

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 20. júna 2013 (1)

Vec C-319/12

Minister Finansów

proti

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko)]

„Daňová právna úprava – Daň z pridanej hodnoty – článok 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112/ES – Oslobodenie od dane pre vzdelávacie služby komerčných subjektov – Priamy účinok“

I – Úvod

1. Právna úprava dane z pridanej hodnoty nie je vždy na prvý pohľad zrozumiteľná. V prvej chvíli preto vzbudzuje údiv aj právny spor, ktorý predstavuje základ prejednávaného návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Zdaniteľná osoba v ňom totiž žiada o konštatovanie, že jej činnosť *nie je* oslobodená od dane. Dôvodom je najmä právo na odpočet dane, ktoré v zásade existuje len pre zdanené činnosti. O výhodu na strane zdaniteľnej osoby, pokiaľ ide o zdanenie jej vlastnej činnosti, môže ísť preto predovšetkým vtedy, keď majú právo na odpočet dane aj jej odberatelia.(2)

2. Zámerom prejednávaného návrhu na začatie prejudiciálneho konania je na jednej strane preskúmať oslobodenie vzdelávacích služieb od dane. Ide pritom o rozsah voňej úvahy, ktorá prináleží členským štátom pri definovaní súkromných vzdelávacích organizácií, ktoré sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty. Keďže predpisy práva Únie, ktorých výklad je na tento účel potrebný, sa neuplatňujú len v oblasti vzdelávania, ale porovnateľným spôsobom okrem iného aj v zdravotníctve, v oblasti sociálnej starostlivosti, ako aj v kultúre, môže mať odpoveď Súdného dvora ďalekosiahle dôsledky.

3. Ešte väčší dosah má ďalšia predložená otázka týkajúca sa nesprávneho uplatnenia voňej úvahy členského štátu pri určení subjektov, ktoré sú oslobodené od dane. V tejto súvislosti treba predovšetkým vysvetliť, či sa zdaniteľná osoba môže dodatočne v súvislosti so svojimi plneniami odvolávať na daňovú povinnosť, ktorá prichádza do úvahy podľa práva Únie, aby získala právo na odpočítanie dane, bez toho, aby pritom podliehala povinnosti dodatočného zdanenia svojich plnení, s ktorými predtým v súlade s ustanoveniami vnútroštátneho práva zaobchádzala ako s plneniami oslobodenými od dane.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

4. Výber dane z pridanej hodnoty v Únii upravuje smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(3) (ďalej len „smernica o DPH“). Druhá kapitola hlavy IX upravuje Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu. Súčasťou tejto kapitoly je článok 132 ods. 1 písm. i), podľa ktorého členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

„Vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie, odbornú prípravu alebo rekvalifikáciu vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru, ktoré s nimi úzko súvisia, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom a majú takéto ciele alebo inými subjektmi, ktorých ciele dotknutý členský štát uznáva za podobné“.

5. Na poskytnutie okrem iných aj tohto oslobodenia podľa článku 133 smernice o DPH môžu členské štáty „od subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, pre každé oslobodenie od dane požadovať splnenie jednej alebo viacerých z nasledujúcich podmienok:

a) dotknuté subjekty nesmú byť systematicky zamerané na vytváranie zisku,...

...“

6. Článok 134 smernice o DPH upravuje obmedzenie okrem iného pre oslobodenie podľa článku 132 od. 1 písm. i):

„Dodanie tovaru a poskytovanie služieb nie sú oslobodené od dane... v týchto prípadoch:

a) ak nie sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcií oslobodených od dane;

b) ak ich hlavným cieľom je, aby dotknutý subjekt získal dodatočné príjmy prostredníctvom uskutočňovania transakcií, ktoré priamo konkurujú transakciám obchodných spoločností podliehajúcich DPH.“

7. Uvedené ustanovenia zodpovedajú predpisom článku 13 A ods. 1 písm. i) a článku 13 A ods. 2 písm. a) a b) 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(4) (ďalej len „šiesta smernica“), ktorá sa uplatňovala do 31. decembra 2006.

8. Podľa článku 168 smernice o DPH je podmienkou odpustenia dane, že zdaniteľná osoba používa tovary a služby „na účely svojich zdaniteľných plnení“:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpustiť z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou;

...“

B – Vnútroštátne právo

9. Podľa článku 43 ods. 1 bodu 1 v spojení s položkou 7 prílohy č. 4 Ustawa z dnia 11 marca

2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon z 11. marca 2004 o dani z towaru a služieb, ďalej len „poľský zákon o dani z pridanej hodnoty“) sú vzdelávacie služby pre v tomto prípade relevantný rok 2010 oslobodené od dane, a to nezávisle od osoby, ktorá ich poskytuje.

III – Konanie vo veci samej a konanie pred SúdnyĹm dvorom

10. Súkromná spoločnosť MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu sp. komandytowa (ďalej len „MDDP“) ponúka v Poľsku školenia okrem iného v oblasti daní a personalistiky. Jej činnosť je zameraná na pravidelné dosahovanie zisku.

11. Spoločnosť MDDP požiadala Minister Finansów (minister financií) o záväzné vysvetlenie v súvislosti s tým, ako sa má s jej činnosťou zaobchádzať z hľadiska dane z pridanej hodnoty. Zastáva názor, že poľský zákon o dani z pridanej hodnoty v rozpore s právom Únie predstavuje prekážku uplatnenia práva na odpočítanie dane na vstupe. Oslobodenie od dane, ktoré v prípade jej školení upravuje poľské právo, nie je totiž zlučiteľné so smernicou o DPH. Smernica nedovoľuje oslobodenie od dane v prípade vzdelávacích služieb subjektov, ktoré ako jediný cieľ sledujú systematické dosahovanie zisku. Keď však plnenia spoločnosti MDDP musia podliehať dani z pridanej hodnoty, má spoločnosť aj právo na odpočítanie dane.

12. Minister Finansów zamietol tento názor. So žalobou, ktorá bola proti tomu podaná, mala spoločnosť MDDP na súde prvého stupňa úspech. Spoločnosť má podľa toho dokonca právo na odpočítanie dane v takej miere, v akej v minulosti využila oslobodenie od dane podľa poľskej právnej úpravy.

13. Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd), ktorý sa teraz žalobou zaoberá, má pochybnosti o rozsudku súdu nižšieho stupňa, a preto SúdnyĹm dvoru podľa článku 267 ZFEÚ predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Majú sa článok 132 ods. 1 písm. i), články 133 a 134 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa vzdelávacie služby, ktoré na komerčné účely poskytli neštátne orgány, zahrnuli do oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, pričom toto zahrnutie vyplýva z článku 43 ods. 1 bodu 1 poľského zákona o dani z pridanej hodnoty v spojení s položkou 7 prílohy č. 4 tohto zákona, podľa právneho stavu platného v roku 2010?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Má zdaniteľná osoba vzhľadom na nezlučiteľnosť oslobodenia s ustanoveniami smernice o DPH podľa článku 168 tejto smernice právo uplatniť tak oslobodenie od dane, ako aj právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe?

14. V písomnej časti konania pred SúdnyĹm dvorom predniesli stanoviská MDDP, Helénska republika, Poľská republika, Portugalská republika, ako aj Komisia. Na pojednávaní 15. mája 2013 sa zúčastnili Minister Finansów, MDDP, Poľská republika, Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, ako aj Komisia.

IV – Právne posúdenie

A – Oslobodenie od dane pre vzdelávacie služby

15. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd chce dozvedieť, či smernica o DPH bráni členským štátom, aby oslobodenie od dane pre vzdelávacie služby podľa článku 132 ods. 1 písm. i) poskytli aj súkromným subjektom, ktoré konajú iba na komerčné účely. Vzhľadom na to, že vnútroštátny súd podrobnejšie nevysvetlil tento pojem, budem ďalej vychádzať z toho, že má rovnaký význam ako zameranie činnosti na dosahovanie zisku.

16. Táto otázka sa predkladá na základe toho, že podľa poľskej právnej úpravy podlieha

každý subjekt, ktorý poskytuje vzdelávacie služby, oslobodeniu od dane.

1. Voľná úvaha členských štátov?

17. Odpoveď na prejudiciálnu otázku by mala byť automaticky záporná, keby členské štáty mohli na základe voľnej úvahy určiť súkromné subjekty, ktoré sú podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH oslobodené od dane.

18. Vzdelávacie služby, ktoré sú uvedené v článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH, sú podľa znenia predpisu oslobodené od dane len vtedy, keď ich budú uskutočňovať subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom a sú poverené úlohami v oblasti vzdelávania, alebo ich poskytujú iné subjekty, ktorých cieľ uznáva dotknutý členský štát za podobný. Podľa toho musia „iné“, to znamená súkromné subjekty, splniť podmienku, že sledujú podobný cieľ ako uvedené subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom.

19. Keďže článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH neupravuje podmienky uznávania uvedeného podobného cieľa, je na vnútroštátnom práve každého členského štátu, aby stanovilo pravidlá, podľa ktorých také uznanie možno udeliť.⁽⁵⁾ Členské štáty v tomto ohľade – rovnako ako pri uznávaní subjektov oslobodených od dane v prípade iných skutkových stavov podľa článku 132 smernice o DPH⁽⁶⁾ – disponujú voľnou úvahou. Táto legislatívna formulácia oslobodenia od dane by sa mohla odôvodniť tým, že jednotlivé režimy vzdelávania v členských štátoch sú organizované úplne odlišnými spôsobmi. Oslobodenie vzdelávacích služieb podľa článku 132 ods. 1 písm. i) a j) smernice o DPH by sa však napriek uvedeným odlišným režimom vzdelávania v členských štátoch malo v konečnom dôsledku uplatňovať čo najpodobnejšie.⁽⁷⁾

20. Nemožno však súhlasiť s názorom Poľskej republiky, podľa ktorého je členským štátom ponechaná možnosť, aby všetky subjekty, ktoré poskytujú vzdelávacie služby, považovali za subjekty s podobným cieľom. Taký pohľad ignoruje požiadavky, ktoré článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH kladie na subjekt poskytujúci vzdelávacie služby. Ak by členské štáty mali možnosť oslobodiť od dane vzdelávacie služby všetkých subjektov, kritérium podobného cieľa, ktoré sa výslovne uvádza v článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH, by na rozdiel od zjavnej vôle normotvorcu na úrovni Únie stratilo akýkoľvek význam.

21. Aj Súdny dvor už uznal, že z oslobodenia vzdelávacích služieb od dane nemôžu mať prospech všetky subjekty. V jednom rozhodnutí tak vylúčil, že spoločnosť, ktorá organizuje pobyty na školách a univerzitách v zahraničí, môže byť subjektom s porovnateľným cieľom v zmysle oslobodenia od dane podľa súčasného článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH.⁽⁸⁾

22. Treba teda súhlasiť s názorom vnútroštátneho súdu, podľa ktorého členské štáty nemôžu na základe voľnej úvahy stanoviť súkromné subjekty oslobodené od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH.

2. Hranice voľnej úvahy

23. Teraz teda vzniká otázka, či sa hranice voľnej úvahy členských štátov prekráujú vtedy, keď súkromné subjekty, ktoré poskytujú vzdelávacie služby na komerčné účely, podliehajú oslobodeniu od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH.

24. Vnútroštátny súd vyjadril v tejto súvislosti pochybnosti, pretože oslobodenie od dane podľa článku 132 smernice o DPH sa podľa svojho nadpisu týka len činností, ktoré slúžia verejnemu záujmu. Súdny dvor však už vo všeobecnejšej podobe konštatoval, že obchodný charakter činnosti v kontexte tohto článku nevylučuje, že ide o činnosť vo verejnom záujme.⁽⁹⁾

25. To isté platí aj špeciálne pre oslobodenie vzdelávacích služieb od dane podľa písmena i) tohto ustanovenia.

26. Pojem „subjekt“ je na jednej strane v zásade dosť široký na to, aby zahŕňal fyzické osoby i súkromné spoločnosti, ktoré sledujú vytváranie zisku.(10) Na druhej strane obmedzenie na súkromné subjekty, ktoré sledujú porovnateľné ciele ako subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, ako to stanovuje článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH, tiež nevylučuje nijaké činnosti komerčného charakteru.

27. Poľská republika a Portugalská republika oprávnene upozornili na to, že článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH na rozdiel od ostatných prípadov oslobodenia od dane uvedených v tom istom článku neobsahuje obmedzenie, pokiaľ ide o komerčný charakter subjektu alebo jeho snahu o dosiahnutie zisku. O tento prípad však ide v prípade oslobodenia od dane podľa písmen l), m) a q), ktoré z rozsahu svojej pôsobnosti vylučujú subjekty so snahou o dosiahnutie zisku, resp. subjekty komerčného charakteru. *E contrario* treba preto vyvodiť záver, že z oslobodenia od dane, ktoré sa vzťahujú na vzdelávacie služby, môžu mať podľa písmena i) v zásade prospech aj organizácie, ktoré majú obchodný charakter a ich činnosť je zameraná výlučne na dosahovanie zisku.(11)

28. Začlenenie obchodných spoločností do oslobodenia od dane pre vzdelávacie služby nie je v rozpore ani s účelom tohto oslobodenia.(12) Vzhľadom na výrok Súdneho dvora súvisiaci s univerzitným vzdelávaním možno za tento účel totiž považovať nezamedzenie prístupu k vzdelávacím službám z dôvodu vyšších nákladov, ktoré by vznikli v súvislosti s daňovou povinnosťou príslušných služieb v oblasti dane z pridanej hodnoty.(13) Hoci sa ani z tohto cieľa nedá priamo odvodiť, podľa akých kritérií sa majú stanoviť súkromné subjekty, ktoré sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty, dosiahnutie tohto cieľa považujem v zásade za nezávislé od otázky, či sa také vzdelávacie služby poskytujú na komerčné účely alebo nie.

29. Pokiaľ Komisia vo svojom písomnom stanovisku argumentovala v neprospech zahrnutia komerčných subjektov do oslobodenia od dane na základe článkov 133 a 134 smernice o DPH, treba upozorniť na dve skutočnosti.

30. Po prvé, Súdny dvor už vysvetlil, že článok 133 stanovuje, že členské štáty môžu *dodatočne* k možnostiam a podmienkam uznania súkromných subjektov podľa skutkového stavu oslobodenia od dane stanoviť ďalšie podmienky, a to tie, ktoré sú uvedené v článku 133.(14) Na druhej strane však členské štáty majú právo aj neuložiť súkromným subjektom nijakú z podmienok uvedených v článku 133.(15) Práve z podmienky upravenej v článku 133 písm. a) smernice o DPH preto Súdny dvor odvodil, že snaha o dosiahnutie zisku nemôže vylúčiť využitie oslobodenia od dane. Podľa tohto ustanovenia totiž členské štáty môžu oslobodenie vzdelávacích služieb od dane podmieniť okrem iného tým, že súkromný subjekt nie je systematicky zameraný na vytváranie zisku. Táto možnosť by však bola bezpredmetná, keby sa požadovala už ako podmienka toho, aby sa súkromné subjekty uznali podľa skutkového stavu oslobodenia od dane.(16)

31. Po druhé, ani článok 134 smernice o DPH nesvedčí v neprospech možnosti, aby sa súkromné subjekty, ktoré poskytujú vzdelávacie služby na komerčné účely, zahrnuli do oslobodenia od dane. Toto ustanovenie síce na rozdiel od článku 133 z oslobodenia vzdelávacích služieb od dane okrem iného záväzne vylučuje určité transakcie.(17) Na základe svojej vnútornej logiky – predovšetkým na základe podmienok, ktoré sú uvedené v písmene a) – je uplatniteľné len na transakcie „úzko súvisiace“ s oslobodenými vzdelávacími službami v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH(18), to znamená nie na plnenia, ktoré predstavujú podstatu oslobodených transakcií. Z vylúčenia oslobodenia od dane v prípade transakcií uskutočňovaných

v konkurenčnom vzťahu so zdanenými plneniami komerčných spoločností, ktoré upravuje článok 134 písm. b) smernice o DPH, nemožno teda vyvodiť nijaké závery v súvislosti so zásadnou možnosťou oslobodiť komerčné spoločnosti od dane.

32. Na záver treba teda konštatovať, že hranice voľnej úvahy členských štátov, ktoré existujú v rámci článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH, sa neprekračujú, keď vnútroštátne právo oslobodzuje od dane aj súkromné subjekty, ktoré poskytujú vzdelávacie služby na komerčné účely.

3. Odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku

33. Na prvú prejudiciálnu otázku teda treba odpovedať záporne.

34. Toto konštatovanie však nepostačuje, ak sa má vnútroštátnemu súdu poskytnúť užitočná odpoveď, pokiaľ ide o konanie vo veci samej. Ako dokazuje predovšetkým formulácia druhej prejudiciálnej otázky, vnútroštátnemu súdu ide v konečnom dôsledku o otázku, či sa má článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH vykladať takým spôsobom, že bráni oslobodeniu vzdelávacích služieb od dane, ktoré je upravené v poškodenom práve.

35. V bodoch 1 a 2 sa síce konštatovalo, že Poľskej republike nebráni nič v tom, aby vzdelávacie služby súkromných subjektov poskytované na komerčné účely oslobodila od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH. Nesmie to ale uskutočniť ani takým spôsobom, ktorý nekladie nijaké požiadavky na uznávanie subjektov. V poškodenom práve, ktoré sa má uplatniť v konaní vo veci samej, sa teda článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH prebral nesprávne.

36. Na prvú prejudiciálnu otázku treba teda odpovedať, že článok 132 ods. 1 písm. i) a články 133 a 134 smernice o DPH treba vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby sa do oslobodenia od dane zahrnuli vzdelávacie služby, ktoré na komerčné účely poskytujú súkromné subjekty. Bránia však prebratiu týchto ustanovení takým spôsobom, že uznanie porovnateľného cieľa súkromných subjektov nepodlieha nijakým podmienkam.

B – *Priamy účel smernice o DPH*

37. Za týchto okolností je potrebné odpovedať aj na druhú prejudiciálnu otázku. Pomocou nej sa chce vnútroštátny súd dozvedieť, či má zdaniteľná osoba vzhľadom na nezlučiteľnosť oslobodenia s ustanoveniami smernice o DPH podľa článku 168 tejto smernice právo uplatniť tak oslobodenie od dane, ako aj právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.(19)

38. Vo veci VDP Dental Laboratory som v tejto súvislosti zastávala názor, že „asymetrické dovolávanie sa“ šiestej smernice je vylúčené. Zdaniteľná osoba sa na to, aby získala právo na odpočet dane, nemôže súčasne priamo dovolávať smernice, ktorá pre určité transakcie neupravuje oslobodenie od dane, a získať aj prospech z oslobodenia od dane podľa vnútroštátneho práva, ktoré je v rozpore s právom Únie. Bolo by to totiž v rozpore s hlavnou zásadou systému dane z pridanej hodnoty, podľa ktorého sa odpočet dane v zásade poskytuje len pre zdanené plnenia na výstupe.(20)

39. Zdá sa, že Súdny dvor sa vo svojom rozsudku priklonil k tomuto názoru, keď konštatoval, že zdaniteľná osoba sa môže priamo dovolávať ustanovení šiestej smernice s cieľom vymôcť si zdanenie svojej činnosti daňou z pridanej hodnoty a následne získať právo na odpočítanie dane. Rozhodnutie však neobsahuje priame využitie možnosti „asymetrického dovolávania sa“.(21)

40. Spoločnosť MDDP proti tomu teraz namieta, že v situácii, keď sa zdaniteľná osoba dovoláva svojho práva na odpočítanie dane, ktoré vyplýva zo smernice o DPH, nie je zdanenie

plnení na výstupe podľa vnútroštátneho práva vôbec možné. Vnútroštátne právo totiž na tento účel stanovuje práve oslobodenie od dane. Ani príjemcovia plnení by preto dodatočne neakceptovali zvýšenú odmenu z dôvodu zdanenia. Zdanenie je síce v súlade so smernicou o DPH. Táto je však podľa článku 288 ZFEÚ záväzná len pre členské štáty a v tejto súvislosti nemôže mať priamy účinok voči zdaniteľnej osobe. K tomuto názoru sa v priebehu konania pred Súdny dvor pripojila aj Komisia.

41. V kontexte týchto argumentov preskúmam ďalej svoj názor s ohľadom na prejednávaný prípad. Toto overenie sa uskutoční na základe ustálenej judikatúry Súdneho dvora, v ktorej sa uvádza, že keď sa ustanovenia smernice zdajú byť z hľadiska ich obsahu bezpodmienečné a dostatočne presné, môžu sa jednotlivci na ne odvolávať voči štátu pred vnútroštátnymi súdmi, ak tento štát neprebral v stanovenej lehote smernicu do vnútroštátneho práva alebo ak ju prebral nesprávne.(22)

42. Z toho vyplýva, že najprv treba vysvetliť, ktoré z ustanovení smernice o DPH sa do vnútroštátneho práva prebralo nedostatočne (k tomu bod 1), následne či je toto ustanovenie bezpodmienečné a obsahovo presné a do akej miery (k tomu bod 2), a napokon, aké právne účinky vznikajú v predmetnom prípade, keď sa zdaniteľná osoba odvoláva na toto ustanovenie (k tomu bod 3).

1. Nedostatočne prebraté ustanovenie

43. Najprv treba vysvetliť, ktoré ustanovenie smernice o DPH bolo prebraté nedostatočne.

44. V tejto súvislosti treba konštatovať, že v prejednávanom prípade sa nemožno odvolať na článok 168 smernice o DPH, ktorý upravuje právo na odpočítanie dane a na ktorý odkazuje prejudiciálna otázka. Nie je totiž zrejmé, že toto ustanovenie je v poškodenom práve prevzaté nedostatočne. Poškodené právo by totiž skôr v súlade s článkom 168 smernice o DPH mohlo stanoviť, že odpočítanie dane sa v zásade poskytuje pre zdanené plnenia na výstupe.

45. Nedostatočné prebratie smernice o DPH existuje len v súvislosti s článkom 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH. Poškodené právo totiž príliš rozšírilo okruh osôb, ktoré majú prospech z tohto oslobodenia od dane, keďže do oslobodenia od dane pre vzdelávacie služby zahrnulo všetky osoby.

46. Poškodená úprava by sa síce dala považovať aj za nedostatočné prebratie článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, ktorý stanovuje, že v zásade každá služba podlieha dani z pridanej hodnoty. Súdny dvor však už vysvetlil, že článok 132 smernice o DPH neupravuje len to, ktoré činnosti majú byť oslobodené od dane, ale aj to, ktoré činnosti *nemôžu* byť oslobodené od dane.(23)

47. Z toho vyplýva, že zdaniteľná osoba sa v prípade nezlučiteľnosti vnútroštátneho oslobodenia od dane so smernicou o DPH môže prípadne odvolávať len na daňovú povinnosť svojich plnení, nie však na samostatné právo na odpočítanie dane, ktoré vyplýva priamo zo smernice o DPH. Také právo na odpočítanie dane predstavuje skôr iba výsledok odvolania sa na daňovú povinnosť. Keď sa totiž zdaniteľná osoba môže voči vnútroštátnemu právu odvolať na daňovú povinnosť svojich plnení, má prospech z vnútroštátneho práva na odpočítanie dane, ktoré sa prebralo v súlade so smernicou a jeho podmienkou je zdanenie plnení na výstupe.

48. Toto rozlišovanie medzi oslobodením od dane, ktoré sa má prebrať, a právom na odpočítanie dane, ktoré sa má prebrať, nie je v rozpore s doterajšou judikatúrou. Súdny dvor v podobných prípadoch doposiaľ ešte nekonštatoval, ktoré z uvedených ustanovení vyvoláva priamy účinok. Skôr odvodil z ich kombinácie práva jednotlivca voči členskému štátu.(24)

49. Komisia proti tomu nemôže úspešne namietajúť, že podľa judikatúry nemôže smernica založiť nijaké povinnosti pre jednotlivca.(25) V prejednávanej veci to totiž nie je tak. Z nedostatku prebratého oslobodenia od dane nevyplýva pre zdaniteľnú osobu nijaká povinnosť zdať svoje plnenia. Právo odvolávajú sa na danú povinnosť má len za určitých okolností.

50. Pokiaľ Komisia na podporu svojho názoru dodatočne upozorňuje na rozsudok vo veci RBS Deutschland Holding, postačuje odkaz, že toto rozhodnutie sa týka výkladu súasného článku 169 písm. a) smernice o DPH. Tento mimoriadny skutkový stav pre odpočítanie dane na rozdiel od článku 168, ktorý sa má uplatniť v prejednávanom prípade, nevyžaduje práve uplatnenie na účely zdanených transakcií. Okrem toho sa vec RBS Deutschland Holding týkala prípadu skutočného nezdanenia transakcie na základe odlišného názoru dvoch členských štátov, pokiaľ ide o miesto plnenia, ale nie plnenia, ktoré bolo na základe práva oslobodené od dane.(26)

51. Keďže priamy účinok smernice môže existovať, len pokiaľ ide o nedostatok prebratého ustanovenie, treba konštatovať, že zdaniteľná osoba nemá vzhľadom na nezlučiteľnosť vnútroštátneho oslobodenia so smernicou od DPH podľa článku 168 tejto smernice právo využiť tak oslobodenie od dane, ako aj uplatniť právo na odpočítanie dane.

52. Tým sa už poskytla odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku vnútroštátneho súdu. Na to, aby sa vnútroštátnemu súdu poskytla užitočná odpoveď v súvislosti s konaním vo veci samej, však ešte treba preskúmať, či sa zdaniteľná osoba, ako je MDDP, môže v prejednávanom prípade vôbec odvolávajúť na nedostatok prebratý článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH v záujme dosiahnuť danú povinnosť svojich vzdelávacích služieb a odpočítanie dane, ktoré z toho vyplýva.

2. Obsahovo bezpodmienečné a dostatočne presné

53. Teraz preto vzniká otázka, či je nedostatok prebratý článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH v súvislosti s oslobodením vzdelávacích služieb súkromných subjektov od dane obsahovo bezpodmienečný a dostatočne presný.

54. Prvá z týchto podmienok je splnená. Článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH je obsahovo bezpodmienečný, pretože vo vzťahu k členským štátom neupravuje nijakú alternatívu, ale každému členskému štátu ukladá povinnosť zabezpečiť oslobodenie od dane, ktoré je tam upravené.

55. Zložitejšia je však odpoveď na otázku, či je článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH stanovený dostatočne presne, aj pokiaľ ide o osoby, ktoré majú byť oslobodené. Ako vidno, toto oslobodenie od dane si totiž ešte vyžaduje, aby boli zo strany príslušného členského štátu stanovené tie súkromné subjekty, ktoré sledujú porovnateľný cieľ ako subjekty spravované verejným právom.(27)

56. Priamy účinok ustanovenia smernice je však v zásade podmienený tým, že si nevyžaduje zásah žiadneho iného aktu, či už zo strany orgánov Únie, alebo členských štátov.(28) Pokiaľ existuje priestor na voľnú úvahu členských štátov, je odvolávanie sa jednotlivca na ustanovenie smernice v zásade vylúčené.(29)

57. ?lánok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH teraz ale pripúš?a, že v závislosti od uplatnenia vo?nej úvahy ?lenských štátov je v prípade ur?itej skupiny subjektov tak oslobodenie vzdelávacích služieb od dane, ako aj ich zdanenie zlu?ite?né s normatívmi tohto ustanovenia.(30) Na tomto základe je ?lánok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH v súvislosti so súkromnými organizáciami, ktoré sú oslobodené od dane, dostato?ne presný len do tej miery, v akej ur?uje hranice vo?nej úvahy ?lenských štátov. Inými slovami, existujú aj súkromné subjekty, v prípade ktorých musia ?lenské štáty uzna? porovnateľné ciele, no na druhej strane aj také subjekty, v prípade ktorých je to vylú?ené. Pokiaľ však ide o súkromné subjekty, ktorých uznanie spadá v súlade s ?lánkom 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH práve do vo?nej úvahy ?lenských štátov, nie je toto ustanovenie na účely priameho ú?inku dostato?ne presné.

58. Zdá sa, že v rozpore s tým je predovšetkým to, že Súdny dvor už v iných prípadoch vo?nej úvahy ?lenských štátov vychádzal pri ur?ení pôsobnosti oslobodení od dane z toho, že príslušný predpis práva Únie je na účely priameho ú?inku dostato?ne presný aj v rámci vo?nej úvahy ?lenských štátov.

59. Tak napríklad konštatoval, že zdaniteľná osoba sa v zásade môže priamo odvoláva? na oslobodenie od dane pre lie?ebné úkony podľa sú?asného ?lánku 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, keď ?lenské štáty upravili uznanie subjektov, ktoré sú oslobodené od dane, takým spôsobom, ktorý napriek ich vo?nej úvahe, ktorá v tejto súvislosti existuje, nie je zlu?iteľný s právom Únie.(31) Súdny dvor tak rozhodol aj v súvislosti so sú?asným ?lánkom 135 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, ktorý od dane oslobodzuje správu ur?itých podielových fondov. Hoci toto ustanovenie ponecháva ?lenským štátom vo?nú úvahu pri definícii zvýhodnených podielových fondov, vyvoláva priamy ú?inok, pokiaľ ?lenské štáty nedefinujú zvýhodnené podielové fondy v súlade s právom Únie.(32) Takisto ?lánku 135 písm. i) smernice o DPH, ktorý ?lenským štátom dovo?uje obmedzi? na základe vo?nej úvahy oslobodenie hazardných hier od daní, priznal Súdny dvor priamy ú?inok pre prípad vnútroštátneho obmedzenia, ktoré nie je zlu?iteľné s právom Únie.(33)

60. Všetky tieto prípady sa však týkajú obmedzenia pôsobnosti oslobodenia od dane, pri ktorom ?lenské štáty síce uplatnili svoju vo?nú úvahu, ale nevykonali to v súlade so zásadou neutrality dane. Z oslobodenia od dane totiž vylú?ili zdaniteľné osoby, s ktorými sa malo zaobchádza? rovnako ako s ich konkurentmi.(34) Priamy ú?inok preto v týchto prípadoch ponúka oslobodenie subjektov, ktoré boli predtým v rozpore so zásadou rovného zaobchádzania vylú?ené.

61. V prejednávacom prípade však ide o odlišnú situáciu. Po?ské právo tu pre vzdelávacie služby nestanovuje nijaké oslobodenie od dane, ktoré by bolo v rozpore s právom Únie a ktoré by bolo možné odstráni? na základe priameho ú?inku ?lánku 135 písm. i) smernice o DPH. Oslobodenie podľa po?ského zákona o dani z pridanej hodnoty nie je s právom Únie zlu?iteľné skôr v opa?nom zmysle, keďže nestanovuje vôbec nijaké obmedzenie. Hranice vo?nej úvahy poskytnutej na základe ?lánku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH porušuje ?lenský štát v takom prípade len do tej miery, do akej na základe toho oslobodí zdaniteľné osoby, ktoré by v rámci uplatnenia svojej vo?nej úvahy nemal oslobodi?. Toto sa týka zdaniteľných osôb, ktoré by za nijakých okolností nemali byť uznané ako subjekty s porovnateľnými cie?mi.

62. Treba teda konštatova?, že pokiaľ ide o oslobodenie vzdelávacích služieb súkromných subjektov od dane, ?lánok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH je síce obsahovo bezpodmienečný, ale čo sa týka prejednávaneho prípadu, je dostato?ne jasne stanovený len do tej miery, pokiaľ nedovo?uje, aby boli na základe vnútroštátneho práva od dane oslobodené všetky súkromné subjekty.

3. Právne úinky odvolávania sa

63. Právne úinky odvolávania sa na ?lánok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH závisia teraz v prejednávacom prípade od odpovede na otázku, či zdaniteľnú osobu, ktorá požaduje priamy úinok tohto ustanovenia, *mohol* ?lenský štát pri uplatnení vo nej úvahy považovať za subjekt s porovnateľným cieom. Ak áno, odvolávanie sa na toto ustanovenie nepovedie k odchýleniu sa od vnútroštátneho práva. Len pokia by ?lenský štát nemohol v rámci svojej vo nej úvahy považovať zdaniteľnú osobu za subjekt s porovnateľným cieom, môže sa zdaniteľná osoba vo vnútroštátnemu právu odvoláva na ?lánok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH a vyvola tak daovú povinnos svojich plnení.

64. Súdny dvor však v niektorých prípadoch, ktoré sa týkali súasného ?lánku 132 ods. 1 písm. b), resp. písm. g) smernice o DPH, síce konštatoval nezluiteľnos uznávania súkromných subjektov, ktoré bolo upravené ?lenskými štátmi, s právom Únie a okrem toho aj priamy úinok ustanovení, ale neodvodil z toho nijaké priame právne následky práva Únie. Vnútroštátnemu súdu v každom z prípadov predovšetkým nariadil, aby na základe všetkých relevantných hľadísk a predovšetkým skutočných okolností vo veci samej v konkrétnom prípade sám posúdil, či zdaniteľná osoba spá podmienky subjektu, ktorý sa má uznať.(35) Nesprávne uplatnenie legislatívnej vo nej úvahy ?lenského štátu sa teda v konkrétnom prípade nahradí vo nou úvahou rozhodujúceho vnútroštátneho súdu.

65. Tento prístup by pri uplatnení na prejednávany prípad znamenal, že v prípade odvolávania sa spoločnosti MDDP na priamy úinok ?lánku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH by vnútroštátny súd musel preskúmať, či sa má MDDP *podľa vo nej úvahy súdu* uznať ako subjekt s porovnateľným cieom. Keby na to vnútroštátny súd odpovedal záporne, mohla by sa MDDP odvoláva na daovú povinnos v súvislosti so svojimi vzdelávacími službami.

66. Pôvod tohto prístupu zrejme spoíva v tom, že Súdny dvor na úely uznania zdaniteľných osôb ?lenskými štátmi v rámci oslobodení od dane podľa ?lánku 132 ods. 1 smernice o DPH doposiaľ dostatočne jasne nestanovil, akým spôsobom sú ?lenské štáty povinné uplatniť svoju vo nú úvahu pri uvedenom uznaní: či na základe abstraktnej zákonnej úpravy, alebo uplatnením vo nej úvahy v konkrétnom prípade. Súdny dvor tak hovorí na jednej strane o tom, že je vecou každého ?lenského štátu, aby stanovil pravidlá, podľa ktorých sa také uznanie uskutoční.(36) Na druhej strane však Súdny dvor vytvára dojem, že je vecou vnútroštátnych orgánov, aby v konkrétnom prípade uplatnili vo nú úvahu pri stanovení subjektov, ktoré majú byť uznané.(37)

67. Som presvedená o tom, že, pokia ide o uznanie súkromných subjektov na úely oslobodenia od dane podľa ?lánku 132 ods. 1 smernice o DPH, uplatnenie vo nej úvahy ?lenských štátov nemožno ponechať ani na vnútroštátne orgány, ani na vnútroštátne súdy. Ich názory, ktoré sa nevyhnutne vzahujú na konkrétny prípad, nemôžu nahradiť uplatnenie vo nej úvahy vnútroštátneho zákonodarcu pre abstraktné pravidlo uznávania. Ako už oprávnene konštatoval generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer, kvalifikačné kritériá musia byť neutrálne, abstraktné a vopred určené.(38)

68. Okrem toho Súdny dvor až nedávno poukázal na to, že prístup daových orgánov pri posudzovaní porovnateľných a konkurenčných subjektov musí byť koherentný.(39) Uvedenú koherentnosť nemožno dosiahnuť, keď každý vnútroštátny orgán alebo každý vnútroštátny súd prijme v konkrétnom prípade na základe vo nej úvahy rozhodnutie, ktoré musí takmer nevyhnutne viesť k rozdielnemu zaobchádzaniu s porovnateľnými zdaniteľnými osobami.

69. Keď teda ?lenský štát uplatnil v rámci zákonnej úpravy vo nú úvahu, ktorá mu podľa ?lánku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH prináleží v súvislosti s uznávaním súkromných

subjektov, v rozpore s právom Únie, toto pochybenie možno napraviť iba abstraktnou zákonnou úpravou, a nie uplatnením voľnej úvahy zo strany vnútroštátneho súdu.

70. Vnútroštátny súd musí preto v konaní vo veci samej overiť len to, či oslobodenie takého subjektu, akým je MDDP, od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH prekračuje rámec voľnej úvahy poškého zákonodarcu. Je úlohou vnútroštátneho súdu, aby na tento účel preskúmal cieľ a podmienky činnosti spoločnosti MDDP v porovnaní s poškými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom a sú poverené vzdelávacími funkciami. Treba však upozorniť, že oslobodenie takého subjektu, akým je MDDP, by neprekračovalo voľnú úvahu poškého zákonodarcu, pokiaľ by jediný dôvod, ktorý by svedčil v prospech zápornej odpovede v súvislosti s porovnaním, predstavovala činnosť na komerčné účely. Ako sa už totiž preukázalo, táto činnosť nepredstavuje prekážku uznania podľa článku 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH.(40)

71. Keby mal vnútroštátny súd zároveň konštatovať, že podobnosť cieľov takého subjektu, akým je MDDP, nemôže pošký zákonodarcu za nijakých okolností uznať, MDDP by sa mohla v prejednávacom prípade odvolať na to, že oslobodenie od dane podľa vnútroštátneho práva sa na ňu neuplatní, pretože nie je zlučiteľné s článkom 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH. V tom prípade by vzdelávacie služby podliehali dani z pridanej hodnoty a MDDP by v tejto súvislosti mohla podľa poškých predpisov uplatniť právo na odpočítanie dane.

72. Okrem toho by MDDP mala prípadne dodatočne právo uplatniť nárok na náhradu škody, na čo Súdny dvor v porovnanom prípade upozornil už v rozsudku Stockholm Lindöpark(41). Škoda, ktorá by sa mala nahradiť, by totiž pre MDDP mohla spočívať v tom, že príjemcovia jej plnení neakceptujú odmenu, ktorá sa zvýšila na základe zdanenia.

4. Odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku

73. V konečnom dôsledku treba na druhú prejudiciálnu otázku odpovedať, že zdaniteľná osoba nemá vzhľadom na nezlučiteľnosť vnútroštátneho oslobodenia od dane so smernicou o DPH právo na to, aby využila tak oslobodenie od dane, ako aj uplatnila právo na odpočítanie dane. Priame odvolávanie sa na článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH okrem toho vo veci, akou je prejednávaná vec, vedie k vzniku daňovej povinnosti v prípade vzdelávacích služieb len vtedy, keby uznanie predmetnej zdaniteľnej osoby ako subjektu s porovnatelnými cieľmi prekračovalo hranice voľnej úvahy členských štátov.

V – Návrh

74. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Naczelny Sąd Administracyjny, odpovedal takto:

1. Článok 132 ods. 1 písm. i) a články 133 a 134 smernice o DPH treba vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby sa do oslobodenia od dane zahrnuli vzdelávacie služby, ktoré na komerčné účely poskytujú súkromné subjekty. Bránia však takému prebratiu oslobodenia od dane, pri ktorom uznanie porovnateľného cieľa súkromných subjektov nepodlieha nijakým podmienkam.

2. Zdaniteľná osoba nemá vzhľadom na nezlučiteľnosť vnútroštátneho oslobodenia od dane so smernicou o DPH právo, aby využila tak oslobodenie od dane, ako aj uplatnila právo na odpočítanie dane. Priame odvolávanie sa na článok 132 ods. 1 písm. i) smernice o DPH vedie okrem toho vo veci, akou je prejednávaná vec, k vzniku daňovej povinnosti v prípade vzdelávacích služieb len vtedy, keby uznanie predmetnej zdaniteľnej osoby ako subjektu s porovnatelnými cieľmi prekračovalo hranice voľnej úvahy členských štátov.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – K výhodám zdanenia pozri podrobné vysvetlenie v návrhoch, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston 8. marca 2007 vo veci Horizon College a Haderer (rozsudok zo 14. júna 2007, C-434/05 a C-445/05, Zb. s. I-4793, bod 20 a nasl.).

3 – Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

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

5 – Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. novembra 2003, Dornier (C-45/01, Zb. s. I-12911, bod 64), a z 8. júna 2006, L.u.P. (C-106/05, Zb. s. I-5123, bod 42), k článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ako aj z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, Zb. s. I-4427, bod 49), a z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, bod 26), k článku 13 A ods. 1 písm. g), resp. písm. h) šiestej smernice.

6 – Pozri rozsudky L.u.P. (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 42), a z 10. júna 2010, CopyGene (C-262/08, Zb. s. I-5053, bod 63), k článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ako aj z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 54), Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 51) a Zimmermann (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 26) k článku 13 A ods. 1 písm. g), resp. písm. h) šiestej smernice.

7 – Pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. januára 2010, Eulitz (C-473/08, Zb. s. I-907, bod 36), k výkladu pojmu „školské a univerzitné vzdelávanie“ v článku 13 A ods. 1 písm. j) šiestej smernice.

8 – Rozsudok z 13. októbra 2005, iSt (C-200/04, Zb. s. I-8691, body 45 až 47), k článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice.

9 – Pozri rozsudky z 3. apríla 2003, Hoffmann (C-144/00, Zb. s. I-2921, bod 38), a Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 31) k článku 13 A šiestej smernice.

10 – Pozri rozsudky zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 15 a nasl.), a Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 35).

11 – V tomto zmysle pozri rozsudok Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 37).

12 – K tejto podmienke uplatnenia voľnej úvahy členských štátov pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed 14. novembra 2002 vo veci Hoffmann (rozsudok z 3. apríla 2003, C-144/00, Zb. s. I-2921, bod 66), k článku 13 A ods. 1 písm. n) šiestej smernice.

13 – Pozri rozsudok z 20. júna 2002, Komisia/Nemecko (C-287/00, Zb. s. I-5811, bod 47), k článku 13 A ods. 1 písm. i) šiestej smernice.

14 – Pozri rozsudky Dornier (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, body 64 až 66), Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 38), L.u.P. (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, body 41 až 43) a Zimmermann (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 27) k článku 13 A ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

15 – Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro 7. marca 2006 vo veci L.u.P. (už citovanej v poznámke pod čiarou 5, bod 39), v súvislosti s článkom 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

16 – Pozri rozsudok Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 40) k článku 13 A ods. 2 písm. a) a ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice.

17 – Toto systematické rozlišovanie pozri už v návrhoch, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 13. decembra 2001 vo veci Kennemer Golf (rozsudok z 21. marca 2002, C-174/00, Zb. s. I-3293, bod 38), a v návrhoch, ktoré predniesol generálny advokát Léger 15. septembra 2005 vo veci Ygeia (rozsudok z 1. decembra 2005, C-394/04, Zb. s. I-10373, bod 31), v súvislosti s článkom 13 A ods. 2 šiestej smernice.

18 – Pozri v tomto zmysle rozsudky z 1. decembra 2005, Ygeia (vec už citovaná v poznámke pod čiarou 17, bod 26), a z 9. februára 2006, Kinderopvang Enschede (C-415/04, Zb. s. I-1385, body 22 a 25), v súvislosti s článkom 13 A ods. 2 písm. b) šiestej smernice.

19 – K tomu pozri aj prvú prejudiciálnu otázku vo veci C-144/13 (VDP Dental Laboratory).

20 – Návrhy zo 7. septembra 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Zb. s. I-12121, body 95 až 97); pozri tiež aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly 18. júna 1998 vo veci Victoria Film (rozsudok z 12. novembra 1998, C-134/97, Zb. s. I-7023, bod 46).

21 – Pozri rozsudok zo 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Zb. s. I-12121, bod 41).

22 – Pozri okrem iného rozsudky z 19. januára 1982, Becker (8/81, Zb. s. 53, bod 25); z 22. júna 1989, Costanzo (103/88, Zb. s. 1839, bod 29); Kügler (už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 51), a naposledy z 8. mája 2013, Marinov (C-142/12, bod 37); pozri aj rozsudok zo 4. decembra 1974, van Duyn (41/74, Zb. s. 1337, bod 12).

23 – Rozsudok Zimmermann (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 51) k článku 13 A šiestej smernice.

24 – Pozri rozsudky z 18. januára 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Zb. s. I-493, bod 35), a VDP Dental Laboratory (už citovaný v poznámke pod čiarou 21, bod 40).

25 – Pozri rozsudok z 26. februára 1986, Marshall (152/84, Zb. s. 723, bod 48).

26 – Pozri rozsudok z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Zb. s. I-13805, body 37 a 41).

27 – Pozri vyššie, bod 19.

28 – V tomto zmysle pozri rozsudok z 3. marca 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, Zb. s. I-1083, bod 62).

29 – Pozri rozsudok z 1. februára 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Zb. s. 113, bod 25/29).

30 – Pozri v tomto zmysle aj rozsudok CopyGene (už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 77 a nasl.) v súvislosti s článkom 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

31 – Rozsudok Dornier (už citovaný v poznámke pod ťiarou 5, bod 81 a nasl.).

32 – Rozsudok z 28. júna 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, Zb. s. I-5517, body 59 až 62).

33 – Rozsudky zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis (C-453/02 a C-462/02, Zb. s. I-1131, bod 37), a z 10. novembra 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, Zb. s. I-10947, bod 68).

34 – Pozri rozsudky Dornier (už citovaný v poznámke pod ťiarou 5, bod 69 a nasl.), Linneweber a Akritidis (už citovaný v poznámke pod ťiarou 33, bod 37) a JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (už citovaný v poznámke pod ťiarou 32, bod 48).

35 – Pozri rozsudky Kügler (už citovaný v poznámke pod ťiarou 6, body 55 až 61), Dornier (už citovaný v poznámke pod ťiarou 5, bod 81 a nasl.) a Zimmermann (už citovaný v poznámke pod ťiarou 5, bod 32).

36 – Pozri rozsudky Dornier (už citovaný v poznámke pod ťiarou 5, bod 64), L.u.P. (už citovaný v poznámke pod ťiarou 5, bod 42) a CopyGene (už citovaný v poznámke pod ťiarou 6, bod 63) k článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ako aj Kingscrest Associates a Montecello (už citovaný v poznámke pod ťiarou 5, bod 49) a Zimmermann (už citovaný v poznámke pod ťiarou 5, bod 26) k článku 13 A ods. 1 písm. g), resp. písm. h) šiestej smernice.

37 – Pozri rozsudky CopyGene (už citovaný v poznámke pod ťiarou 6, bod 64 a nasl.) k článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ako aj Kügler (už citovaný v poznámke pod ťiarou 6, bod 56 a nasl.) a Zimmermann (už citovaný v poznámke pod ťiarou 5, body 31 a 33) k článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice.

38 – Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer 22. februára 2005 vo veci Kingscrest Associates a Montecello (vec už citovaná v poznámke pod ťiarou 5, bod 36) v súvislosti s článkom 13 A ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice.

39 – Rozsudok CopyGene (už citovaný v poznámke pod ťiarou 6, bod 73) k článku 13 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

40 – Pozri bod 23 a nasl.

41 – Pozri rozsudok Stockholm Lindöpark (už citovaný v poznámke pod ťiarou 24, bod 34).