Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 4. září 2014 [1]

Spojené věci C-144/13, C-154/13 a C-160/13

VDP Dental Laboratory NV
proti
Staatssecretaris van Financiën,
Staatssecretaris van Financiën
proti
X BV
a
Staatssecretaris van Financiën
proti
Nobel Biocare Nederland BV

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemské království)]

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Osvobození od daně vztahující se na pořízení zboží uvnitř Společenství — Článek 140 písm. a) a b) směrnice 2006/112/ES — Osvobození od daně vztahující se na dovoz zboží — Článek 143 písm. a) směrnice 2006/112/ES — Použitelnost osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112/ES pro dodání zubních náhrad osvobozených od daně — Odpočet daně — Článek 17 odst. 2 písm. a) ve znění článku 28f bodu 1 šesté směrnice 77/388/EHS — Přímý účinek — Nárok na odpočet daně v případě vnitrostátních plnění osvobozených od daně v rozporu s unijním právem“

I – **Úvod**

1. Soudní dvůr se musí opakovaně [2] vypořádat se zdaněním zubních náhrad daní z přidané hodnoty. To je specifické v tom rozsahu, že dodání zubních náhrad je v určitých případech osvobozeno od daně, existují však stále ještě členské státy, kde jsou na základě přechodné úpravy veškerá dodání zubních náhrad zdaněna.

2. Účinky této specifičnosti na odpočet daně a důsledky pro podmínky hospodářské soutěže dodavatelů zubních náhrad v různých členských státech se Soudní dvůr zabýval již v rozsudku Eurodental [3]. Rovněž v projednávaných žádostech o rozhodnutí o předběžné otázce jde opět o podmínky hospodářské soutěže, tentokrát však v kontextu osvobození od daně vztahujícího se na pořízení uvnitř Společenství a dovoz ze třetích zemí. Jejich použitelnost na zubní náhrady je totiž dosud nevyjasněna.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Viz předcházející rozsudky Eurodental,C-240/05, EU:C:2006:763 a VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:792.

3 — Rozsudek Eurodental, EU:C:2006:763.

3. Kromě toho se Soudní dvůr v návaznosti na svůj první rozsudek ve věci VDP Dental Laboratory [4] bude muset znovu zabývat důsledky osvobození od daně přiznaného v rozporu s unijním právem pro nárok na odpočet daně. V tomto rozsahu však nedávno vydaný rozsudek MDDP [5] neponechal žádné otevřené otázky.

II – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

4. Původní řízení se týkají výběru daně z přidané hodnoty za léta 2006 a 2008. Proto je v projednávaném případě nutno zohlednit jak šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [6] v jejím znění platném pro rok 2006 (dále jen „šestá směrnice“), jakož i směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [7], která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, v jejím znění platném pro rok 2008 (dále jen „směrnice o DPH“). Níže tedy budou uváděna ustanovení buď ve znění směrnice o DPH, nebo šesté směrnice v závislosti na tom, k jakému daňovému období je zapotřebí jejich výklad.

1. Zdanitelná plnění

5. Podle čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH jsou předmětem DPH tato plnění:

„a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu:

i) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková […], je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková […];

[…]

c) […]

d) dovoz zboží.“

6. Pojem „dodání zboží“ je v čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH popsán jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

7. „Pořízení zboží uvnitř Společenství“ je v čl. 20 odst. 1 směrnice o DPH definováno jako „nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží“.

8. „Dovozem zboží“ se podle čl. 30 odst. 1 směrnice o DPH rozumí „vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu ve smyslu článku 24 Smlouvy, do Společenství“.

4 — EU:C:2006:792.

5 — Rozsudek MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778.

6 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160.

7 — Úř. věst. L 347, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160.

2. Osvobození od daně pro zubní náhrady

9. Podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH osvobodí členské státy od daně tato plnění:

„poskytnutí služeb zubními techniky při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními techniky“.

10. Výjimka z tohoto osvobození je však pod nadpisem „Odchylky použitelné do zavedení konečného režimu“ obsažena v první kapitole hlavy XIII směrnice o DPH v oddíle 1 („Odchylky pro státy, které byly členy Společenství k 1. lednu 1978“). Tam článek 370 stanoví:

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

11. V příloze X části A jsou pod bodem 1 uvedena „Poskytnutí služby zubními techniky při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad lékaři a zubními techniky“.

3. Osvobození od daně vztahující se na pořízení zboží uvnitř Společenství a na dovoz zboží

12. Podle článku 140 směrnice o DPH osvobodí kromě toho členské státy od daně:

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

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

[...]“

13. Při dovozu z třetích zemí osvobodí členské státy podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH od daně:

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

4. Osvobození od daně vztahující se na plnění uvnitř Společenství a na vývoz

14. Na přeshraniční plnění uvnitř Unie, která odpovídají pořízení uvnitř Společenství, se podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH vztahuje následující osvobození od daně:

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

15. Podobným způsobem stanoví článek 146 směrnice o DPH pro vývoz, že:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

a) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství prodávajícím nebo na jeho účet;

b) dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo Společenství pořizovatelem neusazeným na jejich území nebo na jeho účet […];

[...]“.

5. Nárok na odpočet daně

16. Nárok osoby povinné k dani na odpočet daně, pokud jde o jím nabyté zboží nebo jemu poskytnuté služby (dále jen „plnění na vstupu“), upravuje pro daňové období roku 2006 čl. 17 odst. 1 a 2 ve znění článku 28f bodu 1 šesté směrnice takto:

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

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, 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) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;

c) […]

d) daň z přidané hodnoty splatnou podle čl. 28a odst. 1 písm. a).

3. Členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení daně z přidané hodnoty uvedený v odstavci 2, je-li zboží a služby použito za účelem:

[…]

b) plnění, která jsou osvobozena od daně podle […] článku 15 […] nebo čl. 28c bodů A a C;

[…]“

17. Článek 28a odst. 1 písm. a) šesté směrnice obsahuje zdanitelné plnění pořízení uvnitř Společenství v souladu s čl. 2 odst. 1 písm. b) bodem i) směrnice o DPH [8]. Článek 15 šesté směrnice upravoval osvobození od daně vztahující se na vývoz, která jsou nyní uvedena pouze v článku 146 směrnice o DPH [9]. V článku 28c části A se v šesté směrnici nacházelo osvobození od daně vztahující se na dodání uvnitř Společenství, které lze mezitím nalézt v článku 138 směrnice o DPH [10].

18. Ustanovení odpovídající ustanovením o odpočtu daně v čl. 17 odst. 1 až 3 ve znění čl. 28f bodu 1šesté směrnice se nachází v článcích 167 a 168 směrnice o DPH.

B – *Vnitrostátní právo*

19. Nizozemské právo obsahuje předpisy v zásadě odpovídající uvedeným ustanovením unijního práva.

8 — Viz bod 5 výše.

9 — Viz bod 15 výše.

10 — Viz bod 14 výše.

20. Osvobození od daně vztahující se na zubní náhrady podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH však bylo ještě v roce 2006 provedeno v čl. 11 odst. 1 písm. g) bodu 1 nizozemského zákona o DPH (Wet op de omzetbelasting 1968) v rozporu s unijním právem [11] takovým způsobem, že dodavatel zubních náhrad nemusel být zubní lékař ani zubní technik.

III – **Původní řízení**

21. Všechna původní řízení se týkají nizozemských osob povinných k dani, které nechávají vyrábět zubní náhrady v cizině, aby je pak buď jako zprostředkovatelé dále prodaly, nebo je v rámci své činnosti jakožto zubní lékaři samy použily. Ve všech řízeních je sporné, zda pořízení zubních náhrad zubním lékařem z ciziny je osvobozeno od DPH.

A – *Věc C-144/13 (VDP Dental Laboratory)*

22. Věc C-144/13 se týká nizozemské společnosti VDP Dental Laboratory N. V. (dále jen „VDP“). Na objednávku zubních lékařů nechala vyrobit zubní náhrady zahraničními laboratořemi zubní techniky, jak uvnitř, tak vně Unie. Spor v původním řízení se týká nizozemského dluhu společnosti VDP na dani z přidané hodnoty v prvním čtvrtletí roku 2006, jakož i v třetím čtvrtletí roku 2008.

23. Podle údajů uvedených předkládajícím soudem nebylo společnost VDP v roce 2006 ještě možné považovat za zubního technika ve smyslu osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH. S odvoláním na čl. 11 odst. 1 písm. g) bod 1 nizozemského zákona o DPH nakládala nicméně se svými dodáními zubních náhrad jako s osvobozenými od daně. Současně, navzdory tomuto osvobození od daně, uplatnila nárok na odpočet daně pro svá plnění na vstupu, a to již s odvoláním na unijní právo. Nizozemská daňová správa však VDP odpočet daně zamítla.

24. Již od roku 2008 je VDP podle vyjádření předkládajícího soudu zubním technikem ve smyslu osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH. VDP nakládala se svými dodáními zubních náhrad jako s osvobozenými od daně a neuplatnila odpočet daně. Nechce ovšem zdanit ani zubní náhrady odebrané ze zahraničí jako pořízení uvnitř Společenství, respektive jako dovoz ze třetích zemí. Podle názoru VDP působí v tomto rozsahu totiž v její prospěch osvobození od daně podle čl. 140 odst. a), respektive čl. 143 odst. a) směrnice o DPH.

B – *Věc C-154/13 (X)*

25. Původní spor ve věci C-154/13 se týká nizozemského dluhu na dani z přidané hodnoty společnosti X za první tři čtvrtletí roku 2008. V tomto období provozovala X zubní praxi. V ní poskytovala plnění, která byla podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH osvobozena od DPH, takže jí v tomto rozsahu nepříslušel nárok na odpočet daně.

26. Pro svou činnost pořizovala společnost X zubní náhrady od zubního technika usazeného v Německu. Společnost X je toho názoru, že jí v případě tohoto pořízení uvnitř Společenství z důvodu osvobození od daně podle článku 140 směrnice o DPH nevzniká povinnost platit DPH. Podle nizozemské daňové správy se však toto osvobození od daně nepoužije, mimo jiné proto, že v Německu na rozdíl od Nizozemska není dodání zubních náhrad podle článku 370 ve spojení s přílohou X částí A bodem 1 osvobozeno od DPH.

11 — Viz rozsudek VDP Dental Laboratory, EU:C:2006:792.

C – Věc C-160/13 (Nobel Biocare Nederland)

27. Třetí věc má svůj původ ve sporu o dluh na dani z přidané hodnoty nizozemské společnosti Nobel Biocare Nederland BV (dále jen „Nobel“) za prosinec 2008. Nobel dodávala v tomto období do laboratoří zubních techniků v Nizozemsku zubní náhrady. Tyto zubní náhrady nechávala společnost Nobel vyrábět mateřskou společností ve Švédsku.

28. Nizozemská daňová správa podrobila zubní náhrady, které společnost Nobel odebírala ze Švédska, dani z přidané hodnoty jakožto pořízení uvnitř Společenství. Nobel je ovšem toho názoru, že v tomto rozsahu se použije osvobození od daně podle čl. 140 písm. a) směrnice o DPH.

IV – **Řízení u Soudního dvora**

29. Hoge Raad der Nederlanden, u něhož byla zahájena původní řízení, předložil Soudnímu dvoru dne 21., 27. a 28. března 2013 podle článku 267 SFEU tři žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce s celkem pěti otázkami. Předběžné otázky se týkají dvou různých oblastí.

30. Zaprvé pokládá předkládající soud ve věci C-144/13 (VDP Dental Laboratory) otázku, která se týká práva na odpočet daně za daňové období roku 2006:

Je třeba čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že osoba povinná k dani má s odvoláním na čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice nárok na odpočet daně, stanoví-li vnitrostátní předpis v rozporu se směrnicí osvobození od daně (čímž je vyloučen nárok na odpočet daně)?

31. Zadruhé vyplývá ze všech tří věcí následující otázka týkající se osvobození od daně vztahujícího se na pořízení uvnitř Společenství:

Je třeba čl. 140 písm. a) a b) směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že osvobození od DPH upravené v tomto ustanovení neplatí pro pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství? V případě záporné odpovědi: Závisí osvobození od daně na tom, že zubní náhrada ze zahraničí byla dodána zubním lékařem či zubním technikem nebo pro zubního lékaře či zubního technika?

32. Tato předběžná otázka je ve věci C-144/13 (VDP Dental Laboratory) rozšířena o výklad čl. 143 písm. a) směrnice o DPH, který se týká osvobození od daně vztahujícího se na dovoz ze třetích zemí.

33. Kromě toho je tato předběžná otázka ve věci C-154/13 (X) doplněna takto:

Pokud je osvobození od DPH stanovené v čl. 140 písm. a) a b) směrnice o DPH (za podmínek uvedených ve výše uvedené otázce nebo bez těchto podmínek) použitelné pro pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství, platí potom osvobození od daně v členských státech, jako je Nizozemsko, které odpovídá osvobození od daně podle článku 132 směrnice o DPH, i pro pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství, jež pochází z členského státu, který využil výjimky a přechodného ustanovení podle článku 370 směrnice o DPH?

34. Poté, co byly věci spojeny ke společnému řízení a ke společnému rozhodnutí, předložily VDP, Nobel, Estonská republika, Nizozemské království, jakož i Evropská komise písemná vyjádření. Jednání dne 19. května 2014 se zúčastnily společnost Nobel, Nizozemské království a Komise.

V – **Právní odůvodnění**

A – *K nároku na odpočet daně*

35. Jak vyplývá z odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-144/13, předkládající soud by se svou otázkou ohledně nároku na odpočet daně v zásadě rád dozvěděl, zda osoba povinná k dani s odvoláním na článek 17 ve znění článku 28f bodu 1 šesté směrnice může uplatnit nárok na odpočet daně i tehdy, jestliže svá plnění nezdanila, protože vnitrostátní právo stanovilo v rozporu s ustanoveními unijního práva osvobození od daně.

36. Tato otázka byla, pokud jde o výklad směrnice o DPH, již předmětem věci C-319/12 (MDDP), která byla rozhodnuta teprve po doručení projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

37. V rozsudku MDDP Soudní dvůr konstatoval, že článek 168 směrnice o DPH neumožňuje osobě povinné k dani využít osvobození od daně, které je stanoveno vnitrostátním právem, avšak je neslučitelné se směrnicí o DPH, ani v tomto rozsahu uplatnit nárok na odpočet daně [12]. Za takové situace si tedy osoba povinná k dani může pouze vybrat mezi vnitrostátním osvobozením od daně, což vede k vyloučení nároku na odpočet daně, či podrobením svých plnění dani z přidané hodnoty s odvoláním na unijní právo upravující DPH, a tím dospět k nároku na odpočet daně.

38. Vzhledem k tomu, že žádný z účastníků tohoto řízení nepředložil argumenty, které by již nebyly projednány v rámci věci MDDP [13], není dán důvod k tomu, aby byl závěr rozsudku MDDP zpochybněn.

39. S tím není v rozporu ani skutečnost, že Komise v rámci ústního jednání uvedla, že skutkové okolnosti projednávané věci se liší od věci MDDP, protože VDP by své právo na odpočet daně musela uplatnit dodatečně. S Komisí je sice třeba souhlasit v tom, že VDP by stála před problémem, že by za to dodatečně od svých odběratelů obdržela cenu zvýšenou o DPH, neboť by pro uplatnění nároku na odpočet daně musela zdanit svá plnění původně osvobozená od daně. Již v rámci věci MDDP jsem však poukazovala na to, že osoba povinná k dani může za určitých okolností požadovat od dotčeného členského státu náhradu škody, jestliže již nelze následně vybranou DPH zatížit své odběratele [14].

40. První předběžnou otázku je tudíž nutno zodpovědět tak, že z článku 17 ve znění článku 28f bodu 1 šesté směrnice nevyplývá nárok na odpočet daně pro osobu povinnou k dani, která svá plnění nezdanila proto, že vnitrostátní právo v rozporu s ustanoveními unijního práva stanovilo osvobození od daně.

B – *K osvobozením od daně podle čl. 140 písm. a) a b), jakož i čl. 143 písm. a) směrnice o DPH*

41. Pokud jde o osvobození od daně vztahující se na pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 140 písm. a) a b), jakož i na dovoz zboží z třetích zemí podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH, chtěl by předkládající soud vědět, zda, a pokud ano, za jakých podmínek, se tato osvobození od daně vztahují na zubní náhrady. Oba předpisy totiž činí osvobození od daně závislým na tom, zda by nárok na osvobození od daně vznikl i tehdy, kdyby se jednalo o dodání zboží v tuzemsku.

12 — Rozsudek MDDP, EU:C:2013:778, bod 45.

13 — K tomu viz mé stanovisko ve věci MDDP, EU:C:2013:421, body 37 až 51.

14 — Viz mé stanovisko ve věci MDDP, EU:C:2013:421, bod 72.

42. Dodání zubní náhrady v tuzemsku osvobozuje od daně čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH. Toto osvobození od daně se však použije pouze za podmínky, že dodání je uskutečněno zubním lékařem či zubním technikem. Článek 140 písm. a) a b), jakož i čl. 143 odst. a) směrnice o DPH však pro osvobození pořízení zboží uvnitř Společenství, respektive jeho dovozu ze třetích zemí od daně vyžadují, aby dodání v tuzemsku bylo osvobozeno od daně „za všech okolností“. Nizozemské království je proto – na rozdíl od ostatních účastníků řízení – toho názoru, že se čl. 140 písm. a) a b) ani čl. 143 písm. a) směrnice o DPH nepoužijí na zubní náhrady.

43. Jsem toho názoru, že tato otázka musí být zodpovězena odlišně. Jak ukážu, osvobození od daně podle čl. 143 odst. a) směrnice o DPH se sice na dovoz zubních náhrad z třetích zemí nepoužije (k tomu viz 1). To samé platí pro čl. 140 písm. b) směrnice o dani z přidané hodnoty (k tomu viz 2). Jinak je ovšem třeba posuzovat osvobození od daně podle článku 140 písm. a), které se za podmínek čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH použije rovněž na pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství (k tomu viz 3). Na tom se nic nemění ani tehdy, když členský stát původu zboží v souladu s přechodnou úpravou v článku 370 ve spojení s přílohou X částí A bodu 1 nepoužije osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH (k tomu viz 4).

1. Osvobození od daně vztahující se na dovoz zboží podle čl. 143 odst. a) směrnice o DPH

44. Podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH osvobodí členské státy od DPH konečný dovoz zboží, „jehož dodání osobami povinnými k dani je na jejich území za všech okolností osvobozeno od daně“.

45. Formulace „na jejich území“ se vztahuje na příslušný členský stát dovozu. To vyplývá ze srovnání s ustanoveními jako je článek 88, článek 207 nebo čl. 214 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, která obsahují stejnou formulaci. Jak VDP tudíž správně zdůraznila, musí být dodání zboží v členském státě určení, tedy v členském státě, do něhož je zboží dováženo, osvobozeno od daně.

46. Znění čl. 143 písm. a) směrnice o DPH naznačuje formulací „za všech okolností“, že dodání dovezeného zboží musí být vždy, tedy nezávisle na dalších podmínkách, osvobozeno od daně. Obsahuje-li naproti tomu osvobození od daně vztahující se na dodání zboží další podmínky, jako je v projednávaném případě podmínka obsažená v čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH týkající se charakteristiky dodavatele, nebylo by pak právě dodání určitého zboží osvobozeno od daně „za všech okolností“.

47. Historie vzniku čl. 143 odst. a) směrnice o DPH potvrzuje výklad znění. Článku 143 písm. a) směrnice o DPH odpovídal v šesté směrnici čl. 14 odst. 1 písm. a). Podle něj byl od daně osvobozen takový dovoz zboží, „jehož dodání osobou povinnou k dani by v tuzemsku bylo za všech okolností osvobozeno od daně“. Článek 14 odst. 1 písm. a) šesté směrnice je založen na čl. 15 odst. 1 návrhu Komise [15]. Na rozdíl od Radou později přijatého čl. 14 odst. 1 písm. b) šesté směrnice odkazuje čl. 15 bod 1 návrhu Komise ještě výslovně na jednotlivá vnitrostátní osvobození od daně. Tento odkaz zahrnoval – až na jednu výjimku [16] – pouze osvobození od daně, která závisela pouze na předmětu dodání a měla být použitelná nezávisle na dalších podmínkách. Osvobození od daně vztahující se na dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními techniky [17] nebylo uvedeno.

15 — Návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně ze dne 20. června 1973, COM(73) 950 final.

16 — Viz čl. 14 odst. B písm. c) návrhu šesté směrnice (uvedený v poznámce pod čarou 15), který osvobozoval od daně dodání „subjektům odpovědným za výstavbu, úpravu a údržbu hřbitovů, hrobů a památníků na počest padlých“; viz v tomto rozsahu nyní příloha X část B bod 6 směrnice o DPH.

17 — Článek 14 odst. A 1 písm. e) návrhu šesté směrnice (uvedený v poznámce pod čarou 10).

48. Skutečnost, že osvobození od daně podle čl. 14 odst. 1 písm. a) šesté směrnice bylo nakonec formulováno jinak, lze za takových okolností vysvětlit nejlépe tím, že jediné osvobození od daně, na něž čl. 15 bod 1 návrhu Komise odkazoval, které bylo závislé na dalších podmínkách a nikoli na pouhém dodání zboží, nebylo do přijaté směrnice převzato. Bylo tedy nasnadě zredukovat prostřednictvím textu „za všech okolností“ odkaz již pouze na ta osvobození od daně, která měla platit nezávisle na dalších podmínkách.

49. Systematický výklad vede ke stejnému závěru. Článek 143 totiž v písmenu k) obsahuje osvobození od daně vztahující se na „dovoz zlata centrálními bankami“. „Dodání zlata centrálním bankám“ jsou podle článku 152 směrnice o DPH osvobozena od daně. Jedná se tudíž o osvobození od daně, které neosvobodí dodání zlata za všech okolností, nýbrž pouze tehdy, je-li dodáno určitému příjemci, totiž centrální bance. Chápeme-li však osvobození od daně podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH pouze tak, že se použije na všechna osvobození od daně v případě dodání zboží, pokud jsou splněny jejich podmínky, pak by musel být dovoz zlata centrálními bankami osvobozen od daně již podle tohoto předpisu ve spojení s článkem 152 směrnice o DPH. Článek 143 písm. k) směrnice o DPH, který toto stanoví, by byl totiž nadbytečný.

50. A konečně nevyplývají z účelu osvobození od daně podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH ani argumenty, které by podporovaly extenzívní chápání jeho rozsahu použitelnosti.

51. Poté, co Komise ještě v návrhu šesté směrnice konstatovala, že toto osvobození od daně nevyžaduje „žádná zvláštní vysvětlení“ [18], v projednávaném řízení uvedla, že jeho účel spočívá v rovném zacházení s přeshraničními a vnitrostátními plněními. To vypadá na první pohled samozřejmě. Zvážíme-li však také důsledky odpočtu daně v řetězci dodání, nemůže již být v konečném důsledku o rovném zacházení ani řeči.

52. Bez zohlednění odpočtu daně v řetězci dodání vede extenzivní použití osvobození od daně podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH k tomu, že při odběru zboží nevzniká zatížení daní z přidané hodnoty, nezávisle na tom, zda bude zboží odebráno z tuzemska či z třetí země. To se projeví tím, že osvobození od daně použitelné na tuzemské dodání se rozšíří na dovoz ze třetích zemí.

53. Zohledníme-li odpočet daně dodavatele, dospějeme k jinému výsledku. Důsledkem osvobození od daně v případě vnitrostátního dodání zboží je totiž skutečnost, že dodavatel podle článku 168 směrnice o DPH [19] nemá rovněž nárok na odpočet daně pro plnění, která k výrobě zboží použil. Neodpočitatelná DPH z těchto vstupních plnění tak s konečnou platností zatěžuje dodání zboží osvobozené od daně tím, že zvyšuje náklady jeho výroby.

54. Jinak je tomu však obvykle u dovozu zboží ze třetích zemí. V tomto případě má dodavatel se sídlem na území třetího státu zpravidla nárok na odpočet daně. Podle mezinárodní daňové praxe je totiž zboží, které je vyváženo, zproštěno jakékoli daně. Při vývozech z Unie je toho dosaženo osvobozením vývozu od daně podle článku 146 a současným poskytnutím daňového odpočtu podle čl. 169 písm. b) směrnice o DPH [20].

55. Jestliže tedy v případě přeshraničních plnění zpravidla existuje nárok dodavatele na odpočet daně, v případě plnění vnitrostátních naopak nikoli, vede pak osvobození od daně podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH rovněž zpravidla ke konkurenční výhodě pro zboží ze třetích zemí. Nizozemské království proto správně poukázalo na to, že v projednávaném případě dodavatelé ze třetích zemí ve srovnání s vnitrostátními dodavateli zubních náhrad mohou poskytovat dodání zcela nezatíženi daní z přidané hodnoty, pokud by byl čl. 143 písm. a) směrnice o DPH použitelný také na dovoz zubních náhrad ze třetích zemí.

18 — Návrh šesté směrnice (uvedený v poznámce pod čarou 10), s. 17.

19 — Respektive čl. 17 odst. 2 ve znění čl. 28f bodu 1 šesté směrnice.

20 — Respektive čl. 17 odst. 3 písm. b) ve znění čl. 28f bodu 1 šesté směrnice.

56. Takovým narušením hospodářské soutěže lze zabránit pouze tím, že rovněž ve třetí zemi nebude v případě vývozu poskytnut nárok na odpočet daně. S ohledem na to, že k tomu však obvykle nebude docházet, lze tuto výhodu v hospodářské soutěži napravit, i když ne úplně, pouze zdaněním dovozu zboží pro dodavatele ze třetích zemí. Zdaněním dovozu bude totiž zatíženo daní z přidané hodnoty také zboží pocházející ze třetí země. Toto zatížení je rovněž konečné, pokud pořizovatel není v tomto rozsahu oprávněn k odpočtu daně podle čl. 168 odst. e) směrnice o DPH [21]. K tomu dochází zejména tehdy, pokud je pořizovatel spotřebitelem, nebo zboží nezdaněné dále v tuzemsku prodává. K posledně uvedenému případu dochází ve třech původních řízeních. Žádné z osob povinných k dani nepřísluší nárok na odpočet daně v případě pořízení zubních náhrad, protože zubní náhrady podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH nezdaněné dále zcizuje.

57. Toto zatížení daní z přidané hodnoty bude ovšem pro zboží ze třetích zemí obvykle vyšší než zatížení, které musí nést zboží dodávané vnitrostátně. Zatímco v posledně uvedeném případě závisí zatížení na ceně plnění na vstupu [22], řídí se zatížení zboží, které vznikne při zdanění dovozu, hodnotou hotového zboží [23]. Odmítnutím osvobození dovozu od daně podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH vzniká tudíž v konečném důsledku zpravidla konkurenční nevýhoda pro zubní náhrady ze třetích zemí.

58. Ani osvobození od daně ani zdanění dovozu zboží ze třetích zemí, jejichž dodání je v členském státě určení osvobozeno od daně, tak nepředstavují z hlediska hospodářské soutěže neutrální řešení. Jedním ani druhým způsobem nemohou být nastoleny stejné podmínky hospodářské soutěže pro zboží z tuzemska a ze třetích zemí. Řešení z hlediska hospodářské soutěže neutrální se nachází mimo rámec možností právní úpravy směrnice o DPH, neboť to by předpokládalo vliv na nárok na odpočet daně dodavatelem ve třetí zemi [24].

59. Za těchto okolností je nutno si připomenout ustálenou judikaturu, podle níž je osvobození od daně podle šesté směrnice nutno vykládat restriktivně, neboť představují výjimky z obecné zásady, že každé dodání zboží a každá služba, které osoba povinná k dani za úplatu poskytne, podléhají dani z přidané hodnoty [25]. Tato zásada se vztahuje také na osvobození od daně v případě dovozu. Restriktivní výklad by v projednávaném případě rovněž neomezil účinek osvobození od daně podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH [26], neboť, jak je vidět, cíle rovného zacházení s přihlédnutím k účinkům odpočtu daně u dodavatele nelze dosáhnout lépe pomocí extenzívního výkladu ustanovení.

60. A konečně proti extenzívnímu výkladu hovoří také značné praktické problémy. Na tyto problémy správně poukázaly jak Nizozemské království, tak Komise. V případě extenzivního výkladu osvobození od daně podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH by totiž muselo být například v projednávaném případě zpravidla při přechodu hranic dokazováno, že prodejce je ve třetí zemi zubním lékařem nebo zubním technikem. Takovým problémům lze předejít, jestliže se osvobození od daně podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH použije pouze tehdy, když se na dodání dovezeného zboží vždy, tedy pouze na základě vlastností zboží samotného, vztahuje osvobození od daně. Jeho vlastnosti lze totiž při jeho přechodu přes hranice v obvyklém případě jednoduše určit.

21 — Respektive čl. 17 odst. 2 písm. b) ve znění čl. 28f bodu 1 šesté směrnice.

22 — Viz článek 73 směrnice o DPH.

23 — Viz článek 85 směrnice o DPH ve spojení s článkem 29 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307).

24 — Viz body 55 a 56 výše.

25 — Viz pouze rozsudky Velker International Oil Company, C-185/89, EU:C:1990:262, bod 19, a Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, bod 25.

26 — K tomuto požadavku viz pouze rozsudky Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, bod 42, a Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, bod 27.

61. V konečném důsledku je podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH osvobozen od daně pouze dovoz zboží ze třetích zemí, jehož dodání je v členském státě určení osvobozeno od daně vždy, tedy nezávisle na dalších podmínkách. Předběžnou otázku k čl. 143 písm. a) směrnice o DPH je tudíž nutno zodpovědět tak, že toto osvobození od daně se nepoužije na dovoz zubních náhrad.

2. Osvobození od daně vztahující se na pořízení uvnitř Společenství podle čl. 140 písm. b) směrnice o DPH

62. Jako další je nutno přezkoumat osvobození od daně vztahující se na pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 140 písm. b) směrnice o DPH. Tento předpis navazuje na právě pojednané osvobození od daně vztahující se na dovoz zboží podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH. Článek 140 písm. b) směrnice o DPH totiž osvobozuje mimo jiné „pořízení zboží uvnitř Společenství, jehož dovoz je za všech okolností osvobozen od daně podle čl. 143 písm. a) […]“.

63. Vzhledem k tomu, že se dotčené osvobození od daně nepoužije na dovoz zubních náhrad [27], není ani pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství osvobozeno od daně podle čl. 140 odst. b) směrnice o DPH.

3. Osvobození pořízení uvnitř Společenství od daně podle čl. 140 odst. a) směrnice o DPH

64. Pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství by však za podmínek čl. 140 písm. a) směrnice o DPH mohlo být osvobozeno od daně. Toto osvobození od daně se týká pořízení zboží uvnitř Společenství, jehož dodání osobou povinnou k dani v členském státě určení je „za všech okolností“ osvobozeno od daně.

65. Ačkoli ze znění čl. 140 písm. a) směrnice o DPH je patrné napodobení osvobození od daně vztahujícího se na dovoz zboží ze třetích zemí podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH, nelze obě ustanovení vykládat stejně. Pořízení zubní náhrady uvnitř Společenství je naopak osvobozeno od daně tehdy, jestliže je dodání provedeno zubním lékařem nebo zubním technikem [28]. Můj názor, odlišný od výkladu čl. 143 písm. a) směrnice o DPH a sdílený společnostmi VDP, Nobel, Estonskou republikou a Komisí, spočívá na dvou základech.

66. Zaprvé by identický výklad obou ustanovení připravil osvobození od daně vztahující se na pořízení uvnitř Společenství podle čl. 140 písm. a) směrnice o DPH o veškerý specifický obsah. Pak by totiž nešel nad rámec úpravy osvobození od daně podle písm. b) čl. 140 směrnice o DPH v rozsahu, v němž toto ustanovení samotné odkazuje na osvobození od daně podle čl. 43 písm. a) směrnice o DPH.

67. Zadruhé je nezbytný výklad článků 90 a 93 ES (nyní článků 110 a 113 SFEU), který je odlišný od čl. 143 písm. a) směrnice o DPH. Právní akt Unie, jako směrnice o DPH, musí být totiž vykládán v souladu s celým primárním právem [29].

68. Podle článku 90 ES (nyní článku 110 SFEU) nepodrobí členské státy výrobky z jiných členských států vyššímu vnitrostátnímu zdanění, než je to, jemuž jsou podrobeny podobné výrobky domácí. Cílem ustanovení je zajistit volný pohyb zboží mezi členskými státy za normálních podmínek hospodářské soutěže tím, že odstraní každou formu ochrany, která může vyplývat z diskriminačního tuzemského odvodu ze zboží z jiných členských států [30].

27 — Viz body 44 až 61 výše.

28 — Viz již mé stanovisko VDP Dental Laboratory, EU:C:2006:537, bod 44.

29 — Viz rozsudky Sturgeon a další, C-402/07, EU:C:2009:716, bod 48, Chatzi, C-149/10, EU:C:2010:534, bod 43, a Komise v. Strack, C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, bod 40.

30 — Rozsudek Stadtgemeinde Frohnleiten a Gemeindebetriebe Frohnleiten, C-221/06, EU:C:2007:657, bod 30, k článku 90 ES.

69. Toto zajištění stejných podmínek hospodářské soutěže je rovněž *ratio legis* článku 93 ES (nyní článku 113 SFEU), na jehož základě byla směrnice o DPH vydána. Harmonizace daní z přidané hodnoty členských států pak slouží k vybudování a fungování vnitřního trhu a zejména k prevenci narušování hospodářské soutěže.

70. Z obou ustanovení Smlouvy vyplývá, že čl. 140 písm. a) směrnice o DPH je nutno vykládat v co největším možném rozsahu způsobem, který brání narušování hospodářské soutěže mezi členskými státy. V tomto rozsahu vypadá hospodářská soutěž uvnitř Společenství ve dvojím ohledu odlišně než ve vztahu ke třetím zemím.

71. Zaprvé jsou osvobození od daně v Unii prostřednictvím směrnice o DPH upravena zpravidla jednotně. Osvobození od daně je tudíž nutno použít v zásadě stejným způsobem jak v členském státě původu, tak v členském státě určení.

72. Kromě toho neopravňuje ani přeshraniční dodání zboží, které je v případě vnitrostátním osvobozeno od daně, k odpočtu daně. Soudní dvůr totiž v rozsudku Eurodental rozhodl, že podle článku 13 šesté směrnice nezakládají osvobozená plnění nárok na odpočet daně ani tehdy, mají-li tato plnění charakter plnění uvnitř Společenství[31]. Dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně podle článku 138 směrnice o DPH tudíž nezakládá – jak by tomu bylo jinak podle čl. 169 písm. b) směrnice o DPH[32] – nárok na odpočet daně, pokud takové dodání podléhá zvláštnímu osvobození od daně, mimo jiné podle současného článku 132 směrnice o DPH.

73. Tímto způsobem je v Unii v konečném důsledku v zásadě zajištěna neutralita daně z přidané hodnoty z hlediska hospodářské soutěže při obchodu se zubními náhradami. Podmínky pro odpočet daně dodavatele v případě vnitrostátním a uvnitř Společenství jsou totožné. V obou případech nevzniká při osvobození od daně jednotně platném v Unii nárok na odpočet daně pro dodavatele. Vzhledem k tomu jsou zubní náhrady pořízené jak v tuzemsku, tak z jiného členského státu zatíženy ve stejných případech na vstupu neodpočitatelnou daní z výroby[33]. Za těchto okolností slouží – na rozdíl od případu dovozu ze třetích zemí[34] – osvobození pořízení zboží uvnitř Společenství pro případ, že tuzemské dodání zboží by bylo rovněž osvobozeno od daně, skutečně k dosažení rovného zacházení s vnitrostátním a přeshraničním plněním.

74. Za takových okolností není ničím překvapivým, když Soudní dvůr v rozsudku Eurodental již *en passant* shledal, že osvobození od daně podle čl. 140 písm. a) směrnice o DPH se může použít také na zubní náhrady[35] a ve stejném smyslu se již dříve vyjádřil také Poradní výbor pro daň z přidané hodnoty[36].

31 — Rozsudek Eurodental, EU:C:2006:763, bod 37.

32 — Respektive čl. 17 odst. 3 písm. b) ve znění čl. 28f bodu 1 šesté směrnice.

33 — Rozdíly se objevují pouze ještě do té míry, že zatížení daní na vstupu z důvodu rozdílných daňových sazeb členských států v závislosti na původu vstupních plnění mohou být odlišná. Daňové sazby jsou totiž podle článků 96 až 105 směrnice o DPH harmonizovány pouze částečně.

34 — Viz body 53 až 55 výše.

35 — Viz rozsudek Eurodenta,,EU:C:2006:763, bod 40 k předpisu, který předcházel čl. 28c části B písm. a) šesté směrnice.

36 — Viz Pokyny z 56. zasedání poradního výboru pro DPH podle článku 29 šesté směrnice, které se konalo ve dnech 13. - 14. října 1998, k předpisu, který předcházel ustanovení článku 28c, část B, písm. a) šesté směrnice.

75. Toto osvobození od daně předpokládá, že dodavatel v členském státě původu je zubním lékařem nebo zubním technikem, protože teprve tehdy je dáno rovné zacházení s dodáními vnitrostátními a uvnitř Společenství. To vede sice také k jistým praktickým problémům při skutečném zjišťování podmínek osvobození od daně. Uvnitř Unie lze však přezkum provést snadněji než v případě dovozu ze třetí země [37]. Zaprvé totiž v Unii existuje vzájemná úřední pomoc v daňových věcech [38], zadruhé nemusí přezkum probíhat na hranici, nýbrž v rámci normálního daňového řízení.

76. Na rozdíl od čl. 143 písm. a) je tudíž čl. 140 písm. a) směrnice o DPH nutno vykládat tak, že se použije na pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství, jestliže dodavatelem je zubní lékař nebo zubní technik ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH.

4. Vliv ustanovení o výjimce podle článku 370 směrnice o DPH

77. Nakonec je třeba vyjasnit ještě otázku, zda se čl. 140 písm. a) směrnice o DPH použije také tehdy, jestliže zubní náhrady budou dodány z členského státu, který z důvodu článku 370 ve spojení s přílohou X částí A bodem 1 směrnice o DPH nepoužívá osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, nýbrž dodání zubní náhrady vždy zdaní.

78. Nizozemské království zastává v tomto ohledu názor, že osvobození od daně nelze v takovém případě rozhodně použít k zabránění narušení hospodářské soutěže.

79. Taková výjimka nemůže vycházet ze znění osvobození od daně podle čl. 140 písm. a) směrnice o DPH. Ten se totiž, jak je vidět, vztahuje pouze na osvobození od daně v členském státě určení, nikoli však v členském státě původu [39].

80. Členský stát, který podle článku 370 ve spojení s přílohou X částí A bodem 1 směrnice o DPH za všech okolností zdaňuje dodání zubních náhrad, se ovšem v konečném důsledku, pokud jde o hospodářskou soutěž, nachází ve stejné situaci jako třetí země. Vzhledem k tomu, že dodavatel v takovém členském státě nepodléhá osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH, nýbrž pouze osvobození od daně po dodání uvnitř Společenství podle článku 138 směrnice o DPH, může při dodání do jiného členského státu podle čl. 169 písm. b) směrnice o DPH [40] uplatnit plný odpočet daně za svá plnění na vstupu. Zubní náhrady z takového členského státu mohou být tudíž dodány zcela bez zatížení daní z přidané hodnoty. Z toho vyplývá – stejně jako v případě dodání ze třetí země [41] – konkurenční výhoda pro osoby povinné k dani, které mají v takovém členském státě sídlo.

81. Zejména za účelem kompenzace této výhody v hospodářské soutěži navrhuji v rámci přezkumu čl. 143 písm. a) směrnice o DPH restriktivní výklad osvobození od daně vztahujícího se na dovoz ze třetích zemí [42]. Přesto nepovažuji za vhodné přenášet tento restriktivní výklad na osvobození od daně vztahující se na pořízení uvnitř Společenství podle čl. 140 písm. a) směrnice o DPH pro případ, že v členském státě původu neexistuje z důvodu právní úpravy výjimky podle článku 370 směrnice o DPH osvobození od daně vztahující se na dodání zubních náhrad.

37 — Viz bod 60 výše.

38 — Viz nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (nové znění) (Úř. věst. L 268, s. 1).

39 — Viz bod 45 výše.

40 — Respektive čl. 17 odst. 3 písm. b) ve znění čl. 28f bodu 1 šesté směrnice.

41 — Viz bod 55 výše.

42 — Viz bod 56 výše.

82. Zaprvé by to v konečném důsledku znamenalo znevýhodnění v rámci hospodářské soutěže v takovém členském státě původu. Jak jsem již s ohledem na třetí země objasnila [43], byly by zubní náhrady pocházející z takového členského státu zdaněním pořízení uvnitř Společenství zatíženy zpravidla vyšší DPH než zubní náhrady pocházející z jiného členského státu, které jsou zatíženy pouze daní neodpočitatelnou na vstupu. Takové znevýhodnění dováženého zboží je však u členských států – na rozdíl od třetích zemí – s ohledem na s tím související zákaz podle článku 110 SFEU [44] problematické.

83. Zadruhé Soudní dvůr již v rozsudku Eurodental s ohledem na narušení hospodářské soutěže, která vyplývají z rozdílného práva na odpočet daně [45], rozhodl, že tato situace je důsledkem dosud nedokončené harmonizace zdanění daní z přidané hodnoty [46]. Narušení hospodářské soutěže správně uplatňovaná v žalobě podané Nizozemským královstvím jsou tudíž důsledkem právní úpravy výjimky v článku 370 směrnice o DPH a nikoli příliš extenzívního výkladu osvobození od daně podle čl. 140 písm. a) směrnice o DPH.

84. Je-li tedy příčinou problému právní úprava výjimky v článku 370 směrnice o DPH, lze také pouze tam nalézt řešení. V tomto rozsahu si kladu otázku, zda je toto ustanovení v souladu s požadavky primárního práva, a zejména se zásadou rovného zacházení. To platí jak s ohledem na všeobecnou zásadu rovného zacházení v článku 20 Listiny základních práv použitelnou pro osoby povinné k dani, tak ve vztahu ke zvláštní zásadě rovného zacházení podle čl. 4 odst. 2 SEU, která se použije mezi členskými státy. V případě článku 370 směrnice o DPH se totiž nejedná o klasický případ pouze postupné harmonizace, která ponechává všem členským státům prostor pro rozdílné vnitrostátní právní úpravy. Toto ustanovení spíše dovoluje pouze zcela určitým členským státům [47] odchýlit se od předpisů směrnice o DPH vztahujících se na osvobození od daně, které jsou však závazné pro ostatní členské státy [48]. Taková rozdílná zacházení s členskými státy, jakož i z toho plynoucí rozdílná zacházení s osobami povinnými k dani v nich usazenými, mohou být odůvodněná na přechodnou dobu s ohledem na dosažení cíle harmonizace [49]. V projednávaném případě však pro ustanovení o výjimce v článku 370 směrnice o DPH není upraveno časové omezení. Proto existují rozdílná oprávnění členských států s ohledem na použití osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH již od účinnosti šesté směrnice, tedy již přes 36 let [50].

85. Otázka slučitelnosti článku 370 směrnice o DPH s článkem 20 Listiny lidských práv, jakož i čl. 4 odst. 2 SEU nebyla nicméně předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Lze ji přezkoumat u Soudního dvora pouze v rámci jiného řízení. Nezávisle na tom je, co se týče narušování hospodářské soutěže, na něž poukázalo Nizozemské království, zákonodárce Unie vyzýván k tomu, aby odpovídající úpravou směrnice o DPH vyhověl požadavkům článku 113 SFEU.

86. S ohledem na projednávanou otázku zbývá konstatovat, že čl. 140 písm. a) směrnice o DPH se použije také tehdy, když jsou zubní náhrady dodány z členského státu, který na základě článku 370 ve spojení s přílohou X částí A bodem 1 směrnice o DPH nepoužívá osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH.

43 — Viz bod 57 výše.

44 — Viz bod 68 výše.

45 — Viz bod 72 výše.

46 — Rozsudek Eurodental, EU:C:2006:763, body 48 až 53.

47 — K restriktivním podmínkám odvolání se na právní úpravu výjimek podle směrnice o DPH pro členské státy, které vstoupily do Unie později, viz rozsudek Komise v. Polsko, C-49/09, EU:C:2010:644, bod 42, s ohledem na článek 115 směrnice o DPH.

48 — Tato okolnost nebyla uznána v rozsudku Jetair a BTW-eenheid BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, body 44 až 51, který se s článkem 370 směrnice o DPH zabýval v jiné souvislosti.

49 — K rozdílnému zacházení s hospodářskými subjekty viz rozsudek Arcelor Atlantique a Lorraine a další, C-127/07, EU:C:2008:728, bod 69; v tomto smyslu viz také rozsudek Eurodental, EU:C:2006:763, bod 52.

50 — Viz článek 28 odst. 3 písm. a) a odst. 4 ve spojení s přílohou E bodem 2 šesté směrnice.

VI – **Závěry**

87. S ohledem na výše uvedené navrhuji následující odpovědi na předběžné otázky předložené Hoge Raad der Nederlanden:

1. Z článku 17 ve znění článku 28f bodu 1 šesté směrnice nevyplývá nárok na odpočet daně osoby povinné k dani, která svá plnění nezdanila proto, že vnitrostátní právo v rozporu s ustanoveními unijního práva stanovila osvobození od daně.

2. Osvobození od daně podle čl. 140 písm. a) směrnice o DPH se použije na pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství, jestliže dodavatel je podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH zubním lékařem či zubním technikem. To platí bez ohledu na otázku, zda členský stát původu využívá přechodná ustanovení článku 370 ve spojení s přílohou X částí A bodem 1 směrnice o DPH.

3. Podle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH není dovoz zubních náhrad v žádném případě osvobozen od daně.

4. Podle čl. 140 písm. b) ve spojení s čl. 143 písm. a) směrnice o DPH není pořízení zubních náhrad uvnitř Společenství v žádném případě osvobozeno od daně.