alebo mimo tohto členského štátu necháva vyrábať tieto protézy v laboratóriách, ktoré majú postavenie zubných technikov, so sídlom mimo Holandska vnútri i mimo Európskej únie. Predmetné laboratóriá dodávajú zubné protézy spoločnosti VDP a tá ich zase dodáva zubným lekárom, ktorí ich objednali. Zubné protézy, ktoré VDP dostane zo štátov, ktoré netvoría súčasť colného územia Únie, sú pri ich príchode do Holandska pred prepustením do voľného obehu preclené.

23 VDP vo svojom priznaní DPH za prvý štvrťrok roku 2006 vychádzala v súvislosti s dodaním zubných protéz, ktoré počas tohto obdobia uskutočnila pre zubných lekárov so sídlom v Holandsku, z toho, že podľa článku 11 ods. 1 písm. g) bodu 1 zákona o DPH v znení, ktoré platilo do 1. januára 2008, sú tieto dodania oslobodené od DPH. Okrem toho odpočítala DPH, ktorá jej bola fakturovaná v tomto štvrťroku za dodania uvedených protéz, pričom vychádzala z výkladu článku 17 ods. 2 šiestej smernice podaného Súdnym dvorom vo veci, ktorá viedla k rozsudku VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792). Inspecteur odmietol toto odpočítanie na základe článku 15 ods. 2 zákona o DPH a zamietol námietku, ktorú VDP podala.

24 Za dodania zubných protéz zubným lekárom so sídlom v Holandsku počas tretieho štvrťroka roku 2008 neodviedla VDP na základe daňového priznania nijakú DPH, pričom sa dovoľáva skutočnosti, že od 1. januára 2008 má postavenie „zubného technika“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, a preto sa domnievala, že je oslobodená od dane podľa článku 11 ods. 1 písm. g) bodu 1 zákona o DPH. Podľa článku 15 ods. 2 tohto zákona VDP neodpočítala daň, ktorá jej bola fakturovaná počas tohto štvrťroka za predmetné dodania.

25 Okrem toho VDP za uvedený štvrťrok uviedla v daňovom priznaní a zaplatila daň z dôvodu dovozu a nadobudnutia v rámci Spoločenstva, pokiaľ ide o zubné protézy, ktoré pochádzali z laboratórií so sídlom mimo Holandska. Následne sa však domnievala, že nie je povinná zaplatiť túto daň podľa článku 21 písm. c) zákona o DPH v spojení s článkom 143 písm. a) smernice o DPH, pokiaľ ide o dovoz predmetných protéz, a podľa článku 17e písm. a) zákona o DPH v spojení s článkom 140 písm. a) smernice o DPH, pokiaľ ide o nadobudnutia takých protéz v rámci Spoločenstva. Námietku, ktorú VDP v tejto súvislosti podala, Inspecteur takisto zamietol.

- 26 Pokiaľ ide o prvý štvrťrok roku 2006, Rechtbank te Haarlem zamietol žalobu spoločnosti VDP a usúdil, že uplatnenie oslobodenia od dane podľa článku 11 ods. 1 písm. g) zákona o DPH vedie k vylúčeniu odpočítania dane na vstupe podľa článku 15 ods. 2 zákona o DPH. VDP podala kasačný opravný prostriedok proti rozsudku, ktorý tento súd vydal.
- 27 Pokiaľ ide o tretí štvrťrok roku 2008, Rechtbank te Haarlem považoval žalobu, ktorú VDP podala, za dôvodnú a usúdil, že podľa jednak článku 21 písm. c) zákona o DPH v spojení s článkom 143 písm. a) smernice o DPH a jednak článku 17e písm. a) zákona o DPH v spojení s článkom 140 písm. a) smernice o DPH sa žiadna DPH neplatí pri dovoze zubných protéz a ich nadobudnutí v rámci Spoločenstva, lebo základom dane je vždy dodanie, ktoré uskutočnil zahraničný zubný technik, a také dodanie do Holandska je oslobodené od dane. Staatssecretaris podal kasačný opravný prostriedok proti tomuto rozhodnutiu.
- 28 Podľa Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) obidva opravné prostriedky, ktoré podali VDP a Staatssecretaris, zahŕňajú otázky práva Únie.
- 29 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:
- „1. Má sa článok 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že v prípade, keď vnútroštátny právny predpis na rozdiel od smernice stanovuje oslobodenie (a preto je vylúčené právo na vykonanie odpočtu dane zaplatenej na vstupe), má zdaniteľná osoba právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe s odvolaním sa na článok 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice?
2. Majú sa článok 143 písm. a) a článok 140 písm. a) a b) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že oslobodenia od dane z pridanej hodnoty uvedené v týchto ustanoveniach neplatia pre dovoz a nadobudnutie zubných protéz v rámci Spoločenstva? Ak je odpoveď záporná, závisia potom oslobodenia od toho, že zubné protézy zo zahraničia dodal zubný lekár alebo zubný technik a/alebo sa dodali zubnému lekárovi alebo zubnému technikovi?“

#### *Vec C-154/13*

- 30 Vec C-154/13 sa týka spoločnosti X so sídlom v Holandsku, ktorá prevádzkuje zubnú ambulanciu, ktorej činnosť je podľa článku 11 ods. 1 písm. g) bodu 1 zákona o DPH oslobodená od DPH bez práva na odpočítanie dane. V období od 1. januára do 30. septembra 2008 X nadobudla od zubného technika so sídlom v Nemecku zubné protézy, ktoré boli prevezené a dodané spoločnosti X z Nemecka bez fakturovania DPH. X neodviedla na základe daňového priznania DPH z nadobudnutí v rámci Spoločenstva, pokiaľ ide o tieto nákupy. Inspecteur však zastáva názor, že ide o také nadobudnutia, a vydal opravný daňový výmer.
- 31 Rechtbank te 's-Gravenhage považoval žalobu spoločnosti X za dôvodnú. Podľa tohto súdu sa článok 17e zákona o DPH a článok 140 smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že v prípade dodania zubnej protézy zubným lekárom alebo zubným technikom so sídlom mimo Holandska je zodpovedajúce nadobudnutie v rámci Spoločenstva zákazníkom v Holandsku oslobodené od DPH, lebo také dodanie je oslobodené od dane aj vtedy, keď sa uskutoční v Holandsku. Staatssecretaris podal kasačný opravný prostriedok proti tomuto rozhodnutiu a poukázal najmä na zdanenie dodaní zubných protéz v Nemecku.

32 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

- „1. Má sa článok 140 písm. a) a b) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane z pridanej hodnoty uvedené v tomto ustanovení neplatí pre nadobudnutie zubných protéz v rámci Spoločenstva? Ak je odpoveď záporná, závisia potom oslobodenia od toho, že zubné protézy zo zahraničia dodal zubný lekár alebo zubný technik a/alebo sa dodali zubnému lekárovi alebo zubnému technikovi?
2. Pokiaľ oslobodenie od dane z pridanej hodnoty stanovené v článku 140 písm. a) a b) smernice o DPH (či už za podmienok uvedených v prvej otázke, alebo bez ohľadu na ne) platí pre nadobudnutie zubných protéz v rámci Spoločenstva, platí potom oslobodenie v členských štátoch ako Holandské kráľovstvo, ktoré prevzali oslobodenie v súlade s článkom 132 smernice o DPH, aj v prípade nadobudnutia zubných protéz v rámci Spoločenstva pochádzajúcich z členského štátu, ktorý využil výnimku a prechodné ustanovenie článku 370 smernice o DPH?“

*Vec C-160/13*

33 Vec C-160/13 sa týka spoločnosti Nobel so sídlom v Holandsku, ktorá má postavenie zubného technika v zmysle článku 11 ods. 1 písm. g) bodu 1 zákona o DPH. Nobel je sprostredkovateľom pri predaji zubných protéz. Tieto protézy predáva a dodáva na objednávku protetickým laboratóriám so sídlom v Holandsku. Zubné protézy vyrába vo Švédsku materská spoločnosť spoločnosti Nobel, A AB (ďalej len „A“), ktorá je takisto zubným technikom. A dodáva protézy za dohodnutú odmenu spoločnosti Nobel, ktorá ich následne dodáva uvedeným laboratóriám.

34 Pokiaľ ide o zubné protézy dodané v decembri 2008, A nefakturovala DPH. Nobel za tieto dodania odvieďla na základe daňového priznania DPH, ktorá zaťažuje nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Následne podala v tejto súvislosti námietku. Rechtbank te Haarlem jej vyhovel a usúdil, že článok 17e zákona o DPH a článok 140 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že v prípade dodania zubnej protézy zubným lekárom alebo zubným technikom so sídlom mimo Holandska je zodpovedajúce nadobudnutie v rámci Spoločenstva zákazníkom v Holandsku oslobodené od DPH, lebo také dodanie je oslobodené od dane tiež vtedy, keď sa uskutoční v Holandsku. Staatssecretaris podal kasačný opravný prostriedok proti rozsudku, ktorý tento súd vydal.

35 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 140 písm. a) a b) smernice o DPH z roku 2006 vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane z pridanej hodnoty uvedené v tomto ustanovení neplatí pre nadobudnutie zubných protéz v rámci Spoločenstva? Ak je odpoveď záporná, závisia potom oslobodenia od toho, že zubné protézy zo zahraničia dodal zubný lekár alebo zubný technik a/alebo sa dodali zubnému lekárovi alebo zubnému technikovi?“

36 Uznesením predsedu Súdneho dvora zo 4. júna 2013 boli veci C-144/13, C-154/13 a C-160/13 spojené na účely písomnej časti konania, ústnej časti konania a rozsudku.



## O prejudiciálnych otázkach

### *O prvej otázke vo veci C-144/13*

- 37 Svojou prvou otázkou vo veci C-144/13 sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 168 smernice o DPH, ktorý preberá obsah článku 17 ods. 2 šiestej smernice, má vykladať v tom zmysle, že keď je oslobodenie od dane, ako ho upravilo vnútroštátne právo, nezlučiteľné so smernicou o DPH, článok 168 tejto smernice neumožňuje, aby zdaniteľná osoba využila toto oslobodenie a zároveň uplatnila právo na odpočítanie dane.
- 38 Súdny dvor už rozhodol, že keď je oslobodenie od dane, ako ho upravilo vnútroštátne právo, nezlučiteľné so smernicou o DPH, článok 168 tejto smernice neumožňuje, aby zdaniteľná osoba využila toto oslobodenie a zároveň uplatnila právo na odpočítanie dane (rozsudok MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 45).
- 39 Ako totiž uviedla generálna advokátka v bode 37 svojich návrhov, ak zdaniteľná osoba čelí takej situácii, musí buď uplatniť vnútroštátne oslobodenie od dane a vzdať sa práva na odpočítanie dane, alebo zdaníť svoje transakcie DPH podľa práva Únie a následne využiť nárok na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.
- 40 Preto treba na prvú otázku vo veci C-144/13 odpovedať tak, že článok 168 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že keď je oslobodenie od DPH, ako ho upravilo vnútroštátne právo, nezlučiteľné so smernicou o DPH, uvedený článok 168 neumožňuje, aby zdaniteľná osoba využila toto oslobodenie a zároveň uplatnila právo na odpočítanie dane.

### *O druhej otázke vo veci C-144/13, prvej otázke vo veci C-154/13 a otázke vo veci C-160/13*

- 41 Svojou druhou otázkou vo veci C-144/13, prvou otázkou vo veci C-154/13, ako aj otázkou vo veci C-160/13 sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa oslobodenie od DPH upravené článkom 140 písm. a) a b) a článkom 143 písm. a) smernice o DPH uplatňuje na nadobudnutie zubných protéz v rámci Spoločenstva a ich dovoz a prípadne či nárok na toto oslobodenie podlieha podmienke, že zubné protézy z iného členského štátu alebo tretej krajiny dodal zubný lekár alebo zubný technik, alebo sú dodané zubnému lekárovi alebo zubnému technikovi, alebo či tento nárok podlieha týmto dvom podmienkam kumulatívne.
- 42 Treba konštatovať, že články 132, 140 a 143 smernice o DPH sú súčasťou rámca režimu oslobodení od dane, ktorý je upravený v hlave IX smernice o DPH s názvom „Oslobodenie od dane“. Tieto ustanovenia upravujú mechanizmus oslobodenia od dane pre transakcie týkajúce sa určených tovarov, ak sú splnené určité podmienky.
- 43 Oslobodenie od dane upravené v článku 132 ods. 1 smernice o DPH má pritom za cieľ uľahčiť prístup k určitým službám a dodanie určitých tovarov, lebo zamedzuje dodatočným nákladom, ktoré by vyplývali z ich zdanenia DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Nemecko, C-287/00, EU:C:2002:388, bod 47, a MDDP, EU:C:2013:778, bod 26).
- 44 Je ustálenou judikatúrou, že uvedené oslobodenia predstavujú autonómne pojmy práva Únie, ktorých účelom je zabrániť rozdielnostiam pri uplatňovaní režimu DPH v jednotlivých členských štátoch (pozri najmä rozsudky CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 15, a Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, bod 23).
- 45 Okrem toho je namieste pripomenúť, že článok 132 smernice o DPH má oslobodiť od DPH určité činnosti vo verejnom záujme. Toto ustanovenie však nevyklučuje z uplatňovania DPH všetky činnosti vo verejnom záujme, ale oslobodzuje od nej len tie, ktoré sú v ňom vymenované a veľmi podrobne opísané (rozsudok Institute of the Motor Industry, C-149/97, EU:C:1998:536, bod 18).

- 46 Oslobodenie dodaní zubných protéz uskutočnených zubnými lekármi a zubnými technikmi má zabezpečiť, aby sa dodanie zdravotníckych výrobkov nestalo nedostupným z dôvodu zvýšených nákladov na tieto výrobky, ak by ich dodanie podliehalo DPH (pozri, pokiaľ ide o článok 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, teraz článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, rozsudok Komisia/Francúzsko, C-76/99, EU:C:2001:12, bod 23).
- 47 Pokiaľ ide o článok 140 písm. a) smernice o DPH, ukladá členským štátom povinnosť oslobodiť od dane nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktorého dodanie zdaniteľnými osobami je v každom prípade oslobodené od dane na ich území.
- 48 Na úvod je potrebné poznamenať, ako zdôraznila generálna advokátka v bode 45 svojich návrhov, že formulácia „na ich území“ sa vzťahuje na členský štát dovozu. Vyplýva to z porovnania ustanovení článku 88, článku 207 alebo článku 214 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, ktoré obsahujú rovnakú formuláciu.
- 49 Na účely určenia, či nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva je oslobodené od DPH, teda treba overiť, či je dodanie toho istého tovaru oslobodené na území členského štátu určenia.
- 50 Vo veci samej by nadobudnutia zubných protéz v rámci Spoločenstva mohli patriť do pôsobnosti článku 140 písm. a) smernice o DPH, a teda byť oslobodené od dane, ak sú oslobodené na území členského štátu určenia. Článok 132 ods. 1 písm. e) tejto smernice pritom ukladá členským štátom povinnosť oslobodiť od dane dodanie zubných protéz zubnými lekármi a zubnými technikmi, takže dodanie tohto výrobku na území členského štátu bude nevyhnutne oslobodené od dane, pokiaľ členský štát nezaviedol prechodnú právnu úpravu stanovenú v článku 370 smernice o DPH.
- 51 Nadobudnutia zubných protéz v rámci Spoločenstva zubnými lekármi a zubnými technikmi teda patria do pôsobnosti článku 140 písm. a) smernice o DPH.
- 52 Rovnako treba konštatovať, že oslobodenie konečného dovozu od dane upravené v článku 143 ods. 1 písm. a) smernice o DPH je zjavne inšpirované článkom 140 písm. a) tejto smernice s tým rozdielom, že transakciami oslobodenými od dane sú konečné dovozy tovaru.
- 53 Na účely určenia, či dovoz tovaru je oslobodený od DPH, totiž treba overiť, či je dodanie toho istého tovaru oslobodené na území členského štátu určenia. Zo znenia predmetných ustanovení pritom vyplýva, že normotvorca Únie upravil rovnaký mechanizmus pre článok 140 písm. a) a článok 143 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.
- 54 Z toho vyplýva, že tieto ustanovenia je namieste vykladať zhodným spôsobom.
- 55 Keďže referenčným kritériom je existencia oslobodenia dodania tovaru v členskom štáte určenia, pokiaľ ide o zubné protézy, bude treba oslobodenie od dane upravené v článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH uplatňovať za rovnakých podmienok ako pri jej článku 140 písm. a). Konečný dovoz zubných protéz zubnými lekármi a zubnými technikmi teda patrí do pôsobnosti článku 143 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice.
- 56 V prípade článku 140 písm. b) smernice o DPH bude na určenie, či sa na nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva môže vzťahovať oslobodenie od dane v členskom štáte, postačovať overiť, či sa na konečný dovoz rovnakého tovaru na územie uvedeného členského štátu vzťahuje oslobodenie od dane podľa článku 143 ods. 1 písm. a) tejto smernice.
- 57 Pokiaľ ide o otázku týkajúcu sa podmienok, ktoré sú nevyhnutné pre nárok na oslobodenie od dane, treba konštatovať, že zo samotného znenia článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH vyplýva, že tento nárok podlieha podmienke, že zubné protézy dodávajú zubní lekári alebo zubní technici.

58 Preto treba na druhú otázku vo veci C-144/13, prvú otázku vo veci C-154/13, ako aj otázku vo veci C-160/13 odpovedať tak, že článok 140 písm. a) a b) a článok 143 ods. 1 písm. a) smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od DPH, ktoré upravujú, sa uplatňuje na nadobudnutie zubných protéz v rámci Spoločenstva a ich konečný dovoz zubnými lekármi a zubnými technikmi, pokiaľ členský štát dodania alebo dovozu nezaviedol prechodnú právnu úpravu stanovenú v článku 370 tejto smernice.

#### *O druhej otázke vo veci C-154/13*

59 Svojou druhou otázkou vo veci C-154/13 sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 140 písm. a) a b) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od DPH upravené v tomto ustanovení sa uplatní aj v prípade, keď k nadobudnutiu zubných protéz v rámci Spoločenstva dochádza z členského štátu, ktorý zaviedol odchylný a prechodný režim upravený v článku 370 smernice o DPH.

60 Je potrebné pripomenúť, že režim Spoločenstva v oblasti DPH je výsledkom postupnej harmonizácie vnútroštátnych právnych úprav v rámci článkov 113 ZFEÚ a 115 ZFEÚ. Ako Súdny dvor niekoľkokrát konštatoval, táto harmonizácia, ako sa postupne dosahuje jednotlivými smernicami a najmä šiestou smernicou, je zatiaľ iba čiastočnou harmonizáciou (rozsudky ORO Amsterdam Beheer a Concerto, C-165/88, EU:C:1989:608, bod 21, ako aj Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, bod 50).

61 Smernica o DPH totiž podľa svojho článku 370 členským štátom umožnila, aby ponechali v účinnosti niektoré ustanovenia svojich vnútroštátnych právnych úprav platné pred prijatím tejto smernice, ktoré by bez tohto povolenia s ňou boli nezlučiteľné (pozri v tomto zmysle rozsudky Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, bod 38, a Eurodental, EU:C:2006:763, bod 51).

62 Z odpovede na druhú otázku vo veci C-144/13, prvú otázku vo veci C-154/13 a otázku vo veci C-160/13 tak vyplýva, že na určenie, či sa na nadobudnutie zubných protéz v rámci Spoločenstva môže vzťahovať oslobodenie od dane, treba overiť, či dodanie alebo dovoz toho istého tovaru sú oslobodené na území členského štátu určenia. Z toho vyplýva, že referenčným kritériom je režim uplatniteľný v členskom štáte určenia.

63 Pokiaľ tento štát nezaviedol odchylný a prechodný režim upravený v článku 370 smernice o DPH, a teda uplatňuje oslobodenie od dane upravené v článku 132 ods. 1 písm. e) tejto smernice, oslobodenia od dane upravené v článku 140 písm. a) a b) uvedenej smernice sa budú takisto uplatňovať. Nezávisí to teda od otázky, či členský štát pôvodu využil uvedený odchylný a prechodný režim podľa článku 370 smernice o DPH.

64 Preto treba na druhú otázku položenú vo veci C-154/13 odpovedať tak, že článok 140 písm. a) a b) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od DPH upravené v tomto ustanovení sa uplatní aj v prípade, keď k nadobudnutiu zubných protéz v rámci Spoločenstva dochádza z členského štátu, ktorý zaviedol odchylný a prechodný režim upravený v článku 370 smernice o DPH.

#### **O trovách**

65 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. Článok 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2007/75/ES z 20. decembra 2007, sa má vykladať v tom zmysle, že keď je oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, ako ho upravilo vnútroštátne právo, nezlučiteľné so smernicou 2006/112, zmenenou a doplnenou smernicou 2007/75, uvedený článok 168 neumožňuje, aby zdaniteľná osoba využila toto oslobodenie a zároveň uplatnila právo na odpočítanie dane.
2. Článok 140 písm. a) a b) a článok 143 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2007/75, sa majú vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, ktoré upravujú, sa uplatňuje na nadobudnutie zubných protéz v rámci Spoločenstva a ich konečný dovoz zubnými lekármi a zubnými technikmi, pokiaľ členský štát dodania alebo dovozu nezaviedol prechodnú právnu úpravu stanovenú v článku 370 smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2007/75.
3. Článok 140 písm. a) a b) smernice 2006/112, zmenenej a doplnenej smernicou 2007/75, sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane z pridanej hodnoty upravené v tomto ustanovení sa uplatní aj v prípade, keď k nadobudnutiu zubných protéz v rámci Spoločenstva dochádza z členského štátu, ktorý zaviedol odchylný a prechodný režim upravený v článku 370 tejto smernice.

Podpisy