Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 4. septembra 2014[1]

Spojené veci 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

[návrhy na začatie prejudiciálneho konania, ktoré podal Hoge Raad der Nederlanden (Holandské kráľovstvo)]

„Daňová právna úprava — Daň z pridanej hodnoty — Oslobodenie od dane pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva — Článok 140 písm. a) a b) smernice 2006/112/ES — Oslobodenie od dane pri dovoze tovaru — Článok 143 písm. a) smernice 2006/112/ES — Uplatniteľnosť oslobodenia od dane pri dodávaní zubných protéz oslobodenom od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. e) smernice 2006/112/ES — Odpočet dane zaplatenej na vstupe — Článok 17 ods. 2 písm. a) v znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 1 šiestej smernice 77/388/EHS — Priamy účinok — Právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe pri transakciách oslobodených od dane podľa vnútroštátneho práva v rozpore s právom Únie“

I – Úvod

1. Súdny dvor sa musí opäť[2] zaoberať zdanením zubných protéz daňou z pridanej hodnoty. Uvedené je osobitným prípadom, pretože dodanie zubných protéz je v určitých prípadoch oslobodené od dane, avšak v dôsledku prechodného ustanovenia niektoré členské štáty ešte stále zdaňujú všetky zubné protézy.

2. Vplyvom tohto osobitného prípadu na odpočet DPH zaplatenej na vstupe a na podmienky hospodárskej súťaže poskytovateľov zubných protéz v rozličných členských štátoch sa Súdny dvor zaoberal už v rozsudku Eurodental[3]. Aj v tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania ide opäť o túto podmienku hospodárskej súťaže, tentoraz však v súvislosti s oslobodením od dane v prípade nadobudnutia v rámci Spoločenstva a dovozu z tretej krajiny. Jeho uplatnenie na zubné protézy totiž ešte nebolo objasnené.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

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

3 — Rozsudok Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763).

3. Navyše, Súdny dvor sa má v nadväznosti na svoj prvý rozsudok vo veci VDP Dental Laboratory [4] opäť zaoberať dôsledkami oslobodenia od dane, ktoré je v rozpore s právom Únie, na právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe. V tomto smere by však už nedávno prijatý rozsudok vo veci MDDP [5] nemal ponechávať otvorené žiadne otázky.

II – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

4. Východiskové konanie sa týka výberu dane z pridanej hodnoty za roky 2006 a 2008. Preto je potrebné zohľadniť ako šiestu smernicu 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 [6], v znení platnom v roku 2006 (ďalej len „šiesta smernica“), tak smernicu Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [7], účinnú od 1. januára 2007, v jej znení platnom v roku 2008. V ďalšom sa preto uvádzajú znenia ustanovení buď smernice o DPH, alebo šiestej smernice, v závislosti od zdaňovacieho obdobia, pre ktoré sa vyžaduje výklad.

Zdaniteľná udalosť

5. Podľa článku 2 ods. 1 smernice o DPH podliehajú DPH nasledujúce transakcie:

„a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:

(i) zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou…, ak je predávajúcim zdaniteľná osoba konajúca ako taká…;

…

c) …

d) dovoz tovaru.“

6. „Dodanie tovaru“ definuje článok 14 ods. 1 smernice o DPH ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“.

7. „Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva“ definuje článok 20 smernice o DPH ako „získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala“.

8. Za „dovoz tovaru“ sa podľa článku 30 ods. 1 smernice o DPH považuje „vstup takého tovaru do Spoločenstva, ktorý nie je vo voľnom obehu v zmysle článku 24 zmluvy“.

4 — Rozsudok VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

5 — Rozsudok MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778).

6 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

7 — Ú. v. ES L 347, s. 1.

Oslobodenie od dane pre zubné protézy

9. Podľa článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH členské štáty oslobodia od dane nasledujúce transakcie:

„služby poskytované zubnými technikmi pri výkone ich profesie, ako aj dodanie zubných protéz zubnými lekármi a zubnými technikmi“.

10. Výnimku z tohto oslobodenia od dane však obsahuje hlava XIII kapitola 1 smernice o DPH s názvom „Výnimky uplatňované do zavedenia konečnej úpravy“, v oddiele 1 („Výnimky pre štáty, ktoré boli členmi Spoločenstva k 1. januáru 1978“). Článok 370 tu uvádza:

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

11. Príloha X časť A v bode 1 uvádza „služby, ktoré pri výkone svojho povolania poskytujú zubní laboranti, ako aj dodania zubných protéz zubnými lekármi alebo zubnými laborantmi“.

Oslobodenie od dane pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva a pri dovoze tovaru

12. Podľa článku 140 smernice o DPH členské štáty oslobodia od dane okrem iného:

„a) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktorého dodanie zdaniteľnými osobami je v každom prípade oslobodené od dane na ich území,

b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktorého dovoz je v každom prípade oslobodený od dane podľa článku 143 písm. a), b), c) a e) až l),

…“

13. Podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH pri dovoze z tretieho štátu členské štáty oslobodia od dane:

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

Oslobodenie od dane pri nadobudnutí tovaru v rámci Spoločenstva a pri vývoze tovaru

14. Pri cezhraničných dodávkach v rámci Únie, korešpondujúcich s nadobudnutím tovaru v rámci Spoločenstva, článok 138 ods. 1 smernice o DPH upravuje nasledujúce oslobodenie od dane:

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

15. Podobným spôsobom upravuje článok 146 smernice o DPH aj vývoz:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva;

b) dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený nadobúdateľom alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva, ak nadobúdateľ nie je usadený na ich území…

…“

Právo na odpočítanie DPH

16. Právo na odpočítanie DPH zdaniteľnou osobou vo vzťahu k ňou nakupovaným tovarom a službám (ďalej len „vstupné transakcie“) pre zdaňovacie obdobie 2006 upravoval článok 17 ods. 1 a 2 v znení článku 28f bodu 1 šiestej smernice takto:

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

2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, zdaniteľná osoba musí byť oprávnená, aby odpočítala daň, ktorú je povinná zaplatiť [Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník má právo odpočítať nasledujúce položky z dane, ktorú má zaplatiť – *neoficiálny preklad*]:

a) daň z pridanej hodnoty, ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcej dani,

b) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú s ohľadom na dovezený tovar v rámci územia krajiny,

c) …

d) daň z pridanej hodnoty, splatnú podľa článku 28a ods. 1 písm. a).

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

…

b) transakcie, ktoré sú oslobodené od dane podľa… článku 15… alebo článku 28c písm. A a C;

…“

17. Článok 28a ods. 1 písm. a) šiestej smernice obsahuje zdaniteľnú udalosť nadobudnutia v rámci Spoločenstva zodpovedajúcu článku 2 ods. 1 písm. b) bodu (i) smernice o DPH.[8] Článok 15 šiestej smernice upravoval oslobodenie od dane pri vývoze, v súčasnosti upravené v článku 146 smernice o DPH.[9] V článku 28c časti A šiestej smernice sa nachádzala úprava oslobodenia od dane pri dodaní v rámci Spoločenstva, ktorá je medzičasom upravená v článku 138 smernice o DPH.[10]

18. Ustanovenia k odpočítaniu dane článku 17 ods. 1 až 3 v znení článku 28f bodu 1 šiestej smernice korešpondujú s ustanoveniami článkov 167 a 168 smernice o DPH.

8 — Pozri bod 5 vyššie.

9 — Pozri bod 15 vyššie.

10 — Pozri bod 14 vyššie.

B – *Vnútroštátne právo*

19. Holandské právo v zásade obsahuje predpisy zodpovedajúce ustanoveniam práva Únie.

20. No úprava týkajúca sa oslobodenia od dane pre zubné protézy podľa článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH bola ešte v roku 2006 v rozpore s právom Únie [11], pretože bola do článku 11 ods. 1 písm. g) bod 1 holandského zákona o DPH (Wet op de omzetbelasting 1968) prevzatá tak, že dodávateľom zubných protéz nemusel byť ani zubný lekár, ani zubný technik.

III – **Konania vo veci samej**

21. Všetky konania vo veci samej sa týkajú holandských zdaniteľných osôb, ktoré si dali vyrobiť zubné protézy v zahraničí, aby ich mohli následne predať ďalej ako sprostredkovatelia alebo aby ich využili v rámci výkonu činností zubného lekára. Sporným vo všetkých prípadoch je, či odber zubnej protézy zo zahraničia je oslobodený od DPH.

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

22. Vec C-144/13 sa týka holandskej spoločnosti VDP Dental Laboratory NV (ďalej len „VDP“). VDP necháva na základe objednávok od zubných lekárov vyrobiť zubné protézy zahraničnými protetickými laboratóriami, v rámci Únie, ako aj mimo Únie. Spor vo veci samej sa týka holandského daňového dlhu spoločnosti VDP v prvom kvartáli roka 2006 a v treťom kvartáli roka 2008.

23. Podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom nebolo v roku 2006 možné VDP ešte považovať za zubného technika na účely oslobodenia od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH. S odvolaním sa na článok 11 ods. 1 písm. g) bod 1 holandského zákona o DPH VDP zaobchádzala s dodaniami zubných protéz ako oslobodenými od dane. Napriek tomuto oslobodeniu od dane zároveň uplatnila právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe v súvislosti s jej vstupnými transakciami, tentoraz s odvolaním sa na právo Únie. Holandská daňová správa však spoločnosti VDP zamietla odpočet dane zaplatenej na vstupe.

24. Od roku 2008 je podľa informácií vnútroštátneho súdu VDP zubným technikom na účely oslobodenia od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH. VDP zaobchádzala s ňou uskutočnenými dodaniami zubných protéz ako s oslobodenými od dane a neuplatnila si právo na vykonanie odpočtu dane zaplatenej na vstupe. Odmieta však zdaniť zubné protézy odobrané zo zahraničia ako dodanie v rámci Spoločenstva, resp. dovoz z tretieho štátu. Podľa názoru spoločnosti VDP sa uplatní oslobodenie od dane v zmysle článku 140 písm. a), resp. článku 143 písm. a) smernice o DPH.

B – *Vec C-154/13 (X)*

25. Konanie vo veci C-154/13 sa týka holandského daňového dlhu X za prvé tri kvartály roku 2008. V tomto období X prevádzkoval zubnú ambulanciu. V rámci tejto praxe uskutočnil transakcie, ktoré boli v zmysle článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH oslobodené od dane, takže v tomto rozsahu nemal právo na vykonanie odpočtu dane zaplatenej na vstupe.

11 — Pozri rozsudok VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792).

26. Na činnosť X dodával zubné protézy zubný technik usadený v Nemecku. X zastáva názor, že v dôsledku oslobodenia od dane podľa článku 140 smernice o DPH nemusí za toto nadobudnutie v rámci Spoločenstva platiť DPH. Holandská daňová správa však toto oslobodenie od dane považuje za neuplatniteľné, pretože okrem iného v Nemecku na rozdiel od Holandska v zmysle článku 370 v spojení s prílohou X časťou A bodom 1 nie je dodanie zubných protéz oslobodené od dane.

C – *Vec C-160/13 (Nobel Biocare Nederland)*

27. Tretia vec sa týka sporu o daňový dlh na DPH holandskej spoločnosti Nobel Biocare Nederland BV (ďalej len „Nobel“) za december 2008. Nobel dodávala v tomto období protetickým laboratóriám v Holandsku zubné protézy. Tieto zubné protézy nechávala Nobel vyrábať svojou materskou spoločnosťou vo Švédsku.

28. Holandská daňová správa podriadila tieto zubné protézy, ktoré Nobel odoberala zo Švédska, DPH ako nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva. Nobel však zastáva názor, že v tomto prípade je potrebné uplatniť oslobodenie od dane v zmysle článku 140 písm. a) smernice o DPH.

IV – **Konanie pred Súdnym dvorom**

29. Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska), zaoberajúci sa konaniami vo veci samej, podal 21., 27. a 28. marca 2013 v súlade s článkom 267 ZFEÚ tri návrhy na začatie prejudiciálneho konania spolu s piatimi prejudiciálnymi otázkami. Prejudiciálne otázky sa týkajú dvoch odlišných oblastí.

30. Po prvé vnútroštátny súd vo veci C-144/13 (VDP Dental Laboratory) položil otázku týkajúcu sa práva na vykonanie odpočtu dane zaplatenej na vstupe za zdaňovacie obdobie 2006:

„Má sa článok 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že v prípade, keď vnútroštátny právny predpis na rozdiel od smernice stanovuje oslobodenie (a preto je vylúčené právo na vykonanie odpočtu dane zaplatenej na vstupe), má zdaniteľná osoba právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe s odvolaním sa na článok 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice?“

31. Po druhé vyplýva zo všetkých troch konaní nasledujúca otázka týkajúca sa oslobodenia od dane pre nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva:

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

32. Táto prejudiciálna otázka je vo veci C-144/13 (VDP Dental Laboratory) rozšírená o výklad článku 143 písm. a) smernice o DPH, ktorý sa týka oslobodenia od dane pre dovoz z tretej krajiny.

33. Okrem toho je prejudiciálna otázka vo veci C-154/13 (X) doplnená takto:

„Pokiaľ oslobodenie od dane z pridanej hodnoty stanovené v článku 140 písm. a) a b) smernice o DPH (či už za podmienok uvedených v prvej otázke, alebo bez ohľadu na ne) platí pre nadobudnutie zubných protéz v rámci Spoločenstva, platí potom oslobodenie v členských štátoch ako Holandsko, ktoré prevzali oslobodenie v súlade s článkom 132 smernice o DPH, aj v prípade nadobudnutia zubných protéz v rámci Spoločenstva pochádzajúcich z členského štátu, ktorý využil výnimku a prechodné ustanovenie článku 370 smernice o DPH?“

34. Po tom, čo boli veci spojené na spoločné konanie a spoločné rozhodnutie, podali VDP, Nobel, Estónska republika, Holandské kráľovstvo, ako aj Európska komisia písomné pripomienky. Na pojednávaní 19. mája 2014 sa zúčastnili Nobel, Holandské kráľovstvo a Komisia.

V – **Právne posúdenie**

A – *Právo na odpočítanie dane*

35. Ako vyplýva z odôvodnenia návrhu na prejudiciálne konanie vo veci C-144/13, vnútroštátny súd sa prejudiciálnou otázkou o práve na vykonanie odpočtu dane zaplatenej na vstupe chce v podstate dozvedieť, či zdaniteľná osoba s odvolaním sa na článok 17 vo svojom znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 1 šiestej smernice môže uplatniť právo na odpočítanie dane aj vtedy, ak svoje transakcie nezdanila, pretože vnútroštátne právo v rozpore s právom Únie stanovuje oslobodenie od dane.

36. Uvedená otázka bola už v súvislosti s výkladom smernice o DPH predmetom veci C-319/12 (MDDP), ktorá však bola rozhodnutá až po podaní návrhu na prejudiciálne konanie.

37. V rozsudku vo veci MDDP Súdny dvor určil, že článok 168 smernice o DPH neumožňuje, aby zdaniteľná osoba využila aj oslobodenie od dane, upravené vnútroštátnym právom, avšak nezlučiteľné so smernicou o DPH, a zároveň uplatnila právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe.[12] Za takýchto okolností má zdaniteľná osoba na výber možnosť buď uplatniť vnútroštátne právo oslobodenia od dane, čo vedie k vylúčeniu práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe, alebo zdaniť svoje transakcie daňou z pridanej hodnoty s odvolaním sa na právo Únie, a tým umožniť vykonanie odpočtu dane zaplatenej na vstupe.

38. Keďže nikto zo zúčastnených predmetného konania nepredložil argumenty, ktoré by už neodzneli v rámci veci MDDP,[13] nie je dôvod spochybňovať záver rozsudku vo veci MDDP.

39. Uvedené nie je ani v rozpore s tým, že Komisia v rámci pojednávania predniesla, že predmetná vec sa od veci MDDP skutkovo odlišuje, pretože VDP by svoje právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe musela uplatniť až následne. Komisii je možné dať za pravdu, že VDP by stála pred problémom získať následne od svojich odberateľov cenu zvýšenú o DPH, keďže VDP by na účely odpočtu dane zaplatenej na vstupe musela najprv zdaniť transakcie, ktoré boli najprv oslobodené od dane. Už v rámci veci MDDP som však poukázala na to, že zdaniteľná osoba by si za určitých okolností mohla voči členskému štátu uplatniť nárok na náhradu škody, ak by následne zvýšenú DPH nemohla preniesť na svojich zákazníkov.[14]

40. Na prvú prejudiciálnu otázku je preto potrebné odpovedať tak, že článok 17 v znení článku 28f bodu 1 šiestej smernice neposkytuje právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe zdaniteľnej osobe, ktorá svoje transakcie nezdanila preto, lebo vnútroštátne právo v rozpore s ustanoveniami práva Únie stanovilo oslobodenie od dane.

12 — Rozsudok MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 45).

13 — Pozri v tejto súvislosti moje návrhy vo veci MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, body 37 až 51).

14 — Pozri moje návrhy vo veci MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, bod 72).

B – *Oslobodenie od dane podľa článku 140 písm. a) a b), ako aj podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH*

41. V súvislosti s oslobodením od dane pre nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 140 písm. a) a b), ako aj pre dovoz tovaru z tretej krajiny podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH chce vnútroštátny súd vedieť, či, a ak áno, za akých podmienok platí toto oslobodenie od dane pre zubné protézy. Obidva predpisy totiž viažu oslobodenie od dane na to, či by takéto oslobodenie od dane existovalo aj v prípade, keby išlo o dodanie tovaru v tuzemsku.

42. Dodanie zubnej protézy v tuzemsku je oslobodené podľa článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH. Toto oslobodenie od dane však platí len pod podmienkou, že dodanie uskutočnil zubný lekár alebo zubný technik. Článok 140 písm. a) a b), ako aj článok 143 písm. a) smernice o DPH vyžadujú na účely oslobodenia od dane pre dodanie tovaru v rámci Spoločenstva, resp. pre dovoz tovaru z tretej krajiny, aby dodanie v tuzemsku bolo „v každom prípade“ oslobodené od dane. Holandské kráľovstvo preto zastáva názor – na rozdiel od ostatných osôb zúčastnených na konaní – že článok 140 písm. a) a b), ani článok 143 písm. a) smernice o DPH sa na zubné protézy neuplatňuje.

43. Zastávam názor, že táto otázka musí byť zodpovedaná odlišne. Ako v ďalšom ukážem, oslobodenie od dane podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH sa na dovoz zubných protéz z tretej krajiny neuplatní (k tomu viac v bode 1 nižšie). To isté platí aj pre článok 140 písm. b) smernice o DPH (k tomu viac v bode 2 nižšie). Inak je však potrebné pristupovať k oslobodeniu od dane podľa článku 140 písm. a) smernice o DPH, ktoré za predpokladov uvedených v článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH platí aj pre nadobudnutie zubných protéz v rámci Spoločenstva (k tomu viac v bode 3 nižšie). Na tom sa nič nemení, ani ak členský štát pôvodu v zmysle prechodných ustanovení článku 370 v spojení s prílohou X časťou A bodom 1 na tovar neuplatňuje oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH (k tomu viac bod 4 nižšie).

1. Oslobodenie od dane v prípade dovozu tovaru podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH

44. Podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH majú členské štáty oslobodiť od DPH konečný dovoz tovaru, „ktorého dodanie zdaniteľnou osobou je v každom prípade oslobodené od dane na ich území“.

45. Formulácia „na ich území“ sa vzťahuje na príslušný členský štát dovozu. Uvedené vyplýva z porovnania tohto znenia s ustanoveniami článku 88, článku 207 alebo článku 214 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, ktoré obsahujú rovnakú formuláciu. Ako správne uvádza VDP, dodanie tovaru v členskom štáte určenia, teda v členskom štáte, do ktorého sa tovar dováža, musí byť oslobodené od dane.

46. Znenie článku 143 písm. a) smernice o DPH formuláciou „v každom prípade“ naznačuje, že dodanie dovezeného tovaru musí byť vždy, bez ohľadu na ďalšie podmienky, oslobodené od dane. Ak oslobodenie od dane pre dodanie tovaru predpokladá aj splnenie ďalších podmienok, ako v tomto prípade článok 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, týkajúcich sa vlastností dodávateľa, potom dodanie určitého tovaru nie je oslobodené od dane „v každom prípade“.

47. História prijatia článku 143 písm. a) smernice o DPH potvrdzuje tento výklad. Článku 143 písm. a) smernice o DPH zodpovedal v šiestej smernici článok 14 ods. 1 písm. a). Podľa neho bol dovoz tovaru oslobodený od dane, ak jeho „dodanie osobou podliehajúcou dani je v každom prípade oslobodené od dane v danej krajine“. Článok 14 ods. 1 písm. a) šiestej smernice vychádzal z článku 15 bodu 1 návrhu Komisie[15]. Na rozdiel od neskôr Radou prijatého znenia článku 14 ods. 1 písm. a) šiestej smernice článok 15 bod 1 návrhu Komisie ešte explicitnejšie odkazoval na jednotlivé vnútroštátne oslobodenia

15 — Návrh šiestej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia z 20. júna 1973, KOM(73) 950 v konečnom znení.

od dane. Tento odkaz – až na jednu výnimku [16] – obsahoval len oslobodenia od dane, ktoré boli závislé výlučne od predmetu dodania a boli platné bez ohľadu na ďalšie stanovené podmienky. Na oslobodenie od dane pre dodania zubných protéz zubnými lekármi a zubnými technikmi [17] sa neodkazovalo.

48. Skutočnosť, že oslobodenie od dane podľa článku 14 ods. 1 písm. a) šiestej smernice bolo v konečnom dôsledku formulované inak, je možné na tomto pozadí najlepšie vysvetliť tým, že jediné oslobodenie od dane, ktoré bolo závislé od ďalších podmienok ako len od predmetu dodania, na ktoré článok 15 bod 1 návrhu Komisie odkazoval, nebolo do prijatej smernice prevzaté. Bolo teda ľahšie použiť časť textu „v každom prípade“ na odkaz zahŕňajúci výlučne oslobodenia od dane, ktoré mali platiť nezávisle od ďalších podmienok.

49. Systematický výklad vedie k rovnakému záveru. Článok 143 totiž obsahuje v písmene k) oslobodenie od dane pre „dovoz zlata centrálnymi bankami“. „Dodanie zlata centrálnym bankám“ je v zmysle článku 152 smernice o DPH oslobodené od dane. Ide o oslobodenie od dane pre dodanie zlata nie „v každom prípade“, ale oslobodené od dane je len vtedy, ak ide o dodanie konkrétnemu prijímateľovi, centrálnej banke. Ak by sa pod oslobodením od dane v zmysle článku 143 písm. a) smernice o DPH malo rozumieť, že prichádza do úvahy pri všetkých dodaniach tovaru, ak sú splnené ich predpoklady, potom by už podľa týchto predpisov v spojení s článkom 152 smernice o DPH dovoz zlata centrálnymi bankami musel byť oslobodený od dane. Článok 143 písm. k) smernice o DPH, ktorý práve toto upravuje, by potom bol nadbytočným.

50. Napokon ani z účelu oslobodenia od dane podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH nevyplývajú argumenty v prospech širšieho rozsahu jeho pôsobnosti.

51. Po tom, čo Komisia v návrhu k šiestej smernici uviedla, že tieto oslobodenia od dane nevyžadujú „žiadne osobitné vysvetlenia“ [18], v predmetnom konaní uviedla, že jej cieľom bolo zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie s cezhraničnými a vnútroštátnymi transakciami. To znie jasne. Ak sa však zohľadnia účinky vykonania odpočtu dane zaplatenej na vstupe v dodávateľskom reťazci, v konečnom dôsledku nie je možné v žiadnom prípade hovoriť o rovnakom zaobchádzaní.

52. Bez zohľadnenia vykonania odpočtu dane zaplatenej na vstupe v dodávateľskom reťazci vedie extenzívne uplatnenie oslobodenia od dane podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH k tomu, že pri odbere tovaru nedochádza k zaťaženiu daňou z pridanej hodnoty, nezávisle od toho, či ide o vnútroštátny odber alebo odber z tretej krajiny. Uvedené sa dosiahne tým, že oslobodenie od dane platné pre vnútroštátne dodanie sa rozšíri na dovoz z tretej krajiny.

53. Pri zohľadnení odpočtu dane zaplatenej na vstupe vykonaného dodávateľom sa však ponúka iný obraz. Ako dôsledok oslobodenia od dane pre vnútroštátne dodanie tovaru totiž dodávateľ podľa článku 168 smernice o DPH [19] nemá právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe za plnenia, ktoré odobral na účely výroby tovaru. Neodpočítateľná daň z pridanej hodnoty za tieto vstupy tak v konečnom dôsledku zaťažuje nezdaňované dodania tovaru tým, že zvyšuje náklady na ich výrobu.

16 — Pozri článok 14 ods. B písm. c) návrhu šiestej smernice (citovaný v poznámke pod čiarou 15), ktorý oslobodzuje od dane dodanie „inštitúciám zodpovedným za výstavbu, zriaďovanie a údržbu cintorínov, hrobov a pamätníkov vojnových obetí“; pozri v tejto súvislosti aj v súčasnosti platnú prílohu X časť B bod 6 smernice o DPH.

17 — Článok 14 ods. 1 písm. e) návrhu šiestej smernice (už citovaný v poznámke pod čiarou 15).

18 — Návrh šiestej smernice (už citovaný v poznámke pod čiarou 15), s. 17.

19 — Resp. článok 17 ods. 2 v znení článku 28f bod 1 šiestej smernice.

54. Inak je to však pri dovoze tovaru z tretej krajiny. V tomto prípade má dodávateľ usadený v tretej krajine v zásade právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe. Zodpovedá to totiž medzinárodnej daňovej praxi odbremeniť vyvážaný tovar od akejkoľvek dane z pridanej hodnoty. Pri exporte z Únie sa uvedené dosahuje oslobodením od dane podľa článku 146 a zároveň priznaním práva vykonať odpočet dane zaplatenej na vstupe podľa článku 169 písm. b) smernice o DPH. [20]

55. Ak by tak potom pravidelne pri cezhraničných transakciách existovalo dodávateľovi právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, ale pri domácich transakciách nie, viedlo by oslobodenie od dane podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH k zvýhodneniu tovarov z tretej krajiny v rámci hospodárskej súťaže. Holandské kráľovstvo preto právom poukázalo na to, že v uvedenom prípade by poskytovateľ z tretej krajiny, na rozdiel od domáceho poskytovateľa, mohol dodávať zubné protézy úplne nezaťažené daňou z pridanej hodnoty, ak by sa článok 143 písm. a) smernice o DPH mal uplatňovať aj na dovoz zubných protéz z tretích krajín.

56. Takému narušeniu hospodárskej súťaže je možné zabrániť len tým, že ani v tretej krajine nebude pre vyvážané dodávky možné vykonať odpočet dane zaplatenej na vstupe. Keďže spravidla to však tak nie je, je možné túto výhodu v hospodárskej súťaži poskytovateľov z tretej krajiny korigovať, aj keď nie úplne, len zdanením dovozu tovaru. Prostredníctvom zdanenia dovozu bude totiž aj tovar pochádzajúci z tretej krajiny zaťažený daňou z pridanej hodnoty. Toto zaťaženie je tiež konečné, pokiaľ nadobúdateľ nie je oprávnený vykonať odpočet dane zaplatenej na vstupe podľa článku 168 písm. e) smernice o DPH [21]. Je to tak predovšetkým v prípade, že nadobúdateľ je spotrebiteľom alebo tovar ďalej predáva v tuzemsku ako nezdanený. Posledné menované je prípadom všetkých troch východiskových konaní. Zdaniteľná osoba nemá právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe za odber zubnej protézy, pretože zubnú protézu ďalej predáva ako oslobodenú od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH.

57. No zaťaženie daňou z pridanej hodnoty bude v prípade tovaru z tretej krajiny spravidla vyššie ako zaťaženie vnútroštátneho dodania tovaru. Kým v druhom prípade zaťaženie závisí od hodnoty vstupov, [22] zaťaženie tovaru vzniknuté pri zdanení dovozu sa riadi hodnotou hotového tovaru. [23] Tým sú pri zamietnutí oslobodenia od dane pre dovoz podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH zubné protézy z tretích krajín v rámci hospodárskej súťaže znevýhodnené.

58. Ani oslobodenie od dane, ani zdanenie dovozu tovaru z tretej krajiny, ktorého dodanie do členského štátu určenia je nezdanené, tak nepredstavuje neutrálne riešenie pre hospodársku súťaž. Ani v jednom, ani v druhom prípade nie je možné vytvoriť rovnaké podmienky hospodárskej súťaže pre domáci tovar a tovar z tretej krajiny. Riešenie neutrálne pre hospodársku súťaž nie je v možnostiach regulácie smernice o DPH, pretože toto by predpokladalo vplyv na právo dodávateľa v tretej krajine na odpočet dane zaplatenej na vstupe. [24]

20 — Resp. článok 17 ods. 3 písm. b) v znení článku 28f bod 1 šiestej smernice.

21 — Resp. článok 17 ods. 2 písm. b) v znení článku 28f bod 1 šiestej smernice.

22 — Pozri článok 73 smernice o DPH.

23 — Pozri článok 85 smernice o DPH v spojení s článkom 29 nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva (Ú. v. ES L 302, s. 1; Mim. vyd. 02/004, s. 307).

24 — Pozri body 55 a 56 vyššie.

59. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť si ustálenú judikatúru, v zmysle ktorej sa má oslobodenie od dane upravené šiestou smernicou vykladať zužujúcim spôsobom, keďže je výnimkou zo všeobecnej zásady, podľa ktorej každé dodanie tovaru a služby, ktoré uskutoční zdaniteľná osoba za odplatu, podlieha dani z pridanej hodnoty.[25] Táto zásada platí aj v prípade oslobodenia od dane pri dovoze. Úzky výklad v tomto prípade nezbaví článok 143 písm. a) smernice o DPH jeho účinku,[26] keďže cieľ rovnosti zaobchádzania pri zohľadnení účinku odpočtu dane zaplatenej na vstupe pri dodávateľovi by nebol lepšie dosiahnutý širším výkladom ustanovenia.

60. Aj značné praktické ťažkosti hovoria proti širšiemu výkladu. Na tieto ťažkosti správne poukázali Holandské kráľovstvo aj Komisia. Pri širšom výklade článku 143 písm. a) smernice o DPH by sa muselo napríklad v uvedenom prípade pravidelne pri prechode hranice dokazovať, že predajca je zubným lekárom alebo zubným technikom v tretej krajine. Takýmto ťažkostiam sa dá vyhnúť, ak sa oslobodenie od dane podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH uplatní len v tom prípade, ak samotné dodanie tovaru je oslobodené od dane. Jeho vlastnosti je totiž možné pri prekročení hranice za normálnych okolností ľahko určiť.

61. V dôsledku toho je podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH oslobodený od dane len dovoz tovaru z tretej krajiny, ktorého dodanie je v členskom štáte určenia vždy, teda nezávisle od ďalších podmienok, oslobodené od dane. Preto je na prejudiciálnu otázku k článku 143 písm. a) smernice o DPH potrebné odpovedať tak, že toto oslobodenie od dane sa neuplatňuje na dovoz zubných protéz.

2. Oslobodenie od dane v prípade nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 140 písm. b) smernice o DPH

62. Ako ďalšie je potrebné preskúmať oslobodenie od dane pre nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 140 písm. b) smernice o DPH. Tento predpis sa viaže na teraz prejednávané oslobodenie od dane pre dovoz tovaru podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH. Článok 140 písm. b) smernice o DPH totiž okrem iného oslobodzuje „nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktorého dovoz je v každom prípade oslobodený od dane podľa článku 143 písm. a)“.

63. Keďže uvedené oslobodenie od dane sa neuplatňuje na dovoz zubných protéz,[27] nie je ani nadobudnutie zubných protéz v rámci Spoločenstva oslobodené od dane v zmysle článku 140 písm. b) smernice o DPH.

3. Oslobodenie od dane v prípade nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 140 písm. a) smernice o DPH

64. Nadobúdanie zubných protéz v rámci Spoločenstva by však mohlo byť oslobodené od dane za podmienok článku 140 písm. a) smernice o DPH. Toto oslobodenie od dane sa týka nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ktorého dodanie zdaniteľnými osobami je „v každom prípade“ oslobodené od dane v členskom štáte určenia.

65. Napriek tomu, že článok 140 písm. a) smernice o DPH svojím znením zjavne vychádza z článku 143 písm. a) smernice o DPH, nie je možné ich vykladať rovnako. Navyše nadobudnutie zubnej protézy v rámci Spoločenstva je oslobodené od dane, ak je dodanie uskutočnené zubným lekárom alebo zubným technikom.[28] Môj výklad, odlišný od výkladu článku 143 písm. a) smernice o DPH, ktorý zastávajú aj VDP, Nobel, Estónska republika a Komisia, sa opiera o dva dôvody.

25 — Pozri najmä 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 — O týchto požiadavkách pozri rozsudky Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, bod 42) a Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, bod 27).

27 — Pozri body 44 až 61 vyššie.

28 — Pozri moje návrhy vo veci VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, bod 44).

66. Po prvé by rovnaký výklad obidvoch ustanovení zbavil oslobodenie od dane pre nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 140 písm. a) smernice o DPH samostatného obsahu. V takom prípade by totiž neprekračovalo reguláciu oslobodenia od dane podľa článku 140 písm. b) smernice o DPH v rozsahu, v akom toto odkazuje na oslobodenie od dane podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH.

67. Po druhé sa výklad odlišný od výkladu článku 143 písm. a) smernice o DPH ponúka na základe článkov 90 ES a 93 ES (teraz články 110 ZFEÚ a 113 ZFEÚ). Právny predpis Únie, ktorým je aj smernica o DPH, je totiž potrebné vykladať v súlade s primárnym právom. [29]

68. Podľa článku 90 ES (teraz článok 110 ZFEÚ) členské štáty nezdania výrobky z iných členských štátov nijakou vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané na podobné domáce výrobky. Toto ustanovenie má zabezpečiť voľný pohyb tovarov medzi členskými štátmi za normálnych podmienok hospodárskej súťaže, pričom zakazuje akúkoľvek formu ochrany, ktorá by mohla vyplývať z uplatňovania vnútroštátnych daní, ktoré majú diskriminačný charakter, voči tovarom pochádzajúcim z iných členských štátov. [30]

69. Zabezpečenie rovnakých podmienok hospodárskej súťaže je aj *ratio legis* článku 93 ES (teraz článok 113 ZFEÚ), na základe ktorého bola prijatá smernica o DPH. V zmysle uvedeného slúži zosúladenie dane z obratu jednotlivých členských štátov zriadeniu a fungovaniu vnútorného trhu a predovšetkým bráni narušaniu hospodárskej súťaže.

70. Z obidvoch ustanovení Zmluvy vyplýva, že článok 140 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať tak, aby sa zabránilo narušaniu hospodárskej súťaže medzi členskými štátmi. V tomto smere sa hospodárska súťaž v rámci Spoločenstva líši od hospodárskej súťaže vo vzťahu k tretím krajinám v dvoch ohľadoch.

71. Na jednej strane je oslobodenie od dane v rámci Únie upravené jednotnou smernicou o DPH. Oslobodenie od dane sa tak má v zásade uplatniť tak v členskom štáte pôvodu, ako aj v členskom štáte určenia.

72. Na druhej strane ani cezhraničné dodanie tovaru, ktoré je v prípade vnútroštátneho dodania oslobodené od dane, neoprávňuje na odpočet dane zaplatenej na vstupe. Súdny dvor vo veci Eurodental totiž rozhodol, že plnenia oslobodené od dane podľa článku 13 šiestej smernice nezakladajú právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, a to ani vtedy, ak tieto plnenia majú povahu plnení, ku ktorým dochádza vnútri Spoločenstva. [31] Dodanie tovaru v rámci Spoločenstva, oslobodené od dane podľa článku 138 smernice o DPH, nezakladá právo – ako by to inak bolo podľa článku 169 písm. b) smernice o DPH [32] – na odpočet dane zaplatenej na vstupe, ak toto dodanie podlieha osobitnému oslobodeniu od dane, okrem iného v súčasnosti platnému článku 132 smernice o DPH.

73. Týmto spôsobom je teda v Únii v zásade zabezpečená neutralita hospodárskej súťaže, pokiaľ ide o daň z pridanej hodnoty týkajúcu sa obchodovania so zubnými protézami. Podmienky na vykonanie odpočtu dane zaplatenej na vstupe dodávateľom sú totiž rovnaké tak v prípade vnútroštátnych plnení, ako aj v prípade plnení v rámci Spoločenstva. V obidvoch prípadoch nevzniká pri uplatnení oslobodenia od dane platného jednotne v Únii dodávateľovi právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe. Odber zubnej protézy v tuzemsku, ako aj odber zo zahraničia sú tak zaťažené nemožnosťou

29 — Pozri rozsudky Sturgeon a i. (C-402/07, EU:C:2009:716, bod 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, bod 43) a Komisia/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, bod 40).

30 — Rozsudok Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, bod 30) k článku 90 ES.

31 — Rozsudok Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, bod 37).

32 — Resp. článok 17 ods. 3 písm. b) v znení článku 28f bod 1 šiestej smernice.

vykonať odpočet dane zaplatenej na vstupe pri výrobe.[33] V tejto súvislosti je skutočne zabezpečená – inak ako je to v prípade dovozu z tretej krajiny[34] – prostredníctvom oslobodenia nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v prípadoch, keď je oslobodené aj vnútroštátne dodanie tovaru, rovnosť zaobchádzania s vnútroštátnymi a cezhraničnými transakciami.

74. V tejto súvislosti preto nie je prekvapujúce, že Súdny dvor v rozsudku vo veci Eurodental mimochodom poukázal na to, že oslobodenie od dane podľa článku 140 písm. a) smernice o DPH sa môže uplatniť aj na zubné protézy[35] a že rovnako sa už predtým vyjadril aj poradný výbor pre DPH.[36]

75. Toto oslobodenie od dane predpokladá, že dodávateľ v členskom štáte pôvodu je zubným lekárom alebo zubným technikom, pretože len v tom prípade pôjde o rovnosť zaobchádzania s vnútroštátnymi a cezhraničnými transakciami. Uvedené spôsobuje určité praktické problémy pri stanovení predpokladov oslobodenia od dane. V rámci Únie je však uskutočnenie kontroly jednoduchšie ako pri dovoze z tretej krajiny.[37] V prvom rade v rámci Únie existuje administratívna spolupráca v rámci daňových vecí,[38] po druhé kontrola nemusí prebehnúť na hraniciach, ale môže byť uskutočnená aj v rámci riadneho daňového konania.

76. Na rozdiel od článku 143 písm. a) sa má preto článok 140 písm. a) smernice o DPH vykladať tak, že sa uplatňuje na nadobudnutie zubných protéz v rámci Spoločenstva, ak je dodávateľ zubným lekárom alebo zubným technikom v zmysle článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH.

4. Vplyv výnimky upravenej v článku 370 smernice o DPH

77. Na záver je potrebné ešte objasniť otázku, či sa má článok 140 písm. a) smernice o DPH uplatniť aj v tom prípade, ak zubná protéza bola dodaná z členského štátu, ktorý na základe článku 370 v spojení s prílohou X časťou A bodu 1 smernice o DPH neuplatňuje oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, ale naopak dodávky zubných protéz zdaňuje.

78. Holandské kráľovstvo zastáva názor, že na účely zabránenia narušenia hospodárskej súťaže v tomto prípade nie je možné uplatniť oslobodenie od dane.

79. Túto výnimku nie je možné oprieť o znenie oslobodenia od dane podľa článku 140 písm. a) smernice o DPH. Toto sa totiž týka len existencie oslobodenia od dane v členskom štáte určenia, nie aj v členskom štáte pôvodu.[39]

80. No členský štát, ktorý v súlade s článkom 370 v spojení s prílohou X časťou A bodom 1 smernice o DPH zdaňuje všetky dodania zubných protéz, má v rámci hospodárskej súťaže rovnaké postavenie ako tretie krajiny. Keďže dodávateľ v takom členskom štáte nie je oslobodený od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH, ale je oslobodený od dane len v prípade dodania v rámci Spoločenstva, a to podľa článku 138 smernice o DPH, môže pri dodaní v inom členskom štáte vykonať

33 — Odlišnosti vyplývajú len v tom rozsahu, v akom sa zaťaženie DPH zaplatenej na vstupe odlišuje rôznymi sadzbami dane v členských štátoch, v závislosti od krajiny pôvodu vstupných transakcií. Sadzby dane sú totiž podľa článku 96 až 105 smernice o DPH zosúladené len čiastočne.

34 — Pozri body 53 až 55 vyššie.

35 — Pozri rozsudok Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, bod 40) v súvislosti s predchádzajúcimi ustanoveniami článku 28c časti B písm. a) šiestej smernice.

36 — Pozri pokyny z 56. zasadnutia poradného výboru pre DPH vytvoreného podľa článku 29 šiestej smernice z 13. až 14. októbra 1998 v súvislosti s predchádzajúcimi ustanoveniami článku 28c časti B písm. a) šiestej smernice.

37 — Pozri bod 60 vyššie.

38 — Pozri nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie) (Ú. v. EÚ L 268, s. 1).

39 — Pozri bod 45 vyššie.

podľa článku 169 písm. b) smernice o DPH [40] odpočet dane zaplatenej na vstupe v celom rozsahu na svoje vstupné transakcie. Zubné protézy z takéhoto členského štátu sa potom môžu dodávať úplne nezaťažené DPH. Z toho vyplýva – rovnako ako v prípade dodania z tretej krajiny [41] – výhoda v rámci hospodárskej súťaže pre zdaniteľnú osobu, ktorá je usadená v takomto členskom štáte.

81. Na kompenzáciu tejto výhody v hospodárskej súťaži navrhujem, v rámci preskúmavania článku 143 písm. a) smernice o DPH úzky výklad oslobodenia od dane pri dovoze z tretej krajiny. [42] Napriek tomu však nepovažujem za vhodné preniesť tento úzky výklad aj na oslobodenie od dane v prípade nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 140 písm. a) smernice o DPH v prípade, že v členskom štáte pôvodu neexistuje v dôsledku uplatnenia výnimky upravenej v článku 370 smernice o DPH oslobodenie od dane na dodanie zubných protéz.

82. Dôsledkom uvedeného by v prvom rade bolo znevýhodnenie takéhoto členského štátu pôvodu v rámci hospodárskej súťaže. Ako som už uviedla v súvislosti s tretími krajinami, [43] zubná protéza z takéhoto členského štátu by totiž bola zdanením jej nadobudnutia v rámci Spoločenstva zaťažená spravidla vo vyššej miere ako zubná protéza pochádzajúca z iného členského štátu, ktorá by bola zaťažená len daňou zaplatenou na vstupe bez možnosti odpočtu. Takéto znevýhodnenie dovezeného tovaru je však v prípade členských štátov – na rozdiel od tretích krajín – v súvislosti so zákazom upraveným v článku 90 ES (teraz článok 110 ZFEÚ) [44] problematické.

83. V druhom rade Súdny dvor v rozsudku vo veci Eurodental v súvislosti s narušením hospodárskej súťaže, ktoré vyplýva z rozdielneho práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe, [45] rozhodol, že táto situácia je dôsledkom neúplného zosúladenia dane z pridanej hodnoty. [46] Narušenie hospodárskej súťaže, oprávnene namietané Holandským kráľovstvom, je potom dôsledkom výnimky upravenej v článku 370 smernice o DPH, a nie širokého výkladu oslobodenia od dane podľa článku 140 písm. a) smernice o DPH.

84. Ak je dôvodom problému výnimka upravená v článku 370 smernice o DPH, riešenie je možné nájsť len tu. V tejto súvislosti je otázne, či toto ustanovenie spĺňa požiadavky primárneho práva, predovšetkým zásadu rovnosti zaobchádzania. Uvedené platí tak pre všeobecnú zásadu rovnosti zaobchádzania upravenú v článku 20 Charty základných práv, ktorá platí aj pre zdaniteľné osoby, ako aj pre zásadu rovnosti zaobchádzania upravenú v článku 4 ods. 2 ZFEÚ, ktorá sa uplatňuje vo vzťahu medzi členskými štátmi. Článok 370 smernice o DPH totiž nie je len typickým čiastočným zosúladením, ktoré by ponechávalo členským štátom priestor na odlišnú vnútroštátnu úpravu. Toto ustanovenia umožňuje určitým členským štátom [47] odkloniť sa od predpisov smernice o DPH týkajúcich sa oslobodenia od dane, záväzných pre ostatné členské štáty. [48] Takéto nerovnaké zaobchádzanie s členskými štátmi a z toho vyplývajúce nerovnaké zaobchádzanie so zdaniteľnými osobami v nich usadenými je možné odôvodniť prechodným obdobím potrebným na dosiahnutie

40 — Resp. článok 17 ods. 3 písm. b) v znení článku 28f bod 1 šiestej smernice.

41 — Pozri bod 55 vyššie.

42 — Pozri bod 56 vyššie.

43 — Pozri bod 57 vyššie.

44 — Pozri bod 68 vyššie.

45 — Pozri bod 72 vyššie.

46 — Rozsudok Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, body 48 až 53).

47 — O podmienkach odvolania sa na výnimky smernice o DPH pre členské štáty, ktoré vstúpili do Únie neskôr, pozri rozsudok Komisia/Poľsko (C-49/09, EU:C:2010:644, bod 42) v súvislosti s článkom 115 smernice o DPH.

48 — Túto skutočnosť neuznáva rozsudok Jetair a BTW-eenheid BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, body 44 až 51), ktorý sa zaoberal článkom 370 smernice o DPH v inej súvislosti.

zosúladenia.[49] V uvedenom prípade však nie je pre výnimku upravenú v článku 370 smernice o DPH stanovené žiadne časové obmedzenie. Preto rozdielne oprávnenia členských štátov týkajúce sa oslobodenia od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH existujú už od účinnosti šiestej smernice, teda už viac ako 36 rokov.[50]

85. Otázka súladu článku 370 smernice o DPH s článkom 20 Charty základných práv a článkom 4 ods. 2 ZFEÚ však nebola predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Súdny dvor ju preto môže preskúmať len v rámci iného konania. Nezávisle od toho je v súvislosti s narušením hospodárskej súťaže vyvolanej normotvorcom Únie, namietanej Holandským kráľovstvom, možné vhodným formulovaním smernice o DPH vyhovieť požiadavkám článku 113 ZFEÚ.

86. V súvislosti s prejudiciálnou otázkou je potrebné konštatovať, že článok 140 písm. a) smernice o DPH sa uplatňuje aj vtedy, ak bola zubná protéza dodaná z členského štátu, ktorý na základe článku 370 v spojení s prílohou X časťou A bodom 1 smernice o DPH neuplatňuje oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH.

VI – **Návrh**

87. Vzhľadom na uvedené navrhujem, aby prejudiciálne otázky Hoge Raad boli zodpovedané takto:

1. Z článku 17 v znení článku 28f bodu 1 šiestej smernice nevyplýva právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe pre zdaniteľnú osobu, ktorá svoje transakcie nezdanila preto, lebo vnútroštátne právo v rozpore s ustanoveniami práva Únie stanovilo oslobodenie od dane.

2. Oslobodenie od dane podľa článku 140 písm. a) smernice o DPH sa uplatní na nadobudnutie zubnej protézy v rámci Spoločenstva, ak je dodávateľ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. e) smernice o DPH zubným lekárom alebo zubným technikom. Uvedené platí bez ohľadu na to, či členský štát pôvodu využil výnimku uvedenú v článku 370 v spojení s prílohou X časťou A bodom 1 smernice o DPH.

3. Podľa článku 143 písm. a) smernice o DPH dovoz zubných protéz nie je v žiadnom prípade oslobodený od dane.

4. Podľa článku 140 písm. b) v spojení s článkom 143 písm. a) smernice o DPH nadobúdanie zubnej protézy v rámci Spoločenstva nie je v žiadnom prípade oslobodené od dane.

49 — O nerovnakom zaobchádzaní s účastníkmi hospodárskej súťaže pozri rozsudok Arcelor Atlantique et Lorraine a i. (C-127/07, EU:C:2008:728, bod 69); pozri v tomto zmysle tiež rozsudok Eurodental (C-240/05, EU:C:2006:763, bod 52).

50 — Pozri článok 28 ods. 3 písm. a) a ods. 4 v spojení s prílohou E bodom 2 šiestej smernice.