

Vec C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

proti

Eurodental Sàrl

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Cour d'appel (Luxembursko)]

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenie od dane – článok 13 A ods. 1 písm. e), článok 17 ods. 3 písm. b) a článok 28c A písm. a) – Právo na odpoveť – Výroba a oprava zubných protéz – Plnenia uskutočňované vnútri Spoločenstva, ktoré sa týkajú plnení oslobodených od dane v členskom štáte – Účinnok odchylného a prechodného režimu stanoveného v článku 28 ods. 3 písm. a) v spojení s bodom 2 prílohy E – Zásada daňovej neutrality – čiastočná harmonizácia DPH“

Abstrakt rozsudku

*Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpoveť dane zaplatenej na vstupe*

*[Smernica Rady 77/388, článok 13 A ods. 1 písm. e) a článok 17 ods. 3 písm. b)]*

Plnenia, akými sú výroba a oprava zubných protéz, ktoré sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty vnútri členského štátu podľa článku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, v znení smernice 91/680 a smernice 92/111, nezakladajú právo na odpoveť dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe na základe článku 17 ods. 3 písm. b) tejto smernice, a to ani vtedy, ak sú plneniami vnútri Spoločenstva, bez ohľadu na režim dane z pridanej hodnoty uplatniteľný v členskom štáte určenia.

Tento výklad, opierajúci sa o samotné znenie šiestej smernice, potvrdzuje tiež cieľ, ktorý táto smernica sleduje, ako aj jej systematika a zásada daňovej neutrality.

Po prvé z účelu spoločného systému dane z pridanej hodnoty a z prechodného režimu zdačovania obchodov medzi členskými štátmi zavedeného smernicou 91/680 totiž vyplýva, že zdaniteľná osoba, ktorá v dôsledku oslobodenia od dane nemá právo na odpoveť dane zaplatenej na vstupe v členskom štáte, nemôže mať toto právo ani vtedy, ak dotknuté plnenie má povahu plnenia vnútri Spoločenstva.

Po druhé oslobodenia od dane zakotvené v článku 13 A šiestej smernice tým, že sa vzťahujú iba na určité činnosti uskutočňované vo verejnom záujme, ktoré sú v tomto ustanovení vymenované a podrobne opísané, majú osobitnú povahu, zatiaľ čo oslobodenie od dane plnení, ktoré majú povahu plnení vnútri Spoločenstva, má všeobecnú povahu, keďže sa neurčitým spôsobom vzťahuje na ekonomické plnenia medzi členskými štátmi. Za týchto okolností je v súlade so systematikou šiestej smernice, ak režimu osobitných oslobodení od dane stanovenému v článku 13 A tejto smernice je priznaná prednosť pred režimom všeobecných oslobodení od dane stanoveným touto smernicou, pokiaľ ide o plnenia vnútri Spoločenstva.

Po tretie zásada daňovej neutrality predovšetkým bráni tomu, aby sa s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaochádzalo na účely dane z pridanej hodnoty rozdielne.

Ak by plnenia oslobodené podľa článku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice, ktoré majú povahu plnení uskutočnených vnútri Spoločenstva, zakladali právo na odpúť, táto zásada by bola porušená, keďže rovnaké plnenia uskutočňované vnútri členského štátu nezakladajú právo na odpúť.

V tomto smere nemá nijaký vplyv skutočnosť, že členský štát určenia uplatňuje prechodný režim stanovený v článku 28 ods. 3 písm. a) šiestej smernice v spojení s bodom 2 prílohy E tejto smernice, teda režim, ktorý mu umožňuje naďalej zdať dotknuté plnenia. Zdaťovanie v zmysle tohto ustanovenia totiž nie je harmonizovaným zdaťovaním, ktoré je neoddeliteľnou súčasťou režimu dane z pridanej hodnoty, akým je režim, ktorý stanovuje šiesta smernica pre určité činnosti uskutočňované vo verejnom záujme, ale zdaťovaním povoleným iba počas prechodného obdobia. Tento odchylný režim je potrebné vykladať doslovne, a jeho pôsobnosť preto nemožno rozširovať na členské štáty, ktoré dodržiať zásadu stanovenú šiestou smernicou, ktorá oslobodzuje určité činnosti uskutočňované vo verejnom záujme vymenované v článku 13 tejto smernice.

(pozri body 38, 41, 43, 44, 46 – 48, 52, 54, 58 a výrok)

## ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 7. decembra 2006 (\*)

„Šiesta smernica o DPH – Oslobodenie od dane – článok 13 A ods. 1 písm. e), článok 17 ods. 3 písm. b) a článok 28c A písm. a) – Právo na odpúť – Výroba a oprava zubných protéz – Plnenia uskutočňované vnútri Spoločenstva, ktoré sa týkajú plnení oslobodených od dane v členskom štáte – Účinnosť odchylného a prechodného režimu stanoveného v článku 28 ods. 3 písm. a) v spojení s bodom 2 prílohy E – Zásada daňovej neutrality – čiastočná harmonizácia DPH“

Vo veci C-240/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Cour d'appel (Luxembursko) z 1. júna 2005 a doručený Súdnemu dvoru 3. júna 2005, ktorý súvisí s konaním:

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

proti

**Eurodental Sàrl,**

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus a A. Ó Caoimh (spravodajca),

generálny advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

so zreteňom na uznesenie zo 4. mája 2006 o opätovnom otvorení ústnej časti konania a po pojednávaní z 31. mája 2006,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- administration de l'enregistrement et des domaines, v zastúpení: A. Kronshagen, advokát,
- Eurodental Sàrl, v zastúpení: M. Molitor, P. Lopes Da Silva, N. Cambonie a R. Muller, advokáti,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločenských zmlúv, v zastúpení: R. Lyal a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 22. júna 2006,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. e), článku 15 ods. 1 až 3, článku 17 ods. 3 písm. b) a článku 28c A písm. a) 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; Mim. vyd. 09/001, s. 23), v znení smernice Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160), a smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS a zavádzajú sa zjednodušujúce opatrenia k dani z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 384, s. 47; Mim. vyd. 09/001, s. 224; ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol predložený v rámci sporu medzi Eurodental Sàrl (ďalej len „Eurodental“) a Administration de l'enregistrement et des domaines luxembourgeoise (ďalej len „príslušný daňový orgán“) v situácii, keď príslušný daňový orgán odmietol povoliť spoločnosti Eurodental za zdaňovacie obdobie rokov 1992 a 1993 odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe z plnení týkajúcich sa výroby a opravy zubných protéz, pokiaľ tieto plnenia boli uskutočnené v prospech príjemcov so sídlom v Nemecku.

## **Právny rámec**

### *Právna úprava Spoločenstva*

3 Článok 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice stanovuje:

„Oslobodenie od dane na území štátu

A. Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane

1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými 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...“.

4 Podľa článku 28 ods. 3 písm. a) tejto smernice však:

„3. Počas prechodného obdobia definovaného v odseku 4, členské štáty môžu:

a) naďalej poskytovať úľavy na dani pri zdaniteľných transakciách, ako to definuje článok 13... v Prílohe E tejto smernice...“

5 Bod 2 tejto prílohy sa zmieňuje o plneniach uvedených v článku 13 A ods. 1 písm. e) uvedenej smernice.

6 Článok 17 tej istej smernice s názvom „Vznik a rozsah práva na odpust“ v znení platnom pred nadobudnutím účinnosti smernice 91/680 v odseku 2 písm. a) a odseku 3 stanovoval:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník má právo odpustiť nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník;

...

3. Členské štáty taktiež poskytnú každému daňovníkovi právo na odpustenie alebo vrátenie dane z pridanej hodnoty podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:

a) plnení týkajúcich sa ekonomických aktivít podľa článku 4 (2) realizovaných v inej krajine, ktoré spôsobujú nárok na zníženie dane, ak sa uskutočnili na území daného štátu;

b) plnení, ktoré sú oslobodené od dane podľa článku 15...;

c) všetkých plnení oslobodených od dane podľa článku 13 B a) a d), odsek 1 až 5, keď zákazník má sídlo mimo spoločenstva alebo keď tieto plnenia priamo súvisia s tovarom a službami na vývoz do štátu mimo spoločenstva.“

7 Bodom 22 článku 1 smernice 91/680 bola do pôvodného znenia šiestej smernice vložená hlava XVIa s názvom „Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi“, ktorá zahrňovala predovšetkým články 28a až 28g. Táto smernica mala byť prebratá do vnútroštátneho právneho poriadku pred 1. januárom 1993.

8 Článok 28a šiestej smernice stanovuje:

„1. Dani z pridanej hodnoty podlieha tiež:

a) nadobudnutie tovaru vnútri spoločenstva uskutočnené za úhradu na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ je zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nie je oprávnená na daňové oslobodenie podľa článku 24...

...“

9 Článok 28b A ods. 1 šiestej smernice upresňuje:

„Miesto internej akvizície tovaru v rámci spoločenstva sa bude považovať to miesto, kde je tovar v tom čase, keď je vyexpedovaný alebo transportovaný pre osobu získavajúcu tento tovar, ktorá tým ukončí túto akvizíciu.“

10 Článok 28c A písm. a) prvý odsek a B písm. a) šiestej smernice stanovuje:

„A. Oslobodenie dodávok tovarov

Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovujú na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek, uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) dodávky tovaru, ako sú definované v článku 5..., expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom, ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru.

...

B. Oslobodenie tovarov nadobudnutých vnútri Spoločenstva

S výnimkou nadobudnutia tovaru vnútri spoločenstva bez prejudície ku iným ustanoveniam a predpisom spoločenstva a podriadením sa podmienkam, ktoré sa musia stanoviť na účely zabezpečenia správneho a jednoduchého uplatnenia výnimiek, zabezpečených v texte ďalej a zabrániac akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa alebo zneužitiu, členské štáty oslobodia:

a) Internú akvizíciu tovaru v rámci spoločenstva, pre dodávku ktorej prostredníctvom zdaniteľným osôb by sa mohli oslobodiť za každých okolností v rámci územia krajiny.“

11 V článku 28f bod 1 šiestej smernice sa uvádza:

„1. Článok 17 (2), (3) a (4) sa musí nahradiť nasledujúcim textom:

...

3. Členské štáty musia taktiež poskytnúť každej zdaniteľnej osobe právo na odpoveť alebo refundáciu dane z pridanej hodnoty, referovanej v odseku 2, pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely:

...

b) plnení, ktoré sú oslobodené podľa článku... 28c A a C“.

12 Pred 1. januárom 1993 podliehali plnenia vnútri Spoločenstva článku 15 šiestej smernice nazvaného „Oslobodenie od dane pri vývoze, podobných plneniach a v medzinárodnej doprave“. Odseky 1 až 3 a 13 tohto článku v znení platnom pred nadobudnutím účinnosti smerníc 91/680 a 92/111 stanovovali:

„Ak to nie je v rozpore s ustanoveniami spoločenstva, členské štáty oslobodia od dane nižšie uvedené položky za podmienok definovaných s cieľom zabezpečiť správnu a priamu aplikáciu zákona o oslobodení od dane a ktoré by zabránili daňovému úniku, obchádzaniu alebo zneužitiu zákonných ustanovení:

1. Dodávky tovarov odoslaných alebo dopravených na miesto určenia mimo teritória daného štátu podľa článku 3 dodávateľom alebo v jeho mene.
2. Dodanie tovarov odoslaných alebo dopravených na miesto určenia mimo teritória daného štátu podľa článku 3 kupujúcim alebo v jeho mene...
3. Poskytovanie služieb, ktoré znamenajú prácu na hnutom majetku získanom alebo importovanom z dôvodu vykonania takejto práce na teritóriu daného štátu, ako sa uvádza v článku 3, alej odoslanie a preprava z teritória tohto štátu osobou poskytujúcou služby alebo jeho zákazníkom, ktorý nemá sídlo v rámci územia daného štátu, alebo v mene ktoréhokoľvek z nich.

...

13. Dodávky služieb vrátane dopravy a pomocných plnení, okrem dodávok služieb oslobodených podľa článku 13 ak priamo súvisia s tranzitom alebo exportom tovarov, alebo s importom tovarov, na ktorý sa vzťahujú výhody podľa ustanovení v článku 14 (1) b) a c), alebo 16 (1).“

#### *Vnútroštátna právna úprava*

##### Luxemburská právna úprava

13 Článok 43 ods. 1 písm. a) a c) zákona z 12. februára 1979, ktorým sa mení a dopĺňa zákon z 5. augusta 1969 o dani z pridanej hodnoty (*Mémorial A 1979*, s. 186, alej len „zákon o DPH“) v znení platnom pred 1. januárom 1993 stanovil:

„Od DPH sú v rozsahu a za podmienok, ktoré stanoví veľkovojská vyhláška, oslobodené:

a) dodávky tovarov odoslaných alebo dopravených na miesto určenia v zahraničí dodávateľom alebo treťou osobou v jeho mene;

...

c) poskytovanie služieb uskutočnených v rámci aktívneho zošachovacieho styku tovarov, ktoré boli na tieto účely získané alebo dovezené a ktoré boli odoslané alebo dopravené na miesto určenia v zahraničí poskytovateľom služby alebo treťou osobou v jeho mene.“

14 Ten istý článok, zmenený a doplnený článkom II zákona z 18. decembra 1992, ktorým sa mení a dopĺňa zákon z 12. februára 1979 o dani z pridanej hodnoty (*Mémorial A 1992*, s. 3032) v znení platnom po tomto dátume v odseku 1 písm. d) stanovuje:

„Od DPH sú v rozsahu a za podmienok, ktoré stanoví veľkovoľvodská vyhláška, oslobodené:

...

d) dodávky tovarov v zmysle § 9 a 12 písm. a) až e) odoslaných alebo dopravených dodávateľom alebo treťou osobou konajúcou v jeho mene, alebo nadobúdateľom, alebo treťou osobou konajúcou v jeho mene mimo územia štátu, avšak v rámci Spoločenstva, uskutočnené v prospech inej zdaniteľnej osoby konajúcej v rámci svojho podniku alebo v prospech právnickej osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou v inom členskom štáte. ...“

15 Podľa § 44 ods. 1 písm. l) druhá a tretia zarážka zákona o DPH:

„Od DPH je v rozsahu a za podmienok, ktoré stanoví veľkovoľvodská vyhláška, oslobodené:

...

l) nasledujúce poskytovanie služieb a dodávky tovarov:

...

- poskytovanie služieb v rámci riadneho výkonu povolania zubného technika,
- dodávanie zubných protéz zubnými lekármi a zubnými technikmi v rámci riadneho výkonu ich povolania.“

16 § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH stanovuje:

„1. DPH nie je možné odpočítať pri tovaroch alebo službách, ktoré boli určené na dodávky tovarov alebo poskytovanie služieb oslobodených od dane, alebo ktoré nepodliehajú dani.

...

2. Odchyľne od ustanovení odseku 1 je však zdaniteľná osoba oprávnená vykonať odpočet dane v prípade, ak tovary a služby sú určené na účely:

a) vlastných plnení, ktoré sú oslobodené od dane na základe ustanovení § 43 alebo na základe vykonávacích predpisov k tomuto § 43.“

Nemecká právna úprava

17 Podľa § 4 bodu 14 štvrtej vety zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG“) sa oslobodenie plnení týkajúcich sa najmä stomatologickej činnosti neuplatní na dodávanie alebo opravu zubných protéz a ortodontických prístrojov, ktoré podnikateľský subjekt vyrobil alebo opravil vo svojom podniku.

18 Podľa § 12 ods. 2 bodu 6 UStG sa tieto plnenia zdaťujú zníženou daňovou sadzbou.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

19 Eurodental je spoločnosťou usadenou v Luxembursku, ktorej hlavnou činnosťou je výroba a oprava zubných protéz pre zákazníkov usadených v Nemecku.

20 Rozhodnutím z 26. marca 1997 príslušný daňový orgán odmietol povoliť spoločnosti Eurodental vykonať v zdaňovacom období rokov 1992 a 1993 odpočet DPH na vstupe vyberanej

z tovarov použitých na dodávky tovarov a poskytovanie služieb zákazníkom usadených v Nemecku z dôvodu, že článok 44 zákona o DPH má prednosť pred článkom 43 tohto zákona, v znení platnom pred 1. januárom 1993 a po tomto dátume, v dôsledku toho článok 49 ods. 2 písm. a) uvedeného zákona, ktorý umožňuje odpustenie DPH na vstupe, nemožno uplatniť.

21 Tribunal d'arrondissement (Luxembursko), na ktorý podala spoločnosť Eurodental žalobu o neplatnosť a zmenu tohto rozhodnutia, rozsudkom zo 16. decembra 2002 rozhodol, že odmietnuť povoliť tento odpustenie bolo nesprávne. Po konštatovaní, že predmetom vyššie spomenutých článkov 43 a 44 sú rozdielne plnenia, pretože kým prvý sa týka plnení, ktoré nie sú určené na trh na území štátu, druhý sa týka plnení uskutočňovaných na jeho území, tento súd usúdil, že článok 49 zákona o DPH v jeho znení platnom pred 1. januárom 1993 a po tomto dátume umožňuje odpustenie DPH na vstupe, pokiaľ ide o plnenia uvedené v článku 43 tohto zákona, bez ohľadu na režim oslobodenia od DPH uplatniteľný na území štátu. Zo žiadneho ustanovenia vnútroštátneho práva nemožno vyvodiť prednosť článku 44 zákona o DPH pred ustanovením článku 43 tohto zákona.

22 Príslušný daňový orgán podal proti tomuto rozsudku odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania. Cour d'appel po zistení, že otázku prednosti článku 13 šiestej smernice pred článkom 28c tejto smernice právne predpisy neriešia, rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Spadá dodávka tovarov, ktorá, pokiaľ je uskutočnená vnútri členského štátu, je oslobodená od dane podľa článku 13 [A] ods. 1 písm. e) šiestej smernice... a nezakladá právo na odpustenie dane na vstupe podľa článku 17 uvedenej smernice, do pôsobnosti článku 15 ods. 1 a 2 uvedenej smernice v jeho znení platnom pred 1. januárom 1993 a článku 28c [A] písm. a) uplatniteľného od 1. januára 1993, a teda následkom toho do pôsobnosti článku 17 ods. 3 písm. b) uvedenej smernice, ktorý zakladá právo na odpustenie dane na vstupe, ak túto dodávku tovaru uskutoční podnikateľský subjekt so sídlom v členskom štáte Spoločenstva v prospech podnikateľského subjektu usadeného v inom členskom štáte, a ak sú splnené podmienky stanovené na použitie článku 15 ods. 1 a 2 uvedenej smernice, v jeho znení platnom pred 1. januárom 1993 a článku 28c A písm. a) uplatniteľného od 1. januára 1993?

2. Spadá poskytovanie služieb, ktoré, pokiaľ je uskutočnené vnútri členského štátu, je oslobodené od dane podľa článku 13 [A] ods. 1 písm. e) šiestej smernice... a nezakladá právo na odpustenie dane na vstupe podľa článku 17 uvedenej smernice, do pôsobnosti článku 15 ods. 3 v jeho znení platnom pred 1. januárom 1993 (pokiaľ neexistuje žiadne ustanovenie o oslobodení od dane pre 1993), a teda následkom toho do pôsobnosti článku 17 ods. 3 písm. b) uvedenej smernice, ktorý zakladá právo na odpustenie dane na vstupe, ak toto poskytovanie služieb uskutoční podnikateľský subjekt usadený v členskom štáte Spoločenstva v prospech podnikateľského subjektu usadeného v inom členskom štáte a ak sú splnené podmienky stanovené na použitie článku 15 ods. 3 v jeho znení platnom pred 1. januárom 1993?“

### **O prejudiciálnych otázkach**

23 Svojimi dvoma otázkami, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či plnenia, akými sú výroba a oprava zubných protéz, ktoré, pokiaľ sú uskutočnené vnútri členského štátu, sú oslobodené od DPH ako činnosti uskutočňované vo verejnom záujme, môžu zakladať právo na odpustenie DPH na vstupe, ak majú povahu plnení vnútri Spoločenstva.

24 Zo znenia týchto otázok vyplýva, že uvedený návrh sa týka jednak dodávok tovarov a poskytovania služieb uskutočnených pred 1. januárom 1993 a jednak dodávok tovarov po tomto dátume. Naproti tomu sa tento návrh netýka služieb poskytnutých po 1. januári 1993.



25 Potrebne je pripomenúť, že článok 13 A šiestej smernice zakotvuje oslobodenie určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od DPH, ku ktorým v zmysle ods. 1 písm. e) tohto článku patria aj služby poskytované zubnými technikmi v rámci výkonu svojej profesie a dodávanie zubných protéz zubnými technikmi.

26 Podľa článku 17 ods. 2 písm. a) tejto smernice, ak zdaniteľná osoba dodá tovary alebo poskytne služby inej zdaniteľnej osobe, ktorá ich použije ako plnenie oslobodené od dane podľa článku 13 A tejto smernice, táto zdaniteľná osoba v zásade nemá právo na odpočet DPH na vstupe, keďže v tomto prípade sa dotknuté tovary a služby nepoužijú na účely zdaniteľných plnení (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. januára 1982, Becker, 8/81, Zb. s. 53, bod 44, a z 26. septembra 1996, Debouche, C-302/93, Zb. s. I-4495, bod 16).

27 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania v prejednávanej veci vyplýva, že v spore vo veci samej nebola spochybnená skutočnosť, že plnenia uskutočnené spoločnosťou Eurodental podliehajú uvedeným ustanoveniam, pokiaľ k nim dochádza vnútri nemeckého štátu, v ktorom je táto spoločnosť usadená. Svojím návrhom sa vnútroštátny súd teda pokúša zistiť iba to, či sa na uvedené plnenia budú vzťahovať tie isté ustanovenia aj v prípade, ak sa uskutočnia v prospech zákazníkov usadených v inom nemeckom štáte, v danom prípade v Nemecku.

28 Pokiaľ ide o plnenia vnútri Spoločenstva, článok 15 ods. 1 až 3 šiestej smernice v znení platnom pred 1. januárom 1993 stanovil oslobodenie dodávok a poskytovania služieb týkajúcich sa tovarov odoslaných alebo dopravených z nemeckého štátu. Oslobodenie rovnakých dodávok do iného nemeckého štátu po tomto dátume upravuje článok 28c A písm. a) prvý odsek tejto smernice. Podľa článku 17 ods. 3 písm. b) uvedenej smernice, v znení článku 28f bodu 1 tejto smernice, tieto plnenia zakladajú právo na odpočet DPH na vstupe v nemeckom štáte, z ktorého sú odosielané alebo dopravované tovary vnútri Spoločenstva (pozri rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Zb. s. I-3227, bod 30).

29 Príslušný daňový orgán sa však domnieva, že dotknuté plnenia vnútri Spoločenstva, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, nezakladajú takéto právo na odpočet, keďže článok 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice, ktorý stanovuje špeciálne oslobodenie od dane, má prednosť pred všeobecnejšími ustanoveniami článkov 15 a 28c A písm. a) tejto smernice.

30 Eurodental naproti tomu uvádza, že z dôvodu, že článok 13 šiestej smernice na jednej strane a články 15 a 28c tejto smernice na strane druhej majú rozdielnu pôsobnosť, uvedený článok 13 nemôže mať prednosť pred týmito dvoma článkami. Z názvu týchto ustanovení totiž vyplýva, že článok 13 tejto smernice je uplatniteľný iba na plnenia, ku ktorým dochádza na území nemeckého štátu, zatiaľ čo plnenia medzi nemeckými štátmi ako také podliehajú článkom 15 a 28c tejto smernice.

31 V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, ako to uvádza Eurodental, že predmetom článku 13 šiestej smernice je, tak ako to napovedá jeho názov, oslobodenie od dane „na území štátu“, zatiaľ čo z názvu článku 15 tejto smernice v znení platnom pred 1. januárom 1993 a článku 28c tejto smernice v znení platnom po tomto dátume vyplýva, že predmetom týchto článkov sú „plnenia týkajúce sa vývozu“ a „obchod medzi nemeckými štátmi“.

32 Na rozdiel od tvrdenia spoločnosti Eurodental z toho však nevyplýva, že plnenie, na ktoré sa vzťahuje článok 13 šiestej smernice, ktoré sa uskutočňuje vnútri Spoločenstva, musí nevyhnutne a iba z tohto dôvodu spadať pod uvedené články 15 a 28c s tým dôsledkom, že so zreteľom na odkaz v článku 17 ods. 3 písm. b) tejto smernice na uvedené články by toto plnenie mohlo zakladať právo na odpočet DPH na vstupe.

- 33 Šiesta smernica totiž iba úplne výnimočne, a to najmä v svojom článku 17 ods. 3 písm. b) stanovuje právo na odpočet DPH pri tovaroch a službách používaných na účely zdaniteľných plnení (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. apríla 1995, BLP Group, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 23). Výrazy, ktoré uvedená smernica v tomto kontexte používa, treba vykladať doslovne.
- 34 Aj keď totiž článok 17 ods. 3 písm. b) šiestej smernice všeobecným spôsobom odkazuje na ustanovenia tejto smernice o oslobodení plnení uskutočnených vnútri Spoločenstva od dane, a to konkrétne na článok 15 tejto smernice, pokiaľ ide o obdobie pred 1. januárom 1993, a na článok 28c tejto smernice, pokiaľ ide o obdobie po tomto dátume, je potrebné konštatovať, že toto ustanovenie nijako neodkazuje na oslobodenie určitých činností od dane podľa článku 13 tejto smernice.
- 35 Práve naopak, pred 1. januárom 1993 článok 15 šiestej smernice, na ktorý odkazoval článok 17 ods. 3 písm. b) tejto smernice, v odseku 13 výslovne vylúčil poskytovanie služieb oslobodených od dane podľa článku 13 smernice, ak tieto dodávky priamo súviseli s určitými cezhraničnými plneniami.
- 36 Navyše článok 17 ods. 3 písm. c) šiestej smernice osobitne priznáva právo na odpočet, pokiaľ ide o určité plnenia oslobodené od dane podľa článku 13 B tejto smernice. Ako Komisia Európskych spoločenstiev správne uviedla, toto ustanovenie by bolo bezpredmetné, ak by oslobodenie od dane stanovené v článku 13 uvedenej smernice už bolo zahrnuté v článku 17 ods. 3 písm. b).
- 37 Preto napriek vyššie uvedeným zneniam názvov príslušných ustanovení šiestej smernice možno skúmaním ich obsahu dôjsť k záveru, že plnenia oslobodené od dane podľa článku 13 uvedenej smernice nezakladajú právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, a to ani vtedy, ak tieto plnenia majú povahu plnení, ku ktorým dochádza vnútri Spoločenstva.
- 38 Tento výklad, opierajúci sa o samotné znenie šiestej smernice, potvrdzuje tiež cieľ, ktorý táto smernica sleduje, ako aj jej systematika a zásada daňovej neutrality.
- 39 Po prvé, pokiaľ ide o cieľ šiestej smernice, je potrebné pripomenúť, že podľa článku 2 prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES L 71, 1967, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) zásadou spoločného systému dane z pridanej hodnoty je to, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň priamoúmerne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažovaný daňou (uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service, C-395/02, Zb. s. I-1991, bod 20).
- 40 Ako však príslušný daňový orgán a Komisia správne uviedli, ak by plnenia vnútri Spoločenstva, akými sú dotknuté plnenia v spore vo veci samej, zakladali právo na odpočet DPH na vstupe v odosielateľskom členskom štáte, ich dodávanie v rámci Spoločenstva by mohlo byť úplne oslobodené od DPH. Ak by totiž tieto plnenia boli v každej situácii oslobodené od dane v členskom štáte určená na základe článku 13 šiestej smernice, potom by jednak museli byť v tomto členskom štáte oslobodené od dane ako interné akvizície tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 28c B písm. a) tejto smernice a jednak by neumožňovali žiaden výber DPH v členskom štáte pôvodu, keďže daň na vstupe by bola odpočítaná a na základe článku 28c A písm. a) prvého odseku tejto smernice by sa neuskutočnilo zdanenie na výstupe.
- 41 Z účelu spoločného systému DPH a prechodného režimu zdačovania obchodov medzi členskými štátmi zavedeného smernicou 91/680 teda vyplýva, že zdaniteľná osoba, ktorá v dôsledku oslobodenia od dane nemá právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe v členskom

štáte, nemôže mať toto právo ani vtedy, ak dotknuté plnenie má povahu plnenia vnútri Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok Debouche, už citovaný, bod 15).

42 Táto zásada je zakotvená v článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice, keďže podľa tohto ustanovenia je právo na odpočet DPH v súvislosti s plnením uskutočneným v zahraničí vylúčené, ak toto plnenie nezakladá právo na odpočet DPH vnútri členského štátu.

43 Po druhé, pokiaľ ide o systematiku šiestej smernice, je potrebné poznamenať, že oslobodenia od dane zakotvené v článku 13 A tejto smernice tým, že sa vzťahujú iba na určité činnosti uskutočňované vo verejnom záujme, ktoré sú v tomto ustanovení vymenované a podrobne opísané, majú osobitnú povahu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. novembra 2003, d'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C-307/01, Zb. s. I-13989, bod 54). Naproti tomu oslobodenie od dane plnení, ktoré majú povahu plnení vnútri Spoločenstva, vyplývajúce z článku 15 tej istej smernice, pokiaľ ide o obdobie pred 1. januárom 1993, a z článku 28c tejto smernice, pokiaľ ide o obdobie po tomto dátume, má všeobecnú povahu, keďže sa neurčitým spôsobom vzťahuje na ekonomické plnenia medzi členskými štátmi.

44 Za týchto okolností je v súlade so systematikou šiestej smernice, ak režimu osobitných oslobodení od dane stanovenému v článku 13 A tejto smernice je priznaná prednosť pred režimom všeobecných oslobodení od dane stanoveným touto smernicou, pokiaľ ide o plnenia vnútri Spoločenstva.

45 Na rozdiel od tvrdení nemeckej vlády tento záver vonkoncom nemožno spochybniť článkom 26b G ods. 1 šiestej smernice. Ak by aj totiž, ako nemecká vláda uvádza, z ustanovení tohto článku, ktorý zavádza osobitný režim zdaťovania investičného zlata, bolo možné vyvodiť, že členský štát nemôže odmietnuť uplatňovať oslobodenie dodávok týchto výrobkov od dane vnútri Spoločenstva, zatiaľ čo za určitých okolností v zásade môže odmietnuť uplatňovať oslobodenie od dane stanovené týmto režimom pre osobitné plnenia uskutočňované v tomto členskom štáte, táto skutočnosť vonkoncom nepreukazuje prednosť prvého pred druhým prípadom oslobodenia, ale naopak, skôr by potvrdzovala, že každé z týchto oslobodení sa riadi vlastnými pravidlami, ktorých obsah a účel sa líšia.

46 Napokon, po tretie, pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, je potrebné pripomenúť, že táto zásada predovšetkým bráni tomu, aby sa s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na účely DPH rozdielne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 54).

47 Ak by dotknuté plnenia v spore vo veci samej, ktoré majú povahu plnení uskutočnených vnútri Spoločenstva, zakladali právo na odpočet, táto zásada by bola porušená, keďže rovnaké plnenia uskutočňované vnútri členského štátu nezakladajú právo na odpočet. Zdaniteľné osoby, ktoré uskutočňujú plnenie vnútri Spoločenstva by teda boli zvýhodnené voči zdaniteľným osobám uskutočňujúcim plnenie vnútri štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok Debouche, už citovaný, bod 19).

48 Nemecká vláda však zdôrazňuje, že Spolková republika Nemecko uplatňuje prechodný režim stanovený v článku 28 ods. 3 písm. a) šiestej smernice v spojení s bodom 2 prílohy E tejto smernice, teda režim, ktorý jej umožňuje naďalej zdaťovať dotknuté plnenia, v dôsledku čoho by v prejednávanej veci tieto plnenia mohli podliehať dvojitému zdaneniu, keďže by mohli byť opätovne zdanené v tomto členskom štáte podľa tohto ustanovenia v spojení s článkom 28a ods. 1 písm. a) prvým odsekom a článkom 28b A ods. 1 šiestej smernice, zatiaľ čo DPH zaplatenú na vstupe v Luxembursku by nebolo možné odpočítať. Naproti tomu rovnaké plnenia, napriek tomu že boli zdaniteľné, zakladali právo na odpočet, pokiaľ boli uskutočňované vnútri tohto členského štátu. Z toho vyplýva, že zdaniteľné osoby usadené v Nemecku by boli zvýhodnené voči ich

konkurentom usadeným v Luxembursku.

49 S touto argumentáciou, ktorú spochybnila Komisia a príslušný daňový orgán, sa nemožno stotožniť.

50 Potrebne je pripomenúť, že právna úprava Spoločenstva týkajúca sa DPH je výsledkom postupnej harmonizácie vnútroštátnych právnych predpisov v rámci článkov 93 ES a 94 ES. Ako Súdny dvor niekoľkokrát konštatoval, táto harmonizácia, postupne vykonaná prostredníctvom jednotlivých smerníc, a to najmä prostredníctvom šiestej smernice, je zatiaľ iba čiastočnou harmonizáciou (rozsudok z 5. decembra 1989, ORO Amsterdam Beheer a Concerto, C-165/88, Zb. s. I-4081, bod 21).

51 Táto zamýšľaná harmonizácia teda doposiaľ vykonaná nebola, keďže šiesta smernica vo svojom článku 28 ods. 3 písm. a) dovolila členským štátom, aby ponechali v účinnosti niektoré ustanovenia ich vnútroštátnych predpisov platné pred prijatím tejto smernice, ktoré by bez tohto súhlasu boli so smernicou nezlučiteľné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júla 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Zb. s. I-6049, bod 38).

52 Hoci je pravda, že ak členský štát, podobne ako Spolková republika Nemecko, ponechá tieto ustanovenia vo svojej vnútroštátnej právnej úprave, neporuší šiestu smernicu (pozri v tomto zmysle rozsudok Idéal tourisme, už citovaný, bod 38), nič to nemení na skutočnosti, že zdanenie v zmysle článku 28 ods. 3 písm. a) uvedenej smernice nie je harmonizovaným zdanením, ktoré je neoddeliteľnou súčasťou režimu DPH, akým je režim, ktorý stanovuje šiesta smernica pre určité účinnosti uskutočnené vo verejnom záujme, ale zdanením povoleným iba počas prechodného obdobia (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. marca 2002, Komisia/Fínsko, C-169/00, Zb. s. I-2433, bod 34). Cieľom článku 28 ods. 4 šiestej smernice je zrušiť takýto odchylný a prechodný režim (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. apríla 1999, Norbury Developments, C-136/97, Zb. s. I-2491, bod 19, a Idéal tourisme, už citovaný, bod 32).

53 Preto je potrebné konštatovať, že špecifická situácia, na ktorú sa nemecká vláda v prejednávanej veci odvoláva a ktorou chce odôvodniť odpoveď DPH na vstupe v Luxembursku, teda situácia, ktorá koniec koncov vnútroštátny súd nevedla k tomu, aby svoje otázky prispôbil režimu DPH uplatňovanému členským štátom určená, vyplýva zo skutočnosti, že prechodným režimom zabezpečená možnosť pokračovať v zdanení dotknutých plnení nebola doposiaľ zrušená, a tiež zo skutočnosti, že Spolková republika Nemecko sa rozhodla využiť tento odchylný režim prechodnej povahy, v dôsledku čoho táto situácia je odôvodnená skutočnosťou, že DPH vo svojej súčasnej podobe doposiaľ nebola úplne harmonizovaná zákonodarcom Spoločenstva.

54 Odchylný režim stanovený v článku 28 ods. 3 písm. a) šiestej smernice, je však potrebné vykladať doslovne (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Fínsko, už citovaný, bod 34), a jeho pôsobnosť preto nemožno rozširovať na členské štáty, ktoré dodržia zásadu stanovenú šiestou smernicou, ktorá oslobodzuje určité účinnosti uskutočnené vo verejnom záujme vymenované v článku 13 tejto smernice. Nie je totiž možné súhlasiť s tým, že povinnosť týchto členských štátov neumožní odpoveď od DPH na vstupe pre uvedené účinnosti oslobodené od dane podľa článku 17 ods. 2 písm. a) tejto smernice by mohla byť ovplyvnená rozhodnutím iného členského štátu zvoliť si odchylný a prechodný režim, a to najmä vzhľadom na to, že zrušenie tohto režimu je cieľom článku 28 ods. 4 šiestej smernice.

55 Takéto rozšírenie by bolo navyše v rozpore s článkom 28 ods. 3 písm. a) šiestej smernice, keďže toto ustanovenie nedovoľuje členskému štátu, ktorý, ako v prípade Luxemburského veľkoveľkovoľvodstva, oslobodí dotknuté plnenia na základe harmonizovaného režimu článku 13 uvedenej smernice, zaviesť alebo opätovne zaviesť pre tieto plnenia režim zdanenia, a teda založiť právo na odpoveď DPH zaplatenej na vstupe, a to ani s cieľom zabrániť prípadnému

narušení hospodářské sů?áže, odporujúcemu zásade rovnakého zaobchádzania v Spolo?enstve, ktorej vyjadrením v oblasti DPH je zásada da?ovej neutrality (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. októbra 1991, Komisia/Španielsko, C?35/90, Zb. s. I?5073, body 8 a 9, a Idéal tourisme, už citovaný, bod 33). Naproti tomu ni? nebráni Spolkovej republike Nemecko, aby zoh?ad?ujúc prechodnú povahu odchylnéj právnej úpravy zda?ovania, ktorú si zvolila s cie?om zabráni? takémuto narušení hospodářskéj sů?áže, v súlade s cie?om ?lánku 28 ods. 4 šiestej smernice rovnako oslobodila dotknuté plnenie tak, ako to v zásade vyžaduje uvedená smernica (pozri v tomto zmysle rozsudok Idéal tourisme, už citovaný, bod 33).

56 V tejto súvislosti je potrebné predovšetkým zdôrazni?, že skuto?nos?, že zachovanie odchylnéj a prechodnej právnej úpravy v niektorých ?lenských štátoch by v krajnom prípade mohlo ma? za následok narušenie hospodářskéj sů?áže v Nemecku, vonkoncom nemôže tento ?lenský štát opráv?ova? na to, aby sám takto narúšal hospodářsku sů?áž v neprospech štátov, ktoré prebrali ustanovenia šiestej smernice do svojich právnych poriadkov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. októbra 1992, Komisia/Nemecko, C?74/91, Zb. s. I?5437, bod 25). Presne takáto situácia by však nastala v prejednávanej veci, ak by spoločnosť Eurodental bola oprávnená vykona? odpo?et DPH v Luxembursku, keďže v takomto prípade by plnenia vnútri tohto ?lenského štátu, ktoré nezakladajú právo na odpo?et DPH na vstupe, boli znevýhodnené vo vz?ahu k plneniam vnútri Spolo?enstva uskuto?nených z tohto štátu.

57 Pokiaľ ide o špecifickú situáciu, na ktorú poukazuje nemecká vláda, je povinnos?ou zákonodarcu Spolo?enstva, aby prijal všetky opatrenia nevyhnutné na zavedenie kone?nej právnej úpravy Spolo?enstva týkajúce sa oslobodenia od DPH a uskuto?nil tak postupnú harmonizáciu vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti DPH, ktorá ako jediná je spôsobilá odstráni? narušenia hospodářskéj sů?áže vyplývajúce z existencie odchylnéj a prechodnej právnej úpravy, ktorú stanovuje šiesta smernica (pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. októbra 1999, Royscot a i., C?305/97, Zb. s. I?6671, bod 31, a Idéal tourisme, už citovaný, bod 39).

58 Vzh?adom na uvedené je potrebné na položené prejudiciálne otázky odpoveda? tak, že plnenie oslobodené od DPH vnútri ?lenského štátu podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice nezakladá právo na odpo?et DPH zaplatenej na vstupe na základe ?lánku 17 ods. 3 písm. b) tejto smernice, a to ani vtedy, ak je plnením vnútri Spolo?enstva, bez oh?adu na režim DPH uplatnite?ný v ?lenskom štáte ur?enia.

## **O trovách**

59 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdny m dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até 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 Súdny m dvoru a nie sú trovami uvedených ú?astníkov konania, nemôžu by? nahradené.

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

**Plnenie oslobodené od dane z pridanej hodnoty vnútri členského štátu podľa článku 13 A ods. 1 písm. e) 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, v znení smernice Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa doplní spoločný systém dane z pridanej hodnoty, a mení a doplní smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice, a smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992, ktorou sa mení a doplní smernica 77/388/EHS a zavádzajú sa zjednodušujúce opatrenia k dani z pridanej hodnoty, nezakladá právo na odpust dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe na základe článku 17 ods. 3 písm. b) tejto smernice, a to ani vtedy, ak je plnením vnútri Spoločenstva, bez ohľadu na režim dane z pridanej hodnoty uplatniteľný v členskom štáte určení.**

Podpisy

\* Jazyk konania: francúzština.