

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 6. decembra 2018(1)

Vec C-566/17

Zwi zek Gmin Zag bia Miedziowego w Polkowicach

proti

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

[návrh na začatie prejudici lného konania, ktor  podal Wojewódzki S d Administracyjny we Wroc awiu (Vojvodsk  správny súd Vroclav, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudici lného konania – Spolo n  systém dane z pridanej hodnoty – Právo na odpo itanie dane zaplatenej na vstupe z tovaru a služieb pou ivan ch neoddeliteľne na účely ekonomických a neekonomických činností – Určenie odpo itate nej časti dane zaplatenej na vstupe – Zásada daňovej neutrality –  i a do akej miery musí byť výpočet dane na vstupe upraven  zákonom – Absencia vnútroštátnej právnej úpravy metód určujúcich rozdelenie dane na vstupe pre tovar a služby pou ivan  neoddeliteľne na účely ekonomických a neekonomických činností“

1. Tento návrh na začatie prejudici lného konania vyplýva z kontextu sporu týkajúceho sa rozsahu práva na odpo itanie DPH zaplatenej na vstupe z tovaru a služieb, ktor  zdanite n  osoby pou ivaj  neoddeliteľne na účely ich ekonomických, ako aj neekonomických činností.
2. Aj keď zo systému smernice 2006/112(2) zdanlivo vyplýva, že toto právo možno uplatniť iba v rozsahu, v akom sa tovar a služby pou ivaj  na účely ekonomickej činnosti, táto smernica neupravuje metódy alebo krit ri  na rozdelenie dane na vstupe v takýchto situáciách. Vnútroštátny súd sa pýta, či skutočnosť, že ani vnútroštátne právo neobsahuje osobitn  pravidlá upravujúce t to otázku, ovplyvňuje rozsah, v akom môže zdanite n  osoba uplatniť právo na odpo itanie DPH zaplatenej na vstupe vo vzťahu k takémuto tovaru a službám. Vzniká predovšetkým otázka, či v práve   ie existuje v seobecn  zásada alebo z kladn  právo, ktoré by bránilo vnútroštátnemu súdu, aby za takých okolností uplatnil tieto obmedzenia práva na odpo itanie na vec vo vnútroštátnom konaní.

Smernica 2006/112

3. Podľa článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 je „zdaniteľnou osobou“ „ka d  osoba, ktorá

nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuť od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“. Podľa článku 13 uvedenej smernice by verejné orgány nemali byť považované za zdaniteľné osoby „vzhľadom na činnosť alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby“.

4. Hlava X smernice 2006/112 s názvom „Odpočítanie dane“ je rozdelená na niekoľko kapitol. Článok 168 v kapitole 1 s nadpisom „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“ upravuje, že „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, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť...: [(3)] 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“(4).

5. V kapitole 2, nazvanej „Pomerné odpočítanie dane“, článok 173 ods. 1 upravuje, že „ak zdaniteľná osoba použije tovar alebo služby na účely uskutočnenia transakcií, pri ktorých jej vznikne právo odpočítať DPH... a transakcií, pri ktorých jej nevznikne právo odpočítať DPH, je odpočítanie povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na transakcie, pri ktorých právo na odpočítanie dane vzniká“. Uvedený článok ďalej spresňuje, že „odpočítateľná časť sa určí v súlade s [vzorcom upraveným] v článkoch 174 a 175“(5).

Vnútroštátne právo

Ústava Poľskej republiky

6. V súlade s článkom 217 Ústavy Poľskej republiky by mali byť opatrenia týkajúce sa ukladania daní, vrátane určovania zdaniteľných osôb, sadzieb dane, ako aj pravidiel priznávania daňových úľav a odpustení, spolu s kategóriami zdaniteľných osôb oslobodených od zdanenia, stanovené zákonom.

Zákon o DPH

7. Smernica 2006/112 bola prebratá do poľského právneho poriadku prostredníctvom Ustawa o podatku od towarów i usług (Zákon o dani z tovaru a služieb) z 11. marca 2004, v znení neskorších predpisov.(6)

8. Podľa § 15 ods. 6 zákona o DPH sa za „zdaniteľné osoby“ nepovažujú orgány verejnej moci a úrady, ktoré na podporu týchto orgánov plnia úlohy upravené v príslušných právnych predpisoch a na ktorých plnenie boli zriadené, okrem činností, ktoré sa vykonávajú na základe súkromnoprávných zmlúv.

9. § 86 ods. 1 zákona o DPH preberá článok 168 smernice 2006/112 do vnútroštátneho právneho poriadku. Upravuje, že „v rozsahu, v akom sa tovar a služby používajú na vykonávanie zdaniteľných transakcií, má zdaniteľná osoba v zmysle článku 15 právo odpočítať daň zaplatenú na vstupe od sumy splatnej dane...“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

10. § 90 ods. 1 až 3 zákona o DPH odzrkadľuje články 173 až 175 smernice 2006/112 v rozsahu, v akom sa týmito ustanoveniami riadi pomerné odpočítanie DPH v prípade tovaru a služieb používaných zdaniteľnou osobou tak na ekonomickú činnosť, v súvislosti s ktorými je DPH odpočítateľná, a na tie, v súvislosti s ktorými DPH nie je odpočítateľná.

11. Od 1. januára 2016 boli do § 86 zákona o DPH vložené odseky 2a až 2h. Tieto ustanovenia zavádzajú neúplný zoznam spôsobov, ktoré môže zdaniteľná osoba použiť na určenie

odpo?ítate?nej ?asti DPH zaplatenej na vstupe z dodávok použitých na ú?ely tak ekonomických, ako aj neekonomických ?inností tejto zdanite?nej osoby.

Skutkový stav, konanie a prejudiciálna otázka

12. Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedziowego w Polkowicach (?alej len „Zdru?enie orgánov miestnej samosprávy“) je subjektom verejného práva, ktorému viaceré miestne orgány uložili úlohu plni? ich zákonné povinnosti týkajúce sa odpadového hospodárstva v geografických oblastiach, za ktoré sú jednotlivo zodpovedné. Zdru?enie orgánov miestnej samosprávy dostáva za plnenie týchto povinností poplatok za nakladanie s odpadom. Pod?a vnútroštátneho práva sa Zdru?enie orgánov miestnej samosprávy nepova?uje za zdanite?nú osobu a jej ?innosti v tejto súvislosti teda nie sú predmetom DPH.

13. V období rokov 2013 až 2015 poskytovalo Zdru?enie orgánov miestnej samosprávy dodato?né odplatné služby spo?ívajúce v poskytovaní a preprave kontajnerov pre rôzne typy odpadov. Poskytovanie týchto služieb predstavuje na ú?ely smernice 2006/112 ekonomickú ?innos?. Niektoré z týchto služieb sú predmetom DPH v rôznych sadzbách, zatia? ?o iné sú od DPH oslobodené.

14. Po?as tohto obdobia Zdru?eniu orgánov miestnej samosprávy vznikli investičné a be?né výdavky. Niektoré z týchto výdavkov sa týkali dodávok uskuto?nených v súvislosti s ekonomickými, ako aj neekonomickými ?innos?ami.

15. Zdru?enie orgánov miestnej samosprávy malo pochybnosti týkajúce sa správneho spôsobu výpo?tu odpo?ítate?nej ?asti DPH zaplatenej na vstupe z týchto dodávok. Po?iadalo teda Szef Krajowej Administracji Skarbowej (vedúci Finan?nej správy, Po?sko)(7), aby rozhodol o postavení zdru?enia pod?a noriem o DPH.

16. D?a 17. októbra 2016 vedúci správy(8) rozhodol, že na ur?enie odpo?ítate?nej ?asti dane zaplatenej na vstupe by malo Zdru?enie orgánov miestnej samosprávy po prvé ur?i? podiel dane na vstupe spojenej s jej ekonomickou ?innos?ou, to znamená transakcie podliehajúce DPH alebo oslobodené od tejto dane, a po druhé, ke?že niektoré z jeho ?inností boli oslobodené od DPH, na takto vypo?ítanú sumu uplatni? vzorec definovaný v § 90 zákona o DPH. Vedúci správy tiež rozhodol, že zodpovednos? za výber spôsobu výpo?tu nesie výlu?ne zdanite?ná osoba.

17. Zdru?enie orgánov miestnej samosprávy napadlo toto rozhodnutie na vnútroštátnom súde. Tvrdilo, že zákon o DPH neupravuje ?iadne po?iato?né rozdelenie DPH na vstupe, a preto jeho právo na odpo?ítanie tejto dane môže podlieha? iba uplatneniu vzorca definovaného v § 90 zákona o DPH.

18. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti uvádza, že v ?ase vzniku skutkových okolností vo vnútroštátnom právnom poriadku neexistovali ?iadne ustanovenia, ktoré by stanovovali kritériá alebo spôsoby výpo?tu odpo?ítate?nej ?asti DPH zaplatenej na vstupe z dodávok použitých neoddelite?ne na ú?ely ekonomickej, ako aj neekonomickej ?innosti zdanite?nej osoby. Vnútroštátny súd uvádza, že v prípade právnických osôb, ktoré plnia úlohy, ktoré im boli uložené verejným právom, pri?om iba malá ?as? týchto dodávok ú?inne slú?i na ú?ely ekonomickej ?innosti, zatia? ?o zvyšok sa využíva na ?innosti, ktoré sa vymykajú rozsahu pôsobnosti smernice 2006/112, viedla absencia takýchto pravidiel k správnej praxi, ktorá uznáva právo na odpo?ítanie celej DPH zaplatenej na vstupe z takýchto dodávok.(9)Vnútroštátny súd dodáva, že táto prax sa vyvinula na základe rozsudku Naczelny S?d Administracyjny (Najvyšší správny súd, Po?sko) z 24. októbra 2011(10) v spojení so zásadou uvedenou v ?lánku 217 Ústavy Po?skej republiky, pod?a ktorých právo uklada? dane a odvody je výhradnou právomocou zákonodarcu.

19. Za týchto okolností vnútroštátny súd prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bráni článok 168 písm. a) smernice 2006/112... a zásada neutrality DPH vnútroštátnej praxi, podľa ktorej sa priznáva právo na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti s nadobudnutím tovaru a služieb, ktoré sa používajú jednak na účely transakcií zdaniteľnej osoby, ktoré patria do pôsobnosti DPH (zdaniteľné a oslobodené transakcie), a jednak na účely transakcií, ktoré nepatria do pôsobnosti DPH, a to s ohľadom na skutočnosť, že vnútroštátny zákon neupravuje spôsoby a kritériá na rozdelenie súm dane na vstupe v súvislosti s vyššie uvedenými transakciami?“

20. Združenie orgánov miestnej samosprávy, Poľská republika a Komisia predložili písomné pripomienky. Na pojednávaní konanom 20. septembra 2018 sa všetci títo účastníci konania spolu so žalovaným v konaní pred vnútroštátnym súdom (vedúci správy) vyjadrili ústne.

Úvodné poznámky

21. Ako som už vysvetlila vyššie(11), hlavnou zákonnou povinnosťou Združenia orgánov miestnej samosprávy je poskytovanie služieb vo verejnom záujme. Vnútroštátny súd správne poznamenáva, že tieto činnosti nepredstavujú ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 smernice 2006/112 a vymykajú sa pôsobnosti tejto smernice. Z toho vyplýva, že podľa článku 13 smernice 2006/112 nie je Združenie orgánov miestnej samosprávy v tomto ohľade zdaniteľnou osobou.

22. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že len zostatkový podiel činností Združenia orgánov miestnej samosprávy má ekonomickú povahu v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 a že v dôsledku toho je zdaniteľnou osobou na účely uvedenej smernice iba vo vzťahu k týmto činnostiam ekonomickej povahy.

23. Združenie orgánov miestnej samosprávy v súvislosti so službami, ktoré poskytuje v rámci svojho zákonného poslania vo verejnom záujme, nevyberá žiadnu *DPH na výstupe*. Naopak má povinnosť pripočítať DPH na výstupe vo výške príslušnej sadzby k cene dodatočných služieb, ktoré dodáva svojim klientom, a vyberá od nich túto daň.

24. Dodávatelia Združenia orgánov miestnej samosprávy vymeriavajú *DPH na vstupe* vo výške príslušných sadzieb z tovaru a služieb, ktoré toto združenie nadobúda, bez ohľadu na účel, na ktorý tieto dodávky následne využíva. V tomto momente je možné rozoznať tri kategórie dodávok: (i) dodávky používané výlučne na účely ekonomickej činnosti; (ii) dodávky používané výhradne na účely zákonnej činnosti vo verejnom záujme; a (iii) dodávky používané nerozlučne na účely oboch typov činností.(12)

25. Vo vnútroštátnom konaní nie je sporné, že DPH zaplatená na vstupe z prvej kategórie dodávok je *úplne odpočítateľná*, zatiaľ čo DPH zaplatená na vstupe z druhej kategórie dodávok *nie je odpočítateľná*.

Posúdenie prejudiciálnej otázky

26. Vnútroštátny súd sa svojou otázkou pýta na zlučiteľnosť administratívnej praxe priznávania zdaniteľným osobám, akou je Združenie orgánov miestnej samosprávy, ktoré vykonávajú súčasne zákonnú činnosť vo verejnom záujme a ekonomickú činnosť, práva na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, pokiaľ ide o dodávky použité neoddeliteľne na účely ekonomických, ako aj neekonomických činností zdaniteľnej osoby (tretia kategória uvedená vyššie), s právom Únie.

27. Zdá sa, že pochybnosti vnútroštátneho súdu vyplývajú z absencie ustanovení, ktoré by sa zaoberali touto otázkou, a to nie iba v zákone o DPH, ale aj v smernici 2006/112.

28. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že smernica 2006/112 nezosúlaňuje metódy alebo kritériá, ktoré musia členské štáty uplatňovať pri prijímaní ustanovení umožňujúcich rozdelenie DPH na vstupe podľa toho, či sa príslušné výdavky používajú na ekonomické činnosti alebo neekonomické činnosti.(13)

29. Súdny dvor najmä rozhodol, že režim pomerného odpočítavania dane upravený v článkoch 173 až 175 smernice 2006/112 sa môže uplatniť iba na prípady, keď zdaniteľná osoba používa tovar a služby na uskutočnenie ekonomických transakcií zakladajúcich právo na odpočet a ekonomických transakcií nezakladajúcich právo na odpočet.(14) Nemá sa teda uplatňovať v kontexte DPH zaplatenej na vstupe z dodávok používaných neoddeliteľne na účely ekonomických, ako aj neekonomických činností zdaniteľnej osoby.

30. Z rešpektu k zostávajúcej právomoci členských štátov a z praktických dôvodov súvisiacich s rôznorodosťou a zložitou situáciou, ktoré neumožňujú Súdnemu dvoru uprednosťovať jeden spôsob alebo vzorec pred druhým, Súdny dvor na určenie všeobecného spôsobu výpočtu podielu ekonomických a neekonomických činností odmietol prevziať úlohu normotvorcu Únie a vnútroštátnych orgánov.(15)

31. Vzhľadom na tieto skutočnosti je na členských štátoch, aby stanovili vhodné spôsoby a kritériá konzistentné so zásadami, na ktorých je založený spoločný systém DPH, aby umožnili zdaniteľným osobám vykonávať potrebné výpočty.(16) Hoci teda členské štáty majú povinnosť stanoviť takéto spôsoby a kritériá, majú určitú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o tieto pravidlá,(17) za predpokladu, že v rámci úpravy DPH neopomenú zohľadniť ciele a úlohu článku 168 smernice 2006/112.(18)

32. Svoje posúdenie preto začnem preskúmaním obmedzení tejto voľnej úvahy. Vykonám ho v niekoľkých fázach: po prvé preskúmam, či smernica 2006/112 alebo zásada daňovej neutrality bráni tomu, aby bolo zdaniteľnej osobe priznané právo na úplné odpočítanie DPH z dodávok použitých neoddeliteľne na účely ekonomických, ako aj neekonomických činností. Ak bude odpoveď na túto otázku kladná, budem sa zaoberať dôsledkami tohto záveru, pokiaľ ide o voľnú úvahu, ktorú majú členské štáty, a povinnosti vnútroštátnych súdov. Nakoniec budem skúmať, či sa na zabezpečenie práva na úplné odpočítanie dane Združenie orgánov miestnej samosprávy môže dovolávať iných ustanovení smernice 2006/112 alebo všeobecných zásad práva Únie.

Vylučuje smernica 2006/112 alebo zásada daňovej neutrality právo na úplné odpočítanie dane?

33. Na úvod pripomeniem základné charakteristiky systému DPH definované v smernici 2006/112.

34. Súdny dvor ustálene vysvetľuje, že „základné charakteristiky“ DPH sú nasledujúce: (i) DPH sa všeobecne uplatňuje na transakcie (dodanie), ktoré sa týkajú tovaru alebo služieb (zásada

univerzálnosti); (ii) je úmerná cene, ktorú zdaniteľná osoba vyúčtovala za dodaný tovar a služby; (iii) útuje sa v každom štádiu výrobného a distribuného procesu, vrátane maloobchodného predaja, bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým predtým došlo; (iv) sumy uhradené v predchádzajúcich etapách výrobného a distribuného procesu sa odpočítavajú od DPH, ktorú je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť, takže dať sa v danom štádiu účinne uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné daňové bremeno napokon znáša spotrebiteľ, ktorý nemá právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.(19) Z ekonomického hľadiska je teda DPH všeobecnou, viacstupňovou, nekumulatívnou daňou z obratu.

Miesto práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v spoločnom systéme DPH

35. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe neoddeliteľnou súčasťou systému DPH a predstavuje základnú zásadu, na ktorej je založený spoločný systém DPH.(20)

36. Toto právo však nie je autonómne, a preto by nemalo byť analyzované samostatne.

37. Po prvé je ústrednou črtou systému DPH, že každá zdaniteľná osoba vyberá DPH od svojich zákazníkov v mene štátu tým, že ju účtuje k cene dodaného tovaru a služieb. Táto DPH na výstupe *nie je majetkom zdaniteľnej osoby*: z podstaty veci musí byť v stanovenej lehote odovzdaná štátnej pokladnici. Po druhé má zdaniteľná osoba právo obmedziť rozsah tejto povinnosti iba vtedy a v rozsahu, v akom predtým zaplatila DPH na vstupe svojim dodávateľom, ktorú títo zahrnuli do ceny svojich dodávok a ktorú podobne vybrali v mene štátu.

38. To rekapituluje samotnú podstatu práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe podľa článku 168 smernice 2006/112. Bolo by možné povedať, že zatiaľ čo zásada ukladania je *primárna*, právo na odpočítanie dane má *vedľajšiu* povahu.

39. Z toho nevyhnutne vyplýva, že právo na odpočítanie dane má *jediný* cieľ, a to oslobodiť zdaniteľnú osobu ako osobu vyberajúcu dane v mene štátu od bremena splatnej alebo zaplatenej DPH počas všetkých jej ekonomických činností. Spoločný systém DPH tak zabezpečuje, že všetky takéto činnosti bez ohľadu na ich účel alebo výsledky za predpokladu, že sú predmetom DPH, sú zdanené úplne neutrálnym spôsobom (zásada daňovej neutrality).(21)

40. Toto právo je okrem toho podmienené splnením viacerých podmienok.

41. Ako som najmä poznamenala v mojich návrhoch vo veci Stradašfalti(22), slovné spojenie „v rozsahu, v akom sa tovary a služby používajú na účely... zdaniteľných plnení“ v článku 17 ods. 2 šiestej smernice(23) (predchodca smernice 2006/112) predstavuje obmedzenie pôsobnosti tohto práva. O niekoľko rokov neskôr Súdny dvor výslovne potvrdil môj názor svojím rozhodnutím, že z úvodnej časti článku 168 smernice 2006/112, ktorý upravuje podmienky vzniku a pôsobnosť práva na odpočítanie dane, vyplýva, že iba transakcie, ktoré boli zdanené na výstupe, môžu zakladať právo na odpočítanie DPH, ktorá začala nadobudnutie tovaru a služieb použitých na uskutočnenie týchto transakcií.(24) Z toho vyplýva, že právo na odpočítanie dane predpokladá, že zdaniteľná osoba sama vykonala zdaniteľné plnenia v rámci svojej ekonomickej činnosti.

42. Z toho takisto vyplýva, že udalosťou, ktorá zakladá toto právo, nie je moment uloženia DPH na vstupe, ale moment, keď zdaniteľná osoba použije dodávky na vstupe na účely svojej ekonomickej činnosti. Ak sa tovar alebo služby používajú na účely transakcií, ktoré sú zdaniteľné na výstupe, je odpočítanie dane zaplatenej na vstupe z tovaru a služieb nevyhnutné preto, aby sa vyhllo dvojitému zdaneniu.(25)

43. Podľa ďalšej ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo na odpočet DPH z nadobudnutia

tovaru alebo služieb, zaplatenej na vstupe predpokladá, že výdavok vynaložený na ich nadobudnutie bol zložku nákladov na transakcie na výstupe, ktoré založili právo na odpočítanie. Teda na to, aby bola DPH odpočítateľná, musia transakcie na vstupe *priamo a bezprostredne* súvisieť s transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie.(26) Pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe pod podmienkou, že náklady na túto transakciu tvoria súčasť všeobecných nákladov a ako také predstavujú jednu zo zložiek ceny tovaru alebo služieb, ktoré táto zdaniteľná osoba poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby.(27)

44. Ak sa však priama a bezprostredná súvislosť medzi výdavkami na vstupe a ekonomickou činnosťou následne vykonanou zdaniteľnou osobou preruší, DPH zaplatenú na vstupe nie je možné odpočítať. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že to platí najmä vtedy, keď sa tovar alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou používajú na účely transakcií, ktoré sú buď oslobodené od DPH alebo nepatria do pôsobnosti DPH. V týchto dvoch situáciách sa z týchto transakcií nevyberá daň na výstupe, a preto nie je možné odpočítať daň zaplatenú na vstupe.(28)

45. Samotná štruktúra spoločného systému DPH znamená, že odpočítavanie dane zaplatenej na vstupe je spojené s výberom dane na výstupe.(29) Z tohto dôvodu úplne súhlasím s generálnou advokátkou Kokott, že zdaniteľná osoba nemôže uplatniť právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe bez toho, aby platila daň z transakcií na výstupe. Vzhľadom na logiku smernice 2006/112 je takéto „asymetrické dovolávanie sa“ zo zásady vylúčené.(30)

46. Je mi teda úplne zrejmé, že Združenie orgánov miestnej samosprávy sa nemôže dovolávať smernice 2006/112 s cieľom získať právo na úplné odpočítanie DPH z dodávok uskutočnených neoddeliteľne tak na účely jeho neekonomických činností, ako aj ekonomických činností.

47. Napriek tomu, že takéto dodávky predstavujú určitú súvislosť s ekonomickou činnosťou Združenia orgánov miestnej samosprávy, iba malá časť každej z týchto dodávok sa skutočne používa na účely činnosti, z ktorej Združenie orgánov miestnej samosprávy vyberá DPH na výstupe.

48. Je zrejmé, že Združeniu orgánov miestnej samosprávy by malo byť umožnené odpočítavať zodpovedajúci *podiel* DPH zaplatenej na vstupe v súlade s článkom 168 písm. a) smernice 2006/112. Bolo by však v rozpore s vyššie uvedenou zásadou symetrie, ak by Združenie orgánov miestnej samosprávy mohlo odpočítavať aj zostávajúcu časť DPH zaplatenej na vstupe, ktorá nekorešponduje so žiadnou DPH na výstupe.

49. Generálny advokát Szpunar analyzoval dôsledky poskytnutia takéhoto práva vo svojich návrhoch vo veci Český rozhlas(31). Dospel k záveru, že jeho poskytnutie by bolo v rozpore s logikou spoločného systému DPH, konkrétnejšie povedané s kategorickým a jasným znením článku 168 smernice 2006/112. Táto analýza je prenesiteľná aj na prejednávajú vec.

50. Ak by teda Združenie orgánov miestnej samosprávy bolo oprávnené odpočítať celú DPH zaplatenú na vstupe, táto suma by nevyhnutne značne prekročila výšku DPH na výstupe, ktorú vybralo. Združenie orgánov miestnej samosprávy by preto malo nárok na vrátenie tohto rozdielu na základe článku 183 smernice 2006/112.(32) V dôsledku tohto vrátenia by jeho ekonomická činnosť, ako aj časť jeho verejnej činnosti boli úplne oslobodené od DPH, hoci v súvislosti s jeho verejnou činnosťou sa Združenie orgánov miestnej samosprávy nachádza na konci dodávateľského reťazca a na základe článku 13 smernice 2006/112 je teda jeho postavenie porovnateľné s postavením konečného spotrebiteľa. Vzhľadom na to, že v rámci zákonnej činnosti Združenie orgánov miestnej samosprávy sa na jeho klientov neprenáša žiadna DPH na

výstupe, v celom dodávateľsko-odberateľskom reťazci by sa dodávok na vstupe použitých na účely tejto činnosti zostala nezdanená. Inými slovami, vytvorila by *ratione personae* výnimku pre určitú kategóriu dodávok pre zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú nezdaniteľnú činnosť, ako aj zdaniteľnú činnosť. Smernica 2006/112 takúto výnimku nepozná. Bola by tiež v rozpore so zásadou *univerzálnosti* DPH a samotnou logikou systému DPH.(33)

51. Na základe vyššie uvedeného som dospela k predbežnému záveru, že článok 168 smernice 2006/112 zjavne bráni tomu, aby bolo zdaniteľným osobám, ktoré vykonávajú nezdaniteľnú činnosť, priznané právo na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dodávok používaných neoddeliteľne pre nezdaniteľnú a zdaniteľnú činnosť.

Zásada daňovej neutrality

52. Vo svojom podaní na podporu svojho nároku na právo na úplné odpočítanie sa Združenie orgánov miestnej samosprávy dovoľáva zásady daňovej neutrality, ktorú považuje za základné právo zdaniteľných osôb. Tvrdí, že akékoľvek obmedzenia tohto práva sa majú vykladať striktnie.

53. Je pravda, že zásada daňovej neutrality je vlastná spoločnému systému DPH(34) a že ide o základnú zásadu, ktorá tvorí základ tohto systému.(35) Mäa však argumenty Združenia orgánov miestnej samosprávy nepresvedčí.

54. Po prvé, je určite pravda, že zámerom normotvorcu Únie bolo, aby zásada daňovej neutrality vo veciach týkajúcich sa DPH odzrkadľovala všeobecnú zásadu rovnosti zaobchádzania.(36) Zatiaľ čo však zásada rovnosti zaobchádzania má podľa práva Únie ústavný štatút, zásada daňovej neutrality vyžaduje, aby boli vypracované a prijaté právne predpisy, čo si vyžaduje prijatie opatrenia sekundárneho práva, a preto môže byť v takomto legislatívnom opatrení predmetom podrobných pravidiel.(37) Navyše, ako už Súdny dvor rozhodol, zásada daňovej neutrality nie je pravidlom primárneho práva, ale výkladovým pravidlom, ktoré sa má uplatňovať súbežne s inými súčasne existujúcimi zásadami systému DPH.(38) Na rozdiel od toho, čo tvrdí Združenie orgánov miestnej samosprávy, z tohto princípu teda nie je možné odvodiť žiadne základné právo zdaniteľnej osoby.

55. Po druhé, Súdny dvor rozhodol, že zásada daňovej neutrality sa nevzťahuje na transakcie, ktoré nepatria do predmetu úpravy systému DPH. Preto s ohľadom na jednoznačné obmedzenie uvedené v úvodnej vete článku 168 smernice 2006/112 neumožňuje rozšíriť rozsah odpočítania od DPH na výstupe nad rámec transakcií, ktoré sa používajú výlučne na účely ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby.(39)

56. Pod zámienkou požadovania rešpektovania zásady prísneho výkladu výnimiek z práva na odpočítanie dane predkladá Združenie orgánov miestnej samosprávy výklad, ktorý vedie k odstráneniu akýchkoľvek takýchto obmedzení a podľa môjho názoru je zjavne *contra legem*.

57. Ak by sa zdaniteľnej osobe vykonávajúcej nezdaniteľnú činnosť, ako aj zdaniteľnú činnosť umožnilo, aby sa dovoľavala práva na úplné odpočítanie, poskytla by sa jej výhoda vo vzťahu k jej transakciám na vstupe (právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe), ako aj transakciám na výstupe (právo neútovať DPH na výstupe). Je zrejmé, že ekonomický účinok DPH by tým nebol *neutrálny*, ale *kladný* (v prospech zdaniteľnej osoby). Postavenie Združenia orgánov miestnej samosprávy by sa teda zlepšilo nad úroveň, ktorá by bola výsledkom uplatňovania zásady daňovej neutrality.

58. Výsledkom by bolo, že s takouto zdaniteľnou osobou by sa v porovnateľných situáciách zaobchádzalo priaznivejšie ako s inými kategóriami hospodárskych subjektov, čo by znamenalo *narušenie hospodárskej súťaže* na vnútornom trhu, ktorému sa zásada daňovej neutrality práve

snaží vyhnúť. (40) Viedlo by to tiež k poskytnutiu *neoprávnenej ekonomickej výhody* tejto zdaniteľnej osobe v porovnaní s konečným spotrebiteľom. (41)

59. Ak by sa takýto výklad mal dodržiavať, stačilo by, aby sa subjekt, ktorý spadá do pôsobnosti článku 13 smernice 2006/112, venoval ekonomickej činnosti, a to dokonca iba vo veľmi okrajovom rozsahu – napr. že by obec na obecnom úrade sprístupnila miestnym obyvateľom automaty na predaj nápojov alebo predávala vianočné stromčeky – aby mohol odpodíť celú DPH zaplatenú na vstupe z dodávok, ktoré sa používajú neoddeliteľne na jej verejné a ekonomické činnosti. Nie je možné, aby mal normotvorca Únie v úmysle poskytnúť takúto neprípustnú výhodu.

60. Dospela som preto k predbežnému záveru, že článok 168 smernice 2006/112, ako aj zásady, na ktorých je založený spoločný systém DPH, najmä zásada daňovej neutrality, objektivne bránia tomu, aby bolo zdaniteľnej osobe vykonávajúcej nezdaniteľnú, ako aj zdaniteľnú činnosť priznané právo na úplné odpodíť DPH zaplatenej na vstupe.

Voľná úvaha členských štátov a povinnosti vnútroštátnych súdov

61. Z vyššie uvedenej analýzy vyplýva, že základným účelom a spoločným cieľom systému DPH je *korešpondencia medzi odpodíťovaním dane zaplatenej na vstupe a úctovaním dane na výstupe*. (42) Pri uplatnení svojej voľnej úvahy, pokiaľ ide o pravidlá rozdeľovania DPH, sa musia členské štáty v maximálnej možnej miere v záujme rovnosti medzi jednotlivými kategóriami zdaniteľných osôb a medzi zdaniteľnými osobami vykonávajúcimi nezdaniteľnú, ako aj zdaniteľnú činnosť a konečnými spotrebiteľmi, vyhýbať prípadom *nezdaneného konečného použitia*. (43)

Všeobecná povinnosť v plnom rozsahu vykonávať právne predpisy Únie

62. Za týchto okolností musia členské štáty vykonávať svoju voľnú úvahu takým spôsobom, ktorým je zabezpečené, že odpodíťovanie sa vykoná iba vo vzťahu k tej časti DPH zaplatenej na vstupe, ktorá sa týka transakcií, ktoré zakladajú právo na odpodíťovanie dane. Musia preto zabezpečiť, aby výpočet pomeru medzi ekonomickými činnosťami a neekonomickými činnosťami *objektívne odrážal* podiel výdavkov na vstupe, ktorý sa má priradiť každej z týchto dvoch činností. (44)

63. Situáciu, ktorá panovala v Poľsku do 1. januára 2016, chápem tak, že administratívna prax opísaná vnútroštátnym súdom spočívala v priznávaní práva na úplné odpodíťovanie DPH zaplatenej na vstupe z dodávok použitých neoddeliteľne na účely ekonomických, ako aj neekonomických činností.

64. Takáto prax narúša rovnováhu medzi odpodíťovaním DPH zaplatenej na vstupe a výberom DPH na výstupe, čo má dopad na úroveň zdačovania a vedie k nerovnému zaobchádzaniu medzi jednotlivými kategóriami zdaniteľných osôb a medzi členskými štátmi, a tým k narušeniu hospodárskej súťaže na vnútornom trhu. Môže teda podkopať zásadu *jednotnosti uplatňovania* spoločného systému DPH. (45)

65. Z dôvodu, že akákoľvek zmena rozsahu práva na odpodíťovanie DPH ovplyvňuje úroveň daňového zaťaženia a musí byť teda uplatňovaná podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch, táto prax sa dotýka samotnej podstaty fungovania spoločného systému DPH. (46) Odôvodnenie 39 smernice 2006/112 v znení, že „aby sa odpodíťovala“ sa poitala podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch“ potvrdzuje, že to bolo skutočne zámerom normotvorcu Únie.

66. Okrem toho podľa článku 2 ods. 1 písm. b) rozhodnutia 2007/436/ES, Euratom(47) sú vlastné zdroje Únie okrem iného založené na DPH.(48) Z toho vyplýva, že existuje priama súvislosť medzi výberom príjmov pochádzajúcich z DPH a dostupnosťou zodpovedajúcich zdrojov pre rozpočet Únie. Akékoľvek zlyhanie výberu DPH, najmä rozšírením rozsahu práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, narúša základ dane, a teda spôsobuje zníženie výšky rozpočtu Únie. Na zabezpečenie ochrany finančných záujmov Únie podľa článku 325 ZFEÚ sú členské štáty povinné prijať opatrenia potrebné na zabezpečenie efektívneho a komplexného určovania a výberu DPH na svojich územiach.(49)

67. Z toho vyplýva, že uplatnenie vnútroštátnej praxe prejednávanej vo vnútroštátnom konaní by bolo zjavne v rozpore s účelom a základnými zásadami spoločného systému DPH stanovenými smernicou 2006/112 a mohlo by narušiť jej účinnosť, a teda podkopať finančné záujmy Únie.

68. Zatiaľ čo členské štáty majú podľa článku 288 ZFEÚ možnosť voľby uplatniteľnej metódy rozdelenia odpočítateľnej DPH, naďalej sú povinné zabezpečiť, aby rozsah práva na odpočítanie dane zodpovedal rozsahu požadovanému smernicou 2006/112. V tomto ohľade nemajú žiadnu voľnú úvahu.(50)

69. Za týchto okolností prijímanie opatrení potrebných na to, aby boli tieto povinnosti splnené, v prvom rade prislúcha vnútroštátnemu zákonodarcovi.(51)

70. Na základe návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa domnievam, že pošký zákonodarca zmenil zákon o DPH s účinnosťou od 1. januára 2016 a že táto zmena ukončila administratívnu prax poskytovania práva na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dodávok použitých neoddeliteľne na účely ekonomickej, ako aj neekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby.(52)

71. Konanie pred vnútroštátnym súdom sa však týka obdobia od roku 2013 do roku 2015. Preto prislúcha vnútroštátnemu súdu, aby smernicu 2006/112 plne uplatnil aj počas tohto obdobia výkladom platných právnych predpisov v rozsahu, v akom je to vôbec možné vo svetle článku 168 písm. a) tejto smernice tak, ako ju vykladá Súdny dvor, alebo v prípade potreby túto legislatívu neuplatňovať.(53) Ak vnútroštátne ustanovenie umožňuje vnútroštátne právo použitím vlastných metód výkladu vykladať tak, aby sa bolo možné vyhnúť rozporu s inou normou vnútroštátneho práva alebo obmedziť oblasť pôsobnosti tohto ustanovenia na dosiahnutie tohto účelu a použiť ho len do tej miery, aby bolo zlučiteľné s danou normou, vnútroštátny súd je povinný použiť rovnaké metódy, aby sa dosiahol cieľ sledovaný smernicou.(54) Tieto povinnosti by samozrejme nemali vyžadovať, aby vnútroštátny súd použil *contra legem* výklad platných vnútroštátnych ustanovení.(55)

72. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že požiadavka výkladu konformného s právom Únie zahŕňa povinnosť vnútroštátnych súdov v prípade potreby zmeniť svoju ustálenú judikatúru, pokiaľ táto vychádza z výkladu vnútroštátneho práva, ktorý je nezlučiteľný s cieľmi smernice. Vnútroštátny súd teda nemôže platne zastávať názor, že predmetné vnútroštátne ustanovenie nie je možné vykladať v súlade s právom Únie iba preto, že dané ustanovenie bolo konzistentne vykladané spôsobom, ktorý je nezlučiteľný s právom Únie.(56)

73. Z toho vyvodzujem, že smernica 2006/112 by sa mala v zásade vykladať tak, že vyžaduje, aby vnútroštátny súd v konaní týkajúcom sa zdaniteľnej osoby (akou je Združenie orgánov miestnej samosprávy) vykladal svoje vnútroštátne právo v čo najväčšej možnej miere spôsobom zabezpečujúcim, aby sa odpočítania vykonávali iba v súvislosti s podielom DPH zaplatenej na vstupe, ktorý objektívne odzrkadľuje rozsah, v akom boli výdavky na vstupy použité na účely ekonomickej činnosti tejto zdaniteľnej osoby.

Výnimka z dôvodu všeobecných zásad a základných práv

74. Keďže vec prejednávaná pred vnútroštátnym súdom zahŕňa najmä uplatňovanie článku 168 smernice 2006/112, a teda uplatňovanie práva Únie v zmysle článku 51 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie,(57) vnútroštátny súd sa tiež musí presvedčiť, že základné práva zaručené Chartou zdaniteľným osobám vo vnútroštátnom konaní sú rešpektované. Tieto práva nemôžu byť sumárne zrušené povinnosťou zabezpečiť účinný výber zdrojov Únie.(58)

75. Inak povedané, zásada, podľa ktorej sa má vnútroštátne právo vykladať v súlade s právom Únie, dosahuje svoje hranice, ak by jej uplatnenie na skutkové okolnosti vo vnútroštátnom konaní viedlo k porušeniu základných práv zakotvených v Charte alebo všeobecných zásad práva Únie.(59) Dôležité je, že Súdny dvor rozhodol, že ak sa vnútroštátny súd presvedčí, že takýto výklad by viedol k porušeniu týchto práv alebo zásad, je oslobodený od povinnosti uplatniť tento výklad, a to aj vtedy, ak by splnenie tejto povinnosti inak umožnilo odstránenie vnútroštátnej situácie nezlučiteľnej s právom Únie.(60)

76. V nasledujúcom texte teda preskúmam, či by povinnosť uplatniť tento výklad vo vnútroštátnom konaní mohla viesť k porušeniu základného práva alebo všeobecnej zásady práva Únie. Na tento účel najprv označím príslušné základné práva alebo všeobecné zásady a následne preskúmam dôsledky uplatnenia výkladu práva Únie, ktoré som uviedla vyššie, na skutkové okolnosti vo vnútroštátnom konaní.

77. Združenie orgánov miestnej samosprávy tvrdí, že nielen z poškého práva, ale aj z práva Únie vyplýva, že sa naň nemôže uplatňovať metóda výpočtu, ktorá by mala vplyv na jeho právo na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, pokiaľ nie je výslovne upravená v zákone.

78. Som pripravená akceptovať tvrdenie, že zásada, podľa ktorej nie je možné uložiť daň, pokiaľ nie je upravená zákonom (inými slovami zásada daňovej zákonnosti: *nullum tributum sine lege*), je skutočne súčasťou právneho poriadku Únie. V kontexte daňového práva je možné ju vnímať ako osobitný výraz slobody podnikania, základného práva vlastníť majetok a všeobecnej zásady právnej istoty.

79. Nemyslím si však, že Združenie orgánov miestnej samosprávy môže uspieť vo vnútroštátnom konaní tým, že sa bude dovolávať práva Únie na uplatnenie nároku na právo na úplné odpočítanie DPH z dodávok použitých neoddeliteľne na účely ekonomických, ako aj neekonomických činností. Ako preukážem nižšie, zásada daňovej zákonnosti podľa práva Únie sa týka práva členských štátov ukladať dane, zatiaľ čo vec vo vnútroštátnom konaní sa týka iba spôsobu výpočtu sumy splatnej dane.

80. Začnem analýzou rozsahu zásady daňovej zákonnosti podľa práva Únie. Vzhľadom na článok 6 ods. 3 ZEÚ(61) a článok 52 ods. 3 Charty(62) ju začnem najskôr odkazom na EDĽP a potom na ústavné tradície spoločné členským štátom.

Preskúmanie vo svetle EDĽP

81. Európsky súd pre ľudské práva (ďalej len „ESĽP“) stanovil zásadu daňovej zákonnosti v kontexte článku 1 protokolu č. 1.(63) Tento článok stanovuje, že „nikoho nemožno zbaviť jeho majetku s výnimkou verejného záujmu a za podmienok, ktoré ustanovuje zákon a všeobecné zásady medzinárodného práva“ s tým, že ustanovenie „nebráni právu štátov prijímať zákony, ktoré považujú za nevyhnutné, aby upravili užívanie majetku v súlade so všeobecným záujmom a zabezpečili platenie daní a iných poplatkov alebo pokút“.

82. ESĽP predovšetkým rozhodol, že daň predstavuje zásah do práva na pokojné užívanie majetku, a preto spadá do pôsobnosti článku 1 protokolu č. 1.(64) Uznal, že zmluvné štáty majú „širokú mieru voľnej úvahy“ v daňových záležitostiach(65) a že by im mal byť „priznaný určitý stupeň dodatočnej vážnosti a voľnosti pri výkone ich daňových funkcií v rámci testu zákonnosti“(66). Ďalej rozhodol, že tento test sa obmedzuje na overenie toho, že daň je „v súlade s vnútroštátnym právom a že samotné právo [je] dostatočne kvalitné na to, aby umožnilo žalobcovi predvídať dôsledky jeho konania“, čo si vyžaduje, aby „platné ustanovenia vnútroštátneho práva [boli] dostatočne dostupné, presné a predvídateľné“(67).

83. Pojem „zákon“ v zmysle článku 1 protokolu č. 1 odkazuje na rovnaký koncept, ktorý sa nachádza aj na iných miestach EĽP.(68) Má preto samostatnú a širokú pôsobnosť, ktorá sa neobmedzuje iba na zákony vychádzajúce z legislatívy. Zahŕňa ústavy, zákony *sensu stricto*, sekundárne právne predpisy a medzinárodné zmluvy, ktorých je zmluvný štát zmluvnou stranou.(69)

84. Čo je však dôležité, judikatúra sa má považovať za patriacu do pôsobnosti pojmu „zákon“ v zmysle článku 1 protokolu č. 1.(70) „Jasná, dôsledná a verejne dostupná judikatúra môže [teda] poskytovať dostatočný základ pre ‚zákonný‘ zásah do práv zaručených dohovorom, ak je táto judikatúra založená na primeranom výklade primárnej legislatívy“(71).

85. ESĽP napokon uznal, že dosiahnutie absolútnej presnosti pri koncipovaní zákonov je *objektívne nemožné*, najmä v oblasti zdačovania. V dôsledku toho sú mnohé zákony nevyhnutne formulované *všeobecne* a ich výklad a aplikáciu by mala ustaňovať prax.(72)

86. Z toho vyplýva, že zásada zákonnosti podľa článku 1 protokolu č. 1 znamená, že *základné prvky* dane musia byť upravené zákonom alebo v judikatúre, zatiaľ čo žiadna takáto požiadavka neexistuje, pokiaľ ide o niektoré ďalšie sekundárne prvky vymedzujúce pôsobnosť daňovej povinnosti.

Preskúmanie vo svetle spoločných ústavných tradícií členských štátov

87. Zdá sa, že zásada daňovej zákonnosti je uznaná vo väčšine členských štátov. V niektorých je súčasťou dlhodobej ústavnej tradície.(73) Vo väčšine je táto zásada výslovne zakotvená v ústavnom akte, zatiaľ čo v iných je odvodená z ústavnej zásady právneho štátu.(74)

88. Ústavy členských štátov zakotvujú túto zásadu spravidla celkom všeobecne,(75) čo ponecháva úlohu jej výkladu na ústavné a všeobecné súdy. Viacero z nich však ďalej stanovuje prvky, ktoré je potrebné definovať zákonom. To platí najmä vo Francúzsku(76), Grécku(77), Portugalsku(78) a Poľsku(79).

89. Podrobná analýza právnych predpisov a judikatúry prierezu 11 členských štátov(80) naznačuje, že ústavné tradície týchto členských štátov sa zhodujú vo vyžadovaní toho, aby boli *všetky základné prvky vlastné dani* stanovené zákonom. V 8 z 11 štátoch sa za dôležité považujú tieto prvky: uvedenie toho, kto je zdaniteľná osoba, zdaniteľná skutočnosť, ktorá zakladá zdanenie, základ vymierania dane, sadzba dane a procesné záruky, ktoré zdaniteľné osoby

požívajú.(81)

90. Len niektoré členské štáty považujú určité dodatočné prvky za nevyhnutné. Medzi tieto dodatočné prvky patria: označenie beneficianta dane (Estónsko), platobné postupy (Poľsko a Estónsko), lehoty upravujúce moment, kedy sa daň stáva splatnou (Estónsko), pravidlá priznávania daňových úľav a odpustení spolu s kategóriami zdaniteľných osôb oslobodených od dane (Poľsko a Grécko) a postupy pre uhrádzanie a vymáhanie dane a vymedzenie penále a sankcií (Portugalsko).

91. Okrem toho sa zdá, že v týchto členských štátoch je všeobecne akceptované, že zatiaľ čo *objektívne nie je možné v zákone definovať všetky pravidlá týkajúce sa dane*, zákon musí napriek tomu zdaniteľnej osobe umožňovať, aby *vopred vedela a vypočítala* výšku splatnej dane.

92. Napríklad zatiaľ čo nemecký ústavný poriadok podľa všetkého vyžaduje, aby daňová legislatíva umožňovala zdaniteľnej osobe vypočítať splatnú daň, nevyžaduje sa potrebný podrobný materiál umožňujúci výpočet daňovej povinnosti s aritmetickou presnosťou. Postačuje, aby právna úprava umožňovala zdaniteľnej osobe predvídať rozsah daňového zaťaženia, čím jej umožní prispôbiť svoje správanie. Podobne v Portugalsku podľa všetkého zásada zákonnosti neukladá prísnu požiadavku, aby platné právne predpisy poskytovali daňovníkovi prvky potrebné na výpočet presnej výšky splatnej dane bez najmenej pochybnosti. Je však potrebné, aby – vzhľadom na základné prvky vymedzené zákonom – daňové zaťaženie bolo kvantifikovateľné a do určitej miery predvídateľné a vypočítateľné. Zdá sa, že aj v Grécku sa metóda na výpočet príjmov na účely ich zdanenia nepovažuje za jeden zo základných prvkov dane.

93. Pokiaľ ide o to, čo predstavuje „zákon“, zdá sa, že v týchto členských štátoch je všeobecne akceptované, že daň musí byť v zásade definovaná vo všeobecne platnom a riadne uverejnenom právne záväznom akte prijatom zákonodarcom. V niektorých členských štátoch však môžu byť právne predpisy doplnené sekundárnymi nástrojmi, ktoré výkonná zložka prijala v rámci právomocí, ktoré jej boli osobitne delegované,(82) alebo v rámci jej všeobecnej právomoci.(83) V niektorých ďalších členských štátoch sa zdá, že niektoré špecifické prvky, najmä technickej povahy, sú určené príslušnými orgánmi prostredníctvom nezáväzných daňových rozhodnutí alebo odporúčaní.(84)

94. Ďalšou črtou spoločnou pre týchto 11 členských štátov sa zdá byť požiadavka na *presnosť, zrozumiteľnosť a predvídateľnosť* daňových právnych predpisov.(85) Podľa všetkého teda existuje zákaz analogického uplatňovania daňových právnych predpisov a v prípade pochybností požiadavky, aby sa právny predpis vykladal v prospech zdaniteľnej osoby.(86)

95. Zdá sa, že vo viacerých členských štátoch, ktoré som skúmala, napr. v Poľsku, neexistujú žiadne osobitné pravidlá o rozdelení DPH na vstupe zdaniteľnými osobami, ktoré vykonávajú nezdaniteľné, ako aj zdaniteľné činnosti.(87)

96. V Holandsku(88), Švédsku(89) a Spojenom kráľovstve bola absencia takýchto právnych predpisov odstránená prostredníctvom sekundárnych aktov príslušných daňových orgánov. Zdá sa, že v týchto troch členských štátoch majú zdaniteľné osoby všeobecnú povinnosť vybrať a použiť primeranú metódu rozdelenia, ktorá podlieha kontrole príslušných orgánov.

97. Napríklad v Spojenom kráľovstve na základe § 26 ods. 3 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994) Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (komisári Daňovej správy Spojeného kráľovstva) vydali vykonávacie právne predpisy, v ktorých sú uvedené príklady kritérií a metód rozdeľovania.(90) Okrem toho podľa § 102ZA ods. 1 tohto zákona môže tento orgán schváliť metódu navrhnutú zdaniteľnou osobou alebo oznámiť inú, vhodnejšiu metódu.

98. Zdá sa mi, že prax súdov v tomto členskom štáte potvrdzuje, že pri absencii akéhokoľvek záväzného kritéria alebo metódy je výber metódy zabezpečujúcej spravodlivé a odôvodnené priradenie dane na vstupe na zdaniteľnej osobe a závisí od jej osobitných okolností. Zdá sa, že sa tiež akceptuje, že právo na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z transakcií, ktoré sa používajú neoddeliteľne na neekonomické a ekonomické činnosti, by bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

99. V Nemecku, zdá sa, sa pravidlá, ktoré majú prebrať články 173 a 174 smernice 2006/112 do nemeckého právneho poriadku, uplatňujú analogicky na účely určenia odpočítateľnej časti DPH zaplatenej na vstupe z transakcií používaných neoddeliteľne na neekonomické a ekonomické činnosti.

100. Je zaujímavé, že v Českej republike sa Nejvyšší správní soud oprel o rozsudok tohto Súdneho dvora v rozsudku vo veci Český rozhlas(91) spolu s návrhmi generálneho advokáta Szpunara v tejto veci(92), aby odmietol tvrdenie navrhovateľa, podľa ktorého mal nárok na právo na úplné odpočítanie dane, pretože platné právne predpisy neupravovali žiadnu metódu rozdeľovania DPH na vstupe. Zdá sa, že Nejvyšší správní soud sa domnieval, že od navrhovateľa sa požadovalo, aby si sám vybral najvhodnejšiu metódu a vypočítal odpočítateľnú časť DPH zaplatenej na vstupe.(93)

101. Z tohto prierezu zdanlivo vyplýva záver, že ústavné tradície spoločné členským štátom, ako napr. judikatúra ES/P o článku 1 protokolu 1, vyžadujú, aby základné prvky dane boli upravené zákonom, a to dostatočne jasným, presným a predvídateľným spôsobom, ale neukladajú povinnosť vyberať každý jeden detail.

102. S výnimkou prvkov, ktorým som sa venovala v bodoch 96 až 100 vyššie, neviem o opatreniach ani rozhodnutiach v žiadnom zo zvyšných členských štátov, ktoré by upravovali spôsob rozdelenia odpočítateľnej časti DPH zaplatenej na vstupe z dodávok používaných neoddeliteľne na neekonomickú činnosť a ekonomickú činnosť, alebo ktoré by vylučovali akékoľvek obmedzenie práva na odpočet dane z dôvodu, že v korpuse vnútroštátneho daňového práva nie je stanovená žiadna metóda alebo kritériá na výpočet sumy splatnej dane. Z tohto pohľadu sa zdá, že správna prax opísaná v návrhu na začatie prejudiciálneho konania predstavuje výnimku.

Preskúmanie s ohľadom na Chartu a všeobecné zásady práva Únie

103. Článok 16 Charty uznáva slobodu podnikania „v súlade s právom Únie, vnútroštátnymi právnymi predpismi a praxou“. Podľa článku 17 ods. 1 Charty „každý má právo vlastníť svoj oprávnené nadobudnutý majetok, užívať ho, nakladať s ním a odkázať ho“. Toto ustanovenie ďalej stanovuje, že „nikoho nemožno zbaviť jeho majetku, s výnimkou verejného záujmu, v prípadoch a za podmienok, ktoré ustanovuje zákon, pričom musí byť vždy vyplatená spravodlivá náhrada“ a že „užívanie majetku môže byť upravené zákonom v nevyhnutnej miere v súlade so všeobecným záujmom“.

104. V rozsahu, v akom môže byť povinnosť zdaniteľnej osoby vnímaná iba ako povinnosť

odovzda? štátnej pokladni *DPH na výstupe*, ktorú vybrala od svojich zákazníkov v mene tohto štátu, vlastnícke právo je nepodstatné. Ustanovenia Charty, ktoré majú chrániť toto právo, sú však relevantné pre rozsah práva na odpoveď *DPH zaplatenej na vstupe*.(94)

105. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vlastnícke právo a sloboda vykonávať ekonomickú činnosť nie sú absolútne. Ich výkon môže podliehať obmedzeniam odôvodneným cieľmi verejného záujmu za predpokladu, že tieto obmedzenia v skutočnosti zodpovedajú týmto cieľom a vo vzťahu k sledovanému cieľu nepredstavujú neprimeraný a neúnosný zásah, ktorý by poškodzoval samotnú podstatu zaručených práv. Pokiaľ ide konkrétnejšie o slobodu vykonávať ekonomickú činnosť, Súdny dvor rozhodol – vzhľadom na znenie článku 16 Charty, ktoré sa odlišuje od znenia ostatných základných slobôd upravených v jej hlave II, ale je podobné zneniu niektorých ustanovení hlavy IV Charty –, že táto sloboda môže byť predmetom širokej škály zásahov zo strany verejných orgánov, ktoré môžu obmedziť výkon ekonomickej činnosti vo verejnom záujme.(95)

106. V tejto súvislosti je navyše relevantná aj zásada právnej istoty. V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora táto zásada vyžaduje, aby účinky právnych noriem boli *jasné, presné a predvídateľné*, najmä ak môžu mať negatívne dôsledky na jednotlivcov a podniky.(96) Okrem toho zásada právnej istoty sa uplatňuje ešte prísnejšie v prípade noriem, ktoré môžu mať finančné dôsledky, aby mohli dotknuté osoby *presne vedieť rozsah povinností*, ktoré im tieto normy ukladajú.(97) Nakoniec platí, že je v rozpore so zásadou právnej istoty, s výnimkou výnimkových okolností odôvodnených cieľom vo všeobecnom záujme, aby bol okamih, od ktorého opatrenie, ktoré spadá do pôsobnosti práva Únie, nadobudne účinnosť, stanovený vnútroštátnym zákonodarcom na čas pred jeho uverejnením (zákaz retroaktivity).(98)

Predbežný záver o význame zásady daňovej zákonnosti

107. Chcem zdôrazniť, že určenie úrovne ochrany podľa práva Únie vo svetle spoločných ústavných tradícií členských štátov a Charty nepredstavuje presnú vedu.

108. To, či daná daň spadá úroveň ochrany vyplývajúcej z takto vykladanej zásady daňovej zákonnosti, je možné posúdiť iba na individuálnom základe, berúc ako referenčný bod postavenie zdaniteľnej osoby v príslušnom právnom poriadku *ako celku*. Podľa môjho názoru by teda Súdny dvor mal odolať pokušeniu uviesť vo svojom rozsudku vyčerpávajúci zoznam prvkov vymedzujúcich daň, ktoré *musia* byť stanovené zákonom.

109. Zároveň súhlasím s tým, že je potrebné definovať určité spoločné parametre dodržiavania tejto zásady. V rozsahu, v akom som bola schopná to zistiť, úroveň ochrany v oblasti zdačovania sa medzi jednotlivými členskými štátmi skúmanými vyššie mierne líši. Podľa mňa tieto rozdiely v požadovanej úrovni úplnosti alebo presnosti iba odrážajú skutočnosť, že rôzne členské štáty sa na dosiahnutie *spoločného výsledku* spoliehajú na rôzne prostriedky. Nemám dôvod domnievať sa, že situácia je v ostatných členských štátoch iná.

110. Domnievam sa, že, všeobecne povedané, všetky podstatné prvky vymedzujúce vecné znaky dane by mali byť jednoznačne stanovené v príslušných ustanoveniach. V tejto veci to znamená prvky, ktoré majú priamy alebo nepriamy vplyv na rozsah povinnosti zdaniteľnej osoby účtovať DPH na vstupe. Predmetná daň je upravená zákonom na požadovanej úrovni, ak uplatniteľné normy za celok umožňujú daňovníkovi predvídať a vypočítať výšku splatnej dane a určiť okamih, kedy sa stáva splatnou.

111. Naopak neakceptujem, že samotná absencia pomocného prvku, ktorý nie je spôsobilý spôsobiť takéto úinky, v samotných ustanoveniach predstavuje *sama osebe* porušenie zásady daovej zákonnosti.

112. Napríklad absencia metódy výpočtu sumy splatnej dane *sama osebe* nepoškodzuje práva zdaniteľnej osoby, ak inak platné ustanovenia obsahujú súbor potrebných parametrov, aby táto osoba mohla predvídať a určiť túto sumu.(99) V tom istom duchu platí, že ak konkrétna situácia nie je vyerpávajúco upravená, samotná skutočnosť, že zdaniteľná osoba si musí vybrať jednu z viacerých možných smerov správania sa v rámci voľnej úvahy, ktorú sa členský štát rozhodol jej poskytnúť, nemá sama osebe nepriaznivý dopad na jej práva, pokiaľ nemá za následok rozšírenie rozsahu jej daovej povinnosti.

113. Naproti tomu ak uplatnenie novo zavedenej požiadavky alebo formality vedie so spätnou platnosťou k zvýšeniu sumy daovej povinnosti, zjavne to nespôsobí vyššie uvedenú úroveň ochrany, bez ohľadu na to, do akej miery je príslušná požiadavka alebo formalita vedľajšia alebo podružná. To však nie je prípad článku 168 smernice 2006/112, ktorý – v spojení s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora – jednoznačne vymedzuje rozsah práva na odpodet DPH zaplatenej na vstupe.(100)

114. Ak to teda zhrniem, pokiaľ je to relevantné pre prejednávajúcu vec, domnievam sa, že za súčasť spoločnej *funkčnej* úrovne ochrany by sa mali považovať nasledujúce prvky: da by mala byť definovaná v právne záväzných normách, ktoré sú vopred prístupné zdaniteľným osobám spôsobom, ktorý je dostatočne jasný, presný a vyerpávajúci, aby zdaniteľnej osobe umožnil predvídať a určiť výšku dane splatnej v určitom okamihu na základe textov a údajov, ktoré má k dispozícii. Tieto normy teda nemôžu ukladať alebo zvyšovať daové zaťaženie retroaktívne.

115. Preto som dospela k záveru, že táto úroveň predovšetkým znamená, že pri absencii akejkoľvek metódy výpočtu sumy splatnej dane v platných normách by príslušné daové orgány mali umožniť dotknutej zdaniteľnej osobe, aby sa mohla oprieť o metódu podľa jej výberu za predpokladu, že s ohľadom na povahu vykonávanej ekonomickej činnosti je táto metóda schopná objektívne odrážať rozsah, v akom boli výdavky na vstupe použité na účely ekonomickej činnosti, je založená na objektívnych kritériách a dôveryhodných údajoch a umožňuje príslušnému orgánu overenie presnosti jej uplatnenia.

Môže sa Združenie orgánov miestnej samosprávy na uplatnenie práva na úplné odpodítanie dovoľávať všeobecnej zásady daovej zákonnosti?

116. V súlade s vyššie citovanou judikatúrou(101) určenie, či uplatňovanie práva Únie vo vnútroštátnom konaní vedie k porušeniu všeobecných zásad práva Únie, prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu. Napriek tomu je Súdny dvor v konaní o prejudiciálnej otázke výlučne oprávnený poskytovať vnútroštátnemu súdu všetky kritériá na výklad práva Únie, ktoré mu môžu umožniť zodpovedať otázku zlučiteľnosti.(102)

117. S ohľadom na tento cieľ teraz opíšem rôzne prvky, ktoré môže vnútroštátny súd považovať za relevantné pri analýze dôsledkov uplatňovania zásady daovej zákonnosti – posudzované vo svetle EDČP, spoločných ústavných tradícií členských štátov a Charty – na skutkové okolnosti vo vnútroštátnom konaní.

Postavenie Združenia orgánov miestnej samosprávy podľa poškého práva

118. Z vysvetlení vnútroštátneho súdu a ústnych vyjadrení jasne vyplýva, že v čase vzniku skutkových okolností, t. j. do 1. januára 2016, zákon o DPH neupravoval metódu alebo kritériá na

výpočet odpôítatenej ásti DPH zaplatenej na vstupe z dodávok, ktoré sa používajú neoddeliteľne na účely ekonomických, ako aj neekonomických činností zdaniteľnej osoby.

119. Všetci účastníci pojednávania sa zhodli, že pojmy použité v § 86 ods. 1 zákona o DPH v značnej miere odzrkadľujú článok 168 smernice 2006/112. Konkrétne prvé uvedené ustanovenie obsahuje najmä výraz „v rozsahu, v akom“, ktorý podľa môjho názoru jasne vymedzuje rozsah práva na odpôítanie a obmedzuje ho na DPH zaplatenú na vstupe, ktorá presne zodpovedá dodávkam používaným na účely zdaniteľných činností. Nič z toho, čo má Súdny dvor k dispozícii, nenaznačuje, že by sa ustanovenie zákona o DPH malo vykladať inak ako ustanovenie smernice 2006/112.(103)

120. Ako dôležité v tejto súvislosti sa môžu ukázať nasledujúce prvky:

121. Po prvé na pojednávaní zástupcovia Poľska a vedúceho správy potvrdili – bez toho, aby im Združenie orgánov miestnej samosprávy odporovalo, – že všeobecná povinnosť vypoíť a priznať výšku splatnej dane, ako aj uhradiť túto daň v určených lehotách, zo zásady jednoznačne spoíva na zdaniteľnej osobe.(104)

122. Po druhé účastníci konania sa vo svojich ústnych vyjadreniach zhodli na tom, že podľa poľského práva sú zdaniteľné osoby, akým je aj Združenie orgánov miestnej samosprávy, na účely dohľadu nad rozpočtom a verejnými financiami predmetom veľmi podrobných pravidiel o účtovníctve, ktoré okrem iného zahŕajú povinnosť zaznamenať všetky transakcie, vrátane tých, ktoré sú relevantné na účely DPH.

123. V tomto ohľade zástupca Združenia orgánov miestnej samosprávy tvrdil, že pri absencii metódy upravenej zákonom je určenie sumy odpôítatenej DPH zaplatenej na vstupe veľmi zložitá a zaťažujúca, zatiaľ čo zástupca vedúceho správy trval na tom – opäť bez toho, aby mu ostatní účastníci podporovali, – že subjekty verejného práva, akým je Združenie orgánov miestnej samosprávy, majú oveľa lepšie predpoklady na vykonanie potrebných výpočtov ako samotné daňové orgány.

124. Po tretie účastníci konania vo svojich ústnych podaniach potvrdili, že vždy, keď má zdaniteľná osoba pochybnosti o správnom výklade platných ustanovení, je oprávnená požadovať a získať od orgánov daňové rozhodnutie, v ktorom sa posudzuje jej konkrétna situácia a uvádza sa správne uplatnenie práva.(105) Zástupca vedúceho správy potvrdil, že podobne ako Združenie orgánov miestnej samosprávy vo vnútroštátnom konaní sa viaceré iné zdaniteľné osoby v porovnateľnej situácii v súvislosti s odpôítateľnou časťou DPH zaplatenej na vstupe dovoľávali tohto konania a získali takéto rozhodnutie.

125. Po štvrté zástupca vedúceho správy na pojednávaní vysvetlil, že tak pred 1. januárom 2016, ako aj po tomto dátume mohli zdaniteľné osoby uplatniť na rozdelenie DPH metódu podľa svojho vlastného výberu. Bolo uvedené, že príslušný orgán mohol namietať voči tomuto výberu iba vtedy, ak táto metóda nebola vhodná v zmysle, že objektívne neodrážala rozsah, v akom boli výdavky na vstupe použité na účely transakcií zdaniteľnej osoby zakladajúcich právo na odpôítanie. Taktiež potvrdil, že právo na odpôítanie dane nebolo možné odmietnuť len z toho dôvodu, že orgán nesúhlasil s metódou použitou zdaniteľnou osobou. Zástupca Združenia orgánov miestnej samosprávy neodporoval žiadnemu z týchto vyhlásení.

126. Rozumiem tomu tak, že kombinovaný účinok vyššie uvedených ustanovení a okolností spočíva v tom, že všetky podstatné prvky DPH s dopadom na útovateľnú sumu DPH (*tributum*) boli v záse vzniku skutkových okolností upravené zákonom (*lex*) tak, aby zdaniteľné osoby mohli vykonať potrebné výpočty a priznávať výšku splatnej DPH na základe dokumentov a iných údajov, ktoré mali k dispozícii.

127. V tomto kontexte sa skutočná metóda výpočtu odpôvitateľnej čiasti DPH zaplatenej na vstupe javí byť iba jedným z technických prostriedkov, ktoré musí zdaniteľná osoba nevyhnutne uplatniť, aby správne určila rozsah svojho práva na odpôvitanie dane, ak sa teda rozhodne dovoliť sa tohto práva. Zdá sa, že nevyhnutnosť voľby vhodnej metódy, ktorá bola v záse vzniku skutkových okolností implicitná, je zjavným dôsledkom tohto práva, a nie samostatnou dodatočnou povinnosťou, ktorú by bolo potrebné osobitne upravovať zákonom.(106)

128. Vzhľadom na možnosť Združenia orgánov miestnej samosprávy požiadať o vydanie individuálneho daňového rozhodnutia sa zdá, že absencia konkrétnej metódy v platných ustanoveniach neznemožnila ani nadmerne nesťažila jeho dovolanie sa práva na odpôvitanie dane, ani nevedla k neprekonateľnej neistote týkajúcej sa rozsahu jeho povinností voči štátnej pokladnici.

129. Z podaní skôr vyplýva, že vzhľadom na širokú škálu možných skutkových okolností by bolo optimistické a možno objektívne až príliš náročné očakávať od vnútroštátneho zákonodarcu, aby vyberávajúco upravil všetky technické aspekty správania zdaniteľnej osoby na účely zdaťovania.(107) Tento záver je úplne v súlade s judikatúrou ESĽP a situáciou v iných členských štátoch.(108)

130. Zastávam teda názor, že právna úprava platná v záse vzniku skutkových okolností pre Združenie orgánov miestnej samosprávy neobsahovala žiadnu medzeru vo vymedzení dane.

Záverečné poznámky

131. Zdá sa mi, že vyššie uvedené úvahy vyvracajú všetky argumenty predložené Združením orgánov miestnej samosprávy. Podľa úrovne ochrany, ktorú som opísala vyššie,(109) nie je pravdepodobné, že by v dôsledku výkladu platných pravidiel v súlade so smernicou 2006/112 tak, ako ich ustálené vykladá Súdny dvor, došlo vo vnútroštátnom konaní k akémukoľvek porušeniu základných práv alebo všeobecnej zásady práva Únie.(110)

132. Predovšetkým sa nezdá, že by tento výklad viedol k akejkoliž právnej neistote alebo spätnému uplatneniu nových povinností, ktoré nie sú upravené v zákone. Podobne vzhľadom na to, že všetky prvky tvoriace daň (*tributum*) boli v relevantnom záse upravené zákonom, sa nezdá, že by tento výklad na základe smernice 2006/112 viedol k uloženiu povinnosti, ktorá by nebola upravená vo vnútroštátnom právnom poriadku.(111) Nakoniec sa nezdá, že by pre ňu bolo vykonávanie práva na odpôvitanie DPH zaplatenej na vstupe nemožné alebo neprimerane náročné.

133. Závery, ku ktorým som dospela v bodoch 73 a 115 vyššie, nie sú spochybnené skutočnosťou, že ak právny akt Únie vyžaduje prijatie vnútroštátnych vykonávacích opatrení – ako je to v prejednávanej veci – vnútroštátne orgány a súdy môžu na základe článku 53 Charty naďalej uplatňovať vnútroštátne úrovne ochrany základných práv a všeobecných zásad práva Únie.(112)

134. Z informácií daných k dispozícii Súdnemu dvoru vyplýva, že napriek existencii administratívnych postupov uvedených v predloženej prejudiciálnej otázke neexistuje zjavný rozpor medzi stanoviskom, ktoré navrhujem prijať Súdnemu dvoru v prejednávanej veci a

zásadami vyplývajúcimi z článku 217 poľskej Ústavy.

135. Ako vysvetlil vnútroštátny súd, vo svetle tohto ustanovenia by mali byť opatrenia týkajúce sa ukladania daní, vrátane určovania zdaniteľných osôb, sadzieb dane, ako aj pravidiel priznávania daňových úľav a odpustení, spolu s kategóriami zdaniteľných osôb oslobodených od zdanenia, stanovené zákonom. Zdá sa, že z ústnych vyjadrení zástupcov Poľska a vedúceho správy pred Súdny dvorom vyplýva, že toto ustanovenie Trybunału Konstytucyjny (Ústavný súd, Poľsko) ustálene vykladá ako ustanovenie vyžadujúce, aby boli zákonom upravené *podstatné prvky* dane, ktoré majú vplyv na rozsah daňovej povinnosti zdaniteľnej osoby, a nie *všetky prvky* tejto dane.(113)

136. Podľa toho, ako veci rozumiem, sa nezdá, že by tieto požiadavky predstavovali pre vnútroštátny súd prekážku pre výklad vnútroštátnej právnej úpravy v súlade s právom Únie vyššie uvedeným spôsobom.

137. Ak sa však vnútroštátny súd napriek tomu domnieva, že takto vykladaná vnútroštátna právna úprava nespĺňa úroveň ochrany zaručenú v poľskej Ústave, nemôže sa uchýliť k tomu, že jednoducho prizná Združeniu orgánov miestnej samosprávy právo na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe na úkor všeobecného rozpočtu Únie a v rozpore so zásadou rovnosti zaobchádzania.(114)

138. Nesúhlasím s tým, že obyčajný nesúlاد medzi vnútroštátnou úrovňou ochrany je taký, že by oslobodzoval vnútroštátny súd od jeho primárnej povinnosti plne uplatňovať právo Únie. To platí *a fortiori* v situácii, v ktorej by výsledkom bolo priznanie značnej a neprípustnej hospodárskej výhody, ktorú normotvorca Únie nemal v úmysle priznať.(115) Namiesto toho musí vnútroštátny súd pri výklade vnútroštátnej právnej úpravy vo svetle komplexného preskúmania vnútroštátneho právneho poriadku ako celku využiť všetky svoje možnosti na výber riešenia, ktoré rešpektuje základné charakteristiky právneho poriadku Únie, to znamená nadradenosť, jednotnosť a účinnosť práva Únie.(116)

139. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy som okrem toho, čo som uviedla v bodoch 73 a 115 vyššie, dospela k záveru, že vnútroštátny súd môže byť oslobodený od povinnosti vykladať svoje vnútroštátne právo v súlade s právom Únie iba vtedy, ak by tento výklad predstavoval porušenie zásady, že daň by mala byť definovaná v právne záväzných normách, ktoré sú vopred prístupné zdaniteľnej osobe, spôsobom, ktorý je dostatočne jasný, presný a vyčerpávajúci, aby dotknutej zdaniteľnej osobe umožnil predvídať a určiť výšku dane v danom časovom okamihu na základe textov a údajov, ktoré má k dispozícii alebo ktoré sú jej prístupné. O takýto prípad by išlo, keby tieto pravidlá vyústili do neistoty, pokiaľ ide o výšku splatnej dane, alebo keby retroaktívne stanovili alebo zvýšili výšku dane.

Návrh

140. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav, Poľsko) takto:

— Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má v zásade vykladať tak, že vyžaduje, aby vnútroštátny súd v konaní týkajúcom sa zdaniteľnej osoby, akou je Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (Združenie orgánov miestnej samosprávy), vykladal svoje vnútroštátne právo v čo najväčšej možnej miere spôsobom zabezpečujúcim, aby sa odpočítania vykonávali iba v súvislosti s podielom DPH zaplatenej na vstupe, ktorý objektívne odzrkadľuje rozsah, v akom boli výdavky na vstupy použité na účely ekonomickej činnosti tejto zdaniteľnej osoby.

– Pri absencii akejkoľvek metódy výpočtu sumy splatnej dane v platných normách by príslušné daňové orgány mali umožniť dotknutej zdaniteľnej osobe, aby sa mohla oprieť o metódu podľa jej výberu, za predpokladu, že vzhľadom na povahu vykonávanej ekonomickej činnosti je táto metóda schopná objektívne odrážať rozsah, v akom boli výdavky na vstupe použité na účely ekonomickej činnosti, je založená na objektívnych kritériách a dôveryhodných údajoch a umožní overenie presnosti jej uplatnenia.

– Vnútroštátny súd môže byť oslobodený od povinnosti vykladať svoje vnútroštátne právo v súlade s právom Únie iba vtedy, ak by tento výklad predstavoval porušenie zásady, že daň by mala byť definovaná v právne záväzných normách, ktoré sú vopred prístupné zdaniteľnej osobe, spôsobom, ktorý je dostatočne jasný, presný a vyčerpávajúci, aby dotknutej zdaniteľnej osobe umožnil predvídať a určiť výšku dane v danom časovom okamihu na základe textov a údajov, ktoré má k dispozícii alebo ktoré sú jej prístupné. O takýto prípad by išlo, keby tieto pravidlá vyústili do neistoty, pokiaľ ide o výšku splatnej dane, alebo keby retroaktívne stanovili alebo zvýšili výšku dane.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

3 „DPH na výstupe“.

4 „DPH zaplatená na vstupe“.

5 Článok 174 definuje zložky, ktoré majú byť uvedené v žiadateľovi a menovateli zlomku, ktorý sa musí použiť na výpočet odpočítateľnej čiasti DPH zaplatenej na vstupe. Článok 175 stanovuje, že zdaniteľná osoba by mala odpočítateľnú časť predbežne každoročne požiadať alebo odhadovať na základe svojich vlastných prognóz pod dohľadom správcu dane a mala by sa upravovať počas nasledujúceho roku, keď je už známa presná časť.

6 *Dziennik Ustaw*, 2011, č. 177, položka 1054 (čalej len „zákon o DPH“).

7 Čalej len „vedúci správy“.

8 Podľa môjho názoru je tento druh správneho aktu v podstate formálnym vyjadrením názoru orgánov na správny výklad a uplatnenie konkrétneho ustanovenia danej právnej úpravy na skutkové okolnosti danej zdaniteľnej osoby. Tento postup je upravený v § 14b až 14s Ordynacja podatkowa z 29. augusta 1997 (zákon o postupe v daňových veciach), *Dziennik Ustaw* z roku 1997, č. 137, bod 926, v znení neskorších predpisov.

9 „Právo na úplné odpočítanie dane“.

10 Vec I FPS 9/10. Vnútroštátny súd uviedol, že v tomto rozsudku Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol, že vzorec stanovený v § 90 zákona o DPH *nemá* platiť na DPH na vstupe z dodávok používaných nerozlučne na účely ekonomickej, ako aj neekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby. Vnútroštátny súd vysvetlil, že v odôvodnení tohto rozhodnutia Naczelny Sąd Administracyjny uviedol, že keďže poľský zákonodarcu opomenul stanoviť metódy a kritériá pre rozdeľovanie DPH na vstupe medzi transakcie podliehajúce DPH a transakcie nepodliehajúce DPH, zdaniteľná osoba má právo na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z takýchto dodávok.

- 11 Pozri body 12 až 14 vyššie.
- 12 Pozri bod 14 vyššie.
- 13 Rozsudok z 13. marca 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 33).
- 14 Rozsudok zo 16. júla 2015, *Larentia + Minerva/Marenave Schiffahrt* (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 26). Súdny dvor ďalej vysvetlil, že na to, aby nebol ohrozený cieľ neutrality, ktorý spoločný systém DPH zaručuje, transakcie mimo pôsobnosť smernice 2006/112, ktoré preto nezakladajú právo na odpočítanie dane, musia byť vylúčené z menovateľa zlomku použitého na výpočet odpočítateľnej časti DPH zaplatenej na vstupe podľa článku 173 [rozsudky z 29. apríla 2004, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, bod 54), a z 27. septembra 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 44)].
- 15 Rozsudok zo 16. júla 2015, *Larentia + Minerva/Marenave Schiffahrt* (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 32).
- 16 Rozsudok z 13. marca 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 34).
- 17 Rozsudok zo 16. júla 2015, *Larentia + Minerva/Marenave Schiffahrt* (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 27).
- 18 Obdobne pozri rozsudok zo 14. septembra 2006, *Wollny* (C-72/05, EU:C:2006:573, bod 28).
- 19 Pozri v tomto zmysle napríklad rozsudok z 3. októbra 2006, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 28 a citovaná judikatúra).
- 20 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júla 2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, body 14 a 15).
- 21 Rozsudok z 23. novembra 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23 a citovaná judikatúra).
- 22 Návrhy vo veci C-228/05 (EU:C:2006:425, body 82 a 83) (kurzívou zvýraznila generálna advokátka).
- 23 Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 129) (teraz článok 168 smernice 2006/112).
- 24 Rozsudok z 28. novembra 2013, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 42).
- 25 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. marca 2006, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24), a uznesenie z 5. júna 2014, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 19).
- 26 Rozsudok zo 16. júla 2015, *Larentia + Minerva/Marenave Schiffahrt* (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 23).
- 27 Rozsudok zo 16. júla 2015, *Larentia + Minerva/Marenave Schiffahrt* (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 24).
- 28 Rozsudky zo 16. februára 2012, *Eon Aset Menidjmont* (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 44), a

z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 32).

29 Rozsudok zo 16. júna 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, bod 24).

30 Pozri jej návrhy vo veci VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, body 95 až 97), a vo veci MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, body 38 a 39).

31 Vec C-11/15 (EU:C:2016:181, bod 51).

32 Toto ustanovenie upravuje, že ak za dané zdaťovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia. V prejednávanej veci by rozdiel bol nevyhnutne štrukturálny a dokonca aj vtedy, ak by sa preniesol, časom by sa iba kumuloval. Nakoniec táto nerovnováha nevyhnutne vedie k účinnej refundácii.

33 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Szpunar vo veci Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, EU:C:2016:181, bod 51).

34 Rozsudok z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 25).

35 Rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 40).

36 Rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 41).

37 Rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, body 42 a 43).

38 Pozri rozsudok z 19. júla 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, bod 45), v ktorom Súdny dvor potvrdil záver, ku ktorému som dospela v bode 60 mojich návrhov v uvedenej veci (EU:C:2012:276).

39 Rozsudok z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, body 42 a 43).

40 Rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, bod 44).

41 Rozsudok zo 14. septembra 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, bod 35).

42 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, body 33 a 37).

43 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, bod 48).

44 Rozsudok z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, body 34 a 37). Súdny dvor rozhodol, že členské štáty majú v tomto ohľade právo v prípade potreby uplatniť buď metódu prerozdelenia na základe povahy investície, alebo metódu prerozdelenia podľa povahy plnenia, alebo *akúkoľvek inú metódu prerozdelenia*, pričom nie sú povinné obmedziť sa len na jednu z týchto metód (bod 38 tohto rozsudku).

- 45 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 1988, *Direct Cosmetics and Laughtons Photographs* (138/86 a 139/86, EU:C:1988:383, bod 23). Pozri tiež rozsudok zo 6. mája 2010, *Komisía/Francúzsko* (C-94/09, EU:C:2010:253, bod 40).
- 46 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2012, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 35).
- 47 Rozhodnutie Rady zo 7. júna 2007 o systéme vlastných zdrojov Európskych spoločenstiev (Ú. v. EÚ L 163, 2007, s. 17).
- 48 Napríklad v roku 2014, ktorý je jedným z daňových rokov, pre ktorý chce Združenie orgánov miestnej samosprávy získať právo na úplné odpočítanie dane, zdroje založené na DPH tvorili 13,2 % celkového rozpočtu Únie. Pozri *Viacroňný finančný rámec na roky 2014 – 2020 a rozpočet Únie na rok 2014*, s. 24.
- 49 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júna 2018, *Kolev a i.* (C-612/15, EU:C:2018:392, body 51 a 52). Ak by si Poľsko želalo zachovať priaznivejšie zaobchádzanie so zdaniteľnými osobami, akou je napríklad Združenie orgánov miestnej samosprávy, mohlo by – pod podmienkou dodržiavania ustanovení Zmluvy o štátnej pomoci – upraviť subvenciu financovanú zo svojich vlastných zdrojov, a nie povoliť výnimku z DPH na vstupe na úkor rozpočtu Únie.
- 50 Pozri analogicky rozsudok z 5. decembra 2017, *M.A.S. a M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, bod 38 a citovaná judikatúra).
- 51 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júna 2018, *Kolev a i.* (C-612/15, EU:C:2018:392, bod 64).
- 52 Pozri bod 11 vyššie.
- 53 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. septembra 2015, *Taricco a i.* (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 49).
- 54 Rozsudok z 5. októbra 2004, *Pfeiffer a i.* (C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, bod 116).
- 55 Rozsudok z 11. septembra 2018, *IR* (C-68/17, EU:C:2018:696, bod 63).
- 56 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. apríla 2016, *DI* (C-441/14, EU:C:2016:278, body 33 až 34 a citovaná judikatúra). Pozri tiež rozsudok zo 17. apríla 2018, *Egenberger* (C-414/16, EU:C:2018:257, body 72 a 73).
- 57 Ú. v. EÚ C 83, s. 389 (ďalej len „Charta“).
- 58 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júna 2018, *Kolev a i.* (C-612/15, EU:C:2018:392, bod 68 a citovaná judikatúra).
- 59 Nedávna judikatúra poskytuje niekoľko príkladov situáciách, v ktorých sa Súdny dvor domnieval, že účinnosť Únie by mala ustúpiť ochrane základných práv. Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. februára 2017, *C. K. a i.* (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127 [zákaz neľudského alebo ponižujúceho zaobchádzania v kontexte nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 604/2013 z 26. júna 2013, ktorým sa stanovujú kritériá a mechanizmy na určenie členského štátu zodpovedného za posúdenie žiadosti o medzinárodnú ochranu podanej štátnym príslušníkom tretej krajiny alebo osobou bez štátnej príslušnosti v jednom z členských štátov (Ú. v. EÚ L 180, 2013, str. 31)]; z 5. decembra 2017, *M.A.S. a M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936) (zásada *nulla poena sine lege*

v kontexte článku 325 ZFEÚ), a z 25. júla 2018, Minister for justice and equality (Nedostatky v systéme spravodlivosti) (C?216/18 PPU, EU:C:2018:586) právo na účinný opravný prostriedok v kontexte Rámcového rozhodnutia Rady z 13. júna 2002 o európskom zatykači a postupoch odovzdávania osôb medzi členskými štátmi (Ú. v. ES L 190, 2002, s. 1; Mim. vyd. 19/006, s. 34)].

60 V tomto zmysle pozri rozsudky zo 7. januára 2004, X (C?60/02, EU:C:2004:10, body 61 a 63), a z 5. decembra 2017 M.A.S. a M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936, bod 61).

61 Tento článok stanovuje, že „Základné práva tak, ako sú zaručené Európskym dohovorom o ochrane ľudských práv a základných slobôd [podpísaným v Ríme 4. novembra 1950 (ďalej len „EDP“)] a ako vyplývajú z ústavných tradícií spoločných pre členské štáty, predstavujú všeobecné zásady práva Únie“.

62 Toto ustanovenie Charty stanovuje, že „v rozsahu, v akom charta obsahuje práva, ktoré zodpovedajú právam zaručeným v [EDP], zmysel a rozsah týchto práv je rovnaký ako zmysel a rozsah práv ustanovených v uvedenom dohovore“, pričom toto ustanovenie nebráni tomu, aby Únia priznávala „širší rozsah ochrany“. Kritériá, ktoré vypracoval ES?P pri výklade zodpovedajúcich ustanovení EDP, by sa teda mali uplatňovať pri určovaní tejto minimálnej úrovne ochrany zaručenej Chartou [rozsudok z 28. februára 2013, Preskúmanie Arango Jaramillo a i./EIB (C?334/12 RX?II, EU:C:2013:134, bod 28)].

63 Protokol ? 1 k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd podpísaný v Paríži 20. marca 1952 (ďalej len „protokol ? 1“).

64 ES?P, 9. júla 2002, Orion B?eclav s.r.o. v. Česká republika (CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, s. 7).

65 ES?P, 29. januára 2003, Masa Invest Group v. Ukrajina (CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, s. 12).

66 ES?P, 14. mája 2013, NKM v. Ma?arsko (CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, § 50).

67 ES?P, 20. septembra 2011, OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Rusko (CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, § 559) (kurzívou zvýraznila generálna advokátka).

68 ES?P, 14. októbra 2010, Shchokin v. Ukrajina (CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, § 51).

69 GRGI?, A., MATAGA, Z., LONGAR, M., A VILFAN, A.: Council of Europe – Directorate General of Human Rights and Legal Affairs. In : *Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l'Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l'Homme et de ses protocoles*. Précis sur les droits de l'homme n° 10, September 2007, s. 13 (verejne dostupný prostredníctvom nasledujúceho odkazu: <https://rm.coe.int/168007ff64>).

70 ES?P, 9. novembra 1999, Špa?ek v. Česká republika (CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, § 54).

71 ES?P, 25. júla 2013, Chodorkovský a Lebedev v. Rusko (CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, § 881 až 885).

72 ES?P, 29. januára 2003, Masa Invest Group v. Ukrajina (CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, s. 12 a 13).

73 Platí to okrem iného v prípade Spojeného kráľovstva, v ktorom bola táto zásada prvýkrát

ustanovená v Listine základných práv a slobôd z roku 1689 (ktorá je stále platná), Francúzska, kde vyplýva z Declaration des droits de l'homme et du citoyen z 26. augusta 1789 (idem), a Poľska, kde bola zakotvená v Artykuły henrykowskie z roku 1573, ktoré boli platné do 24. októbra 1795.

74 Podľa všetkého je to tak v prípade Rakúska a Nemecka.

75 Podľa všetkého je to tak najmä v prípade: Belgicka (článok 170 ods. 1 belgickej Ústavy), Cypru (článok 24 ods. 2 cyperskej Ústavy), Estónska (článok 113 estónskej Ústavy), Fínska (článok 81 ods. 1 fínskej Ústavy), Talianska (článok 23 talianskej Ústavy), Írska (články 22.2.1 až 22.2.6 írskej Ústavy), Holandska (článok 104 holandskej Ústavy), Českej republiky (článok 11 ods. 5 Českej Charty základných ľudských práv), Litvy (článok 127 ods. 3 litovskej Ústavy), Luxemburska (článok 99 luxemburskej Ústavy), Rumunska (článok 56 ods. 3 a článok 139 ods. 1 rumunskej Ústavy), Slovenska (článok 59 ods. Ústavy SR) a Švédska (článok 4 v oddiele 1 Regeringsformen, ktorý spolu s tromi ďalšími aktmi tvorí švédsku Ústavu).

76 V článku 14 Declaration des droits de l'homme et du citoyen z 26. augusta 1789 sa vyžaduje, aby zákon ustanovil tieto prvky: základ pre vymieranie dane, sadzbu dane a postupy pre výber daní všetkých druhov.

77 Článok 78 ods. 1 a 4 gréckej Ústavy vyžaduje, aby zákon stanovil tieto prvky: označenie zdaniteľnej osoby, druhu príjmu, majetku, výdavkov alebo transakcií, ktoré sú predmetom zdanenia, sadzbu dane, oslobodenia od dane a daňové dobročiny.

78 Článok 78 ods. 1 a 4 portugalskej Ústavy vyžaduje, aby zákon stanovil tieto prvky: základ pre vymieranie dane, sadzbu dane, daňové výhody a záruky pre zdaniteľné osoby.

79 Pozri článok 217 poľskej Ústavy citovaný v bode 6 vyššie.

80 To znamená: Bulharsko, Česká republika, Estónsko, Francúzsko, Nemecko, Grécko, Holandsko, Poľsko, Portugalsko, Švédsko a Spojené kráľovstvo.

81 Zdá sa, že situácia podľa EDĽP je v tomto smere dosť podobná (pozri body 85 a 86 vyššie).

82 Zdá sa, že tak je to v prípade Českej republiky, Estónska, Nemecka, Grécka, Poľska a Spojeného kráľovstva.

83 Zdá sa, že tak je to vo Francúzsku.

84 Zdá sa, že tak je to v Holandsku a vo Švédsku.

85 Poznamenávam, že podobná požiadavka, ktorá bola prediskutovaná v týchto návrhoch vyššie (pozri bod 82 vyššie), vyplýva z judikatúry ESĽP.

86 Zdá sa, že tak je to v Bulharsku (do 1. januára 2017), Českej republike, Nemecku, Grécku (od roku 2000), Holandsku, Švédsku a Spojenom kráľovstve.

87 Zdá sa, že okrem Poľska je to tak v Bulharsku, Českej republike, Grécku a Švédsku.

88 V Holandsku teda príslušné rozhodnutie Staatssecretarissen van Financiën (minister financií) o odpodávaní DPH uvádza štvorcové metre, kubické metre, relevantné príjmy alebo náklady ako možné kritériá na výpočet odpodávaní DPH zaplatenej na vstupe.

89 Vo Švédsku pozri nezáväzné pokyny daňovej správy č. 131 446423/15/111 z 25. augusta

2015 a ?. 202 377677?17/111 z 19. decembra 2017.

90 Pozri oznámenie o DPH ?. 700 zo 17. decembra 2014 (príručka k DPH, ktorá sa vzťahuje na pravidlá a postupy), § 32 ods. 5.

91 Rozsudok z 22. júna 2016 (C?11/15, EU:C:2016:470).

92 Návrhy vo veci český rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:181).

93 Rozsudok z 30. augusta 2016, ?. j. 5 Afs 124/2014?178.

94 Pozri bod 39 vyššie.

95 Rozsudok z 28. novembra 2013, Rada/Manufacturing Support & Procurement Kala Naft (C?348/12 P, EU:C:2013:776, body 121 až 123).

96 Rozsudok z 10. septembra 2009, Plantanol (C?201/08, EU:C:2009:539, bod 46).

97 Rozsudok zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i. (C?288/07, EU:C:2008:505, bod 47).

98 Rozsudok z 26. apríla 2005, „Goed Wonen“ (C?376/02, EU:C:2005:251, bod 33).

99 To isté by bolo možné *a priori* povedať o procedurálnych alebo technických požiadavkách. Vzhľadom na to, že táto otázka patrí do pôsobnosti týchto návrhov, nebudem sa ňou ďalej zaoberať.

100 Pozri body 41, 48 a 55 vyššie.

101 Pozri judikatúru citovanú v bodoch 74 a 75 vyššie.

102 Rozsudok z 1. júla 2014, Ålands Vindkraft (C?573/12, EU:C:2014:2037, bod 126).

103 Výklad článku 168 smernice 2006/112/ES je bližšie opísaný v bodoch 41, 48 a 55 vyššie.

104 Podľa môjho názoru táto povinnosť vyplýva z § 103 ods. 1 zákona o DPH, ktorý podľa všetkého uplatňuje článok 250 ods. 1 smernice 2006/112/ES.

105 Pozri poznámku pod čiarou 8 vyššie.

106 Pozri bod 112 vyššie.

107 Na tomto mieste chcem poznamenať, že zástupca vedúceho správy trval na tom – bez toho, aby mu ostatní účastníci konania odporovali, – že by to bolo objektívne nemožné.

108 Pozri body 85 až 91 vyššie.

109 Pozri rozpravu o zásade daňovej zákonnosti v bodoch 78 až 115 vyššie.

110 To znamená v súlade s parametrami prejednanými v bodoch 35 až 60 vyššie.

111 Situáciu v tejto veci je možné porovnať so situáciou vo veci Pfeiffer a. i. (rozsudok z 5. októbra 2004, C?397/01 až C?403/01, EU:C:2004:584, bod 108).

112 Pozri rozsudok z 26. februára 2013, Melloni (C?399/11, EU:C:2013:107, bod 60). V tejto veci však Súdny dvor dospel k záveru, že práve preto, že príslušné pravidlá boli na úrovni Únie

úplne harmonizované, vnútroštátnemu súdu *už nebolo dovolené* uplatňovať vyššiu úroveň ochrany základných práv upravenú v jeho vnútroštátnom ústavnom práve.

113 Rozsudok Trybunału Konstytucyjny zo 16. júna 1998 (U 9/97, bod 51). Na pojednávaní sa tiež zistilo, že tento súd ešte nemal príležitosť preskúmať ústavnosť absencie metód rozdelenia DPH na vstupe.

114 Pozri body 61, 64 a 65 vyššie.

115 Pozri body 57 až 59 vyššie.

116 Rozsudok z 5. decembra 2017, MAS a MB (C-42/17, EU:C:2017:936, bod 47).