

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

JÁN MAZÁK

prednesené 30. septembra 2010 (1)

Vec C-277/09

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

RBS Deutschland Holdings GmbH

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Court of Session of Scotland (First Division, Inner House) (Spojené kráľovstvo)]

„Výklad článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice o DPH – Plnenia, ktorých jediným cieľom je získať daňovú výhodu – Poskytnutie služieb lízingu motorových vozidiel v Spojenom kráľovstve zo strany nemeckej dcérskej spoločnosti banky so sídlom v Spojenom kráľovstve“

I – Úvod

1. Court of Session of Scotland (Spojené kráľovstvo) podal uznesením z 10. júla 2009, doručeným Súdnemu dvoru 21. júla 2009, návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES v súvislosti s výkladom šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia(2) (ďalej len „šiesta smernica“).

2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „Commissioners“), orgánu Spojeného kráľovstva, ktorý je zodpovedný za výber dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) a iných daní na jednej strane, a RBS Deutschland Holdings GmbH (ďalej len „RBSD“) na strane druhej, týkajúceho sa rozhodnutia Commissioners nepovoľiť odpočet DPH z kúpy motorových vozidiel používaných na cezhraničný lízing v rámci Spoločenstva.

3. Svojimi otázkami sa vnútroštátny súd v podstate snaží v prvom rade zistiť, či sa článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že daňovým orgánom členských štátov umožňuje v súvislosti s kúpou áut na účely ich lízingu za okolností, akými sú tie v prejednávanej veci, odmietnuť odpočet DPH (na vstupe), ak z lízingu auta nebola ani v uvedenom členskom štáte, ani v nijakom inom členskom štáte zaplatená DPH (na výstupe).

4. Ďalej vnútroštátny súd požaduje usmernenie v súvislosti s otázkou, či dotknuté plnenia môžu byť kvalifikované ako „zneužívajúce konanie“ v zmysle rozsudku Súdného dvora vo veci Halifax a i.(3).

II – Právny rámec

A – Šiesta smernica

5. ?lánok 5 šiestej smernice v rozsahu, v akom je to relevantné, stanovuje:

„1. Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník – *neoficiálny preklad*].

...

4. Za dodávku tovarov podľa ?lánku 1 [podľa odseku 1 – *neoficiálny preklad*] sa považuje aj:

...

b) skutočné odovzdávanie tovaru na základe zmluvy o prenájme tovaru na určité obdobie alebo na základe zmluvy o predaji tovaru na splátky, ktorá stanovuje, že za normálnych podmienok sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky,

...“

6. ?lánok 6 šiestej smernice stanovuje:

„1. Pojem ‚poskytovanie služieb‘ predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle ?lánku 5.

...“

7. ?lánok 8 ods. 1 šiestej smernice uvádza:

„Za miesto dodávky tovaru sa považuje:

a) v prípade tovaru zaslaného alebo dopraveného buď dodávateľom, osobou, ktorej sa tovar dodáva, alebo treťou osobou: miesto, kde sa tovar nachádza v čase začiatku jeho zaslania alebo dopravy osobe, ktorej sa má tovar dodať. ...

b) v prípade nezaslaného alebo nedopraveného tovaru: miesto, kde sa tovar nachádza v čase uskutočnenia dodávky.

...“

8. ?lánok 9 šiestej smernice stanovuje:

„1. Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.

...“

9. ?lánok 17 šiestej smernice s názvom „Vznik a rozsah práva na odpoveď“ v rozsahu, v akom je to relevantné, stanovuje:

„...“

2. Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií [na účely

jej zdaniteľných plnení – *neoficiálny preklad*], zdaniteľná osoba musí byť oprávnená, aby odpovedala dať, ktorú je povinná zaplatiť [aby odpovedala nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť – *neoficiálny preklad*]:

a) dať 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 podliehajúcou dani [dať z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*],

...

3. členské štáty musia taktiež poskytnúť každej zdaniteľnej osobe právo na odpust alebo refundáciu dane z pridanej hodnoty, referovanej v odseku 2, pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely [alebo vrátenie dane z pridanej hodnoty podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely – *neoficiálny preklad*]:

a) plnení súvisiacich s ekonomickými aktivitami referovanými [uvedenými – *neoficiálny preklad*] v článku 4 (2), vykonanými v inej krajine, ktoré by boli odpustiteľné, ak by sa boli vykonali v rámci územia krajiny;

...“

B – Relevantné vnútroštátne právo

10. Príloha 4 bod 1 ods. 2 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994, ďalej len „zákon o DPH“), ktorá obsahuje definíciu pojmu „dodávka tovaru“, stanovuje:

„Ak dochádza k zmene vlastníckeho práva k tovaru –

a) na základe kúpnej zmluvy, alebo

b) na základe zmlúv, ktoré výslovne stanovujú, že k zmene vlastníckeho práva dochádza tiež v určitom okamihu v budúcnosti (určenom v zmluvách alebo určenom na ich základe, nie však neskôr ako v prípade úplného zaplatenia ceny tovaru),

v oboch prípadoch ide o dodávku tovaru.“

11. Podľa tohto pravidla sa v zmysle vnútroštátneho práva považuje lízing za dodávku tovaru len vtedy, ak je poskytnutý za podmienok, keď po skončení zmluvy prechádza právny titul k tovaru, ktorý je predmetom lízingu, na používateľa alebo tretie osoby. V ostatných prípadoch sa lízing považuje za poskytnutie služieb v zmysle časti 5 ods. 2 písm. b) zákona o DPH, ktorá stanovuje, že všetko, čo sa nepovažuje za dodávku tovaru, ale uskutoční sa „za protihodnotu“, je poskytnutím služieb.

III – Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

12. RBSD je spoločnosť so sídlom v Nemecku, ktorá podniká v oblasti poskytovania bankových a lízingových služieb. Je členkou skupiny Royal Bank of Scotland Group. V Spojenom kráľovstve nemá nijakú prevádzkareň, ale je tam zaregistrovaná na účely dane z pridanej hodnoty ako zahraničná zdaniteľná osoba.

13. V januári 2000 spoločnosť Lombard North Central plc predstavila RBSD spoločnosť Vinci plc (ďalej len „Vinci“), s ktorou nebola prepojená a ktorá bola zapísaná v obchodnom registri v Spojenom kráľovstve, so zámerom, aby RBSD poskytla spoločnosti Vinci finančný lízing. S týmto

cie?om RBSD uzavrela s Vinci Group 28. marca 2001 nieko?ko zmlúv.

14. Po prvé RBSD kúpila v Spojenom krá?ovstve od Vinci Fleet Services (?alej len „VFS“), dcérskej spoločnosti spoločnosti Vinci motorové vozidlá. VFS tieto autá nadobudla od obchodníka s autami so sídlom v Spojenom krá?ovstve.

15. Po druhé RBSD a VFS uzavreli v súvislosti s rovnakými autami „op?nú zmluvu“. V zmysle tejto zmluvy VFS poskytla RBSD právo žiadať od nej, aby spätne odkúpila autá, ktoré boli predmetom lízingovej zmluvy medzi RBSD a spoločnosťou v rámci skupiny Vinci.

16. Po tretie bola uzatvorená lízingová zmluva na dva roky s možnosťou pred?ženia nazvaná „rámcová lízingová zmluva“, v zmysle ktorej bola RBSD poskytovateľom lízingu a Vinci lízingovým nájomcom v súvislosti s vybavením, ktoré bolo v dodatkoch uvedenej zmluvy určené ako motorové vozidlá. Po uplynutí lízingu mala Vinci v plnom rozsahu zaplatiť RBSD zostatkovú hodnotu motorových vozidiel. Ak by však (tak ako zmluvné strany o?akávali) RBSD predala autá tretej osobe, Vinci by podľa okolností vznikla poh?adávkou alebo záväzok, ktoré by zodpovedali rozdielu medzi predajnou cenou áut a ich zostatkovou cenou.

17. V období od 28. marca 2001 do 29. augusta 2002 RBSD ú?tovala spoločnosti Vinci lízingové splátky vo výške 335 977 GBP, pričom z týchto splátok neuplat?ovala žiadnu DPH.

18. Dňa 29. augusta 2002 RBSD previedla lízingové zmluvy na nemeckú dcérsku spoločnosť skupiny Royal Bank of Scotland Group, Lombard Leasing GmbH (?alej len „LL“). LL v období od 29. augusta 2002 do 27. júna 2004 ú?tovala spoločnosti Vinci lízingové splátky vo výške 1 682 876 GBP, pričom z nich neuplat?ovala DPH.

19. Následne v období do 15. decembra 2004 LL využila opciu dohodnutú s VFS vo vz?ahu k autám, ktoré boli predmetom lízingových zmlúv. VFS odkúpila autá späť za sumu 663 158 GBP, pričom LL jej vyú?tovala dať na výstupe v celkovej sume 116 052 GBP a túto dať následne odviedla Commissioners.

20. Lízingové splátky uskuto?nené najprv v prospech RBSD a neskôr v prospech LL neboli v Spojenom krá?ovstve predmetom DPH, keďže podľa právnej úpravy Spojeného krá?ovstva sa dotknuté plnenia považovali za poskytnutie služieb a prihliadalo sa na ne tak, že sa uskuto?nili v Nemecku, teda v mieste, kde má poskytovateľ založený podnik. Uvedené splátky neboli zdanené DPH ani v Nemecku, keďže podľa nemeckého práva sa dotknuté plnenia považovali za dodávky tovaru a prihliadalo sa na ne tak, že sa uskuto?nili v Spojenom krá?ovstve, teda v mieste, kde sa tovar nachádzal v ?ase uskuto?nenia dodávky.

21. Z toho vyplýva, že z lízingových splátok nebola v nijakom z uvedených dvoch ?lenských štátov zaplatená DPH. Ako však bolo uvedené vyššie,(4) v Spojenom krá?ovstve bola odvodená dať z vý?ážky z predaja áut, ktorý sa uskuto?nil na základe uplatnenia opcie zo strany LL.

22. RBSD si pri vnútroštátnych da?ových orgánoch uplat?ovala nárok na úplný odpo?et DPH na vstupe vo výške 314 056 GBP, ktorú jej ú?tovala VFS, keď RBSD kúpila od tejto spoločnosti autá.(5) RBSD okrem iného tvrdila, že z ?lánku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice jej pri nadobudnutí uvedeného tovaru vyplýval nárok na odpo?et dane na vstupe. Navyše v tomto prípade neboli splnené podmienky uplatnenia doktríny zneužitia práva, keďže išlo o lízingové plnenia uskuto?nené medzi troma nezávislými podnikateľmi za bežných trhových podmienok.

23. Commissioners zamietli žiadosť RBSD o odpo?et DPH a žiadali opätovné zaplatenie dane na vstupe, ktorá bola vrátená spoločnosti RBSD, pričom v podstate tvrdili, že ?lánok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice neumož?uje odpo?et DPH na vstupe, ktorá bola zaplatená v súvislosti s

nadobudnutím tovaru následne použitého na plnenia, z ktorých sa neplatí DPH na výstupe. Okrem toho sa Commissioners domnievali, že RBSD sa zúžastnila na zneužívajúcom konaní, pretože hlavným cieľom právnych postupov, ktoré zvolila, bolo získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s cieľom smernice, a podmienky lízingu boli nastavené tak, aby táto spoločnosť mohla využiť rozdiely v prebratí smernice v Spojenom kráľovstve a v Nemecku.

24. RBSD sa proti rozhodnutiu Commissioners odvolala na VAT and Duties Tribunal v Edinburghu. V rozhodnutí z 24. júla 2007 tento súd rozhodol, že zásada daňovej neutrality nevyžaduje, aby bol odpôčet DPH zamietnutý len z dôvodu, že nevzniká zodpovedajúca povinnosť zaplatiť DPH na výstupe. VAT and Duties Tribunal tiež rozhodol, že dotknuté právne konštrukcie nepredstavujú zneužívajúce konanie.

25. Commissioners podali proti tomuto rozhodnutiu odvolanie, o ktorom má rozhodnúť vnútroštátny súd.

26. Keďže Court of Session of Scotland dospel k záveru, že potrebuje usmernenie jednak pri výklade článku 17 ods. 3 šiestej smernice a jednak pri prípadnom uplatnení zásady zákazu zneužívajúceho konania, rozhodol, že preruší konanie a predloží Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„Za okolností, o aké ide v prejednávanej veci, keď:

a) nemecká dcérska spoločnosť banky so sídlom v Spojenom kráľovstve nakúpila autá v Spojenom kráľovstve s cieľom poskytnúť ich na lízing spoločnosti v Spojenom kráľovstve, ktorá s ňou nie je prepojená, a zaplatila pri tejto kúpe daň z pridanej hodnoty;

b) podľa relevantnej právnej úpravy Spojeného kráľovstva sa plnenia spočívajúce v prenájme áut považovali za poskytnutie služieb uskutočnené v Nemecku a nepodliehali preto v Spojenom kráľovstve dani z pridanej hodnoty. Podľa nemeckého práva sa tieto plnenia považovali za dodávku tovaru uskutočnenú v Spojenom kráľovstve a z tohto dôvodu v Nemecku nepodliehali dani z pridanej hodnoty. Dôsledkom týchto skutočností bolo, že v žiadnom členskom štáte nebola z uvedených plnení odvodená daň na výstupe;

c) banka so sídlom v Spojenom kráľovstve si zvolila svoju nemeckú dcérsku spoločnosť ako poskytovateľa lízingu a stanovila dĺžku trvania lízingových zmlúv tak, aby získala daňovú výhodu spočívajúcu v tom, že lízingové splátky nebudú podliehať DPH:

1. Má sa článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice... vykladať tak, že daňovým orgánom Spojeného kráľovstva umožní zamietnuť žiadosť nemeckej dcérskej spoločnosti o odpôčet DPH, ktorú zaplatila v Spojenom kráľovstve pri kúpe áut?

2. Má vnútroštátny súd pri hľadaní odpovede na prvú otázku rozšíriť analýzu aj o posúdenie prípadného uplatnenia zásady zákazu zneužívajúceho konania?

3. Ak je odpoveď na druhú otázku kladná, bol by odpôčet dane na vstupe zaplatenej pri kúpe áut v rozpore s účelom relevantných ustanovení šiestej smernice a napríklad by tak prvý predpoklad konštatovania zneužívajúceho konania, ako je opísaný v bode 74 rozsudku Súdného dvora [Halifax], majúci na zreteli okrem iného zásadu daňovej neutrality?

4. Opäť v prípade, že odpoveď na druhú otázku bude kladná, mal by sa súd domnievať, že hlavným cieľom plnení je získať daňovú výhodu, takže druhý predpoklad pre konštatovanie zneužívajúceho konania, ako je opísaný v bode 75 uvedeného rozsudku Súdného dvora, je naplnený v situácii, keď v rámci obchodnej transakcie uskutočnenej medzi stranami za bežných

trhových podmienok sa voľba nemeckej dcérskej spoločnosti ako poskytovateľa lízingu áut zákazníkovi v Spojenom kráľovstve a voľba podmienok lízingovej zmluvy uskutočnia s cieľom získať daňovú výhodu spočívajúcu v tom, že z lízingových splátok nebude odvodená žiadna daň na výstupe.“

IV – Právna analýza

A – Úvodné pripomienky

27. Štyri prejudiciálne otázky sú v podstate formulované s cieľom zistiť, či RBSD na základe šiestej smernice môže mať za okolností prejednávanej veci právo na odpočet alebo vrátenie DPH, ktorú zaplatila v súvislosti s kúpou áut používaných na účely jej lízingových plnení, a to napriek tomu, že vzhľadom na rozdielny spôsob, akým dva členské štáty prebrali uvedenú smernicu, nebola v žiadnom z nich odvodená DPH na výstupe.

28. Tieto otázky je možné rozdeliť do dvoch hlavných okruhov, ktoré preskúvam v tomto poradí: po prvé výklad článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice (otázka 1) a po druhé úloha a pôsobnosť zákazu zneužívajúceho konania za okolností prejednávanej veci (otázky 2 až 4).

29. Na rozdiel od toho, čo pravdepodobne vyplýva z formulácie otázky 2, sú uvedené dva okruhy koncepcie rozdielne, a preto by mali byť preskúmané postupne, a nie spolu.

30. V prvom rade je preto vhodné sa zamerať na to, či zdaniteľná osoba v zásade môže na základe relevantných ustanovení šiestej smernice, osobitne jej článku 17 ods. 3 písm. a), žiadať o odpočet DPH na vstupe v sérii plnení, akými sú tie v konaní vo veci samej.

31. Najprv je nevyhnutné zistiť, či podmienky získania dotknutého odpočtu stanovené relevantnými ustanoveniami šiestej smernice sú v zásade aspoň formálne splnené, a až potom bude potrebné ako druhý krok posúdiť, či sa dotknutá zdaniteľná osoba za osobitných okolností prejednávanej veci snaží využiť uvedené ustanovenia s cieľom zneužívania alebo podvodu, teda či sa predmetné činnosti vo svetle subjektívnych a objektívnych kritérií formulovaných súvisiacou judikatúrou Súdneho dvora,⁽⁶⁾ majú považovať za činnosti predstavujúce zneužívajúce konanie.⁽⁷⁾

32. Napokon by ako úvodnú poznámku bolo potrebné uviesť, že prejudiciálne otázky v prejednávanej veci zrejme vychádzajú z predpokladu, po prvé, že dodávky na výstupe na základe dotknutých lízingových plnení predstavujú poskytovanie služieb podľa článku 6 ods. 1 šiestej smernice, z čoho vyplýva, po druhé, že Nemecko, kde má RBSD ako poskytovateľ služieb sídlo, sa má na účely článku 9 ods. 1 šiestej smernice považovať za miesto dodávky.

33. Keďže tieto aspekty neboli v rámci prejudiciálnych otázok v tomto konaní nastolené a v konečnom dôsledku musia byť posúdené vnútroštátnym súdom na základe skutkových okolností veci samej,⁽⁸⁾ prejudiciálne otázky tiež preskúvam na základe predpokladu, že predmetné lízingové plnenia sú služby poskytnuté v Nemecku.

B – Prvá otázka

34. Vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou snaží v podstate zistiť, či článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice má byť vykladaný v tom zmysle, že členské štáty môžu zamietnuť žiadosť zdaniteľnej osoby o odpočet alebo vrátenie DPH na vstupe zaplatenej v súvislosti s autami kúpenými v tomto členskom štáte (ale len „členský štát vrátenia“) v situácii, v ktorej sú uvedené autá používané na účely lízingových plnení uskutočnených v inom členskom štáte (ale len „členský štát plnenia na výstupe“), ktoré vzhľadom na rozdielny spôsob prebratia smernice neboli

predmetom DPH na výstupe ani v ?lenskom štáte plnenia na vstupe ani v ?lenskom štáte plnenia na výstupe.

1. Hlavné tvrdenia ú?astníkov konania

35. Písomné pripomienky v tomto konaní predložili RBSD, vlády Dánska, Talianska a Spojeného krá?ovstva, Írsko a Komisia. S výnimkou dánskej vlády boli všetky uvedené subjekty, ako aj nemecká vláda zastúpené na pojednávaní 17. júna 2010.

36. Vlády Dánska, Talianska a Spojeného krá?ovstva, ako aj Írsko zastávajú názor, že zdaniteľná osoba nachádzajúca sa v situácii, akou je tá v prejednávanej veci, nemá pri správnom výklade ?lánku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice právo na odpo?et DPH, a preto by na prvú otázku mala byť daná kladná odpove?.

37. Pod?a ich argumenta?nej línie, ktorú nebudem na tomto mieste podrobne opakova?, by bolo v rozpore so systémom DPH a osobitne s cie?om práva na odpo?et upravenom v ?lánku 17 šiestej smernice, ktorým je zabezpe?iť úplnú da?ovú neutralitu, umožniť da?ovníkovi odpo?ítať DPH na vstupe v súvislosti s plnením, ktoré neviedlo k zodpovedajúcej DPH na výstupe. Pod?a znenia ?lánku 17 a tiež požiadaviek zásady da?ovej neutrality, tak ako ju vysvet?uje judikatúra Súdneho dvora, môže nárok na odpo?et spravidla vzniknúť len na základe zdaniteľných plnení. V prejednávanej veci by teda RBSD mohla žiadať o odpo?et DPH zaplatenej z kúpy motorových vozidiel, len ak v súvislosti s lízingovými plneniami skuto?ne zaplatila DPH v Nemecku.

38. Nemecká vláda síce konkrétne nereaguje na prvú prejudiciálnu otázku, na rozdiel od stanoviska Komisie však tvrdí, že nie je pravda, že šiestu smernicu, a osobitne jej ?lánok 5 ods. 4 písm. b) prebrala a uplat?ovala nesprávne. Súhlasí však s tým, že v prejednávanej veci by da?ové orgány Spojeného krá?ovstva mali byť oprávnené predmetný odpo?et odmietnuť.

39. RBSD a Komisia naopak tvrdia, že ?lánok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice neumož?uje da?ovým orgánom ?lenského štátu odmietnuť odpo?et v situácii, akou je tá v prejednávanej veci. Na prvú otázku je preto potrebné odpovedať záporne.

40. Komisia konkrétne poukazuje na to, že pri správnom výklade ?lánku 5 šiestej smernice mali nemecké da?ové orgány klasifikovať lízingové plnenia uskuto?nené RBSD ako poskytovanie služieb, a tieto plnenia tak mali byť zdanené v Nemecku. Ani nesprávne spracovanie veci v Nemecku, ani skuto?nosť, že výsledok je nesporne neuspokojivý a v rozpore so systémom právnej úpravy DPH a so zásadou da?ovej neutrality, však nemôžu spochybniť skuto?nosť, že ?lánok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice neumož?uje vzh?adom na svoju genézu a znenie výklad, na základe ktorého by da?ové orgány mohli odmietnuť odpo?et za okolností, akými sú tie v prejednávanej veci.

41. RBSD sa stotož?uje sa názorom Komisie a zdôraz?uje, že ak Nemecko skuto?ne nesprávne prebralo šiestu smernicu, alebo ak naozaj existuje rozdielny spôsob jej prebratia v Spojenom krá?ovstve a v Nemecku, da?ovník má právo to využiť a orgány Spojeného krá?ovstva nemajú právo odmietnuť odpo?et z dôvodu, že harmonizácia DPH ešte nie je v rámci Únie úplná. RBSD tvrdí, že zásada da?ovej neutrality nie je absolútna a nevyžaduje ako predpoklad odpo?tu dane na vstupe skuto?né zaplatenie dane na výstupe.

2. Posúdenie

42. V zmysle ?lánku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice každá osoba podliehajúca DPH pod?a ?lánku 4 ods. 1 tejto smernice má právo na odpo?et alebo vrátenie DPH, pokiaľ tovar alebo služby, z ktorých bola táto da? na vstupe zaplatená, sú používané v súvislosti s ekonomickou

aktivitou uvedenou v ?lánku 4 ods. 2 a uskuto??ovanou v inej krajine a pri ktorej by vzniklo právo na odpo?et, ak by sa uskuto?nila v rámci daného ?lenského štátu.(9)

43. Je preto potrebné zdôrazni?, že ako jednozna?ne vyplýva z formulácie uvedeného ustanovenia, to ?i existuje právo na odpo?et DPH na vstupe zaplatenej z dodávok, ktoré sa používajú na ú?ely plnení uskuto?nených v inom ?lenskom štáte, je potrebné ur?i? pod?a ?lenského štátu dotknutého plnenia na vstupe a nie pod?a iného ?lenského štátu, kde sa uskuto?nili dotknuté plnenia na výstupe.

44. Právo na odpo?et DPH na vstupe v súvislosti so zahrani?nými plneniami na výstupe preto pod?a ?lánku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice závisí od toho, ?i by takéto právo existovalo v prípade, že by zodpovedajúce plnenia na výstupe boli uskuto?nené v rámci ?lenského štátu vrátenia.(10)

45. V tejto veci je nepochybné, že dotknuté lízingové plnenia sa majú považova? za ekonomickú aktivitu, z ktorej by v Spojenom krá?ovstve vyplývalo právo na odpo?et dotknutej DPH na vstupe, ak by boli uskuto?nené na jeho území.

46. Preto zastávam názor, že ?lánok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice zakladá za okolností prejednáwanej veci nárok na odpo?et DPH na vstupe.

47. Problémy, ktoré boli v tomto kontexte nastolené prejudiciálnymi otázkami, však zjavne vyplývajú z nespochyb?ovanej skuto?nosti, že dotknuté lízingové plnenia neboli predmetom zdanenia na výstupe v Nemecku, ktoré sa pokladá za miesto, kde boli uskuto?nené, z ?oho vlastne vyplýva, že v prejednáwanej veci dodávate? žiadajúci odpo?et nezaplatil nijakú DPH na výstupe.

48. V tejto súvislosti nie je namieste v tomto prejudiciálnom konaní zis?ova?, ?i rozdielna kvalifikácia miesta zdanenia dotknutého lízingového plnenia je skuto?ne výsledkom nesprávneho prebratia a uplatnenia šiestej smernice zo strany Nemecka, tak ako tvrdí Komisia, a to najmä pokia? ide o ?lánok 5 tejto smernice, ktorý definuje dodávku tovarov a služieb, alebo ?i je prípadne výsledkom nesprávneho uplatnenia smernice da?ovými orgánmi Spojeného krá?ovstva. Posta?uje poznamena?, že rozdiel v uplatnení šiestej smernice je podstatou prejednáwanej veci.

49. Ako správne poznamenala nemecká vláda, problém rozdielností, ktoré sú v prejednáwanej veci prítomné, je v každom prípade všeobecnejšou otázkou v kontexte plnení v rámci Spolo?enstva a nie je obmedzený na prípad, v ktorom ?lenský štát nesprávne uplatní šiestu smernicu. Okrem tohto prípadu môžu existova? prípady ur?itého plnenia, ktoré je v jednom ?lenskom štáte predmetom DPH, kým v inom ?lenskom štáte z neho povinnos? platby DPH nevyplýva.

50. Takáto situácia vzniká preto, lebo šiesta smernica a smernice, ktoré jej predchádzali, neuskuto?nili úplnú harmonizáciu všetkých aspektov zdanenia DPH a takto vytvorený systém DPH Spolo?enstva výslovne dáva ?lenský štátom istú vo?nos? v niektorých otázkach súvisiacich s implementáciou smernice, napríklad tým, že pri zda?ovaní DPH stanovuje niektoré možnosti, ktoré ?lenské štáty môžu využi?.(11) Takéto možnosti sú upravené napríklad v ?lánku 13C a ?lánku 28 ods. 3 šiestej smernice v súvislosti s oslobodením od dane.(12)

51. Môže pritom v takejto situácii, ke? sa plnenie na výstupe považuje za plnenie, ktoré spôsobuje zdanenie v ?lenskom štáte, kde bolo uskuto?nené, aj tak vzniknú? nárok na odpo?et pod?a ?lánku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice, a to napriek neexistencii dane na výstupe?

52. V tejto súvislosti je na jednej strane nutné poukáza? na to, že pod?a systému odpo?tu

stanoveného šiestou smernicou a podľa zásady daňovej neutrality, ktorú tento systém zakotvuje, je právo na odpočet dane na vstupe spravidla spojené s výberom dane na výstupe.(13)

53. Konkrétne Súdny dvor v tomto kontexte opakovane konštatoval, že právo na odpočet uvedené v článku 17 ods. 2 tejto smernice a týkajúce sa dane, ktorá zaťažovala na vstupe tovary alebo služby použité zdaniteľnou osobou na účely jej zdaniteľných plnení, má za cieľ úplne zbaviť podnikateľské bremena DPH, splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických aktivít. Spoločný systém DPH takto zaručuje úplnú neutralitu zdanenia všetkých ekonomických aktivít pod podmienkou, že v zásade podliehajú DPH.(14)

54. Okrem toho podľa ustálenej judikatúry predstavuje zásada daňovej neutrality a konkrétne právo na odpočet ako neoddeliteľná súčasť systému DPH základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného príslušnou právnou úpravou Európskej únie.(15)

55. Je preto pravda, že ako uviedla väčšina účastníkov tohto konania, umožní odpočet dane na vstupe podľa článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice bez toho, aby bola zaplatená zodpovedajúca daň na výstupe, je na prvý pohľad v rozpore so systémom DPH vytvoreným šiestou smernicou a osobitne so systémom odpočtu, ako aj so zásadou daňovej neutrality, ktorú tento systém zakotvuje.

56. Na druhej strane je potrebné pripustiť, ako uviedla RBS, že šiesta smernica v článku 17 ods. 3, ktorého je skúmané ustanovenie súčasťou, výslovne stanovuje výnimky z pravidla, že právo na odpočet DPH na vstupe vzniká len v prípade zdaniteľných plnení. Článok 17 ods. 3 písm. b) a c) tak umožňuje odpočet DPH v súvislosti s tovarmi a službami používanými na plnenia oslobodené od dane.(16)

57. Šiesta smernica teda umožňuje určité výnimky a obmedzenia vo vzťahu k všeobecnej schéme systému odpočtov a zásade daňovej neutrality, ktorej dodržiavanie má uvedený systém zabezpečiť.(17)

58. Po prvé článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice nemôže byť podľa mňa v tomto kontexte vykladaný tak, že právo na odpočet je podmienené skutočnosťou, či plnenie na výstupe skutočne viedlo k platbe DPH v členskom štáte, v ktorom sa toto plnenie uskutočnilo, bez toho, aby tak toto ustanovenie nestratilo svoj účel, keďže takýto výklad by bol v rozpore s jasným znením uvedeného ustanovenia, podľa ktorého je odpočet závislý od splnenia podmienok pre odpočet v členskom štáte vrátenia.

59. Po druhé z tohto pravidla, ktoré určuje právo na odpočet podľa hypotetického daňového zaobchádzania (v členskom štáte vrátenia), a nie podľa skutočného daňového zaobchádzania s plnením na výstupe (v členskom štáte, v ktorom sa toto plnenie uskutočnilo), podľa môjho názoru nevyhnutne vyplýva, že pokiaľ systém DPH vytvorený šiestou smernicou stále umožňuje medzi členskými štátmi isté rozdiely v zdaňovaní, môžu vznikať prípady, akým je ten v prejednávanej veci, keď článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice zakladá nárok na odpočet napriek tomu, že z dotknutého plnenia nebola v skutočnosti zaplatená nijaká DPH na výstupe.

60. Inak povedané prijatím tohto ustanovenia normotvorca Spoločenstva prijal riziko, že pokiaľ článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice za týchto konkrétnych okolností umožňuje odpočet DPH na vstupe napriek neexistencii DPH na výstupe, uvedené ustanovenie obsahuje výnimku zo systému odpočtu, tak ako je upravený najmä v článku 17 ods. 2 šiestej smernice, a teda aj zo zásady daňovej neutrality.

61. Z tohto dôvodu v podstate súhlasím s Komisiou v tom, že je úlohou normotvorcu, aby napravit predmetnú legislatívnu situáciu, ktorá nepochybne predstavuje anomáliu alebo výnimku

zo systému DPH Spoločenstva, tak ako bolo uvedené vyššie. Keže táto výnimka umožňujúca odpôťet je v súčasnom stave harmonizácie systému DPH zakotvená v článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice v jej aktuálnom znení, nemožno zabrániť jej uplatneniu odkazom na zvyčajnú schému systému odpôťtu vytvorenú touto smernicou a na zásadu daňovej neutrality.(18)

62. Napokon súhlasím s Komisiou, že rozsudok Debouche neposkytuje presvedčivú oporu výkladu zameranému opačným smerom, akým ide výklad v týchto návrhoch, a presadzovanému vládami, ktoré predniesli v tomto konaní pripomienky, a to z jednoduchého dôvodu, že odhliadnuc od niektorých skutkových rozdielov medzi vecou Debouche a prejednávanou vecou, ako je napríklad neexistencia osvedčenia potvrdzujúceho postavenie zdaniteľnej osoby, vec Debouche nemala svoje východisko v článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice, ktorý posúva referenčný bod pri určovaní práva na odpôťet na členský štát vrátenia dane, a tak vytvára konkrétnu právnu situáciu, ktorej sa týka vec sama.(19)

63. Vo svetle predchádzajúcich úvah preto navrhujem na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať v tom zmysle, že článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice neoprávňuje daňové orgány členského štátu, aby odmietli žiadosť zdaniteľnej osoby o odpôťet DPH na vstupe zaplatenej z tovarov používaných na účely lízingových plnení poskytnutých v inom členskom štáte, a to len z dôvodu, že tieto plnenia v skutočnosti neviedli k platbe DPH na výstupe v tomto inom členskom štáte.

C – Druhá, tretia a štvrtá otázka

64. Svojou druhou, treťou a štvrtou otázkou, ktoré je vhodné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate snaží zistiť, či zdaniteľnej osobe možno za okolností, akými sú tie vo veci samej, odmietnuť právo na odpôťet na základe zásady zákazu zneužívajúceho konania, tak ako ju vo svojom rozsudku Halifax vymedzil Súdny dvor.(20)

1. Hlavné tvrdenia účastníkov konania

65. Keže väčšina vlád, ktoré predložili pripomienky, uviedla v reakcii na prvú prejudiciálnu otázku, že zdaniteľná osoba v postavení, v akom je RBSD, nemá podľa článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice nijaké právo na odpôťet DPH, tieto vlády zastávajú stanovisko, že prejednávanú vec nie je potrebné skúmať aj z hľadiska zásady zákazu zneužívajúceho konania.

66. Vlády Dánska, Nemecka, Talianska a Spojeného kráľovstva, ako aj Írsko však pre prípad, že by Súdny dvor neprijal výklad, ku ktorému sa prikláňajú, dospeli k spoločnému záveru, že zásada zákazu zneužívajúceho konania sa v prejednáwanej veci uplatňuje. V podstate súhlasia, že dotknuté plnenia vzhľadom na ich umelú povahu a cieľ získať daňovú výhodu môžu túto zásadu porušiť, pričom ako niektoré z týchto vlád uviedli, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby v konečnom posúdení zistil, či sú splnené všetky predpoklady „zneužívajúceho konania“, tak ako ich definoval Súdny dvor v rozsudku Halifax.(21)

67. Komisia zastáva názor, že v prípade, v ktorom ide o skutočnú obchodnú transakciu medzi stranami fungujúcimi za bežných trhových podmienok, nemôže byť skutočnosť, že služby poskytuje spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte, ani skutočnosť, že zmluvné podmienky sú formulované s cieľom využiť priaznivý výklad právnej úpravy DPH Spoločenstva zo strany daňových orgánov členského štátu, považovaná za zneužitie práva. Komisia poukazuje na to, že ak vnútroštátny súd zistí, že RBSD skutočne poskytuje dotknuté služby z reálnej prevádzkarne v Nemecku, ide o vykonávanie skutočnej ekonomickej aktivity, a preto by len ťažko bolo možné dospieť k záveru, že hlavným cieľom plnení je získanie daňovej výhody.

68. RBSD, ktorá v podstate súhlasí so stanoviskom Komisie, tvrdí, že nie je nevyhnutné, aby

vnútroštátny súd posúdil uplatnenie zásady zákazu zneužívajúceho konania. Odmietla, že by dotknuté plnenia mali umelú povahu a zdôrazňuje, že boli vykonané v kontexte bežných obchodných transakcií, a nie výlučne s cieľom nezákonného získania daňových výhod. Hlavným cieľom týchto plnení bol lízing áut na účely dosiahnutia zisku a nie iba získanie daňovej výhody.

2. Posúdenie

69. Po prvé je najmä s ohľadom na druhú prejudiciálnu otázku vhodné poukázať na to, že v rozsahu, v akom je to potrebné, je úlohou vnútroštátneho súdu, aby pri rozhodovaní o veci samej zohľadnil zásadu zákazu zneužívajúceho konania, keďže ide o zásadu, ktorá sa uplatňuje na oblasť DPH a v tomto kontexte bráni predovšetkým právu zdaniteľnej osoby na odpodet DPH na vstupe, keď plnenia, z ktorých toto právo vyplýva, predstavujú zneužívajúce konanie.(22)

70. Ďalej je potrebné pripomenúť, že cieľom zásady zákazu zneužívania práv je podľa ustálenej judikatúry najmä v oblasti DPH zabezpečiť, aby sa právna úprava Spoločenstva nerozšírila tak, že bude pokrývať zneužívajúce konanie hospodárskych subjektov, teda plnenia, ktoré sa nevykonávajú v kontexte bežných obchodných transakcií, ale len s cieľom nezákonného získania výhod vyplývajúcich z práva Spoločenstva.(23)

71. Cieľom a účinkom tejto zásady je preto zákaz vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu.(24)

72. Kritériá, ktoré sú relevantné pre zistenie zneužívajúceho konania v oblasti DPH a ktoré v prejednávanej veci nie je dôvod nezohľadniť, Súdny dvor definoval v rozsudku Halifax takto:(25)

- predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu vedú k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami,

- z viacerých objektívnych faktorov vyplýva, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

73. V tejto súvislosti je s ohľadom na formuláciu tretej a štvrtej prejudiciálnej otázky dôležité poukázať na to, že v zmysle rozdelenia právomocí podľa článku 234 ES (teraz článok 267 ZFEÚ) prináleží vnútroštátnemu súdu, aby uvedené kritériá uplatnil na konkrétne okolnosti veci samej a zistil, či v nej išlo o správanie predstavujúce zneužívajúce konanie.(26)

74. Nasledujúce úvahy však môžu vnútroštátnemu súdu s ohľadom na osobitné potreby prejednávanej veci poskytnúť ďalšie usmernenia pri uplatnení vyššie uvedených kritérií.(27)

75. Pokiaľ ide o prvé kritérium, ktoré je predmetom tretej prejudiciálnej otázky, samotná skutočnosť, že umožnenie odpodtu dane na vstupe v tejto veci v zásade zrejme nie je v súlade s cieľmi šiestej smernice a osobitne so zásadou daňovej neutrality, nemôže podľa môjho názoru viesť k zisteniu, že tento odpodet by bol v rozpore s cieľom článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice, keďže toto ustanovenie, ako som uviedol vyššie,(28) zahŕňa vzhľadom na jeho formuláciu výnimku zo systému DPH, ktorý bol touto smernicou vytvorený a osobitne zo systému odpodtu a zásady daňovej neutrality.

76. Inými slovami, ak zdaniteľná osoba využije „anomáliu“ alebo nesúlad v rámci systému DPH, akým je ten v prejednávanej veci, pričom je to však spôsobené samotným systémom alebo konkrétne rozdielmi v jeho uplatnení v dotknutých členských štátoch, nie každé „využitie“ takejto možnosti daovníkom možno automaticky považovať za „zneužívanie“.

77. Ďalej, pokiaľ ide o druhé kritérium, na ktoré poukazuje štvrtá prejudiciálna otázka, vnútroštátny súd musí mať pri posúdení, ktoré vykoná, na pamäti, po prvé, že ako Súdny dvor opakovane konštatoval, voľba daovníka medzi plneniami oslobodenými od dane a zdaniteľnými plneniami sa môže zakladať na množstve faktorov vrátane úvah daovej povahy týkajúcich sa systému DPH. Keď má daovník na výber medzi dvoma plneniami, šiesta smernica mu neukladá vybrať si to, z ktorého vyplýva platba najvyššej DPH. Daovníci majú naopak právo zvoliť si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzili svoju daovú povinnosť. (29)

78. Z toho podľa mňa vyplýva, že skutočnosť, že na uskutočnenie plnenia bola zvolená zahraničná dcérska spoločnosť a nie dodávateľ v dotknutej krajine, a zvýšila sa tak daová výhoda, nemôže v prejednávanej veci sama osebe viesť k záveru, že hlavným cieľom dotknutých lízingových plnení bolo len získanie daovej výhody.

79. Pri skúmaní, či je hlavným cieľom predmetných plnení získať daovú výhodu, môže vnútroštátny súd vziať do úvahy, či sa konštrukcie na uskutočnenie dotknutých lízingových plnení zdajú byť úplne umelé, keďže ich možno vysvetliť len dosiahnutím daových výhod a nie inými dôvodmi, ako sú hospodárske ciele vyplývajúce napríklad z marketingu, organizácie alebo efektívneho vynakladania zdrojov. Pri posudzovaní umelej povahy dotknutých plnení môže ďalej vnútroštátny súd zohľadniť aj právne, hospodárske a/alebo osobné prepojenia medzi dotknutými subjektmi. (30)

80. Vzhľadom na uvedené skutočnosti navrhujem odpovedať na druhú, tretiu a štvrtú otázku v tom zmysle, že je úlohou vnútroštátneho súdu, aby vo svetle kritérií, ktoré Súdny dvor formuloval v rozsudku Halifax⁽³¹⁾ a mojich úvah uvedených v tomto kontexte vyššie, zistil, či plnenia, ako sú tie, ktorých sa týka konanie vo veci samej, môžu byť na účely uplatnenia článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice považované za zneužívajúce konanie v zmysle šiestej smernice, z ktorého vyplýva možnosť vnútroštátnych orgánov odmietnuť žiadosť daovníka o odpustenie DPH na vstupe zaplatenej v súvislosti s týmito plneniami.

V – Návrh

81. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky takto:

1. Článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia neoprávňuje daové orgány členského štátu, aby odmietli žiadosť zdaniteľnej osoby o odpustenie dane z pridanej hodnoty na vstupe zaplatenej z tovarov používaných na účely lízingových plnení poskytnutých v inom členskom štáte, a to len z dôvodu, že tieto plnenia v skutočnosti neviedli k platbe dane z pridanej hodnoty na výstupe v tomto inom členskom štáte.

2. Je úlohou vnútroštátneho súdu, aby vo svetle kritérií, ktoré Súdny dvor formuloval v rozsudku z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, Zb. s. I-1609), zistil, či plnenia, ako sú tie, ktorých sa týka konanie vo veci samej, môžu byť na účely uplatnenia článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice považované za zneužívajúce konanie v zmysle šiestej smernice, z ktorého vyplýva možnosť vnútroštátnych orgánov odmietnuť žiadosť daňovníka o odpodanie z pridanej hodnoty na vstupe zaplatenej v súvislosti s týmito plneniami.

Aj keď v tejto súvislosti nie je umožnenie odpodanie na vstupe v situácii, akou je tá v prejednávanej veci – pokiaľ nebola zaplatená daň na výstupe – v zásade v súlade so systémom odpodanie vytvoreného šiestou smernicou, a osobitne so zásadou daňovej neutrality, nemôže to samo osebe viesť k zisteniu, že tento odpodanie by bol v rozpore s cieľom článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice. Okrem toho skutočnosť, že na uskutočnenie plnenia bola zvolená zahraničná dcérska spoločnosť a nie dodávateľ v dotknutej krajine, a zvýšila sa tak daňová výhoda, nemôže sama osebe viesť k záveru, že hlavným cieľom dotknutých lízingových plnení bolo len získanie daňovej výhody.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23; na účely tohto konania je relevantné znenie šiestej smernice, ktoré vychádza zo zmien a doplnení prijatých smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa doplní a spojitý 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) a smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274), pričom z tohto znenia vychádzajú aj tieto návrhy.

3 – Rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609.

4 – Pozri bod 19 vyššie.

5 – Pozri bod 14 vyššie.

6 – Pozri najmä bod 72 nižšie.

7 – Porovnaj v tomto kontexte rozsudky zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Zb. s. I-11569, najmä bod 46 v spojení s bodmi 51 a 52, a Halifax, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 68, 69 a 74.

8 – Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, Zb. s. I-11087, bod 63.

9 – Pozri rozsudok z 2. júla 2009, EGN BV, C-377/08, Zb. s. I-5685, bod 23.

10 – Pozri v tejto súvislosti rozsudok EGN BV, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 34; pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott 7. septembra 2006 vo veci Dental Laboratory, C-401/05 (rozsudok zo 14. decembra 2006, Zb. s. I-12121), bod 32.

11 – Pozri v tejto súvislosti rozsudky zo 7. decembra 2006, Eurodental, C-240/05, Zb. s. I-11479, bod 51; z 5. decembra 1989, ORO Amsterdam Beheer a Concerto, 165/88, Zb. s. 4081, bod 21; zo 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, Zb. s. I-8297, bod 28, a z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 48.

12 – Pozri v tomto kontexte napríklad rozsudok z 26. septembra 1996, *Debouche*, C?302/93, Zb. s. I?4495, bod 3.

13 – Pozri v tejto súvislosti napríklad rozsudky *Wollny*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, bod 20, a z 30. marca 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C?184/04, Zb. s. I?3039, bod 24.

14 – Pozri okrem iného rozsudky z 29. októbra 2009, *NCC Construction Danmark*, C?174/08, Zb. s. I?10567, bod 27; z 8. februára 2007, *Investrand*, C?435/05, Zb. s. I?1315, bod 22, a z 22. februára 2001, *Abbey National*, C?408/98, Zb. s. I?1361, bod 24.

15 – Pozri rozsudky z 10. júla 2008, *Sosnowska*, C?25/07, Zb. s. I?5129, body 14 a 15, a z 23. apríla 2009, *PARAT Automotive Cabrio*, C?74/08, Zb. s. I?3459, bod 15.

16 – Pozri v tejto súvislosti napríklad rozsudky zo 6. apríla 1995, *BLP Group*, C?4/94, Zb. s. I?983, body 22 a 23, a *Eurodental*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 11, body 33 až 36.

17 – Pozri v tejto súvislosti aj rozsudok *PARAT Automotive Cabrio*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 15, bod 18.

18 – Pozri v tomto kontexte aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci *NCC Construction Danmark*, už citovanej v poznámke pod ?iarou 14, bod 86: „[Právo na odpo?et] nemá nadzákonnú hodnotu... Zásada neutrality a právo na odpo?et by teda nemali viesť k odchýleniu sa od vnútroštátneho práva, ktoré preberá také ustanovenie šiestej smernice stanovujúce výnimku alebo k vyhláseniu vnútroštátneho práva za neuplatniteľné.“

19 – Rozsudok *Debouche*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 12, najmä body 12 až 17.

20 – Už citovaný v poznámke pod ?iarou 3.

21 – Už citovaný v poznámke pod ?iarou 3.

22 – Pozri v tejto súvislosti rozsudky *Halifax*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 3, bod 70, a z 21. februára 2006, *University of Huddersfield*, C?223/03, Zb. s. I?1751, bod 52.

23 – Pozri rozsudky z 22. mája 2008, *Ampliscientifica a Amplifin*, C?162/07, Zb. s. I?4019, bod 27, a *Halifax*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 3, body 69 a 70.

24 – Pozri v tejto súvislosti rozsudky *Ampliscientifica a Amplifin*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 23, bod 28, a z 12. septembra 2006, *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, Zb. s. I?7995, bod 55.

25 – Pozri rozsudok *Halifax*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 3, body 74 a 75, a tiež rozsudok z 21. februára 2008, *Part Service*, C?425/06, Zb. s. I?897, body 42 a 58.

26 – Pozri v tejto súvislosti rozsudky *Halifax*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 3, bod 76, a *Part Service*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 25, bod 63.

27 – Porovnaj rozsudky *Halifax*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 3, bod 77, a *Part Service*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 25, bod 56.

28 – Pozri body 58 až 60 vyššie.

29 – Pozri v tejto súvislosti rozsudky *Halifax*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 3, bod 73; *BLP Group*, už citovaný v poznámke pod ?iarou 16, bod 26, a *Part Service*, už citovaný v poznámke

pod ?iarou 25, bod 47.

30 – Pozri v tomto kontexte rozsudky Halifax, už citovaný v poznámke pod ?iarou 3, body 75 a 81, a Part Service, už citovaný v poznámke pod ?iarou 25, bod 62.

31 – Už citovaný v poznámke pod ?iarou 3.