

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

prednesené 22. júna 2006 1(1)

Vec C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

proti

Eurodental Sàrl

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

„Šiesta smernica o DPH – Plnenia uskutočňované na území štátu – Oslobodenie od dane – Zubné protézy – Právo na odpočet – Dodávky tovaru a poskytovanie služieb vnútri Spoločenstva – Oslobodenie od dane – Plnenia uskutočňované vnútri Spoločenstva, ktoré by boli oslobodené od dane aj vtedy, ak by mali výlučne vnútroštátnu povahu – Zásada neutrality“

I – Úvod

1. Šiesta smernica o dani z pridanej hodnoty(2) (ďalej len „DPH“) upravuje vnútorné oslobodenia od dane, ktoré nezakladajú právo na odpočet zaplatenej dane, ako aj oslobodenia od dane, ktoré zvýhodňujú určité plnenia uskutočňované vnútri Spoločenstva, na ktoré sa vzťahuje tento odpočet.
2. Cour d'appel (Luxembursko) chce vedieť, či ekonomická činnosť, ktorá je vykonávaná v určitom členskom štáte a je oslobodená od dane bez priznania práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe, je oslobodená bez práva na odpočet aj v prípade, ak prekročí hranice tohto štátu.
3. Táto prejudiciálna otázka poukazuje na spojenie medzi oslobodeniami určitých vnútroštátnych plnení od dane, ktoré sú upravené v článku 13 šiestej smernice, a oslobodeniami, ktoré stanovuje článok 15 pre medzištátne plnenia týkajúce sa poskytovania služieb a dodávky tovaru pred 1. januárom 1993 a článok 28c(3) týkajúci sa tohto posledného typu plnení po uvedenom dátume.
4. Má sa predovšetkým objasniť, či v prípade výroby a opravy zubných protéz v Luxembursku, ktoré podliehajú uvedenému daňovému zvýhodneniu, je možné odpočítať daň zaplatenú na vstupe, ak sú zákazníci usadení v Nemecku.

II – Šiesta smernica

A – Oslobodenia od dane v tuzemsku

5. V zmysle šiestej smernice podliehajú dani z pridanej hodnoty dodávky tovaru a poskytovanie služieb(4) za úhradu uskutočňované na území štátu osobami, ktoré samostatne vykonávajú výrobnú a obchodnú činnosť alebo poskytujú služby, vrátane slobodných povolání (článok 2 ods. 1 a článok 4 ods. 1 a 2).
6. V hlave X sú upravené oslobodenia od dane a v článku 13 sú uvedené tie oslobodenia od dane, ktoré sa vzťahujú na plnenia na území štátu, pričom v bode A sú medzi oslobodeniami určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane uvedené „služby poskytované zubnými technikmi v rámci ich profesionálneho výkonu a zubné protézy poskytované zubnými lekármi a technikmi“ [odsek 1 písm. e)].
7. Z odsekov 1 a 2 článku 17 možno *a contrario* vyvodiť, že zdaniteľná osoba nemá právo na odpust dane zaplatenej na vstupe okrem prípadu, že tovary a služby použije na účely svojich zdaniteľných plnení.
8. Článok 28 ods. 3 písm. e) dovoľuje členským štátom počas prechodného obdobia stanoveného v odseku 4 naďalej zdať plnenia oslobodené od dane podľa článku 13, ktoré sú uvedené v prílohe E, v ktorej bode 2 sa odkazuje na článok 13 A ods. 1 písm. e). Podľa § 4 bodu 14 štvrtej vety Umsatzsteuergesetz 1991 (zákon o dani z obratu)(5) sa oslobodenia plnení týkajúcich sa lekárov a zubných lekárov neuplatní na dodávanie alebo opravu zubných protéz a ortodontických prístrojov, ktoré podnikateľský subjekt vyrobil alebo opravil vo svojom podniku.
- B – Oslobodenia plnení vnútri Spoločenstva od dane**
1. Pred 1. januárom 1993
9. V pôvodnom znení šiestej smernice bola táto kategória plnení postavená na rovnakú úroveň s plneniami mimo Spoločenstva a upravoval ju článok 15, ktorého prvé tri odseky oslobodzujú od dane dodávky tovarov odoslaných alebo dopravených na miesto určenia mimo teritórium daného členského štátu a poskytovanie služieb týkajúce sa týchto tovarov.(6)
10. Článok 17 ods. 3 písm. b) dovoľoval v týchto prípadoch odpust dane zaplatenej na vstupe.
2. Po prvom januári 1993
11. Smernicou 91/680 bola do šiestej smernice pridaná nová hlava XVIa s názvom „Prechodné opatrenia na zdanenie obchodu medzi členskými štátmi“ s cieľom zjednotiť prechod ku konečnej úprave zdaťovania obchodu medzi členskými štátmi v rámci spoločného systému DPH akonáhle budú odstránené daňové kontroly na vnútorných hraniciach s účinnosťou od 1. januára 1993.(7)
12. V tejto prechodnej právnej úprave podlieha DPH „nadobudnutie tovaru vnútri Spoločenstva“ za úhradu na území krajiny zdaniteľnou osobou konajúcou ako taká alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, keď dodávateľ je zdaniteľná osoba konajúca ako taká [článok 28a ods. 1 písm. a) prvý pododsek].

14. Napokon § 17 ods. 3, ktorý bol zmenený § 28f ods. 1, umožní odpodanie zaplatenej na vstupe, ak zdaniteľná osoba použije tovary alebo služby na účely: 1. zdaniteľných plnení súvisiacich s ekonomickými aktivitami a uskutočnených v zahraničí, ktoré by boli odpodateľné, ak by sa boli vykonali na území štátu [písm. a)] a 2. plnení, ktoré sú oslobodené podľa § 15 a § 28c A a C [písm. b)].

15. Luxemburská spoločnosť Eurodental Sàrl sa zaoberá výrobou a opravou zubných protéz pre zákazníkov usadených v Nemecku.

17. Tribunal d'arrondissement (prvostupový súd) v rozsudku zo 16. decembra 2002 konštatoval, že nepovolenie tohto odpôtu bolo nesprávne a odôvodnil to tým, že každý z uvedených článkov 43 a 44 sa týka odlišných plnení, a to prvý z nich plnení v zahraničí a druhý plnení v tuzemsku. Článok 49 sa vzťahuje na prvé plnenia bez ohľadu na ich povahu, v dôsledku čoho žiadne ustanovenie neodôvodňuje prednosť článku 44 pred článkom 43. Podľa názoru tohto súdu v prípade dodávok tovaru vnútri Spoločenstva existuje vždy právo na odpôet dane.(9)

19. Cour d'appel usúdil, že riešenie tohto sporu nevyplýva zo znenia dotknutých právnych predpisov, a preto rozhodol položiť. Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

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

§lánku 15 ods. 1 a 2 uvedenej smernice, v jeho znení platnom pred 1. januárom 1993 a §lánku 28c A písm. a) uplatniteľného od 1. januára 1993?

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

IV – Konanie pred Súdny dvorom

20. Spoločnosť Eurodental, Administration de l'enregistrement et des domaines, ktorý je žalovaným vo veci samej, nemecká vláda a Komisia Európskych spoločností podali písomné pripomienky v lehote stanovenej v §lánku 23 Štatútu Súdneho dvora.

21. Keďže nijaký z účastníkov konania nenavrhol otvorenie ústnej časti konania, Súdny dvor na všeobecnej porade konanej 13. decembra 2005 v súlade s §lánkom 104 ods. 4 rokovacieho poriadku rozhodol, že vec prejedná, príom predloženie návrhov generálneho advokáta nepovažoval za potrebné.

22. Tretia komora, ktorej bola vec pridelená na prejednávanie, na porade konanej 6. apríla 2002 rozhodla o vrátení veci na všeobecnú poradu, ktorá 25. apríla potvrdila rozhodnutie o pridelení veci tejto komore, avšak predloženie návrhov generálneho advokáta a uskutočnenie pojednávania považovala za potrebné a účastníkov konania vyzvala, aby písomne uviedli svoj názor, či je pre toto prejudiciálne konanie relevantné rozhodnutie Spolkovej republiky Nemecko, prijaté na základe §lánku 28 ods. 3 písm. a) šiestej smernice, prechodne zdaťovať dodávku a výrobu zubných protéz a ortodontických aparátov uskutočňovaných špecialistami usadenými na jeho území.

23. Na verejnom pojednávaní konanom 31. mája 2006 sa zúčastnili zástupcovia spoločnosti Eurodental a Komisie a zopakovali svoje doterajšie stanoviská.

V – Posúdenie prejudiciálnych otázok

24. Uvedené prejudiciálne otázky, ktoré možno zhrnúť do jednej otázky, umožňujú skúmať vzťahy medzi dvoma druhmi oslobodenia od dane upravenými v šiestej smernici: oslobodenia určitých vnútroštátnych činností uskutočňovaných vo verejnom záujme, upravených v §lánku 13 A ods. 1 a oslobodenia, ktorým podliehajú plnenia vnútri Spoločenstva. Prvá otázka sa týka dodávok tovaru pred a po 1. januári 1993, zatiaľ čo druhá otázka sa vzťahuje na poskytovanie služieb pred týmto dátumom.

25. Spor zapríčinila skutočnosť, že ekonomická činnosť, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, môže podliehať obidvom druhom oslobodení od dane, buť svojou povahou (činnosť zubných technikov) alebo podmienkami (vnútri Spoločenstva), príom dôsledky sú rozdielne, keďže v prípade prvého druhu nevzniká právo na odpočet dane, kým v druhom prípade toto právo na odpočet dane vzniká.

26. Riešenie tohto problému vyžaduje dvojaké skúmanie: skúmanie oslobodení od dane s ohľadom na daťovú neutralitu, čo je nosným pilierom systému a skúmanie osobitnej a prechodnej

situácie plnení vnútri Spoločenstva.

A – *Neutralita oslobodení od dane na území štátu*

27. DPH sa vzťahuje na spotrebné plnenia ako nepriame vyjadrenie ekonomickej produktivity osôb, pričom tento cieľ sa dosiahne zdanením činnosti podnikateľských subjektov alebo samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré prostredníctvom prenesenia dane presúvajú daťovú záťaž na konečného spotrebiteľa. Týmto spôsobom sa dosiahne „neutrálna“ dať, ktorou je zaťažený iba posledný článok reťazca, ktorý nadobudne tovar alebo využije službu.

28. Táto štrukturálna požiadavka vedie k tomu, že subjekt, ktorý vystupuje v medzištádiu procesu, si odpôčiť zaplatenú dať za podmienok stanovených v článku 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice. Hneď ako zaplatí dane a použije tovary alebo služby na účely svojich zdaniteľných plnení, má právo na odpôet dane. Ak ich použije na účely nezdaniteľných alebo od dane oslobodených plnení, neplatí nijaké dane, a teda mu nevzniká právo na odpôet, keďže daťová povinnosť nevznikla.⁽¹⁰⁾

29. V tomto smere sa v rozsudku BLP Group⁽¹¹⁾ konštatovalo, že až na výslovne upravené prípady zdaniteľná osoba, ktorá s cieľom uskutočniť plnenie oslobodené od dane, využije službu, za ktorú už zaplatila dať, nie je oprávnená vykonať odpôet zaplatenej dane, ani ak konečným cieľom plnenia oslobodeného od dane je zdaniteľné plnenie.

B – *Prechodný režim pohybu tovaru vnútri Spoločenstva*

30. V bode 11 týchto návrhov som uviedol, že šiesta smernica bola zmenená a doplnená smernicou 91/680/EHS s cieľom zjednodušiť po odstránení daťových kontrol na vnútroštátnych hraniciach prechod ku konečnej úprave zdaťovania obchodu vnútri Spoločenstva v rámci spoločného systému DPH, v ktorom sú plnenia zdaťované v členskom štáte pôvodu. Keďže 31. decembra 1992 (deň predchádzajúci dňu odstránenia týchto kontrol) požadované podmienky neboli splnené, bolo na prechodné obdobie – ktoré ešte stále trvá – ponechané v platnosti pravidlo zdaťovania v členskom štáte určenia. Z tohto dôvodu článok 28c A písm. a) uvádza oslobodenie dodávok tovaru vnútri Spoločenstva od dane a zdaťuje nadobudnutia tohto druhu v prijímajúcom členskom štáte.

31. To znamená, že počas prechodného obdobia a až do uplatňovania uvedenej konečnej právnej úpravy sú nadobudnutia tovaru vnútri Spoločenstva zdaniteľnými osobami alebo právnickými osobami, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, dočasne zdaťované, pričom sa predpokladá, že k zdaneniu dôjde v členskom štáte, kde bol tovar nakoniec vyexpedovaný alebo dopravený nadobúdateľom [článok 28a ods. 1 písm. a) a článok 28b A ods. 1 šiestej smernice].

32. Tieto ustanovenia sú odôvodnené tým, že daťová neutralita v prípade zdanenia v prijímajúcom štáte môže byť zaručená iba vtedy, ak subjektu, ktorý má dať zaplatiť, bude umožnené ju preniesť alebo vykonať jej odpôet, keďže nie je konečným spotrebiteľom, ale zdaniteľnou osobou, ktorá používa tovar skutočne na účely zdaniteľných plnení.

33. V tomto procese zrovnoprávnenia medzištátnych plnení s plneniami výlučne vnútroštátnej povahy prestáva byť prekročenie hranice na daťové účely relevantné, v dôsledku čoho je dodávka tovaru v krajine pôvodu oslobodená od dane [článok 28c A písm. a)], keďže nadobudnutie tovaru je zdanené v prijímajúcom štáte a zdaniteľná osoba má právo na odpôet dane [článok 28a A písm. a)], čo umožňuje prenesenie dane na konečného spotrebiteľa.

34. Článok 17 ods. 3 písm. b) v znení článku 28f ods. 1, v zmysle ktorého zdaniteľná osoba môže vykonať odpôet DPH, ak použije tovar alebo služby na účely svojich plnení oslobodených

od dane podľa § 28c A, (12) tak má svoju logiku, keďže osoba, ktorá uskutočňuje plnenie z jedného členského štátu do druhého, nesmie tým vzniknúť „ujma“, akoby táto osoba ani neexistovala alebo akoby sa tejto transakcie nezúčastňovala.

C – Neexistujúca kolízia noriem

35. Predchádzajúca argumentácia založená na skutočnosti, že ide o plnenie vnútri Spoločenstva, stratí svoj zmysel, ak oslobodenie od dane na základe § 13 šiestej smernice spočíva v povahe plnenia.

36. Ak by zdaniteľná osoba v prípade cezhraničnej dodávky tovaru nepodliehajúcej dani, ktorá by nebola zdanená ani vtedy, ak by mala výlučne vnútroštátny rozmer, vykonala odpod DPH, potom by v prospech subjektu konajúceho zo zahraničia v rozpore s pravidlami hospodárskej súťaže vznikla výhoda, čím by sa narušila požadovaná rovnováha, (13) ktorej účelom je nielen to, aby medzi článok bol odbremený a daňové zaťaženie postihlo výlučne príjemcu, ale jej účelom je tiež dosiahnuť rovné zaobchádzanie (14) bez ohľadu na reazec vzťahov, v ktorom sa každý podnik nachádza, a bez ohľadu na miesto v Spoločenstve, z ktorého pôsobí. (15)

37. Inými slovami povedané: odpod DPH zaplatenej v skorších štádiách je prípustný v prípade plnení oslobodených od dane iba z dôvodu ich povahy plnení vnútri Spoločenstva, a nie v dôsledku iných kritérií; tým sa rozumie, že odpod nebude dovolený pre oslobodenia od dane podľa § 28c B písm. a), t. j. pre cezhraničné nadobudnutie tovarov, ktorých dodanie zdaniteľnými osobami do členského štátu by bolo oslobodené od dane v niektorom štáte, s výnimkou prípadu, že by nadobudnutie, ako to stanovuje § 17 ods. 3 písm. a), založilo právo na odpod dane pre plnenia uskutočnené na území daného štátu.

38. Vysvetlenie poskytuje tiež § 17 ods. 3 písm. c), ktorý osobitne priznáva právo na odpod zaplatenej dane v prípade určitých oslobodení od dane podľa § 13 B, ak plnenie prekračuje hranice Spoločenstva. Uvedené ustanovenie písmena c) by bolo zbytočné, ak by sa tieto oslobodenia, ako to uvádza Eurodental a nemecká vláda, pri dosiahnutí medzinárodného rozmeru priamo opierali o § 17 ods. 3 písm. b).

39. Komisia to vo svojich písomných pripomienkach v prejednávanej veci veľmi jasne vysvetľuje, keď uvádza, že ak by sa spoločnosti Eurodental priznalo právo na odpod dane, poskytlo by sa jej zvýhodnené postavenie vo vzťahu ku konkurenčným podnikom, ktoré pôsobia na vnútroštátnom trhu a týmto právom nedisponujú, čo by mohlo dať podnet ku kráteniu daní a viesť spoločnosti k tomu, aby sa presťahovali do iných členských štátov, ako je štát, v ktorom skutočne vykonávajú svoju činnosť.

40. Nemecká vláda oprávnene tvrdí, že ak by sa na základe § 28 ods. 3 písm. a) rozhodla zdať vo svojej krajine plnenia týkajúce sa zubných protéz, mohli by byť zubné protézy pre spotrebiteľov na území Spoločenstva drahšie, keďže by boli v Nemecku zdanené a DPH zaplatené v Luxembursku by nebolo možné odpod. (16) Tento dôsledok spôsobený neexistenciou úplnej harmonizácie tejto nepriamej dane vyplýva z legitímneho rozhodnutia nemeckých úradov prechodne vybrať niektoré činnosti z platnosti spoločnej právnej úpravy, ktorého následky musia znášať. (17) Zdá sa byť neprípustné, aby všeobecné porušenie zásady daňovej neutrality a koherentnosti systému bolo akceptované s odvolaním sa na slobodne si zvolenú vnútroštátnu osobitosť, (18) ktorá by znamenala pre rozpočet iných členských štátov, v danom prípade Luxemburska, finančnú záťaž vyplývajúcu z tohto jednostranného rozhodnutia.

41. Úvahy týkajúce sa dodávok tovaru tak pred, ako aj po 1. januári 1993 sa vzťahujú na pôvodné znenie § 15 ods. 3 a § 17 ods. 3 písm. b) šiestej smernice budú vzťahovať rovnako aj na poskytovanie služieb pred týmto dátumom, ktoré je predmetom druhej prejudiciálnej

otázky.

42. V konečnom dôsledku plnenie vnútri Spoločenstva oslobodené od dane nezakladá právo na odpôčet zaplatenej DPH, ak toto plnenie uskutočnené výlučne v tuzemsku je tiež oslobodené od dane z dôvodu jeho povahy.(19)

VI – Návrh

43. Na základe predchádzajúcich úvah teda navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky položené Cour d'appel Luxemburského veľkovevodstva takto:

Dodávky tovaru a poskytovanie služieb, na ktoré odkazuje článok 13 A ods. 1 písm. e) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, sú na základe tohto ustanovenia oslobodené od dane aj v prípade, ak ide o plnenia vnútri Spoločenstva upravené v článku 15 ods. 1, 2 a 3 (v pôvodnom znení a v znení smernice 91/680/EHS) a v článku 28c A písm. a), bez toho, aby tak zakladali právo na odpôčet dane podľa článku 17.

1 – Jazyk prednesu: španielčina.

2 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

3 – Toto ustanovenie bolo pridané smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa doplní spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a doplní smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160).

4 – „Poskytovanie služieb“ je zostatkovou kategóriou, ktorá sa vzťahuje na každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru (článok 6 šiestej smernice).

5 – BGBl. 1991, s. 351.

6 – V návrhoch generálneho advokáta vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok zo 16. septembra 2004, Cimber Air (C-382/02, Zb. s. I-8379) poukazujem na to, že „v medzinárodnom obchode sa uplatňuje zásada zdanenia v mieste určenia alebo v mieste konečného spotrebovania tovaru. Preto, aby sa zabránilo ‚vývozu‘ nepriamych daní z krajiny pôvodu – čo by malo za následok dvojité zdanenie – je potrebné vytvoriť systém oslobodenia plnení v zahraničí“ (bod 17).

7 – Tretie, ôsme a deviate odôvodnenie smernice 91/680 zdôrazujú tento úmysel.

8 – *Mémorial A*, č. 11 z 19. februára 1979, s. 186.

9 – Žaloba spoločnosti Eurodental bola zamietnutá, keďže luxemburské súdy sa domnievali, že neboli predložené dostatočné dôkazy.

10 – V súvislosti s preskúmaním systému odpôťtov DPH pozri: ALGUACIL MARÍ, P., ORÓN MORATAL, G.: La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva. In: *Noticias/C.E.E.*, body 67 a 68, august/september 1990, s. 101. COLMENAR VALDÉS, S.: El derecho a la deducción en el IVA. In: *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, bod 157, 1982, s. 327, zastáva názor, že „odpôťet dane zaplatenej v predchádzajúcom štádiu funkčne úzko súvisí so zdanením v nasledujúcom štádiu, a preto v prípade, ak neexistuje daťová povinnosť, nemožno ani vykonať odpôťet už zaplatenej dane, keďže odpadol dôvod, ktorý zakladal nárok na odpôťet“.

11 – Rozsudok zo 6. apríla 1995, C-4/94, Zb. s. I-983.

12 – V spore vo veci samej by bol zubný technik oprávnený vykonať odpôťet dane, ktorá bola zaplatená za materiál použitý na výrobu zubnej protézy, keďže je určený na účely jeho plnení oslobodených od dane.

13 – V danom prípade by bol podnikateľský subjekt, ktorý svoj tovar vyváža mimo Luxemburska, oprávnený vykonať odpôťet dane zo svojho plnenia, čo nie je dovolené subjektu poskytujúcemu plnenia na území Luxemburska.

14 – TERRA, B., KAJUS, J.: *A Guide to the European VAT Directives. Volume I, Introduction to European VAT and other indirect taxes*. 2006, s. 418 až 422, uvádzajú, že neutralita DPH je komplexným pojmom, ktorý má jednak právny rozmer zabezpečujúci, aby zákon poskytol nediskriminačné zaobchádzanie, a jednak hospodársky rozmer zabezpečujúci, aby bol optimalizovaný výber výrobných prostriedkov, a po tretie súťažný rozmer zabezpečujúci, aby trh nebol narušený.

15 – Rozsudok z 26. septembra 1996, Debouche (C-302/93, Zb. s. I-4495), najmä jeho bod 19 zabraňuje hospodárskemu subjektu, ktorý uskutoční plnenia oslobodené od dane, odvolávať sa na svoju situáciu vnútri Spoločenstva na účely vrátenia dane, ak by mu toto právo nebolo priznané na území štátu.

16 – V situácii, akou je situácia v spore vo veci samej, by pacient v Nemecku zaplatil zubnému lekárovi účet, ktorý by zahŕňal: a) materiál použitý na výrobu protézy v Luxembursku s príslušnou DPH (zostatková DPH); b) odmenu zubnému technikovi; c) odmenu nemeckému zubnému lekárovi. Tým by bol finančný dopad na koneného spotrebiteľa vyšší, ak by nebol vykonaný odpôťet zostatkovej dane z pridanej hodnoty, pričom podľa názoru nemeckej vlády by riešenie spočívalo v jeho povolení.

17 – V rozsudku zo 7. marca 2002, Komisia/Fínsko (C-169/00, Zb. s. I-2433) sa v bode 32 poukazuje na to, že výnimky zavedené na základe článku 28 ods. 3 nepatria do spoločného systému DPH.

18 – Rovnakú možnosť si zvolili iba dva ďalšie štáty, a to Belgicko a Maďarsko.

19 – To je riešenie, ktoré navrhol Poradný výbor pre daň z pridanej hodnoty, ktorý bol vytvorený na základe článku 29 šiestej smernice, na jeho 60. schôdzi 20. a 21. marca 2000 (TAXUD/1876/00 – Rév. 1, Comité de la TVA, Orientations de la 60e réunion, 20 et 21 mars 2000).