

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 20. června 2013(1)

Věc C-319/12

Minister Finansów

v.

MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu, Sp. komandytowa

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)]

„Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Článek 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112/ES – Osvobození služeb v oblasti vzdělávání poskytovaných podnikatelskými subjekty od daně – Přímý úžinek“

I – Úvod

1. Právní předpisy v oblasti daně z přidané hodnoty nejsou vždy na první pohled srozumitelné. V prvním okamžiku proto vzbudí údiv i právní spor, který je základem projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Osoba povinná k dani se v ní totiž domáhá určení, že její činnost *není* osvobozena od daně. Důvodem je nárok na odpočet daně, který existuje v zásadě pouze v souvislosti se zdanitelnými činnostmi. Z tohoto důvodu může být pro osobu povinnou k dani zdanění jeho vlastní činnosti výhodné zejména tehdy, když jsou její odběratelé sami oprávněni provést odpočet daně(2).

2. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce má za cíl zaprvé prozkoumat osvobození služeb poskytovaných v oblasti vzdělávání od daně. Jedná se přitom o rozsah uvážení, kterým disponují členské státy při určení soukromých vzdělávacích zařízení, jež jsou osvobozena od daně z přidané hodnoty. Odpověď Soudního dvora může mít nedožitelný význam, neboť předpisy unijního práva, které mají být v souvislosti s projednávanou žádostí vyloženy, mohou být použity nejen v oblasti vzdělávání, nýbrž obdobným způsobem mimo jiné také v oblasti zdravotnictví, sociálního zabezpečení, jakož i v oblasti kultury.

3. Ještě dále zachází další položená otázka týkající se důsledků chybného výkonu uvážení členským státem při určení zařízení osvobozených od daně. V tomto ohledu je zejména třeba objasnit, zda se osoba povinná k dani může dodatečně odvolávat na povinnost zdanění svých plnění, kterou ukládají unijní právní předpisy, s cílem získání nároku na odpočet od daně, aniž současně podléhá povinnosti dodatečně zdanit svá plnění, s nimiž předtím v souladu s ustanoveními vnitrostátního práva zacházela jako s plněními osvobozenými od daně.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

4. Vybírání daní z přidané hodnoty v Unii upravuje směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty(3) (dále jen „směrnice o DPH“). Druhá kapitola deváté hlavy upravuje „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu“. V této kapitole se nachází čl. 132 odst. 1 písm. i), podle něhož členské státy osvobodí od daní z přidané hodnoty následující plnění:

„výchovu dětí a mládeže a školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné“.

5. Členské státy mohou vázat zejména toto osvobození podle článku 133 směrnice o DPH „jiných než veřejnoprávních subjektů od daní v jednotlivých případech na jednu či více z těchto podmínek:

a) dotyčné subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl; [...]

[...]

6. Článek 134 směrnice o DPH upravuje omezení zejména osvobození od daní podle čl. 132 odst. 1 písm. i):

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daní [...]:

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daní; nebo

b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH.“

7. Výše uvedená ustanovení odpovídají ustanovením čl. 13 části A odst. 1 písm. i) a odst. 2 písm. a) nebo písm. b) šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní(4) (dále jen „šestá směrnice“), použitelné do 31. prosince 2006.

8. Nárok na odpočet daní podle článku 168 směrnice o DPH předpokládá, že osoba povinná k dani používá zboží a služby „pro účely svých zdaněných plnění“:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daní, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]

B – Vnitrostátní právo

9. Podle čl. 43 odst. 1 bodu 1 ve spojení s položkou 7 přílohy č. 4 Ustawa z dnia 11 marca

2004 r. o podatku od towarów i usług (dále jen „polský zákon o dani z obratu“) jsou pro rok 2010, který je relevantní v projednávané věci, služby v oblasti vzdělávání osvobozeny od daně nezávisle na osobě, která je poskytuje.

III – Původní řízení a řízení před Soudním dvorem

10. Soukromá společnost MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. Komandytowa (dále jen „MDDP“) v Polsku nabízí školení kromě jiného v oblastech daní a lidských zdrojů. Její činnost je zaměřena na systematické dosahování zisku.

11. MDDP podala k Minister Finansów žádost o závaznou informaci týkající se otázky zacházení s jejími činnostmi pro účely DPH. Podle jejího názoru jí polský zákon o dani z obratu v rozporu s unijními právními předpisy brání v uplatnění nároku na odpočet daně. Osvobození od daně stanovené polskými právními předpisy pro školení, která poskytuje, totiž podle jejího názoru není slučitelné se směrnicí o DPH. Tato směrnice nedovoluje osvobození od daně v případě vzdělávacích služeb poskytovaných subjekty, jejichž jediným cílem je systematické sledování zisku. Pokud by ale platila, která MDDP poskytuje, musela podléhat dani, příslušelo by jí rovněž právo na odpočet daně.

12. Takové pojetí Minister Finansów odmítl. Žaloba, kterou MDDP podala proti tomuto rozhodnutí, bylo v řízení v prvním stupni vyhověno. Podle uvedeného rozhodnutí přísluší MDDP nárok na odpočet daně dokonce v rozsahu, v jakém v minulosti uplatnila osvobození od daně stanovené polskými právními předpisy.

13. Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud), kterému byl nyní předložen daný právní spor, má pochybnosti ohledně rozsudku soudu předchozího stupně, a předkládá proto Soudnímu dvoru podle článku 267 SFEU k rozhodnutí následující předběžné otázky:

„1. Mají být čl. 132 odst. 1 písm. i), jakož i články 133 a 134 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby se na vzdělávací služby poskytované neveřejnými zařízeními pro obchodní účely vztahovalo osvobození od daně z přidané hodnoty vyplývající z čl. 43 odst. 1 bodu 1 polského zákona o dani z obratu ve spojení s položkou 7 přílohy 4 tohoto zákona podle právního stavu platného v roce 2010?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku: je osoba povinná k dani vzhledem k neslučitelnosti osvobození s ustanoveními směrnice o DPH podle článku 168 této směrnice oprávněna využít jak osvobození od daně, tak i nároku na odpočet daně?“

14. V písemné části řízení před Soudním dvorem předložily MDDP, řecká republika, Polská republika, Portugalská republika a Komise svá písemná vyjádření. jednání, které se konalo dne 15. května 2013, se zúčastnil Minister Finansów, MDDP, Polská republika, Spojené království Velké Británie a Severního Irska a Komise.

IV – Právní posouzení

A – Osvobození od daně pro služby poskytované v oblasti vzdělávání

15. V rámci první p?edb?žné otázky se p?edkládající soud táže, zda sm?rnice o DPH ?lenským stát?m brání v tom, aby p?iznávaly osvobození od dan? pro služby poskytované v oblasti vzd?lávání podle ?l. 132 odst. 1 písm. i) také soukromým subjekt?m, které vykonávají hospodá?skou ?innost pouze *pro obchodní ú?ely*. Vzhledem k nedostate?nému objasn?ní tohoto pojmu p?edkládajícím soudem budu v dalším výkladu vycházet z p?edpokladu, že má stejný význam jako pojem „zam??ení ?innosti na dosahování zisku“.

16. Tato otázka vyvstává za okolností, kdy se podle polských právních p?edpis? na každé za?ízení poskytující vzd?lávací služby vztahuje osvobození od dan?.

1. Diskre?ní pravomoc ?lenských stát??

17. Na tuto p?edb?žnou otázku by bylo t?eba bez dalšího odpov?d?t záporn?, pokud by ?lenské státy mohly dle volného uvážení ur?ovat soukromé subjekty osvobozené od dan? podle ?l. 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice o DPH.

18. Vzd?lávací služby uvedené v ?l. 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice o DPH jsou však podle zn?ní uvedeného ustanovení osvobozeny od dan? pouze tehdy, pokud jsou poskytovány bu? veřejnoprávními subjekty, které jsou pov??eny úkoly v oblasti vzd?lávání, nebo jinými subjekty, jejichž cíle doty?ný ?lenský stát uznává za podobné. Podle tohoto ustanovení musejí „ostatní“, tedy soukromé subjekty, splnit podmínku, že sledují podobné cíle jako uvedené veřejnoprávní subjekty.

19. Vzhledem k tomu, že ?l. 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice o DPH neupravuje podmínky, za kterých se uznají takové podobné cíle, p?ísluší tudíž v zásad? vnitrostátnímu právu každého ?lenského státu stanovit pravidla, jimž takovéto uznání podléhá(5). V tomto ohledu mají ?lenské státy – stejn? jako p?i uznávání subjekt? osvobozených od dan? v p?ípád? jiných skutkových podstat ?lánku 132 sm?rnice o DPH(6) – diskre?ní pravomoc. Tato zákonodárná koncepce osvobození od dan? by mohla být od?vodn?na tím, že vzd?lávací systémy se v jednotlivých ?lenských státech výrazn? liší. Osvobození vzd?lávacích služeb od dan? podle ?l. 132 odst. 1 písm. i) a písm. j) sm?rnice o DPH by ale m?la být v kone?ném d?sledku uplat?ována co nejvíce jednotn?, a to navzdory t?mto rozdíl?m ve vzd?lávacích systémech ?lenských stát?(7).

20. Není však možné sdílet názor Polské republiky, podle n?hož mohou ?lenské státy pokládat všechny subjekty poskytující vzd?lávací služby za subjekty s podobnými cíli. Takový p?ístup nezohled?uje požadavky, které ?l. 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice o DPH klade na osobu poskytující služby v oblasti vzd?lávání. Pokud by byla ?lenským stát?m p?iznána možnost osvobodit od dan? vzd?lávací služby poskytované všemi osobami, pojmový znak „podobné cíle“, výslovn? uvedený v ?l. 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice o DPH, by tím v rozporu se zjevným zám?rem unijního zákonodárce ztratil význam.

21. I Soudní dv?r již konstatoval, že ne všechny subjekty mají nárok na osvobození vzd?lávacích služeb od dan?. V jednom ze svých rozhodnutí nap?íklad vylou?il, že by spole?nost organizující školní a univerzitní pobyty v zahrani?í mohla být subjektem s podobnými cíli ve smyslu osvobození od dan? podle nyn?jšího ?l. 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice o DPH(8).

22. Je tak t?eba souhlasit s názorem p?edkládajícího soudu, že ?lenské státy nemohou dle volného uvážení ur?ovat soukromé subjekty osvobozené od dan? podle ?l. 132 odst. 1 písm. i) sm?rnice o DPH.

2. Meze diskre?ní pravomoci

23. Nyní tedy vyvstává otázka, zda jde nad rámec diskreční pravomoci členských států, jestliže soukromé subjekty, které poskytují vzdělávací služby pro obchodní účely, podléhají osvobození od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH.

24. Předkládající soud v tomto ohledu vyjádřil pochybnosti, neboť osvobození od daně podle článku 132 směrnice o DPH se podle svého nadpisu vztahují pouze na činnosti ve veřejném zájmu. Soudní dvůr však již všeobecně konstatoval, že obchodní povaha činnosti v zásadě nevylučuje, že se přitom jedná o činnost ve veřejném zájmu ve smyslu tohoto článku(9).

25. Totéž platí konkrétně i pro osvobození vzdělávacích služeb od daně podle písm. i) tohoto ustanovení.

26. Pojem „subjekt“ je na jednu stranu dostatečně široký na to, aby zahrnoval fyzické osoby a soukromé ziskové organizace(10). Na druhou stranu omezení na soukromé subjekty, které sledují cíle podobné těm, které sledují veřejnoprávní subjekty, jak je stanoveno čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH, rovněž nevylučuje činnost obchodní povahy.

27. Polská republika a Portugalská republika správně poukázaly na to, že ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH na rozdíl od ostatních osvobození od daně stanovených v témže článku neobsahuje omezení týkající se obchodní povahy nebo zaměření subjektu na dosahování zisku. Tak je tomu ale v případě osvobození od daně stanovených v písm. l), písm. m) a písm. q), která z oblasti své působnosti vyloučí subjekty zaměřené na dosahování zisku, resp. činnosti s obchodní povahou. A *contrario* je z toho tedy třeba vyvodit, že z osvobození vzdělávacích služeb od daně podle písm. i) mohou v zásadě těžit i subjekty s obchodní povahou, jejichž činnost je zaměřena výlučně na dosahování zisku(11).

28. Zahrnutí podnikatelských subjektů pod skutkovou podstatu osvobození vzdělávacích služeb od daně nebrání ani účel tohoto osvobození(12). S přihlédnutím k vyjádření Soudního dvora týkajícímu se vysokoškolského vzdělávání lze totiž tento účel spatřovat v tom, že nemá být zablokován přístup k vzdělávacím službám v důsledku navýšení nákladů, které by s sebou přinesla daň z přidané hodnoty vztahující se na příslušná plnění(13). Jestliže ani z tohoto cíle přímo nevyplyvá, podle jakých kritérií mají být určeny soukromé subjekty osvobozené od daně, dosažení tohoto cíle podle mého názoru ovšem v zásadě nezávisí na otázce, zda jsou takové vzdělávací služby poskytovány pro obchodní účely, či nikoli.

29. V rozsahu, v němž Komise ve svém písemném vyjádření argumentovala pro nezahrnutí podnikatelských subjektů pod skutkovou podstatu osvobození od daně na základě článků 133 a 134 směrnice o DPH, je třeba poukázat na dva aspekty.

30. Soudní dvůr již zaprvé objasnil, že článek 133 členským státům v souvislosti s osvobozeními od daně, která jsou v něm uvedena, umožňuje, aby *dodatečně* ke způsobu a podmínkám uznávání soukromých subjektů podle skutkové podstaty osvobození od daně stanovily další podmínky, a to podmínky uvedené v článku 133(14). A naopak, členské státy mají rovněž možnost neuložit soukromým subjektům žádnou z podmínek uvedených v článku 133(15). Právě z podmínky stanovené v čl. 133 písm. a) směrnice o DPH proto Soudní dvůr vyvodil, že snaha o dosažení zisku nemůže vyloučit využití osvobození od daně. Podle tohoto ustanovení členské státy mohou vázat zejména toto osvobození vzdělávacích služeb od daně na podmínku, že dotyčný soukromý subjekt systematicky nesleduje zisk jako svůj cíl. Tato možnost by však byla zbavena veškerého svého účelu, pokud by byla vyžadována již jako podmínka uznání soukromých subjektů podle skutkové podstaty daně osvobození(16).

31. Kromě toho ani článek 134 směrnice o DPH nehovoří proti možnosti zahrnout soukromé

subjekty poskytující vzdělávací služby pro obchodní účely pod skutkovou podstatu osvobození od daní. Toto ustanovení na rozdíl od článku 133 kategoricky vylučuje určitá plnění zejména ze skutkové podstaty osvobození vzdělávacích služeb od daní(17). V souladu se svou vnitřní logikou – a zejména podle písm. a) uvedené podmínky – se však vztahuje pouze na plnění, která jsou „úzce spjata“ se vzdělávacími službami osvobozenými od daní ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH(18), a nevztahuje se tedy na plnění osvobozená v hlavní oblasti. Z vyloučení osvobození plnění, která jsou poskytována v hospodářské soutěži se zdanitelnými plněními podnikatelských subjektů, od daní, které stanovuje čl. 134 písm. b) směrnice o DPH, tak nelze vyvozovat žádný závěr týkající se zásadní existující možnosti osvobození podnikatelských subjektů.

32. Ve výsledku je tedy třeba konstatovat, že meze diskreční pravomoci členských států existující v rámci čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH nejsou překročeny, jestliže vnitrostátní právo osvobozuje od daní také soukromé subjekty, které poskytují vzdělávací služby pro obchodní účely.

3. Odpověď na první předběžnou otázku

33. Na první předběžnou otázku je tak třeba odpovědět záporně.

34. Toto zjištění však nestačí k tomu, aby předkládajícímu soudu mohla být poskytnuta užitečná odpověď, která mu pomůže vyřešit spor v původním řízení. Jak vyplývá zejména z formulace druhé předběžné otázky, předkládajícímu soudu totiž jde v konečném důsledku o odpověď na otázku, zda má být čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH vykládán tak, že brání osvobození vzdělávacích služeb od daní, která jsou upravena v polském právu.

35. Výše v částech 1 a 2 bylo sice konstatováno, že Polské republice nic nebrání v tom, aby podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH osvobodila od daní vzdělávací služby poskytované soukromými subjekty pro obchodní účely; nesmí tak ale činit způsobem, který neklade žádné požadavky na uznávání těchto subjektů. Polské právní předpisy, které mají být použity v rámci původního řízení, tedy žádně neprovedly skutkovou podstatu osvobození od daní podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH.

36. Na první předběžnou otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 132 odst. 1 písm. i) a články 133 a 134 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání zahrnutí vzdělávacích služeb poskytovaných soukromými subjekty pro obchodní účely pod skutkovou podstatu osvobození od daní. Brání ovšem provedení těchto ustanovení takovým způsobem, kdy nejsou stanoveny žádné požadavky na uznávání podobných cílů soukromých subjektů.

B – *Přímý účinek směrnice o DPH*

37. Za těchto okolností je třeba odpovědět také na druhou předběžnou otázku. V jejím rámci chce předkládající soud zjistit, zda je osoba povinná k dani vzhledem k neslučitelnosti vnitrostátního osvobození se směrnicí o DPH na základě článku 168 této směrnice oprávněna využít možnosti osvobození od daní a současně uplatnit nárok na odpočet daní(19).

38. Ve věci VDP Dental Laboratory jsem v tomto ohledu zastávala názor, že „asymetrické dovolání se“ šesté směrnice je vyloučeno. Osoba povinná k dani se nemůže dovolávat jak přímo směrnice, která pro ní která plnění nestanoví osvobození od daně, aby tak získala nárok na odpočet daně, a zároveň i nárok na osvobození od daně stanovené vnitrostátním právem v rozporu s unijními právními předpisy. To by totiž bylo v rozporu s hlavní zásadou systému daně z přidané hodnoty, podle které se nárok na odpočet daně přiznává zásadně pouze pro plnění zdanitelná na vstupu(20).

39. Soudní dvůr podle všeho ve svém rozsudku sdílel tento názor, když v něm konstatoval, že se osoba může dovolávat přímo šesté směrnice s cílem dosáhnout výbvu DPH z její účinnosti, a v důsledku toho získat nárok na odpočet daně. V tomto rozhodnutí se však přímo nezabýval možností „asymetrického dovolání se“ dané směrnice(21).

40. MDDP proti tomu namítá, že v situaci, kdy se osoba povinná k dani dovolává svého nároku na odpočet daně vyplývajícího ze směrnice o DPH, není zdanění plnění na vstupu podle vnitrostátních právních předpisů vůbec možné. Vnitrostátní právo totiž v tomto ohledu právo stanoví osvobození od daně. Proto ani příjemci plnění podle ní neakceptují úplatu dodatečně zvýšenou v důsledku zdanění. Zdanění je sice v souladu se směrnicí o DPH, avšak ta podle článku 288 SFEU zavazuje pouze členské státy a nemůže mít v tomto ohledu vůči osobě povinné k dani přímý účinek. Také Komise se v průběhu řízení před Soudním dvorem přiklonila k tomuto názoru.

41. V souvislosti s těmito argumenty dále přezkoumám svůj názor s ohledem na projednávaný případ. Tento přezkum bude proveden podle ustálené judikatury Soudního dvora, podle níž jsou jednotlivci ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, oprávněni dovolávat se jich u vnitrostátních soudů vůči státu, pokud tuto směrnicí neprovedl ve stanovených lhůtách do vnitrostátního práva nebo ji provedl nesprávně(22).

42. Nejprve je tudíž třeba objasnit, které z příslušných ustanovení směrnice o DPH bylo nesprávně provedeno do vnitrostátního práva (k tomu viz část 1), dále zda a do jaké míry je toto ustanovení z hlediska svého obsahu bezpodmínečné a dostatečně přesné (k tomu viz část 2), a nakonec, jaké právní následky vyvstanou v projednávané věci, pokud se osoba povinná k dani dovolá tohoto ustanovení (k tomu viz část 3).

1. Nesprávně provedené ustanovení

43. Nejprve je třeba objasnit, které z příslušných ustanovení směrnice o DPH bylo nesprávně provedeno do vnitrostátního práva.

44. V této souvislosti je třeba konstatovat, že v projednávané věci se nelze dovolávat článku 168 směrnice o DPH, který upravuje nárok na odpočet daně a na který odkazuje předložná otázka. Nic totiž nenasvědčuje tomu, že by toto ustanovení mělo být do polského práva nesprávně provedeno. Polské právní předpisy naopak v souladu s článkem 168 směrnice o DPH stanoví, že nárok na odpočet daně je přiznáván v zásadě pouze pro plnění zdanitelná na výstupu.

45. Směrnice o DPH byla nesprávně provedena pouze s ohledem na čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH. Polské právo totiž stanovilo příliš široký okruh osob, které mohou mít nárok na toto osvobození od daně, když zahrnuje všechny osoby pod skutkovou podstatu osvobození vzdělávacích služeb od daně.

46. Tato polská právní úprava by mohla být pokládána také za nesprávné provedení čl. 2 odst.

1 písm. c) směrnice o DPH, který stanoví, že v zásadě každá služba je předmětem daně z přidané hodnoty. Soudní dvůr již ale objasnil, že článek 132 směrnice o DPH neupravuje jen to, které činnosti musí být osvobozeny od daně, nýbrž i to, které činnosti od daně osvobozeny být *nemohou* (23).

47. Z toho vyplývá, že osoba povinná k dani se může v případě neslučitelnosti vnitrostátního osvobození od daně se směrnicí o DPH případně dovolávat pouze zdanění svých činností, nikoli ovšem samostatného nároku na odpočet daně, který vyplývá přímo ze směrnice o DPH. Takový nárok na odpočet daně je spíše pouze výsledkem dovolání se daňové povinnosti. Pokud se totiž osoba povinná k dani může v rozporu s vnitrostátními právními předpisy dovolat zdanění svých činností, pak má nárok na odpočet, který byl ve vnitrostátním právu proveden v souladu se směrnicí a který předpokládá zdanění plnění na vstupu.

48. Toto rozlišování mezi osvobozením od daně, které má být provedeno, a nárokem na odpočet daně, který má být proveden, není v rozporu s dosavadní judikaturou. V podobných případech se totiž Soudní dvůr dosud nevyjádřil k otázce, která z uvedených ustanovení mají primární účinek. Z kombinace těchto ustanovení naopak dovedl práva jednotlivce vzhledem k členskému státu (24).

49. Komise proti tomu nemůže s úspěchem namítat, že podle judikatury směrnice jednotlivci nemůže zakládat povinnosti (25). Tak tomu totiž v situaci, která je projednávána v převodním řízení, není. Z nesprávně provedeného osvobození od daně nevyplývá osobě povinné k dani žádná povinnost zdanit svá plnění. Má pouze za určitých okolností právo dovolat se daňové povinnosti.

50. V rozsahu, v němž Komise na podporu svého názoru dodatečně odkazuje na rozsudek RBS Deutschland Holding, postačí poznámka, že toto rozhodnutí se týká výkladu nyníjšího čl. 169 písm. a) směrnice o DPH. Tato zvláštní skutková podstata týkající se odpočtu daně na rozdíl od čl. 168, který je třeba použít v projednávané věci, právo nepředpokládá použití pro účely zdanitelných plnění. Kromě toho se v RBS Deutschland Holding týkala situace, kdy se skutečně nezdanilo plnění v důsledku odlišných právních názorů dvou členských států, pokud jde o místo plnění, ale netýkala se plnění osvobozeného od daně ze zákona (26).

51. Vzhledem k tomu, že primární účinek směrnice může existovat pouze s ohledem na nesprávně provedené ustanovení, je tedy třeba konstatovat, že osoba povinná k dani není v důsledku neslučitelnosti vnitrostátního osvobození se směrnicí o DPH podle čl. 168 této směrnice oprávněna využít osvobození od daně a současně uplatnit nárok na odpočet daně.

52. Tím je druhá otázka předkládajícího soudu již zodpovězena. Aby však mohla být předkládajícímu soudu poskytnuta užitečná odpověď, která mu pomůže vyřešit spor v převodním řízení, je třeba ještě přezkoumat, zda se osoba povinná k dani jako MDDP v této situaci vůbec může dovolávat nesprávně provedeného čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH s cílem dosáhnout zdanění vzdělávacích služeb, které poskytuje, a odpočtu daně, který z tohoto zdanění vyplývá.

2. Ustanovení, které je z hlediska svého obsahu bezpodmínečné a dostatečně přesné

53. Proto nyní vyvstává otázka, zda je nesprávně provedený čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH s ohledem na osvobození vzdělávacích služeb poskytovaných soukromými subjekty od daně z hlediska svého obsahu bezpodmínečný a dostatečně přesný.

54. První z těchto podmínek je splněna. Článek 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH je z hlediska svého obsahu bezpodmínečný, neboť nestanovuje možnost členských států, nýbrž

každému z nich ukládá, aby přiznaly osvobození od daní, které je v tomto ustanovení upraveno.

55. Složitější je však odpověď na otázku, zda je čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH také dostatečně přesný s ohledem na osoby, které mají být osvobozeny od daní. Jak jsem již uvedla, předpokladem tohoto osvobození od daní je totiž ještě určení těchto soukromých subjektů, které sledují podobné cíle jako veřejnoprávní subjekty, příslušným členským státem(27).

56. V zásadě je ale předpokladem přímého účinku ustanovení směrnice to, že nevyžaduje použití žádného jiného aktu, ať už ze strany unijních orgánů, nebo ze strany členských států(28). Pokud mají členské státy prostor pro uvážení, je v zásadě vyloučeno, aby se jednotlivec dovolával ustanovení směrnice(29).

57. Článek 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH však nyní připouští, že v závislosti na výkonu diskreční pravomoci členského státu může být v případě určitého okruhu subjektů jak osvobození od daní, tak i souasně zdanění vzdělávacích služeb služitelné s právní úpravou obsaženou v tomto ustanovení(30). Za těchto okolností je čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH s ohledem na soukromé subjekty osvobozené od daní dostatečně přesný jen v rozsahu, v němž stanoví meze diskreční pravomoci členských států. Jinými slovy, existují soukromé subjekty, jejichž podobné cíle musejí členské státy uznat, a naopak jiné soukromé subjekty, u kterých je to vyloučeno. Avšak v případě soukromých subjektů, jejichž uznání závisí v souladu s čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH právě na uvážení členských států, toto ustanovení pro účely přímého účinku není dostatečně přesné.

58. S tím se zdá být v rozporu zaprvé okolnost, že Soudní dvůr již v jiných případech diskreční pravomoci členských států při určování oblasti působnosti osvobození od daní vycházel z předpokladu, že příslušné ustanovení unijního práva je i v oblasti diskreční pravomoci členských států dostatečně přesné pro účely přímého účinku.

59. Konstatoval tak například, že osoba povinná k dani se může v zásadě přímo dovolávat osvobození služeb léčebné péče od daní dle nyníjšího čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, pokud členské státy upravily uznávání subjektů osvobozených od daní takovým způsobem, který není navzdory diskreční pravomoci, již mají v tomto ohledu, služitelný s unijním právem(31). Stejně Soudní dvůr rozhodl s ohledem na nyníjší čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice o DPH, který osvobozuje od daní správu některých zvláštních investičních fondů. Přestože toto ustanovení ponechává členským státům diskreční pravomoc při vymezení zvýhodněných zvláštních investičních fondů, má přímý účinek v případě, že je členské státy nevymezí v souladu s unijním právem(32). Také čl. 135 písm. i) směrnice o DPH, který členským státům umožňuje, aby dle volného uvážení stanovily omezení osvobození hazardních her od daní, Soudní dvůr přisoudil přímý účinek pro případ vnitrostátního omezení, které není v souladu s unijním právem(33).

60. Všechny tyto případy se však týkají omezení oblasti působnosti osvobození od daní, kdy členské státy sice využily své diskreční pravomoci, avšak neučinily tak v souladu se zásadou daňové neutrality. Vyloučily totiž z osvobození od daní osoby povinné k dani, s nimiž mělo být zacházeno stejně jako s jejich konkurenty(34). Tento přímý účinek tedy v takových případech ukládá povinnost osvobodit od daní osoby, které předtím byly z osvobození vyloučeny v rozporu se zásadou rovného zacházení.

61. V projednávané věci se však jedná o jinou situaci. V tomto případě polské právo nestanovuje žádné omezení osvobození vzdělávacích služeb od daní, které by bylo v rozporu s unijním právem a které by mohlo být odstraněno s pomocí přímého účinku čl. 135 písm. i) směrnice o DPH. Osvobození stanovené polským zákonem o dani z obratu je v rozporu s unijním právem právě naopak proto, že nestanoví vůbec žádné omezení. členský stát tedy meze diskreční pravomoci přiznané čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH v takovém případě překračuje pouze

tehdy, pokud tím osvobodí osoby povinné k dani, které v rámci výkonu své diskreční pravomoci nemohl osvobodit. To platí pro osoby povinné k dani, které nemohly být za žádných okolností uznány za subjekty s podobnými cíli.

62. Je tedy třeba konstatovat, že čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH je sice ve vztahu k osvobození vzdělávacích služeb poskytovaných soukromými subjekty od daně z hlediska svého obsahu bezpodmínečný, avšak s ohledem na projednávanou věc dostatečně přesný pouze pokud, že nepovoluje, aby vnitrostátní právní předpisy osvobozovaly od daně veškeré soukromé subjekty.

3. Právní následky dovolání se

63. Právní následky dovolání se čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH v projednávané věci závisí na zodpovězení otázky, zda osoba povinná k dani, která se dožaduje přímého úniku tohoto ustanovení, *mohla* být členským státem při výkonu jeho diskreční pravomoci pokládána za subjekt sledující podobné cíle. Pokud tomu tak je, nevede dovolání se tohoto ustanovení k odchýlení od vnitrostátního práva. Pouze pokud členský stát nemohl v rámci své diskreční pravomoci uznat osobu povinnou k dani za subjekt sledující podobné cíle, může se tato osoba tedy v rozporu s vnitrostátním právem dovolat čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH, a docílit tak zdanění svých plnění.

64. Soudní dvůr sice v některých případech, které se týkaly nyníjšího čl. 132 odst. 1 písm. b), resp. písm. g) směrnice o DPH, konstatoval neslučitelnost uznávání soukromých subjektů upraveného členským státem s unijním právem, a navíc i přímý úinek těchto ustanovení, ale nevyvodil z toho žádný přímý právní následek vyplývající z unijního práva. Naopak v každém z těchto případů vnitrostátnímu soudu uložil, aby sám na základě všech relevantních skutečností a zejména skutkových okolností povodního řízení v každém jednotlivém případě přezkoumal, zda osoba povinná k dani splňuje podmínky kladené na subjekt, který má být uznán(35). Tím se v konečném důsledku v každém jednotlivém případě nahradí nesprávný výkon diskreční pravomoci členského státu skutečný prostřednictvím zákonodárce posuzovací pravomocí rozhodujícího vnitrostátního soudu.

65. To by v případě uplatnění tohoto přístupu v projednávané věci znamenalo, že pokud se MDDP dovolá přímého úniku čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH, vnitrostátní soud by musel přezkoumat, zda má být MDDP *dle uvážení soudu* uznána za subjekt sledující podobné cíle. Pokud by vnitrostátní soud odpověděl záporně, mohla by se MDDP dovolat zdanění svých vzdělávacích služeb.

66. Povod tohoto přístupu by mohl tkvít v tom, že Soudní dvůr s ohledem na uznávání osob povinných k dani členskými státy, jež je prováděno v rámci osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH, dosud jasně nerozhodl o tom, jakou formou mají členské státy tuto svou diskreční pravomoc při takovém uznávání vykonávat, zda prostřednictvím abstraktní zákonné právní úpravy, anebo výkonem diskreční pravomoci v každém jednotlivém případě. Soudní dvůr tak na jednu stranu hovoří o tom, že vnitrostátnímu právu každého členského státu přísluší stanovit pravidla, podle kterých může být takové uznání provedeno(36). Na druhé straně však vzbuzuje dojem, že má být věcí vnitrostátních orgánů, aby v každém jednotlivém případě samy vykonaly diskreční pravomoc při určení subjektů, které mají být uznány(37).

67. Podle mého názoru však nelze výkon diskreční pravomoci členského státu týkající se uznávání soukromých subjektů za účelem osvobození od daně stanoveného v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH ponechat ani vnitrostátním orgánům, ani vnitrostátním soudům. Jejich posouzení, která se nezbytně vztahují na každý jednotlivý případ, nemohou nahradit výkon diskreční pravomoci zákonodárcem za účelem přijetí abstraktní právní úpravy týkající se

uznávání. Jak již správně konstatoval generální advokát D. Ruiz-Jarabo Colomer, taková kritéria osvobodování od daně totiž musí být neutrální, abstraktní a předem určená(38).

68. Soudní dvůr mimoto teprve nedávno upozornil na to, že přístup daňových orgánů při zkoumání srovnatelných a konkurujících si subjektů musí být soudržný(39). Této soudržnosti nelze dosáhnout, pokud každý vnitrostátní orgán nebo každý vnitrostátní soud v každém jednotlivém případě přijme rozhodnutí na základě volného uvážení, které musí tak či tak nutně vést k tomu, že bude nerovně zacházeno se srovnatelnými osobami povinnými k dani.

69. Pokud tedy řecký stát vykonával diskreční pravomoc, kterou mu přiznává čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH s ohledem na uznávání soukromých subjektů, v rámci zákonné právní úpravy v rozporu s unijním právem, pak lze tuto chybu napravit jedině abstraktní zákonnou právní úpravou, a nikoli přiznáním diskreční pravomoci vnitrostátnímu soudu.

70. Předkládající soud tedy musí v původním řízení pouze přezkoumat, zda jde nad rámec diskreční pravomoci polského zákonodávce, když takový subjekt, jako je MDDP, osvobodí od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH. Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby za tímto účelem přezkoumal cíle a podmínky existence MDDP ve srovnání s polskými veřejnoprávními subjekty poskytujícími vzdělávacích služeb. Je však třeba upozornit na to, že osvobození takového subjektu, jako je MDDP, od daně, nejde nad rámec diskreční pravomoci polského zákonodávce, pokud by jediným důvodem, který hovoří pro odmítnutí podobnosti, byla existence pro obchodní účely. Jak již bylo vysvětleno výše, taková existence totiž není na překážku uznání podle čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH(40).

71. Jestliže předkládající soud přesto rozhodne, že podobnost cíle takového subjektu, jako je MDDP, nesmí být polským zákonodárcem za žádných okolností uznána, pak by se MDDP v projednávané věci mohla dovolávat toho, že osvobození od daně stanovené vnitrostátním právem se na ni nepoužije, neboť je neslučitelné s čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH. V takovém případě by její vzdělávací služby podléhaly dani z předané hodnoty a MDDP by v tomto ohledu mohla podle polských právních předpisů uplatnit nárok na odpočet daně.

72. Kromě toho by MDDP navíc měla za určitých podmínek právo domáhat se náhrady škody, na což upozornil Soudní dvůr ve srovnatelné věci již v rozsudku Stockholm Lindöpark(41). Škoda, jež má být nahrazena, by totiž pro MDDP mohla spočívat v tom, že příjemci jejích služeb neakceptují požadavek dodatečně zvýšené úplaty v důsledku zdanění.

4. Odpověď na druhou předložnou otázku

73. V konečném důsledku je na druhou otázku třeba odpovědět tak, že osoba povinná k dani není v důsledku neslučitelnosti vnitrostátního osvobození se směrnicí o DPH oprávněna využít osvobození od daně a současně uplatnit nárok na odpočet daně. Přímé dovolání se čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH navíc povede v takovém případě, jako je projednávaný případ, ke zdanění vzdělávacích služeb pouze za předpokladu, že by uznání dotčené osoby povinné k dani za subjekt s podobnými cíli překračovalo meze diskreční pravomoci řeckého státu.

V – Závěry

74. Vzhledem k předchozím úvahám navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předložné otázky předložené Naczelny Sąd Administracyjny odpověděl následujícím způsobem:

„1. Článek 132 odst. 1 písm. i), jakož i články 133 a 134 směrnice o DPH musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání zahrnutí vzdělávacích služeb poskytovaných soukromými subjekty pro obchodní účely do osvobození od daně. Brání ovšem provedení tohoto osvobození od daně

takovým způsobem, kdy nejsou stanoveny žádné požadavky na uznávání podobných cílů soukromých subjektů.

2. Osoba povinná k dani není v důsledku neslučitelnosti vnitrostátního osvobození se směrnicí o DPH oprávněna využít osvobození od daně a současně uplatnit nárok na odpočet daně. Příímé dovolání se §l. 132 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH povede v takovém případě, jako je projednáváný případ, ke zdanění vzdělávacích služeb pouze za předpokladu, že by uznání dotčené osoby povinné k dani za subjekt s podobnými cíli překračovalo meze diskreční pravomoci členského státu.“

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – K výhodám zdanění viz podrobný popis ve stanovisku generální advokátky E. Sharpston ze dne 8. března 2007, Horizon College a Haderer (C-434/05 a C-445/05, Sb. rozh. s. I-4793, body 20 a násl.).

3 – Úč. vst. L 347, s. 1.

4 – Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

5 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. listopadu 2003, Dornier (C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 64), a ze dne 8. června 2006, L.u.P. (C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 42), pokud jde o §l. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, viz také rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 49), a ze dne 15. listopadu 2012, Zimmermann (C-174/11, bod 26), pokud jde o §l. 13 část A odst. 1 písm. g), resp. písm. h) šesté směrnice.

6 – Viz rozsudky L.u.P. (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 42), a ze dne 10. června 2010, CopyGene (C-262/08, Sb. rozh. s. I-5053, bod 63), pokud jde o §l. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, viz také rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 54), Kingscrest Associates a Montecello (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 51) a Zimmermann (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 26), pokud jde o §l. 13 část A odst. 1 písm. g), resp. písm. h) šesté směrnice.

7 – Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. ledna 2010, Eulitz (C-473/08, Sb. rozh. I-907, bod 36), pokud jde o výklad pojmu „školské a vysokoškolské vzdělávání“ obsaženého v §l. 13 části A odst. 1 písm. j) šesté směrnice.

8 – Rozsudek ze dne 13. října 2005, iSt (C-200/04, Sb. rozh. s. I-8691, body 45 až 47), pokud jde o §l. 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice.

9 – Viz rozsudky ze dne 3. dubna 2003, Hoffmann (C-144/00, Recueil, s. I-2921, bod 38), a Kingscrest Associates a Montecello (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 31), pokud jde o §l. 13 část A.

10 – Viz rozsudky ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, body 15 a násl.), a Kingscrest Associates a Montecello (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 35).

11 – Viz v tomto smyslu rozsudek Kingscrest Associates a Montecello (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 37).

- 12 – K tomuto předpokladu výkonu diskreční pravomoci členských států viz stanovisko generálního advokáta L. A. Geelhoeda ze dne 14. listopadu 2002, Hoffmann (C-144/00, Recueil, s. I-2921, bod 66), pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. n) šesté směrnice.
- 13 – Viz rozsudek ze dne 20. června 2002, Komise v. Německo (C-287/00, Recueil, s. I-5811, bod 47), pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. i) šesté směrnice.
- 14 – Viz rozsudky Dornier (citovaný v poznámce pod čarou 5, body 64 až 66), Kingscrest Associates a Montecello (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 38), L.u.P. (citovaný v poznámce pod čarou 5, body 41 až 43) a Zimmermann (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 27), pokud jde o čl. 13 část A odst. 2 písm. a) šesté směrnice.
- 15 – Viz stanovisko generálního advokáta M. Poiaresse Madura ze dne 7. března 2006, L.u.P. (C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 39), pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.
- 16 – Viz rozsudek Kingscrest Associates a Montecello (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 40), pokud jde o čl. 13 část A odst. 2 písm. a) a odst. 1 písm. g) a písm. h) šesté směrnice.
- 17 – K tomuto systematickému rozlišování viz již stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse ze dne 13. prosince 2001, Kennemer Golf (C-174/00, Recueil, s. I-3293, bod 38), a generálního advokáta P. Légera ze dne 15. září 2005, Ygeia (C-394/04, Sb. rozh. s. I-10373, bod 31), pokud jde o čl. 13 část A odst. 2 šesté směrnice.
- 18 – Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 1. prosince 2005, Ygeia (C-394/04, Sb. rozh. s. I-10373, bod 26), a ze dne 9. února 2006, Kinderopvang Enschede (C-415/04, Sb. rozh. s. I-1385, body 22 a 25), pokud jde o čl. 13 část A odst. 2 písm. b) šesté směrnice.
- 19 – K tomu viz též první předložnou otázku ve věci C-144/13 (VDP Dental Laboratory).
- 20 – Stanovisko ze dne 7. září 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Sb. rozh. s. I-12121, body 95 až 97); viz také již stanovisko generálního advokáta N. Fennellyho ze dne 18. června 1998, Victoria Film (C-134/97, Recueil, s. I-7023, bod 46).
- 21 – Viz rozsudek ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Sb. rozh. s. I-12121, bod 41).
- 22 – Viz zejména rozsudky ze dne 19. ledna 1982, Becker (8/81, Recueil, s. 53, bod 25); ze dne 22. června 1989, Costanzo (103/88, Recueil, s. 1839, bod 29); Kügler (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 51), a naposled ze dne 8. května 2013, Marinov (C-142/1,2 bod 37); viz již rozsudek ze dne 4. prosince 1974, van Duyn (41/74, Recueil, s. 1337, bod 12).
- 23 – Rozsudek Zimmermann (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 51), pokud jde o čl. 13 část A šesté směrnice.
- 24 – Viz rozsudky ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 35), a VDP Dental Laboratory (citovaný v poznámce pod čarou 21, bod 40).
- 25 – Viz rozsudek ze dne 26. února 1986, Marshall (152/84, Recueil, s. 723, bod 48).
- 26 – Viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Sb. rozh. s. I-13805, body 37 a 41).

- 27 – Viz výše bod 19.
- 28 – Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, Sb. rozh. s. I-1083, bod 62).
- 29 – Viz rozsudek ze dne 1. února 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Recueil, s. 113, bod 25/29).
- 30 – Viz v tomto smyslu také rozsudek CopyGene (citovaný v poznámce pod čarou 6, body 77 a násl.), pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.
- 31 – Rozsudek Dornier (citovaný v poznámce pod čarou 5, body 81 a násl.).
- 32 – Rozsudek ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, Sb. rozh. s. I-5517, body 59 až 62).
- 33 – Rozsudky ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, bod 37), a ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, Sb. rozh. s. I-10947, bod 68).
- 34 – Viz rozsudky Dornier (citovaný v poznámce pod čarou 5, body 69 a násl.); Linneweber a Akritidis (citovaný v poznámce pod čarou 33, bod 37), a JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (citovaný v poznámce pod čarou 32, bod 48).
- 35 – Viz rozsudky Kügler (citovaný v poznámce pod čarou 6, body 55 až 61); Dornier (citovaný v poznámce pod čarou 5, body 81 a násl.), a Zimmermann (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 32).
- 36 – Viz rozsudky Dornier (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 64); L.u.P. (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 42), a CopyGene (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 63), pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, jakož i rozsudky Kingscrest Associates a Montecello (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 49), a Zimmermann (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 26), pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. g), resp. písm. h) šesté směrnice.
- 37 – Viz rozsudky CopyGene (citovaný v poznámce pod čarou 6, body 64 a násl.), pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, jakož i rozsudky Kügler (citovaný v poznámce pod čarou 6, body 56 a násl.), a Zimmermann (citovaný v poznámce pod čarou 5, body 31 a 33), pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. g) šesté směrnice.
- 38 – Stanovisko generálního advokáta D. Ruiz-Jaraba Colomera ze dne 22. února 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 36), pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. g) a písm. h) šesté směrnice.
- 39 – Rozsudek CopyGene (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 73), pokud jde o čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.
- 40 – Viz výše, body 23 a násl.
- 41 – Viz rozsudek Stockholm Lindöpark (citovaný v poznámce pod čarou 24, body 34 a násl.).