



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
NILS WAHL  
prednesené 30. januára 2018<sup>1</sup>

### Spojené veci C-660/16 a C-661/16

**Finanzamt Dachau**  
**proti**  
**Achimovi Kollroßovi (C-660/16)**  
**a**  
**Finanzamt Göppingen**  
**proti**  
**Erichovi Wirtlovi (C-661/16)**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Zdanenie – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 65 – Zálohová platba – Odpočítanie dane – Neistota zdaniteľnej udalosti – Články 184 až 186 – Úprava odpočítanej dane – Vrátanie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu – Vnútroštátne postupy“

1. Benjamin Franklin, ako je známe, v liste Jeanovi-Baptistovi Leroyovi v roku 1789 napísal, že „na tomto svete nie sú žiadne istoty, iba dane a smrť“.
2. V predmetnom konaní sa vnútroštátny súd – dva rôzne senáty Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) – Súdneho dvora v podstate pýta, za akých okolností má byť budúce dodanie tovarov alebo budúce poskytnutie služieb na účely pravidiel o dani z pridanej hodnoty („DPH“) stanovených v smernici 2006/112/ES<sup>2</sup> považované za dostatočne *isté* na to, aby povoľovalo odpočítanie DPH zaplatenej príjmom zo zálohovej platby, aj keď k dodaniu nakoniec nedôjde pre podvod zo strany dodávateľa. Vnútroštátny súd Súdny dvor taktiež žiada, aby objasnil z toho vyplývajúce právne dôsledky, a to z hľadiska úprav odpočítanej dane a vrátení dane daňovými úradmi.

### I. Právny rámec

#### A. Právo Únie

3. Podľa článku 63 smernice o DPH „zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby“.
4. Podľa článku 65 smernice o DPH, ak má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby.

<sup>1</sup> Jazyk prednesu: angličtina.

<sup>2</sup> Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

5. Podľa článku 167 smernice o DPH vzniká právo odpočítať daň vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.

6. Podľa článku 184 smernice o DPH sa „pôvodne uplatnené odpočítanie dane upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo“.

7. Článok 185 smernice o DPH stanovuje:

„1. Úprava odpočítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.

2. Odchylné od odseku 1 sa úprava odpočítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek uvedených v článku 16.

V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať.“

8. Článok 186 smernice o DPH členským štátom ukladá povinnosť, aby stanovili pravidlá pre vykonávanie článkov 184 a 185 predmetnej smernice.

## ***B. Vnútroštátna právna úprava***

9. Podľa § 15 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“):

„(1) Podnikateľ môže odpočítať tieto sumy:

1. zo zákona splatnú daň za dodávky a iné služby, ktoré iný podnik uskutočnil v prospech jeho podniku. Podmienkou uplatnenia odpočtu dane je, že podnikateľ disponuje faktúrou vystavenou podľa § 14 a 14a. Ak samostatne uvedená suma dane súvisí s platbou pred uskutočnením týchto transakcií, možno ju odpočítať už od okamihu vystavenia faktúry a vykonania platby;

...“

10. Daňová povinnosť podľa § 13 ods. 1 bodu 1 písm. a) UStG za dodávky a iné služby vzniká „vypočítaním dane na základe dohodnutej protihodnoty (§16 ods. 1 prvá veta) po uplynutí lehoty na predbežné hlásenie o DPH, počas ktorej došlo k poskytnutiu plnení. Uvedené platí aj v prípade čiastočných plnení. ... Ak je protihodnota alebo jej časť prijatá pred poskytnutím plnenia alebo čiastočného plnenia, daňová povinnosť vzniká v príslušnom rozsahu uplynutím lehoty na predbežné hlásenie o DPH, počas ktorej bola protihodnota alebo jej časť prijatá“.

11. § 17 UStG stanovuje:

„(1) Ak sa zmenil základ výpočtu zdaniteľného plnenia v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1, podnikateľ, ktorý uvedený obrat dosiahol, je povinný upraviť splatnú daň. Rovnako podnikateľ príjemca je povinný upraviť daň, ktorú si môže z tohto dôvodu odpočítať...

(2) Odsek 1 sa uplatní analogicky, ak

1. sa dohodnutá protihodnota za zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytnutie služieb alebo za nadobudnutie v rámci Spoločenstva podliehajúce dani stala nevymožiteľnou. Ak je protihodnota prijatá so spätnou platnosťou, daňová povinnosť a odpočítanie dane sa opätovne upravia;
2. za dohodnuté dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb bola zaplatená protihodnota, ale tovar nebol dodaný alebo služby neboli poskytnuté;

...“

## II. Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

### A. Vec C-660/16

12. Pán Achim Kollroß si 10. apríla 2010 objednal u spoločnosti G. kogeneračnú tepelnú jednotku. Táto spoločnosť prijatie zákazky 12. apríla 2010 potvrdila a vystavila zálohovú faktúru na sumu 30 000 eur, navýšenú o DPH vo výške 5 700 eur. Pán Kollroß uhradil požadovanú zálohu spoločnosti G 19. apríla 2010. Dátum dodania jednotky nebol vtedy stanovený.

13. Objednaná jednotka nebola nikdy dodaná. Na majetok spoločnosti G bol podľa Insolvenzordnung (Insolvenčné nariadenie) vyhlásený konkurz, ktorý bol pre nedostatok majetku zrušený. Osoby konajúce v mene spoločnosti G boli v 88 bodoch obžaloby uznané za vinné, a to za podvodné obchodné praktiky, sprisahanie s úmyslom spáchať podvod a za úmyselný úpadok na škodu osôb kupujúcich kogeneračnú tepelnú jednotku, avšak nie za daňový únik.

14. Za rok 2010 si pán Kollroß z tejto zálohovej platby pre spoločnosť G uplatnil odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, avšak Finanzamt Dachau (Daňový úrad Dachau) vydal platobný výmer, ktorým predmetnú DPH určil v nulovej výške. Pán Kollroß proti tomuto výmeru neúspešne namietal.

15. Následne pán Kollroß tento výmer napadol na Finazgericht (Finančný súd, Nemecko). S touto žalobou uspel. Finazgericht (Finančný súd) vychádzal po prvé z toho, že pán Kollroß bol podľa § 15 ods. 1 bodu 1 tretej vety UStG oprávnený daň na vstupe zo zálohovej platby odpočítať. Po druhé sa domnieval, že pán Kollroß nebol povinný odpočet dane zaplatenej na vstupe podľa § 17 ods. 1 druhej vety a § 17 ods. 2 bodu 2 UStG upraviť.

16. Daňový úrad v Dachau podal proti tomuto rozsudku odvolanie na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd). Keďže mal pochybnosti o správnom výklade práva EÚ, tento súd sa rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Majú sa požiadavky na istotu poskytnutia plnenia, ktorou je odpočítanie dane zaplatenej na vstupe zo zálohovej platby v zmysle rozsudku Súdného dvora Európskej únie vo veci Firin, C-107/13 [„Firin“)] podmienené, posudzovať výlučne objektívne alebo z pohľadu osoby, ktorá zálohovú platbu vykonala a pri zohľadnení okolností, ktoré boli pre ňu zrejmé?
2. Môžu členské štáty, berúc do úvahy skutočnosť, že podľa článku 167 smernice [o DPH] daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná, a právo odpočítať daň vznikajú v tom istom čase, a berúc do úvahy regulačné právomoci, ktoré sú im podľa článku 185 ods. 2 [druhého podoseku] a článku 186 [tejto smernice] priznané, podmieniť úpravu tak daňovej povinnosti, ako aj odpočítania dane zaplatenej na vstupe vrátením zálohovej platby?

3. Má daňový úrad, ktorý je pre osobu, ktorá zálohovú platbu vykonala, príslušný, povinnosť vrátiť daň z pridanej hodnoty tejto osobe, ak táto nedokáže vymôcť vrátenie zálohovej platby od jej príjemcu? Ak áno, musí sa tak urobiť v rámci konania o stanovení výšky dane alebo je na tento účel postačujúce osobitné konanie na odstránenie tvrdosti zákona?“

## **B. Vec C-661/16**

17. Dňa 3. augusta 2010 si pán Erich Wirtl u spoločnosti G objednal kogeneračnú jednotku za cenu 30 000 eur, navýšenú o DPH vo výške 5 700 eur. Jednotka mala byť dodaná 14 týždňov po prijatí platby. Pán Wirtl zaplatil kúpnu cenu vopred.

18. Jednotka však nebola nikdy dodaná. Na majetok spoločnosti G bol podľa insolvenčného nariadenia vyhlásený konkurz, ktorý bol pre nedostatok majetku zrušený. Osoby konajúce v mene spoločnosti G boli v 88 bodoch obžaloby uznané za vinné, a to za podvodné obchodné praktiky, sprisahanie s úmyslom spáchať podvod a za úmyselný úpadok na škodu osôb kupujúcich kogeneračnú tepelnú jednotku, avšak nie za daňový únik.

19. Za rok 2010 si pán Wirtl zo svojej platby spoločnosti G. uplatnil odpočítanie dane zaplatenej na vstupe. Finanzamt Göppingen (Daňový úrad Göppingen) však rozhodol, že toto odpočítanie dane neuzná. Pán Wirtl proti tomuto rozhodnutiu neúspešne namietal.

20. Následne pán Wirtl toto rozhodnutie napadol na Finanzgericht (Finančný súd). S touto žalobou uspel. Finanzgericht (Finančný súd) vychádzal po prvé z toho, že bol podľa § 15 ods. 1 bodu 1 tretej vety UStG oprávnený odpočítanie dane zaplatenej na vstupe zo zálohovej platby vykonať. Po druhé sa domnieval, že pán Wirtl nebol povinný odpočet dane zaplatenej na vstupe podľa § 17 ods. 1 druhej vety a § 17 ods. 2 bodu 2 UStG upraviť.

21. Daňový úrad v Göppingene podal proti tomuto rozsudku odvolanie na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd). Keďže mal pochybnosti o správnom výklade práva EÚ, tento súd sa rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Podľa rozsudku Súdneho dvora [vo veci *Firin*, bod 39] je odpočítanie dane zaplatenej na vstupe zo zálohy vylúčené v prípade, keď je vznik zdaniteľnej udalosti v čase zaplattenia zálohy neistý. Má sa toto vylúčenie posudzovať na základe objektívnej situácie alebo z pohľadu osoby, ktorá zálohovú platbu vykonala a pri zohľadnení okolností, ktoré boli pre ňu objektívne zrejme?
2. Má sa rozsudok Súdneho dvora [vo veci *Firin*, bod 58] vykladať v tom zmysle, že podľa práva Únie sa úprava odpočtu dane vykonaného osobou, ktorá za dodanie tovaru poskytla zálohovú platbu, vo výške dane zaplatenej na vstupe uvedenej na faktúre, ktorá bola tejto osobe za túto platbu vystavená, nepodmieňuje vrátením poskytnutej zálohovej platby, ak sa takéto dodanie napokon neuskutoční?
3. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku: oprávňuje článok 186 smernice o DPH, ktorý členským štátom umožňuje stanoviť pravidlá pre úpravu odpočítanej dane uvedenej v článku 185 tejto smernice, Spolkovú republiku Nemecko ako členský štát na to, aby vo svojej vnútroštátnej právnej úprave stanovila, že základ dane možno znížiť iba vtedy, ak je zálohová platba vrátená, a následne, že k úprave dlhu na DPH a odpočtu dane zaplatenej na vstupe má dôjsť v rovnakom čase a za rovnakých podmienok?“

### ***C. Konanie pred Súdnyim dvorom***

22. Rozhodnutím predsedu Súdneho dvora z 19. januára 2017 boli veci C-660/16 a C-661/16 spojené na spoločné konanie na účely písomnej časti konania a rozsudku.

23. Písomné pripomienky predložil pán Kollroß, nemecká vláda a Európska komisia.

### **III. Analýza**

#### ***A. O prvých prejudiciálnych otázkach vo veciach C-660/16 a C-661/16***

24. Prvou otázkou v oboch veciach sa vnútroštátny súd Súdneho dvora v podstate pýta, ako sa má v prípade podvodu zo strany dodávateľa na účely článku 65 smernice o DPH určiť, či bolo dodanie tovaru, za ktoré sa poskytla zálohová platba, neisté. Vnútroštátny súd sa pýta najmä na to, či má zdaniteľná osoba právo odpočítať sumu zaplatenej DPH, ak k dodaniu tovaru nakoniec z dôvodu takéhoto podvodu nedôjde.

25. Skôr ako sa pristúpi k riešeniu konkrétnej problematiky nastolenej týmito otázkami, sa javí užitočné pripomenúť si kľúčové uplatniteľné ustanovenia tak, ako ich ustálene vykladá Súdny dvor.

26. Podľa ustálenej judikatúry má režim odpočtov za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Zásada daňovej neutrality, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH, zaručuje, že každá hospodárska činnosť bez ohľadu na jej účel alebo výsledky, za podmienky, že podlieha DPH, sa zdaňuje neutrálnym spôsobom.<sup>3</sup>

27. Podľa článku 167 smernice o DPH vzniká právo odpočítať daň vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Všeobecným pravidlom je, že DPH sa stáva splatnou dodaním tovaru alebo poskytnutím služby (článok 63 smernice o DPH). V prípade vykonania zálohových platieb však článok 65 tejto smernice uvádza, že DPH sa stáva splatnou prijatím platby a z prijatej sumy.

28. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora musia byť na to, aby vznikla povinnosť zaplatiť DPH (a teda, aby bola aj odpočítateľná), už známe všetky relevantné informácie týkajúce sa budúcej zdaniteľnej udalosti.<sup>4</sup> Súd tiež rozhodol, že článok 65 smernice o DPH nemožno uplatniť v prípade, ak nie je isté, či zdaniteľná udalosť nastane.<sup>5</sup>

29. V tejto súvislosti sú v tomto konaní nastolené dve samostatné, avšak súvisiace otázky. Vnútroštátny súd sa pýta po prvé, ako sa má táto neistota posudzovať a po druhé, či je v tejto súvislosti vôbec relevantné, že dátum dodania zakúpeného tovaru nebol v zmluve medzi príjemcom a dodávateľom uvedený.

30. Čo sa týka prvej z týchto otázok, vnútroštátny súd uvádza, že v situáciách, ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, by táto neistota mohla byť posudzovaná na základe informácií, ktoré mal k dispozícii príjemca, alebo na základe informácií, ktoré mal k dispozícii dodávateľ. Inak povedané, vnútroštátny súd sa zamýšľa nad tým, či má byť úmysel dodávateľa spáchať podvod, o ktorom príjemca nevedel, posudzovaný ako relevantný pri určovaní istoty (respektíve neistoty), že zdaniteľná udalosť nastane.

3 Rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman, (268/83, EU:C:1985:74, bod 19).

4 Pozri okrem iného rozsudky z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, (C-419/02, EU:C:2006:122, bod 48); zo 16. decembra 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, bod 31), a z 3. mája 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 26).

5 Rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 39).

31. Podľa môjho názoru by podvodný úmysel dodávateľa nemal mať žiaden vplyv na oprávnenie príjemcu odpočítať DPH zo zálohovej platby, *ibaže* by si bol alebo si mal byť tohto podvodného úmyslu vedomý.

32. Tento záver podľa všetkého vyplýva z judikatúry Súdneho dvora a najmä z vecí Bonik<sup>6</sup> a FIRIN<sup>7</sup>. V týchto prípadoch Súdny dvor zdôraznil, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať právnych noriem Únie a že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ výslovne uznaný a podporovaný smernicou o DPH. Súdny dvor preto rozhodol, že vnútroštátne orgány by nemali priznať právo odpočítať daň, ak sa toto právo uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.<sup>8</sup> Tak je to najmä v prípade, keď daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba.<sup>9</sup> Naopak, nie je zlučiteľné s ustanoveniami smernice o DPH toto právo nepriznať zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo iným predchádzajúcim či nasledujúcim subjektom dodávateľského reťazca.<sup>10</sup>

33. Z uplatnenia týchto zásad na prejednávanej veci vyplýva, že skutočnosť, že dodávateľia nemali nikdy v úmysle dodať tovar zakúpený príjemcami, nemôže sama osebe odôvodniť odmietnutie vnútroštátneho orgánu uznať odpočítania dane uplatnené týmito príjemcami. Tieto orgány môžu odpočítania dane zamietnuť len vtedy, ak dostatočne právne preukážu, že príjemca vedel alebo mal vedieť o tom, že dodávateľ nemal od začiatku vôbec v úmysle ich zmluvy dodržať.<sup>11</sup>

34. Prirodzene, pokiaľ, ako vo veci FIRIN<sup>12</sup>, si bol (alebo si mal byť) tak dodávateľ, ako aj príjemca vedomý toho, že žiadne dodanie sa neuskutoční, možno spochybníť, či je vôbec zmluva o dodávke platná, teda aspoň na účely predpisov o DPH. Všeobecnejšie, článok 65 smernice o DPH nemožno uplatniť v prípade, ak sa poskytne zálohová platba, ale existujú reálne pochybnosti o tom, či sa pri obvyklom postupe zdaniteľné plnenie aj poskytne.<sup>13</sup>

35. Naopak, keď si príjemca nebol a nemohol byť vedomý podvodných alebo zneužívajúcich úmyslov dodávateľa – a o to viac vtedy, ako to je v situáciách, aké sú tie, o ktoré ide vo veci samej, keď by sa zdalo, že dodávateľ riadne zaplatil DPH, ktorú štát dostal –, neexistuje žiaden objektívny dôvod na to, aby sa mu pôvodné právo na odpočítanie dane nepriznalo. Takéto nepriznanie by na jednej strane totiž prekračovalo rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií<sup>14</sup> a na strane druhej by nadmerne zaťažilo kupujúcich. Vo zvyčajnom podnikaní nie je neobvyklé, že dodávateľ od svojich zákazníkov pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb vyžaduje zálohovú platbu. Ako vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci C-660/16 konštatuje vnútroštátny súd, zdalo by sa prehnané, aby všetky riziká spojené s možným nedodaním zakúpeného tovaru alebo neposkytnutím zakúpených služieb znášali kupujúci, ktorí si aj pri vynaložení všetkej náležitej starostlivosti nemohli byť vôbec vedomí nečestných úmyslov ich dodávateľov.

36. Ďalej je potrebné určiť, či skutočnosť, že zmluva o dodaní dátum dodania zakúpeného tovaru neuvádza, znamená, že o budúcej zdaniteľnej udalosti nie sú známe všetky relevantné informácie a že v dôsledku toho by odpočítanie dane nemalo byť uznané.

6 Rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik, (C-285/11, EU:C:2012:774).

7 Rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151).

8 Rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37), a z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 40).

9 Rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 38), a z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 41).

10 Rozsudky zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, bod 41), a z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 42).

11 Rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 44).

12 Pozri rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, najmä bod 22 a nasl., a návrhy prednesené generálnou advokátkou Kokott v tej istej veci, EU:C:2013:872, bod 28).

13 Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci FIRIN (C-107/13, EU:C:2013:872, bod 26).

14 Pozri rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 43 a citovaná judikatúra).

37. V tejto súvislosti zastávam názor, že samotné neuvedenie dátumu dodania nemožno považovať za niečo, čo spôsobuje neistotu, čo sa týka vzniku zdaniteľnej udalosti. Pripomínam, že v podnikateľských vzťahoch nie je zriedkavé, že sa zmluvné strany na dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb dohodnú, pričom nedokážu určiť konkrétny dátum, kedy sa dodanie uskutoční. Pokiaľ kupujúci nevie o žiadnom konkrétnom dôvode, ktorý by spochybňoval schopnosť a ochotu dodávateľa splniť si svoje záväzky, nie je namieste uvažovať o tom, či je v čase zálohovej platby dodanie neisté.

38. Očividne, ako sa uvádza v úvode týchto návrhov, všetko, čo sa má stať v budúcnosti, je do určitej miery neisté. Túto logiku však nemožno uplatniť v tomto kontexte, pretože tým by sa stal článok 65 smernice o DPH bezvýznamným. Taktiež nevidím dôvod, prečo by jednoduché uvedenie konkrétneho dátumu v zmluve robilo budúce dodanie istejším (alebo naopak, menej istým).

39. Vo veci BUPA Hospitals Súdny dvor rozhodol, že článok 65 smernice o DPH sa neuplatní na situáciu, kde zmluvné strany boli oprávnené kedykoľvek zmluvu jednostranne ukončiť, pričom zálohové platby boli vykonané za dodanie tovaru, ktorý sa ešte len mal identifikovať a ktorého množstvo sa ešte len malo určiť.<sup>15</sup> Túto situáciu však treba odlíšiť od okolností, o ktoré ide vo veci samej: vo veci BUPA Hospitals bolo v čase vykonania platby neisté, či sa plnenie vôbec uskutoční. Naopak, v prejednávanych veciach nebol, aspoň z pohľadu príjemcov, určený len čas dodania.

40. Vzhľadom na uvedené by odpoveď na prvé otázky vo veciach C-660/16 a C-661/16 mala znieť, že článok 65 smernice o DPH musí byť vykladaný v tom zmysle, že zdaniteľnej osobe, ktorá vykonala zálohovú platbu za tovar, ktorý nakoniec nebol dodaný, alebo za služby, ktoré nakoniec neboli poskytnuté, nemožno nárok na odpočítanie dane neuznať, ak si nebola a nemohla byť vedomá úmyslu dodávateľa zmluvu nesplniť. Samotná skutočnosť, že dátum dodania v zmluve uvedený nebol, neznamená, že splnenie tejto zmluvy je na účely tohto ustanovenia neisté.

#### ***B. O druhej prejudiciálnej otázke vo veci C-660/16 a o druhej a tretej prejudiciálnej otázke vo veci C-661/16***

41. Svojou druhou otázkou vo veci C-660/16 a druhou a treťou otázkou vo veci C-661/16 sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či za okolností, o aké ide vo veci samej, vnútroštátne predpisy, ktoré vyžadujú úpravu odpočítania dane, avšak takúto úpravu podmieňujú vrátením zálohovej platby, odporujú článkom 184 až 186 smernice o DPH.

42. Na úvod je potrebné pripomenúť, že systém odpočítania stanovený smernicou o DPH má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH má tiež zabezpečovať úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel alebo ich výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH.<sup>16</sup>

43. Z uvedeného vyplýva, že určujúcim kritériom na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe je používanie týchto tovarov alebo služieb, ktoré sa uskutočnilo alebo ktoré sa zamýšľa. Toto používanie totiž určuje rozsah pôvodne uplatneného odpočítania dane, na ktorý je zdaniteľná osoba oprávnená, a rozsah prípadných úprav, ktoré sa musia vykonať za podmienok stanovených v článkoch 185 až 187 smernice o DPH.<sup>17</sup>

15 Rozsudok z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122).

16 Pozri rozsudok z 18. októbra 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, bod 27 a citovaná judikatúra).

17 Pozri v tom zmysle rozsudky z 18. októbra 2012 TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, bod 29), a zo 4. októbra 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, bod 23).

44. Mechanizmus úprav stanovený v uvedených pravidlách je totiž neoddeliteľnou súčasťou režimu odpočtu DPH upraveného touto smernicou. Tieto pravidlá majú za cieľ zvýšiť presnosť odpočítania dane spôsobom zaručujúcim neutralnosť DPH. Prostredníctvom týchto pravidiel má smernica o DPH za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočet DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na zdaniteľné plnenia.<sup>18</sup>

45. Pokiaľ ide o časový moment vzniku povinnosti upraviť odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, článok 185 ods. 1 smernice o DPH stanovuje zásadu, podľa ktorej takú úpravu treba vykonať najmä vtedy, keď sa skutočnosti zohľadňované pri určení výšky odpočítania zmenili po tom, ako bolo priznanie k DPH podané.<sup>19</sup>

46. Preto prvou otázkou, ktorou sa treba v tomto kontexte zaoberať, je, či okolnosti, o aké ide vo veci samej, v zásade patria medzi tie, ktoré upravuje článok 185 smernice o DPH. Zdá sa mi, že v tomto prípade to tak naozaj je.

47. Vo veci PIGI Súdny dvor rozhodol, že zdaniteľná osoba, obeť krádeže tovaru, za ktorý si odpočítala DPH zaplatenú na vstupe, bola podľa článku 185 ods. 1 smernice o DPH v zásade povinná toto odpočítanie dane upraviť. Súdny dvor však poukázal na to, že článok 185 ods. 2 prvý pododsek odchyľne ustanovuje, že úprava sa nemôže vykonať okrem iného v prípade „riadne preukázanej krádeže“ a že podľa druhého odseku tohto ustanovenia má však tento odklon fakultatívnu povahu. Súdny dvor preto konštatoval, že členské štáty sú oprávnené stanoviť úpravu odpočtu DPH zaplatenej na vstupe vo všetkých prípadoch krádeže tovaru, za ktorý sa mohla odpočítať táto daň.<sup>20</sup>

48. Súdny dvor v podobnom duchu vo veci FIRIN rozhodol, že za okolností, z ktorých vyplýva, že sa dodanie tovaru, za ktoré zdaniteľná osoba zaplatila zálohu, napokon neuskutoční, daňová správa môže vyžadovať úpravu DPH, ktorú odpočítala zdaniteľná osoba. Je to tak bez ohľadu na to, či DPH, ktorú dlhuje dodávateľ, bola alebo nebola upravená.<sup>21</sup>

49. Tie isté zásady by preto mali platiť v tomto konaní. Skutočnosť, že zakúpený tovar, za ktorý bola poskytnutá zálohová platba, nakoniec nebol dodaný, zakladá na účely článkov 184 až 186 smernice o DPH zmenu vo faktoroch použitých pri určení výšky odpočítanej dane, ktorá sa objavila po podaní daňového priznania k DPH. Zakúpený tovar nemohol byť zdaniteľnou osobou na zdaniteľné transakcie na výstupe nikdy použitý.<sup>22</sup> Z toho vyplýva, že úprava odpočítanej dane sa v zásade vyžaduje, a to podľa pravidla stanoveného v článku 185 ods. 1 smernice o DPH.

50. Vzhľadom na uvedené je ďalšou otázkou na zodpovedanie, či sa odchýlka od tejto zásady upravená v článku 185 ods. 2 smernice o DPH uplatňuje na okolnosti, o aké ide vo veci samej. V tejto súvislosti zastávam názor, že ak je nedodanie zakúpeného tovaru spôsobené *podvodom* spáchaným dodávateľom na škodu príjemcu, táto odchýlka je uplatniteľná.

18 Pozri v tom zmysle rozsudky z 18. októbra 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, body 30 a 31), a zo 4. októbra 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, body 24 a 25).

19 Pozri v tom zmysle rozsudky z 18. októbra 2012 TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, bod 32), a zo 4. októbra 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, bod 26).

20 Rozsudok zo 4. októbra 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, body 27 až 29).

21 Rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, body 52 a 53). V tejto súvislosti je vhodné poukázať na to, že nesúhlasím s reštriktívnym výkladom veci FIRIN predloženým Komisiou, podľa ktorého Súdny dvor úpravu odpočítanej dane vyžadoval len preto, že vo veci išlo o podvod, na ktorom sa podieľal tak dodávateľ, ako aj príjemca. Takýto výklad veci FIRIN je zjavne neobhájiteľný. Z bodu 47 rozsudku (a tiež bodu 30 návrhov prednesených generálnou advokátkou) v tej veci totiž veľmi jasne vyplýva, že Súdny dvor podal výklad článku 185 smernice o DPH, ktorého sa vnútroštátny súd dožadoval, bez zohľadnenia skutočností vo veci samej. V prvom rade totiž podvod nedovoľoval príjemcovi, aby si DPH zaplatenú na vstupe odpočítal, preto by bolo zbytočné skúmať, či bola úprava odpočítanej dane potrebná. Tento výklad veci FIRIN navyše nachádza oporu v rozsudku z 18. júla 2013, EVITA-K (C-78/12, EU:C:2013:486, body 59 a 60).

22 Pozri analogicky rozsudok zo 4. októbra 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, bod 27).

51. Som totiž presvedčený, že takýto podvod by sa mal považovať za „krádež majetku“, čo je situácia, pre ktorú toto ustanovenie určuje fakultatívnu úpravu odpočítanej dane. Presnejšie povedané, úprava odpočítanej dane sa nevyžaduje, pokiaľ sa členský štát nerozhodne inak. Vidím na to dva hlavné dôvody. Po prvé toto stanovisko nachádza očividnú oporu v zmysle článku 185 ods. 2 smernice o DPH a po druhé formalistický výklad pojmu „krádež“ bol Súdny dvorom vo veci PIGI už zamietnutý.

52. Po prvé článok 185 ods. 2 smernice o DPH sa týka situácií, pri ktorých zákonodarca EÚ bol toho názoru, že napriek tomu, že by v zásade mali viesť k úprave odpočítanej dane, takáto úprava by sa nemala alebo nemusela v skutočnosti vyžadovať. Najmä výnimka urobená v prípade „poškodenia, straty alebo krádeže“ sa podľa všetkého vzťahuje na situácie, v ktorých zdaniteľná osoba zaplatila DPH na vstupe za tovar zakúpený s úmyslom použiť ho na transakcie podliehajúce DPH na výstupe, avšak tento tovar nemôže byť z dôvodov, ktoré sú nezávislé od vôle tejto osoby, na tento účel použitý.

53. V týchto situáciách sa výdavky zdaniteľnej osoby na zničený, stratený alebo odcudzený tovar v širšom zmysle slova týkajú jej ekonomickej činnosti. Skutočnosť, že tento tovar nebol napokon na účely zdaniteľných transakcií použitý, je čisto náhodná. Je preto spravodlivé, aby osoba, ktorá z tohto tovaru zaplatila DPH na vstupe, bola naďalej na odpočítanie dane oprávnená. Ak by bola zdaniteľná osoba povinná vzdať sa odpočítania dane, utrpela by ďalšiu stratu. Cieľ ochrániť zdaniteľnú osobu pred nespravodlivou stratou je potrebné dať do protikladu s príkladmi danými článkom 185 ods. 1 smernice o DPH o tom, kedy by sa úprava odpočítanej dane *mala* vykonať, a to „v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy“. To sú situácie, v ktorých by zdaniteľná osoba získala neoprávnený prospech, ak by sa úprava odpočítanej dane nevykonala.

54. Po druhé Súdny dvor vo veci PIGI jasne uviedol, že pojem „krádež“ sa má na účely článku 185 ods. 2 smernice o DPH vykladať v netechnickom zmysle a zahŕňať má napríklad trestné činnosti, ktoré spôsobia stratu tovaru, ktorý nemožno použiť na zdaniteľné plnenia na výstupe.<sup>23</sup>

55. Napriek tomu, že presné črty „krádeže“ a „podvodu“ sa môžu v rôznych členských štátoch líšiť, tieto dva pojmy z môjho pohľadu zahŕňujú mnoho dôležitých vlastností: oba sú trestnými činmi proti majetku, ktoré ich páchatelovi prinášajú neoprávnený prospech a obeti spôsobujú nespravodlivú stratu. Hlavný rozdiel sa zjavne týka spôsobu, ktorým bol majetok obeti nezákonne odňatý: bez súhlasu majiteľa v prípade krádeže a zámerným zavádzaním v prípade podvodu. Stále však nevidím dôvod, prečo by mal byť tento rozdiel v správaní páchatela podstatný na účely článkov 184 až 186 smernice o DPH.

56. Okrem toho sa domnievam, aspoň z praktického a ekonomického hľadiska, že medzi určitými druhmi krádeže a podvodu žiaden podstatný rozdiel neexistuje: napríklad medzi zakúpeným a zaplateným tovarom, ktorý však nebol dodaný, pretože bol pri preprave odcudzený, a ekvivalentným tovarom, ktorý nebol dodaný pre podvod spáchaný dodávateľom. V oboch situáciách vidím spravodlivosť a neutralitu ako dôvody, ktoré apelujú na to, aby sa zdaniteľnej osobe dovolilo si odpočítanú DPH zaplatenú na vstupe naďalej uplatniť.

57. Preto by sa podľa môjho názoru mali prípady podvodu spáchaného dodávateľmi na ujmu ich zákazníkov, o aké ide vo veci samej, považovať za „krádeže“ podľa článku 185 ods. 2 smernice o DPH. Tu treba dodať, že druhý pododsek tohto ustanovenia robí túto výnimku fakultatívnou: hoci sa úprava odpočítanej dane spravidla nevyžaduje, členské štáty sa i tak môžu rozhodnúť inak, a teda v prípade krádeže úpravu odpočítanej dane vyžadovať.

<sup>23</sup> Rozsudok zo 4. októbra 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614, body 29 až 37).

58. Ja tomu rozumiem tak, že podľa príslušných nemeckých právnych predpisov, v zmysle ich výkladu vnútroštátnymi súdmi, je v prípade podvodu úprava odpočítanej dane nevyhnutná iba vtedy, ak boli zdaniteľnej osobe, ktorá bola obeťou, peniaze dodávateľom vrátené.

59. Ak to je tak, takéto vnútroštátne právne predpisy sú podľa môjho názoru s článkami 184 až 186 smernice o DPH zlučiteľné: nemecké orgány sa vyžadovaním úpravy odpočítanej dane v prípade krádeže dotknutého majetku rozhodli využiť možnosť ponúkanú článkom 185 ods. 2 druhým pododsekom tejto smernice.

60. Skutočnosť, že sa túto možnosť rozhodli využiť obmedzene – určením, že úprava odpočítanej dane je podmienená tým, že dodávateľ príjemcovi vráti už zaplatené sumy –, sa javí byť v medziach diskrečnej právomoci priznanej členským štátom smernicou o DPH v článkoch 185 ods. 2 a 186. Navyše táto podmienka je podľa môjho názoru primeraná. Bráni tomu, aby zdaniteľné osoby mohli z bezdôvodného obohatenia, ktoré by vzniklo pri zachovaní odpočítania dane a súčasnom prijatí už zaplatených peňazí, v skutočnosti profitovať. Tak isto, ak k vráteniu peňazí nedôjde, zaistí sa tak, že zdaniteľná osoba, ktorá súhlasí s vykonaním zálohovej platby, nemusí znášať nadmerné riziká za okolností, keď si táto osoba nie je a nemôže byť podvodného úmyslu dodávateľa vedomá.<sup>24</sup>

61. Na základe uvedených úvah navrhujem odpovedať na druhú otázku vo veci C-660/16 a druhú a tretiu otázku vo veci C-661/16 v tom zmysle, že článkom 184 až 186 smernice o DPH neodporujú vnútroštátne predpisy, ktoré za okolností, o aké ide vo veci samej, vyžadujú úpravu odpočítanej dane a podmieniajú túto úpravu vrátením zálohovej platby.

### ***C. O tretej prejudiciálnej otázke vo veci C-660/16***

62. Svojou treťou otázkou vo veci C-660/16 sa vnútroštátny súd v podstate pýta po prvé, či ustanovenia smernice o DPH a zásada efektivity od členských štátov vyžadujú, aby zdaniteľnej osobe umožnili podať žalobu na daňové úrady, ktorou by sa domáhali vrátenia DPH, ktorá bola zo zálohovej platby bez právneho dôvodu fakturovaná a ktorú dodávateľ štátnej pokladnici zaplatil, ak je vrátenie DPH od dodávateľa nemožné. Ak je to tak, vnútroštátny súd sa potom pýta, či zdaniteľná osoba môže svoju žiadosť predložiť v rámci riadneho konania o stanovení výšky dane, alebo sa od nej môže vyžadovať, aby svoju žiadosť predložila v osobitnom konaní na odstránenie tvrdosti zákona.

63. Podľa môjho názoru, ak so mnou Súdny dvor súhlasí, čo sa týka odpovedí, ktoré by mali byť na ostatné otázky položené vnútroštátnym súdom dané, nie je v rámci tohto konania potrebné túto otázku zodpovedať. Ak totiž zdaniteľné osoby vrátenie zálohovej platby (spolu s príslušnou DPH) od ich dodávateľov nedosiahnu, nie sú povinné odpočítanú daň upraviť, a teda si môžu odpočítanú DPH, ktorú dodávateľom zaplatili, naďalej uplatňovať.

64. Rád by som však k problematike nastolenej touto otázkou uviedol niekoľko úvah pre prípad, že sa so mnou Súdny dvor na odpovediach, ktoré by mali byť na otázky položené vnútroštátnym súdom dané, nezhodne.

65. Pochybnosti vnútroštátneho súdu navodil rozsudok Súdneho dvora vo veci Reemtsma Cigarettenfabriken<sup>25</sup>.

<sup>24</sup> Pozri bod 35 vyššie.

<sup>25</sup> Rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167).

66. V tejto veci položil vnútroštátny súd Súdnemu dvoru niekoľko otázok o výklade ustanovení ôsmej smernice<sup>26</sup> s ohľadom na zásady neutrality, efektivity a nediskriminácie. Vo svojom rozsudku Súdny dvor okrem iného uviedol, že týmto ustanoveniam a zásadám neodporujú také vnútroštátne právne predpisy, podľa ktorých môže o vrátenie súm zaplatených ako DPH bez právneho dôvodu požiadať od daňových orgánov len dodávateľ a príjemca služieb môže proti tomuto dodávateľovi podať žalobu o vydanie bezdôvodného obohatenia podľa občianskeho práva.

67. Súdny dvor však taktiež dodal, že v prípade, ak sa vrátenie dane stane nemožným alebo nadmerne ťažkým, musia členské štáty pre dodržanie zásady efektivity upraviť nástroje potrebné na to, aby mal príjemca možnosť získať späť daň fakturovanú bez právneho dôvodu, ak treba, priamo od daňových orgánov.<sup>27</sup>

68. Toto konanie preto nastoľuje otázku, či sa majú zásady vypracované Súdny dvorom v Reemtsma Cigarettenfabriken uplatniť aj na situáciu podobnú tým, o aké ide vo veci samej, ktoré sa riadia ustanoveniami smernice o DPH a nie ôsmou smernicou.

69. Mám pochybnosti o tom, či tieto zásady možno na prejednávanej veci okamžite a jednoducho prevziať.

70. Na úvod treba poukázať na to, že smernica o DPH výslovne neustanovuje mechanizmus, v rámci ktorého by daňové úrady DPH príjemcovi priamo vrátili v prípade, že sa dodávateľ dostane do platobnej neschopnosti. Zaplatenie DPH zo zálohovej platby dodávateľovi zo strany príjemcu a zaplatenie tejto DPH daňovým úradom zo strany dodávateľa sú v zásade dve odlišné operácie. Preto za normálnych okolností by sa príjemca mal dožadovať vrátenia peňazí od dodávateľa, ktorý sa zas môže domáhať vrátenia od daňového úradu. Smernica o DPH preto nevyžaduje, výslovne ani implicitne, aby členské štáty upravili žiadosť príjemcu priamo voči daňovému úradu.

71. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pri neexistencii právnej úpravy Únie týkajúcej sa žiadostí o vrátenie dane prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu upraviť podmienky, za ktorých možno podať tieto žiadosti, pričom uvedené podmienky musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity, teda nesmú byť ani nevýhodnejšie ako podmienky týkajúce sa podobných žiadostí založené na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie.<sup>28</sup>

72. To znamená, že vnútroštátne pravidlá nemusia upraviť druh konania, ktoré vo všeobecnosti dovoľuje príjemcom, ktorí sú v situáciách, o aké ide vo veci samej, podať priamo žalobu na daňový úrad.

73. Vzhľadom na uvedené je moja interpretácia veci Reemtsma Cigarettenfabriken taká, že Súdny dvor považoval tam rozobratý postup, ktorý bol vskutku výnimočný, za potrebný len z dôvodu tam prejednávanej, veľmi špecifickej situácie: situácie zdaniteľnej osoby, ktorá DPH zaplatila omylom (to znamená, že DPH zaplatila z oslobodenej transakcie) a ktorá bola usadená v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom bola DPH zaplatená. Cieľom tohto rozsudku bolo očividne zabrániť bezdôvodnému obohateniu sa štátnej pokladnice v situácii, keď došlo k chybe vo fakturácii DPH a keď z dôvodu cezhraničnej povahy transakcie by obvyklé postupy vrátenia mohli byť ťažkopádne a neefektívne.

26 Ôsma smernica Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, 1979, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79).

27 Rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, body 34 až 41).

28 Pozri napríklad rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, bod 50).

74. Nie som presvedčený o tom, že si situácie, o aké ide vo veci samej, takéto *extrema ratio* riešenie vyžadujú. Je však na vnútroštátnom súde, aby zhodnotil, či v konkrétnej situácii vnútroštátne právo zdaniteľným osobám, ktoré sú v podobnej situácii, o aké ide vo veci samej, nezabezpečuje dostatočné prostriedky na dosiahnutie vrátenia DPH zaplatenej bez právneho dôvodu od dodávateľa, a ak je to tak, musí byť mechanizmus, aký je predložený vo veci Reemtsma Cigarettenfabriken, v súlade so zásadou efektivity.

75. Ďalší aspekt tretej prejudiciálnej otázky položenej vo veci C-660/16 je tento: ak by vnútroštátny súd rozhodol, že na účely dodržania zásady efektivity je nevyhnutný druh priameho konania príjemcu voči daňovému úradu, postačoval by na zabezpečenie dodržania tejto zásady postup, ako je postup na odstránenie tvrdosti zákona podľa nemeckého práva?

76. Inými slovami, vnútroštátny súd sa pýta, či má vnútroštátne právo zdaniteľným osobám, ako sú pán Kollroß a pán Wirtl, dovoliť, aby si svoje žiadosti uplatnili v rámci riadneho konania o stanovení výšky dane.

77. Ako som už mal možnosť poukázať v mojich návrhoch prednesených vo veciach Geissel a Butin<sup>29</sup>, ide o otázku, o ktorej musí rozhodnúť vnútroštátny súd. Súdny dvor nemá dostatok podrobných údajov o osobitnom konaní na odstránenie tvrdosti zákona (a rozdieloch medzi týmto konaním a riadnym konaním o stanovení výšky dane), aby mohol rozhodnúť, či také vnútroštátne procesné predpisy, ako sú predpisy dotknuté vo veci samej, neporušujú zásadu efektivity.

78. V tejto súvislosti treba mať na pamäti, že podľa ustálenej judikatúry sa otázka, či vnútroštátne procesné ustanovenie znemožňuje alebo nadmerne sťažuje uplatňovanie práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Únie, musí skúmať s prihliadnutím na postavenie tohto ustanovenia v celom konaní, na priebeh konania a jeho osobitosti na rôznych stupňoch vnútroštátnych súdov. Z tohto hľadiska treba vziať do úvahy zásady, ktoré sú základom vnútroštátneho súdneho systému, akými sú ochrana práva na obhajobu, zásada právnej istoty a riadny priebeh konania.<sup>30</sup> Práve vnútroštátny súd je povinný rozhodnúť, či sú predmetné vnútroštátne opatrenia zlučiteľné s týmito zásadami, pričom musí vziať do úvahy všetky okolnosti konania.

79. Keď vnútroštátne právo stanovuje osobitné alebo odlišné konanie (ako je, ak tomu správne rozumiem, konanie na odstránenie tvrdosti zákona podľa nemeckého práva), vnútroštátne súdy by podľa môjho názoru mali zvážiť najmä to, či trvanie, zložitost' a náklady spojené s týmto konaním spôsobujú zdaniteľnej osobe neprimerané ťažkosti.<sup>31</sup> Avšak v tu prejednávaných veciach treba mať na zreteli aj výnimočnú povahu žiadostí žiadateľov. Preto ak by vnútroštátny súd usúdil, že konanie, o akom Súdny dvor uvažoval vo veci Reemtsma Cigarettenfabriken, je nevyhnutné, považujem použitie vnútroštátneho konania založeného na odstránení tvrdosti zákona za primerané.

#### IV. Návrh

80. Na záver navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), takto:

- Článok 65 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľnej osobe, ktorá vykonala zálohovú platbu za tovar, ktorý nakoniec nebol dodaný alebo za služby, ktoré nakoniec neboli poskytnuté, nemožno

<sup>29</sup> Pozri v tomto zmysle návrhy v spojených veciach Geissel a Butin (C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:515, bod 67 a nasl.).

<sup>30</sup> Rozsudok z 12. februára 2015, Surgicare, (C-662/13, EU:C:2015:89, bod 28).

<sup>31</sup> Pozri moje návrhy v spojených veciach Geissel a Butin (C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:515, bod 73).

nárok na odpočítanie dane neuznať, ak si nebola a nemohla byť vedomá úmyslu dodávateľa zmluvu nesplniť. Samotná skutočnosť, že dátum dodania v zmluve uvedený nebol, neznamená, že splnenie tejto zmluvy je na účely tohto ustanovenia neisté.

- Vnútroštátne predpisy, ktoré za okolností, o aké ide vo veci samej, vyžadujú úpravu odpočítanej dane a túto úpravu podmieňujú vrátením zálohovej platby, neodporujú článkom 184 až 186 smernice 2006/112.