

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

DÁMASA RUIZ-JARABA COLOMERA

přednesené dne 22. června 2006(1)

Věc C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

proti

Eurodental Sàrl

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Cour d'appel (Lucembursko)]

„Šestá směrnice DPH – Plnění uskutečňovaná uvnitř některého státu – Osvobození od daně – Zubní náhrady – Nárok na odpočet – Dodávání zboží a poskytování služeb uvnitř Společenství – Osvobození od daně – Plnění uskutečňovaná uvnitř Společenství, která by také byla osvobozena od daně, pokud by byla uskutečňována výlučně v tuzemsku – Zásada neutrality“

I. Úvod

1. Šestá směrnice o dani z přidané hodnoty(2) (dále jen „DPH“) upravuje osvobození od daně v tuzemsku, která nezakládají nárok na odpočet zaplacené daně, společně s osvobozeními, která zvýhodňují určitá plnění uskutečňovaná uvnitř Společenství využívající tento odpočet.
2. Lucemburský Cour d'appel (odvolací soud) se dotazuje, zda určitá hospodářská činnost, která probíhá v daném členském státu a je osvobozena od daně, aniž zakládá nárok na odpočet daně na vstupu, zůstává osvobozena bez nároku na odpočet také v případě, že překročí hranice uvedeného státu.
3. Tato předběžná otázka poukazuje na vazby mezi osvobozeními od daně určitých tuzemských činností, které vyjmenovává článek 13 šesté směrnice, a osvobozeními, které stanoví článek 15 pro mezistátní plnění týkající se poskytování služeb a dodávání zboží přede dnem 1. ledna 1993, jakož i článek 28c(3) týkající se uvedeného typu plnění po tomto datu.
4. Jde obzvláště o objasnění otázky, zda výroba a opravy zubních náhrad v Lucembursku využívající uvedenou daňovou výhodu umožňují uplatnit nárok na odpočet zaplacené daně v případě, že mají zákazníci sídlo v Německu.

II. Šestá směrnice

A. Osvobození od daně v tuzemsku

5. Na základě šesté směrnice podléhají dani dodání zboží a poskytování služeb(4) za

protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou, která provádí samostatnou produkci, obchod a poskytování služeb, včetně výkonu svobodných povolání (§l. 2 odst. 1 a §l. 4 odst. 1 a 2).

6. Hlava X upravuje osvobození od daně a §lánek 13 upravuje tato osvobození, která se týkají plnění v tuzemsku; jeho část A se – v rámci činností ve veřejném zájmu – dále zmiňuje o „poskytování služeb zubními technikami při výkonu jejich povolání a dodávání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami“ [odst. 1 písm. e)].

7. Z odstavců 1 a 2 §lánku 17 lze *a contrario* odvodit, že tyto daňové výhody zamezují odpot zaplacené daně, pokud osoba povinná k dani nepoužije dodané zboží či poskytnutou službu pro účely svých zdanitelných plnění.

8. §lánek 28 odst. 3 písm. a) umožňuje nělenským státům, během období uvedeného v odstavci 4, pokračovat ve zdaňování plnění osvobozených od daně podle §lánku 13 a obsažených v příloze E, jejíž bod 2 odkazuje na §l. 13 část A odst. 1 písm. e). Podle §l. 4 bodu 14 čtvrté vety Umsatzsteuergesetz z roku 1991 (německý zákon o dani z přidané hodnoty)(5) se osvobození plnění týkajících se lékařů a zubních lékařů od daně nevztahuje na dodávky nebo opravy zubních náhrad a ortodontických pomůcek, pokud je podnikatel vyrobil nebo opravil ve svém podniku.

B. Osvobození plnění uvnitř Společenství od daně

1. Před 1. lednem 1993

9. V původním znění šesté směrnice byla tato kategorie plnění postavena na rovné plnění vně Společenství a byla upravena ve §lánku 15, jehož první tři odstavce osvobozují od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo nělenský stát, jakož i poskytování služeb sestávajících z práce na tomto zboží(6).

10. §lánek 17 odst. 3 písm. b) umožňoval v těchto případech uplatnit nárok na odpot zaplacené daně.

2. Po 1. lednu 1993

11. Směrnice 91/680 vložila do šesté směrnice novou hlavu XVIa s názvem „Přechodné úpravy zdanění obchodu mezi nělenskými státy“, za účelem usnadnit, jakmile budou od 1. ledna 1993 zrušeny daňové kontroly na vnitřních hranicích, přechod ke konečnému systému zdaňování obchodu mezi nělenskými státy DPH(7).

12. V rámci této přechodné úpravy jsou předmětem DPH „pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství“ v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková (§l. 28a odst. 1 písm. a) první pododstavec].

13. Od daně je osvobozeno dodání zboží, které bylo „odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem [...] a uskutečně pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném nělenském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat“ (§l. 28c část A písm. a)]. Také se osvobodí od daně pořízení zboží uvnitř Společenství, jehož dodání osobou povinnou k dani by bylo v tuzemsku osvobozeno od daně (§l. 28c část B písm. a)].

14. V poslední řadě, §l. 17 odst. 3 ve znění §l. 28f odst. 1 opravuje k odpot od zaplacené DPH, jestliže osoba povinná k dani použije zboží a služby pro účely: 1) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi, která byla uskutečnena v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpot daně, kdyby byla uskutečnena v tuzemsku [písmeno a)]; a 2) plnění, která jsou

osvobozena od dan? podle ?látku 15 nebo ?l. 28c ?ástí A a C [písmeno b]).

III. Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

15. Lucemburská spole?nost Eurodental Sàrl se zabývá výrobou a opravami zubních náhrad pro zákazníky usazené v N?mecku.

16. Rozhodnutím ze dne 26. b?ezna 1997 odmítl Administration de l'enregistrement et des domaines Lucemburského velkovévodství povolit spole?nosti Eurodental, aby provedla odpo?et DPH na vstupu, kterou bylo zatíženo zboží použité k uskute?n?ní dodání zboží a poskytování služeb zákazník?m usazeným v sousední zemi. Shledal, že ?lánek 44 (který stanoví osvobození od DPH pro zubní náhrady) zákona ze dne 12. února 1979 o zm?n? a dopln?ní zákona ze dne 5. srpna 1969 o DPH(8), má p?ednost p?ed ?lánkem 43 (který upravuje osvobození od dan? u dodávání zboží uvnit? Spole?enství), aniž by se nicmén? uplatnil ?l. 49 odst. 2 písm. a), který umož?uje provést odpo?et dan? uvalené na zboží využit? pro ú?ely ?inností stanovených ve ?látku 43.

17. Tribunal d'arrondissement (soud prvního stupn?) rozsudkem ze dne 16. prosince 2002 stanovil, že odmítnutí tohoto odpo?tu bylo neoprávn?né, a uvedl, že každý z výše uvedených ?lánek? 43 a 44 se vztahuje na rozdílná pln?ní: první z nich na pln?ní ur?ená do zahraničí, zatímco druhý z nich se týká pln?ní uskute?n?ných v tuzemsku. ?lánek 49 se uplatní na první z uvedených pln?ní bez ohledu na jejich povahu, takže žádné ustanovení tudíž neumož?uje vyvodit p?ednost ?látku 44 p?ed ?lánkem 43. Podle tohoto soudu lze pro dodávání zboží uvnit? Spole?enství vždy využít nároku na odpo?et(9).

18. Finan?ní ú?ad podal proti tomuto rozsudku odvolání, ve kterém uplat?oval že prosazovaný výklad zvýhod?uje dodávky zubních náhrad do N?mecka p?ed dodávkami uskute??ovanými v rámci Lucemburského velkovévodství, ?ímž porušuje zásadu da?ové neutrality spole?ného systému DPH.

19. Cour d'appel rozhodl, že zn?ní dot?ených právních p?edpis? spor neobjas?uje, a rozhodl se tudíž položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Spadá dodání zboží, které, pokud je uskute?n?no uvnit? ?lenského státu, je osvobozeno od dan? na základ? ?l. 13 [?ásti A] odst. 1 písm. e) šesté sm?rnice [...] a nezakládá nárok na odpo?et dan? na vstupu na základ? ?látku 17 uvedené sm?rnice, do p?sobnosti ?l. 15 odst. 1 a 2 uvedené sm?rnice v jeho zn?ní p?ed 1. lednem 1993, respektive ?l. 28c [?ásti A] písm. a) použitelného od 1. ledna 1993, a v d?sledku toho tedy do p?sobnosti ?l. 17 odst. 3 písm. b) uvedené sm?rnice, zakládajícího nárok na odpo?et dan? na vstupu, pokud je uskute?n?no hospodá?ským subjektem se sídlem v ?lenském stát? Spole?enství pro hospodá?ský subjekt se sídlem v jiném ?lenském stát? a pokud jsou spln?ny podmínky použití ?l. 15 odst. 1 a 2 uvedené sm?rnice v jeho zn?ní p?ed 1. lednem 1993, respektive ?l. 28c [?ásti A] písm. a) použitelného od 1. ledna 1993?

2) Spadá poskytování služeb, které, pokud je uskutečneno uvnitř členského státu, je osvobozeno od daně na základě čl. 13 [části A] odst. 1 písm. e) šesté směrnice [...] a nezakládá nárok na odpot daně na vstupu na základě článku 17 uvedené směrnice, do působnosti čl. 15 odst. 3 v jeho znění před 1. lednem 1993 (přičemž žádné ustanovení o osvobození není stanoveno pro rok 1993), a v důsledku toho tedy do působnosti čl. 17 odst. 3 písm. b) uvedené směrnice, zakládajícího nárok na odpot daně na vstupu, pokud je uskutečneno hospodářským subjektem se sídlem v členském státě. Společenství pro hospodářský subjekt se sídlem v jiném členském státě a pokud jsou splněny podmínky použití čl. 15 odst. 3 v jeho znění před 1. lednem 1993?“

IV. Řízení před Soudním dvorem

20. Ve lhůtě stanovené článkem 23 Statutu Soudního dvora předložily Eurodental, lucemburský Administration de l'enregistrement et des domaines, jenž je odporcem v původním řízení, německá vláda a Komise svá písemná vyjádření.

21. Jelikož žádný z dotčených účastníků řízení nepožádal o zahájení ústní části řízení, rozhodl Soudní dvůr na své všeobecné schůzi konané dne 13. prosince 2005 začít s projednáváním věci v souladu s čl. 104 odst. 4 jednacího řádu, přičemž stanovisko generálního advokáta nebylo považováno za nutné.

22. Těto senát, jemuž byla věc svěřena, rozhodl při projednávání dne 6. dubna 2006 o vrácení věci všeobecné schůzi, která dne 25. dubna potvrdila svěření věci tomuto senátu, nicméně považovala za vhodné, aby generální advokát předložil své stanovisko a aby bylo připraveno jednání, a požádala tudíž účastníky řízení, aby předložili písemný svůj názor na to, zda je pro tuto předběžnou otázku relevantní rozhodnutí Spolkové republiky Německo, přijaté na základě čl. 28 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, uplatňovat v přechodném období nadále daň na dodávání a opravy zubních náhrad a ortodontických pomůcek specialisty usazenými na jejím území.

23. Na veřejné zasedání, které se konalo dne 31. května 2006, se dostavili zástupci Eurodental a Komise a zopakovali svá příslušná stanoviska.

V. Posouzení předběžných otázek

24. Uvedené předběžné otázky, které je možné shrnout do jedné, umožňují posouzení vztahů mezi dvěma typy osvobození od daně obsaženými v šesté směrnici: osvobození některých tuzemských činností ve veřejném zájmu, jež upravuje čl. 13 část A odst. 1, a osvobození, která jsou ve prospěch plnění uvnitř Společenství. První otázka se týká dodávání zboží před a po 1. lednu 1993, zatímco druhá otázka se týká poskytování služeb před tímto datem.

25. Spor byl vyvolán skutečností, že podnikání, jež je předmětem původního sporu, je možné zahrnout do obou typů osvobození od daně, a to jak svou povahou (činnost zubních techniků), tak podmínkami (uvnitř Společenství); důsledky jsou nicméně odlišné, jelikož, pokud zkoumáme první kategorii, nevzniká nárok na odpot zaplacené DPH, který ve druhém případě naopak vzniká.

26. Řešení problému předpokládá dvojí posouzení: posouzení osvobození od daně s ohledem na daňovou neutralitu, což je základní zásada systému, a posouzení specifické a dočasné situace plnění uvnitř Společenství.

A. Neutralita osvobození od daně v tuzemsku

27. DPH se uplatňuje na spotřební činnosti jakožto nepřímý projev hospodářské způsobilosti

osob, což je cíl, jehož je dosaženo zdaněním činností podnikatelů či živnostníků, kteří díky metodě promítnutí dále pokračují dále až na konečného spotřebitele. Tímto způsobem se dosáhne „neutrální“ daně, jelikož pouze poslední plátek zdanění, který získává výrobek nebo využívá službu, je zdaněn.

28. Tento strukturální požadavek vede k tomu, že subjekt, který zasahuje v prostřední fázi procesu, má nárok na odpočet zaplacené daně, za podmínek čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice. Jakmile daň uhradí a použije zboží nebo služby pro potřeby svých zdanitelných činností, má subjekt nárok na odpočet daně. Nicméně, pokud je použije za účelem plnění, které není zdanitelné nebo které je od daně osvobozeno, nedochází k uskutečnění zdanitelného plnění a nevzniká nárok na odpočet, protože nedochází k daňové povinnosti(10).

29. V tomto směru bylo v rozsudku BLP Group(11) stanoveno, že mimo výslovně vymezené případy osoba povinná k dani, jež za účelem uskutečnění osvobozeného plnění použije službu, za kterou již odvedla DPH, nemá nárok na odpočet zaplacené daně navzdory tomu, že účelem plnění osvobozeného od daně je plnění zdaněné.

B. *Přechodný režim pohybu zboží uvnitř Společenství*

30. V bodu 11 tohoto stanoviska jsem poukázal na to, že šestá směrnice byla změněna směrnicí 91/680 za účelem usnadnit po zrušení daňových kontrol na vnitřních hranicích přechod ke konečnému režimu zdanění obchodu uvnitř Společenství ve společném systému DPH, který tento obchod zdaňuje v členském státě původu. Nicméně, jelikož k 31. prosinci 1992 (což je den, který předcházel uvedenému zrušení) nebyly vytvořeny všechny podmínky nezbytné k tomuto přechodu, byla na přechodnou – dosud probíhající – dobu zachována zásada zdanění v zemi určení. Z tohoto důvodu stanoví čl. 28c část A písm. a) osvobození od daně pro plnění uvnitř Společenství, přičemž plnění této kategorie jsou zdaněna v členském státu půjetí.

31. To znamená, že během přechodného období až do uplatnění této konečné úpravy jsou dočasné zdaněny nákupy ve Společenství uskutečněné osobami povinnými k dani a právníky osobami nepovinnými k dani, přičemž za místo zdanění se považuje členský stát, kde se zboží nachází při ukončení odesílání nebo přepravy poskytovateli zásilky [čl. 28a odst. 1 písm. a), a čl. 28b část A odst. 1 šesté směrnice].

32. Tato ustanovení jsou odvodněna, neboť jestliže ke zdanění dochází v zemi půjetí, může být daňová neutralita zajištěna pouze tehdy, je-li dotčené osobě povinné k dani umožněno daň dále promítnout do jejích cen nebo má-li nárok na její odpočet, vzhledem k tomu, že není konečným spotřebitelem, ale naopak osobou povinnou k dani, která používá zboží pro plnění skutečné dani podléhající.

33. Při tomto procesu, při kterém se staví na roveň mezistátní obchod s obchodem uskutečným výlučně v tuzemsku, mizí pro daňové účely etapa přechodu hranice, což znamená, že dodání v zemi původu je osvobozeno od daně [čl. 28c část A písm. a)], vzhledem k tomu, že půjetí je zdaněno v cílovém státu, a že osoba povinná k této dani má nárok na odpočet [čl. 28a část A písm. a)], což umožňuje přenesení daně na konečného příjemce.

34. Článek 17 odst. 3 písm. b) ve znění čl. 28f odst. 1, který osobu povinnou k dani opravuje k odpočtu DPH, jestliže používá zboží nebo služby pro účely svých plnění osvobozených od daně(12) v souladu s čl. 28c část A, tak získá svou logiku, jelikož osoba, která provádí plnění z jednoho členského státu do druhého, musí z tohoto plnění vyjít „bez poškození“, jakoby ani neexistovala nebo jakoby se procesu nezúčastnila.

C. Neexistující st?et norem

35. Předchozí argumentace založená na skutečnosti, že se jedná o obchod uvnitř Společenství, ztrácí svůj smysl, jestliže je osvobození od daně na základě článku 13 šesté směrnice vázáno na povahu plnění.

36. Jestliže by při přeshraničním dodání zboží nepodléhajícího dani, které by dani nepodléhalo, ani kdyby bylo výlučně tuzemské povahy, měla osoba povinná k dani nárok na odpočet, vznikla by pro osobu jednající ze zahraničí výhoda poškozující hospodářskou soutěž, což by porušilo zamýšlenou rovnováhu(13), která usiluje nejen o to, aby mezi články čl. 13 získaly další závažnost a tato pak zatížila výhradně konečného příjemce, ale také o rovné zacházení(14), nezávisle na čl. 13 vztah, ve kterém se každý podnik nachází, a nezávisle na místě Společenství, ze kterého jedná(15).

37. Jinými slovy: odpočet DPH, od které byly předchozí fáze osvobozeny, je přípustný v případě plnění osvobozených od daně výhradně na základě jejich povahy plnění uvnitř Společenství, a nikoliv na základě jiných kritérií; to je třeba chápat tak, že se nepovoluje odpočet pro osvobození od daně dle čl. 28c část B písm. a), tj. pro přeshraniční nákup zboží, jehož dodání osobami povinnými k dani by bylo osvobozeno od daně v jednom státu, pokud by – jak stanoví čl. 17 odst. 3 písm. a) – neopravovalo k odpočtu i v případě plnění v tuzemsku.

38. Článek 17 odst. 3 písm. c) také problém dále objasňuje, protože výslovně uznává nárok na odpočet zaplacené daně v případě osvobození od daně, která stanoví čl. 13 část B, jestliže plnění přesahuje hranice Společenství. Uvedené písmeno c) by bylo nadbytečným, pokud by se, jak uvádí Eurodental a německá vláda, na tato osvobození při dosažení mezinárodní dimenze přímo vztahoval čl. 17 odst. 3 písm. b).

39. Ve svém písemném stanovisku v tomto řízení o předběžné otázce to Komise vysvětluje velmi jasně, když argumentuje, že pokud by byl společnosti Eurodental uznán nárok na odpočet, bylo by jí poskytnuto zvýhodněné postavení vůči jejím konkurentům, kteří obchodují na trhu v tuzemsku a tuto možnost nemají, což by bylo pobídkou pro daňové podvody a vedlo by k přemisťování podniků do jiných členských států, než je stát, ve kterém skutečně vykonávají činnost.

40. Německá vláda má pravdu, když tvrdí, že jelikož se na základě čl. 28 odst. 3 písm. a) rozhodla ve své zemi zdaňovat plnění týkající se zubních náhrad, mohla by být tato plnění v rámci Společenství pro spotřebitele nákladnější do té míry, do jaké by byla v Německu zatížená daní a DPH zaplacená v Lucembursku by nemohla být odpočtena(16). Tento důsledek je nicméně způsoben neexistencí úplné harmonizace této nepřímé daně a pochází z legitimní volby německých úřadů přechodně ponechat mimo společný režim některé činnosti, jejíž následky musí také nést(17). Nezdá se být přijatelným přijmout obecné porušení zásad neutrality a ucelenosti systému jednou dobrovolně zvolenou vnitrostátní odchylkou(18), která by přenesla na daňové úřady ostatních členských států, v tomto případě Lucemburska, finanční dopad tohoto jednostranného rozhodnutí.

41. Úvahy ohledně dodávání zboží jak před 1. lednem 1993, tak po tomto datu, se uplatní vzhledem k ustanovení původního znění čl. 15 odst. 3 a čl. 17 odst. 3 písm. b) šesté směrnice obdobně i na poskytování služeb, ke kterému došlo před tímto datem, o nichž se zmiňuje druhá předběžná otázka.

42. V konečném výsledku nezakládá plnění uvnitř Společenství osvobození od daně nárok na odpočet zaplacené DPH, pokud je v případě plnění skutečného výlučně v tuzemsku tato

žinnost také osvobozena od daně z důvodu své povahy(19).

VI. Závěry

43. S ohledem na výše uvedené proto navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předložené otázky položené Cour d'appel Lucemburského velkovévodství takto:

„Dodávání zboží a poskytování služeb, která upravuje čl. 13 část A odst. 1 písm. e) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, jsou na základě tohoto ustanovení osvobozena od daně i v případě, že jde o plnění uvnitř Společenství, která upravují čl. 15 odst. 1, 2 a 3 (v povodním znění, jakož i ve znění směrnice 91/680/EHS) a čl. 28c část A písm. a), aniž by tudíž byla oprávněna k nároku na odpot daní na základě článku 17.“

1 – Povodní jazyk: španělština.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“)

3 – Toto ustanovení bylo zavedeno směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160).

4 – „Poskytování služeb“ tvoří zbytkovou kategorii, jež se vztahuje na jakékoliv plnění, které není dodáním zboží (článek 6 šesté směrnice).

5 – BGBl. 1991, s. 351.

6 – Ve stanovisku k věci, ve které byl vydán rozsudek dne 16. září 2004, Cimber Air (C-382/02, Sb. rozh. s. I-8379), jsem poukázal na to, že „mezinárodní doprava zboží se řídí zásadou zdanění v místě určení nebo konečné spotřeby. Z tohoto důvodu, má-li se předejít ‚vývozu‘ nepřímých daní ze země povodu – a tedy dvojímu zdanění –, musí být sjednán systém osvobození plnění v zahraničí“ (bod 17).

7 – Tetí, osmý a devátý bod odvodnění směrnice 91/680 tento záměr uvádí.

8 – *Memorial A*, č. 11 ze dne 19. února 1979, s. 186.

9 – Nárok, který uplatnila Eurodental, byl zamítnut, protože podle lucemburských soudů tento nárok dostatečně neprokázala.

10 – Pro analýzu systému odpot DPH viz Alguacil Marí, P. a Orón Moratal, G., „La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva“, v *Noticias/C.E.E.*, čísla 67 a 68, srpen/září roku 1990, s. 101. Colmenar Valdés, S., „El derecho a la deducción en el IVA“, v *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, číslo 157, 1982, s. 327, argumentuje, že „jelikož je nárok na odpot daní zaplacené v předchozí fázi úelně spojen se zdaněním fáze následující, v případech, kdy neexistuje daňová povinnost by také neměl existovat nárok na odpot již zaplacené daní, protože odpadl důvod tohoto nároku na odpot“.

11 – Rozsudek ze dne 6. dubna 1995 (C-4/94, Recueil, s. I-983).

12 – Ve sporu v povodním řízení by byl zubní technik oprávněn k odpotu daní zaplacené za

materiál sloužící k výrobě zubní náhrady, protože ho používá pro účely plnění osvobozeného od daní.

13 – V projednávaném případě by živnostník, který dodává své zboží mimo Lucembursko, mohl odpočíst DPH zaplacenou ze svého plnění, k němuž není oprávněná osoba, jejíž plnění je výlučně tuzemské povahy.

14 – Terra B., a Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Volume 1, Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006, s. 418 až 422, vysvětlují, že neutralita DPH je komplexním pojmem, který má právní aspekt, jehož účelem je zajistit uplatnění zásady zákazu diskriminace před zákonem, aspekt hospodářský, protože umožňuje optimalizovat výběr výrobních prostředků, a zatímco aspekt soutěžní, jelikož zabraňuje narušení trhu.

15 – Rozsudek ze dne 26. září 1996, Debouche (C-302/93, Recueil, s. I-4495), zvláště pak jeho bod 19, zabraňuje hospodářskému subjektu, který provozuje plnění osvobozené od daní, aby se dovolával své situace uvnitř Společenství za účelem přiznání nároku na odpočet daní, jestliže by mu tento nárok nebyl býval v tuzemsku přiznán.

16 – V takové situaci, jaká je v původním sporu, by pacient v Německu zaplatil svému zubnímu lékaři fakturu, která by obsahovala: a) materiál použitý k výrobě náhrady v Lucembursku s příslušnou DPH (zbytkovou DPH); b) honorář pro zubního technika a c) konzultaci německého zubního lékaře. Finanční dopad by tak byl vyšší pro konečného spotřebitele, pokud by se neuplatnil nárok na odpočet zbytkové DPH; řešení této situace by dle německé vlády spočívalo v povolení uvedeného odpočtu.

17 – Rozsudek ze dne 7. března 2002, Komise v. Finsko (C-169/00, Recueil, s. I-2433), připomíná ve svém bodě 32, že odchylky přijaté na základě čl. 28 odst. 3 nepatří do společného režimu DPH.

18 – Pouze dvě další země – Belgie a Maďarsko – učinily stejnou volbu.

19 – Jde o řešení navrhované Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty, vytvořeným na základě článku 29 šesté směrnice, na jeho 60. schůzi, jež se konala ve dnech 20. a 21. března 2000 (TAXUD/1876/00 – Rév. 1, Comité de la TVA, Orientations de la 60ème réunion, 20 et 21 mars 2000).