

**Downloaded via the EU tax law app / web**

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

26. února 2015(\*)

„řízení o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty – Odpověty 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
- 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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1), ve znění směrnice Rady 2005/92/ES ze dne 12. prosince 2005 (Úč. vst. 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 daní z přidané hodnoty (Úč. vst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007 (Úč. vst. 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 daní 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 daní určitých činností ve veřejném zájmu v tuzemsku, stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění 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 daní“, stanoví v odst. 1 a 2:

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

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 §l. 5 odst. 7 písm. a) a §l. 6 odst. 3 a §látku 28a odst. 6.
- d) [DPH] splatnou podle §l. 28a odst. 1 písm. a)“

Směrnice o DPH

6 §lánek 131 směrnice o DPH stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínky, 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 §lánek 132 odst. 1 této směrnice, který je bývalým §lánkem 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 §lánek 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 poskytovatelem 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 §lánek 140 též 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 §l. 143 odst. 1 písm. a), b), c) a e) až l);

[...]“

10 ?lánek 143 písm. a) směrnice o DPH stanoví:

„?lenské státy osvobodí od dan? tato pln?ní:

a) kone?ný dovoz zboží, jehož dodání osobami povinnými k dani je na jejich území za všech okolností osvobozeno od dan?

[...]“

11 ?lánek 167 směrnice o DPH zní následovně:

„Nárok na odp?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odp?itelné dan?.“

12 ?lánek 168 této směrnice, který je bývalým ?lánkem 17 odst. 2 šesté směrnice, stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely zdan?ných pln?ní osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve ?lenském stát?, v němž tato pln?ní uskute?uje, odp?íst od dan?, kterou je povinna odvést, tyto ?ástky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto ?lenském stát? 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 p?i pln?ních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle ?l. 18 písm. a) a ?lánku 27;

c) DPH, která je splatná p?i po?ízeních zboží uvnit? Spole?enství podle ?l. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);

d) DPH, která je splatná p?i pln?ních považovaných za po?ízení zboží uvnit? Spole?enství podle ?lánk? 21 a 22;

e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena p?i dovozu zboží do tohoto ?lenského státu.“

13 Směrnice o DPH upravuje také různé „[o]dchylky pro státy, které byly ?leny Spole?enství k 1. lednu 1978“, zejména podle jejího ?lánku 370, který stanoví:

„?lenské státy, které k 1. lednu 1978 zda?ovaly pln?ní uvedená v ?ásti A p?ílohy X, mohou ve zda?ování t?chto pln?ní pokračovat.“

14 P?íloha X této směrnice v ?ásti A, nadepsané „Pln?ní, která mohou ?lenské státy nadále zda?ovat“, stanoví v bod? 1:

„Poskytnutí služby zubními techniky p?i výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními léka?i a zubními techniky.“

15 ?lánek 90 ES (nyní ?lánek 110 SFEU) zní následovně:

„?lenské státy nepodrobí p?ímo ani nep?ímo výrobky jiných ?lenských stát? jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdan?ní, než je to, jemuž jsou p?ímo nebo nep?ímo podrobeny podobné výrobky domácí.“

?lenské státy nepodrobí dále výrobky jiných ?lenských stát? vnitrostátnímu zdan?ní, které by poskytovalo nep?ímou ochranu jiným výrobk?m.“

## Nizozemské právo

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

„Za podmínek, které stanoví obecn? závazný správní p?edpis, 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 základ?; služby poskytované psychology a zubními techniky; dodání zubních náhrad; ambulantní p?eprava nemocných nebo zran?ných osob.“

17 ?lánek 11 odst. 1 písm. g) bod 1 tohoto zákona, ve znění ú?inném v roce 2008, zní následovn?:

„Za podmínek, které stanoví obecn? závazný správní p?edpis, jsou od DPH osvobozeny:

poskytování léka?ské pé?e p?i výkonu léka?ských a neléka?ských zdravotních povolání upravených zákonem o zdravotnických povoláních nebo na jeho základ?, jakož i psychologické pé?e; služby poskytované zubními techniky v tomto postavení; dodání zubních protéz zubními léka?i a zubními techniky; ambulantní p?eprava nemocných nebo zran?ných osob.“

18 ?lánek 15 odst. 2 uvedeného zákona, ve znění ú?inném v roce 2006, stanoví následující:

„Pokud jsou zboží a služby používány pro pot?eby poskytování služeb podnikatele ve smyslu ?lánek? 11 a 28k, lze odpo?et dan? uplatnit pouze tehdy, jedná-li se o pln?ní uvedená v ?látku 11 písm. i), j) a k), za podmínky, že nabyvatel t?chto pln?ní má bydlišt? nebo sídlo mimo území Spole?enství nebo za podmínky, že tato pln?ní souvisejí p?ímo se zbožím ur?eným na vývoz mimo Spole?enství.“

19 ?lánek 17e zákona o DPH stanoví:

„Za podmínek a omezení, které stanoví vyhláška ministerstva, jsou osvobozena od dan? po?ízení zboží uvnit? Spole?enství

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

20 ?lánek 21 písm. c) zákona o DPH stanoví:

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

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

21 ?lánek 16a odst. 1 písm. a) na?ízení k provedení zákona o DPH stanoví:

„Po?ízení uvnit? Spole?enství ve smyslu ?látku 17e p?edstavují:

- a) po?ízení uvnit? Spole?enství lidských orgán?, lidské krve a mate?ského mléka.“

## Spory v p?vodních ?ízeních a p?edb?žné otázky

V?c C?144/13

22 Spor v p?vodním ?ízení ve v?ci C?144/13 se týká spole?nosti VDP se sídlem v Nizozemsku, která je zprost?edkovatelem prodeje zubních náhrad. Na základ? p?edchozích objednávek od zubních léka?? usazených v Nizozemsku nebo mimo tento ?lenský stát nechává vyráb?t náhrady laborato?emi, které mají status zubních technik? a nacházejí se mimo Nizozemsko, jak uvnit? Evropské unie, tak mimo ni. Doty?né laborato?e dodávají zubní náhrady spole?nosti VDP, která je pak p?edává zubním léka??m, kte?í si je objednali. Zubní náhrady, které jsou spole?nosti VDP dodávány ze stát?, jež nejsou sou?ástí celního území Unie, jsou p?i jejich dovozu do Nizozemska p?ed propušt?ním do volného ob?hu procleny.

23 V p?iznání k DPH za první ?tvrtletí roku 2006 uvedla spole?nost VDP ohledn? dodání zubních náhrad v pr?b?hu tohoto období zubním léka??m usazeným v Nizozemsku, že p?edm?tná dodání jsou osvobozena od DPH v souladu s ?l. 11 odst. 1 písm. g), bodu 1 zákona o DPH, ve zn?ní ú?inném do 1. ledna 2008. Dále tato spole?nost ode?etla DPH, která jí byla v tomto ?tvrtletí ú?tována u p?edm?tných dodávek zubních náhrad, p?i?emž vycházela z výkladu ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice podaného Soudním dvorem ve v?ci, ve které byl vydán rozsudek VDP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:792). Inspektor tento odpo?et odmítl na základ? ?l. 15 odst. 2 zákona o DPH a zamítl stížnost podanou spole?ností VDP.

24 U dodání zubních náhrad pro zubní léka?e usazené v Nizozemsku v pr?b?hu t?etího ?tvrtletí roku 2008 neodvedla spole?nost VDP podle da?ového p?iznání žádnou DPH a od?vodnila to skute?ností, že má od 1. ledna 2008 postavení „zubního technika“ ve smyslu ?l. 132 odst. 1 písm. e) sm?rnice o DPH, a že se tedy na ni vztahuje osvobození od dan? podle ?l. 11 odst. 1 písm. g) bodem 1 zákona o DPH. V souladu s ?l. 15 odst. 2 tohoto zákona neprovedla VDP odpo?et dan?, která jí byla ú?tována za p?edm?tná dodání v pr?b?hu tohoto ?tvrtletí.

25 Za uvedené ?tvrtletí spole?nost VDP dále p?iznala a odvedla da? z titulu dovozu zubních náhrad z laborato?í usazených mimo Nizozemsko a z titulu jejich po?ízení uvnit? Spole?enství. Následn? však m?la za to, že v p?ípad? dovozu zubních náhrad, které uvedla v da?ovém p?iznání, nemá povinnost k této dani v souladu s ?l. 21 písm. c) zákona o DPH ve spojení s ?lánkem 143 písm. a) sm?rnice o DPH, a pokud jde o jejich po?ízení uvnit? Spole?enství v souladu s ?lánkem 17e písm. a) zákona o DPH ve spojení s ?lánkem 140 písm. a) sm?rnice o DPH. Správní odvolání podané v této souvislosti spole?ností VDP bylo inspektorem rovn?ž zamítnuto.

26 V p?ípad? prvního ?tvrtletí roku 2006 zamítl Rechtbank te Haarlem žalobu podanou spole?ností VDP a rozhodl, že uplatn?ní osvobození od dan? podle ?l. 11 odst. 1 písm. g) zákona o DPH vede k vylou?ení možnosti odpo?tu dan? na vstupu v souladu s ?l. 15 odst. 2 zákona o DPH. Proti rozsudku tohoto soudu podala VDP kasa?ní opravný prost?edek.

27 Pokud jde o t?etí ?tvrtletí roku 2008, považoval Rechtbank te Haarlem žalobu podanou spole?ností VDP za opodstatn?nou a rozhodl, že v souladu s ?l. 21 písm. c) zákona o DPH ve spojení s ?lánkem 143 písm. a) sm?rnice o DPH a dále v souladu s ?lánkem 17e písm. a) zákona o DPH ve spojení s ?lánkem 140 písm. a) sm?rnice DPH dluh na DPH z titulu dovozu zubních protéz a jejich po?ízení uvnit? Spole?enství neexistuje, jelikož základem je vždy dodání skute?né zahrani?ním zubním technikem a takové dodání do Nizozemska je osvobozené od dan?. Proti tomuto rozhodnutí podal Staatssecretaris kasa?ní opravný prost?edek.

28 Podle Hoge Raad der Nederlanden vyvstávají v rámci opravných prost?edk? 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 odpout 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 odpout 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 odpout. Od 1. ledna do 30. září 2008 pořídila X u zubního technika usazeného v Německu zubní náhrady, které jí byly zasílány a dodávány z Německa bez účtování DPH. X za tyto nákupy neodvedla podle danového přiznání DPH z titulu pořízení zboží uvnitř Společenství. Inspektor má za to, že se o taková pořízení jedná, a vydal proto dodatečný danový 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 přislušné 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 odchylného 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 laboratoriem 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 laboratoriem.

34 V případě zubních náhrad dodaných v prosinci 2008 neúčtovala A žádnou DPH. Za tato dodání odvedla společnost Nobel na základě daňového přiznání 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 uskutečeno 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 článcích 140 písm. a) a b), jakož i v článu 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 daní upraveného v hlavě IX směrnice o DPH, nadepsané „Osvobození od daní“. Tato ustanovení upravují mechanismus osvobození od daní u plnění týkajících se určitého zboží, jsou-li splněny určité podmínky.

43 Cíl sledovaný osvobozeními od daní 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. Nemecko, 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 daní představují autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zamezit rozdílnému při uplatnění 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 daní ve veřejném zájmu. Toto ustanovení nicméně nevyklučuje všechny činnosti ve veřejném zájmu z použití DPH, nýbrž vylučuje 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 daní 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 daní pořízení zboží uvnitř Společenství, jehož dodání osobou povinnou k dani je na jejich území za všech okolností osvobozeno od daní.

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 určení toho, zda je pořízení zboží uvnitř Společenství osvobozeno od DPH, je třeba ověřit, zda je dodání tohoto zboží osvobozeno od daní na území členského státu určení.

50 Ve včech v předvodních 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 daní, pokud jsou osvobozena od daní na území členského státu určení. Jelikož čl. 132 odst. 1 písm. e) této směrnice ukládá členským státům, aby osvobodily od daní 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 neuplatňuje povinnou 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, postaovat 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 povinnou 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 povinnou 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 Sm?rnice o DPH totiž dovolila ?lenským stát?m na základ? ?látku 370 zachovat i nadále n?která ustanovení svých vnitrostátních právních p?edpis? p?ijatých p?ed touto sm?rnicí, která by bez takového dovolení byla se sm?rnicí neslu?itelná (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 odpov?di na druhou otázku ve v?ci C-144/13, první otázku ve v?ci C-154/13 a otázku ve v?ci C-160/13 vyplývá, že p?i ur?ování toho, zda po?ízení zubních náhrad uvnit? Spole?enství m?že zakládat nárok na osvobození od dan?, je nutné ov?řit, zda dodání nebo dovoz tohoto zboží jsou osvobozené od dan? na území ?lenského státu ur?ení. Z toho vyplývá, že referen?ním bodem je režim platný v ?lenském stát? ur?ení.

63 Pokud tento stát nezavedl odchylný a p?echodný režim podle ?látku 370 sm?rnice o DPH, a uplat?uje tedy osvobození od dan? upravené v ?l. 132 odst. 1 písm. e) této sm?rnice, použijí se rovn?ž osvobození od dan? upravená v ?l. 140 písm. a) a b) uvedené sm?rnice. Je tomu tak nezávisle na otázce, zda ?lenský stát p?vodu uplat?uje uvedený odchylný a p?echodný režim podle ?látku 370 sm?rnice DPH.

64 Na druhou otázku položenou ve v?ci C-154/13 je tedy t?eba odpov?d?t tak, že ?lánek 140 písm. a) a b) sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od DPH upravené v tomto ustanovení se vztahuje rovn?ž na p?ípad, kdy k po?ízení zubních náhrad uvnit? Spole?enství dochází z ?lenského státu, který uplat?uje odchylný a p?echodný režim podle ?látku 370 sm?rnice o DPH.

### **K náklad?m ?ízení**

65 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

1) **?lánek 168 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty, ve zn?ní sm?rnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007, musí být vykládán v tom smyslu, že je-li osvobození od dan? z p?ídané hodnoty stanovené vnitrostátním právem neslu?itelné se sm?rnicí 2006/112, ve zn?ní sm?rnice 2007/75, neumož?uje uvedený ?lánek 168 osob? povinné k dani využít tohoto osvobození a souasn? uplatnit nárok na odpo?et dan?.**

2) **?lánek 140 písm. a) a b), jakož i ?l. 143 odst. 1 písm. a) sm?rnice 2006/112, ve zn?ní sm?rnice 2007/75, musejí být vykládány v tom smyslu, že osvobození od dan? z p?ídané hodnoty, které upravují, se vztahuje na po?ízení zubních náhrad uvnit? Spole?enství a jejich kone?ný dovoz zubními léka?i a zubními techniky, pokud ?lenský stát dodání nebo dovozu neuplat?uje p?echodnou právní úpravu podle ?látku 370 sm?rnice 2006/112, ve zn?ní sm?rnice 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.

\* Jednací jazyk: nizozemština.