

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 31. mája 2018 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Dodanie tovaru – Článok 65 – Článok 167 – Zálohová platba pri kúpe tovaru, po ktorej nedošlo k jeho dodaniu – Odsúdenie právnych zástupcov dodávateľa v trestnom konaní za podvod – Platobná neschopnosť dodávateľa – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Podmienky – Články 185 a 186 – Úprava vykonaná vnútroštátnym daňovým orgánom – Podmienky“

V spojených veciach C-660/16 a C-661/16,

ktorých predmetom sú návrhy na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 21. septembra 2016 a doručené Súdnemu dvoru 21. decembra 2016, ktoré súvisia s konaniami:

Finanzamt Dachau

proti

Achimovi Kollroßovi (C-660/16),

a

Finanzamt Göppingen

proti

Erichovi Wirtlovi (C-661/16),

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia E. Levits (spravodajca), A. Borg Barthet, M. Berger, a F. Biltgen,

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- A. Kollroß, v zastúpení: F. Russ, Steuerberater,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: M. Wasmeier a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

po vypožutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 30. januára 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na zažatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článkov 63, 65, 167, 185 a 186 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tieto návrhy boli podané v rámci sporov jednak medzi pánom Achimom Kollroßom a Finanzamt Dachau (Daňový úrad Dachau, Nemecko), a jednak medzi pánom Erichom Wirtlom a Finanzamt Göppingen (Daňový úrad Göppingen, Nemecko), ktorých predmetom je odmietnutie týchto daňových úradov priznať uvedeným osobám odpôčet dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe, ktorá sa týkala záloh zaplatených za dodanie kogeneračných jednotiek, ktoré nakoniec neboli dodané.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 63 smernice 2006/112 stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

4 V článku 65 tejto smernice sa uvádza:

„Ak má k platbe na účet [Ak má k zaplateniu zálohy – *neoficiálny preklad*] dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby.“

5 Podľa článku 90 ods. 1 uvedenej smernice:

„V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.“

6 Článok 167 tej istej smernice znie:

„Právo odpôčítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpôčitateľná.“

7 Článok 168 smernice 2006/112 stanovuje:

„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, odpôčítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

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

...“

8 ?lánok 178 tejto smernice znie:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

a) na odpočítanie dane uvedené v ?lánku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6;

...“

9 ?lánok 184 uvedenej smernice znie:

„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo.“

10 ?lánok 185 tej istej smernice 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. Odchyľne 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 ?lánku 16.

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

11 V ?lánku 186 smernice 2006/112 sa uvádza:

„?lenské štáty stanovujú pravidlá pre vykonávanie ?lánkov 184 a 185.“

Nemecké právo

12 § 13 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) s názvom „Daňová povinnosť v prípade dane na vstupe“ vo svojom znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (?alej len „UStG“) vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Daňová povinnosť vzniká:

(1) pri dodaní tovaru a iných službách,

a) pokiaľ je daň vypočítaná na základe dohodnutej odplaty (§ 16 ods. 1 prvá veta), uplynutím útovacieho obdobia, v ktorom sa uskutočnili všetky plnenia. Platí to aj pre čiastočné plnenia. ... Keď sa odplata alebo časť z nej prijme skôr, ako sa uskutoční plnenie alebo jeho časť, daňová povinnosť vzniká v tejto súvislosti uplynutím útovacieho obdobia, počas ktorého bola prijatá odplata alebo jej časť.

...“

13 § 14c UStG s názvom „Nesprávne alebo neoprávnene uvedená da?“ stanovuje:

„1. Ak podnikateľ vo faktúre vzťahujúcej sa na dodanie alebo iné plnenie uviedol osobitne vyššiu sumu dane než je suma, ktorá sa mala zaplatiť za plnenie podľa tohto zákona (nesprávne uvedenie dane), je rovnako povinný zaplatiť túto prebytočnú sumu. Ak upraví výšku dane u príjemcu plnenia, § 17 ods. 1 sa uplatní analogicky.

...

2. Kto vo faktúre uvedie osobitne výšku dane, pričom nie je k tomu oprávnený (neoprávnene uvedená da?), je povinný uvedenú sumu zaplatiť. To isté platí v prípade, ak osoba vykoná vyúčtovanie, ako by to urobil podnikateľ poskytujúci plnenie, a uvedie osobitne sumu dane, pričom nie je podnikateľom alebo nevykonáva dodanie alebo iné plnenie. Suma splatnej dane podľa prvej a druhej vety sa môže upraviť v rozsahu, v akom to nebude mať vplyv na daňové príjmy. Úprava nemá vplyv na daňové príjmy, pokiaľ osoba oprávnená z faktúry nevykoná odpočítanie dane na vstupe alebo odpočítaná daň na vstupe bola vrátená daňovému orgánu. O úprave výšky splatnej dane treba požiadať samostatne a písomnou formou daňový úrad, ktorý túto úpravu, po tom čo ju schváli, vykoná v rámci analogického uplatnenia §17 ods. 1 za zdaňovacie obdobie, počas ktorého boli splnené podmienky uvedené v štvrtej vete.“

14 § 15 tohto zákona nazvaný „Odpočítanie dane na vstupe“ vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Podnikateľ je oprávnený odpočítať tieto dane na vstupe

(1) zo zákona splatnú daň za dodanie a iné plnenia, ktoré na jeho podnikateľské účely uskutočnil iný podnikateľ. Podmienkou uplatnenia práva na odpočítanie dane je, že podnikateľ disponuje faktúrou vystavenou podľa § 14 a § 14a. Ak osobitne uvedená suma dane súvisí s platbou pred uskutočnením týchto plnení, možno ju odpočítať už od okamihu vystavenia faktúry a vykonania platby,

...“

15 § 17 tohto zákona znie:

„1. Ak sa zmenil základ výpočtu zdaniteľného plnenia v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1, je podnikateľ, ktorý toto plnenie vykonal, povinný upraviť príslušnú výšku splatnej dane. Rovnako podnikateľ, ktorý je príjemcom plnenia, je povinný upraviť odpočítanie dane na vstupe. ...

2. Odsek 1 sa uplatní *mutatis mutandis*, ak

(1) sa dohodnutá protihodnota za zdaniteľné dodanie, iné plnenie alebo za nadobudnutie v rámci Spoločenstva podliehajúce dani stala nevykonalnou. Ak sa protihodnota zaplatí dodatočne, výška dane a jej odpočet sa opätovne upravia;

(2) za dohodnuté dodanie alebo iné plnenie bola zaplatená protihodnota, ale dodanie alebo iné plnenie sa neuskutočnilo;

...“

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C-660/16

16 Pán Kollroß si 10. apríla 2010 objednal u spoločnosti G&GmbH (ďalej len „GA“)

kogeneračnú jednotku. GA potvrdila objednávku 12. apríla 2010 a vystavila na predmet dodávky zálohovú faktúru vo výške 30 000 eur, v ktorej bola osobitne uvedená suma splatnej DPH vo výške 5 700 eur. Pán Kollroß zároveň ohlásil začiatok podnikateľskej činnosti v oblasti výroby obnoviteľnej energie a 19. apríla 2010 zaplatil GA požadovanú zálohu. GA vystavila druhú zálohovú faktúru 15. júla 2010, ktorá sa týkala platby z 19. apríla 2010. Dátum dodania ešte nebol stanovený.

17 Zariadenie dodané nebolo. Na majetok spoločnosti GA bol vyhlásený konkurz, ktorý bol pre nedostatok majetku zrušený. Osoby konajúce v mene GA boli v trestnom konaní odsúdené za to, že sa ako členovia organizovanej skupiny dopustili pri výkone svojho povolania podvodu v 88 prípadoch, ako aj za úmyselný bankrot poškodzujúci kupujúcich kogeneračnej jednotky. Naopak, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu nevyplýva, že došlo k daňovému úniku.

18 Pán Kollroß si za zdaňovacie obdobie roku 2010 uplatnil právo na odpočítanie dane na vstupe zo zálohy, ktorú zaplatil. Daňový úrad v Dachau mu právo na toto odpočítanie zamietol, a preto podal pán Kollroß proti tomu rozhodnutiu sťažnosť, ktorá bola zamietnutá, a následne žalobu na Finanzgericht München (Finančný súd Mníchov, Nemecko).

19 Tento súd jeho žalobe vyhovel. Proti rozsudku vydanom v prvom stupni bol podaný opravný prostriedok *Revision*, o ktorom rozhoduje piata komora vnútroštátneho súdu Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko).

20 Tento súd zastáva názor, že pán Kollroß spĺňa všeobecné podmienky pre odpočítanie DPH na vstupe zo zálohovej platby, ktoré sú uvedené v článku 168 písm. a) smernice 2006/112.

21 Konkrétnejšie uvedený súd odkazuje na bod 39 rozsudku z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), z ktorého vyplýva, že daňová povinnosť v zmysle článku 65 smernice 2006/112 predpokladá, že vznik zdaniteľnej udalosti – a teda uskutočnenie plnenia – nie je neistý.

22 Vnútroštátny súd sa pýta, z akého hľadiska treba túto podmienku posúdiť. Podľa tohto súdu by išlo objektívne ponímanie, nezávislé od pohľadu zdaniteľnej osoby, ktorá platí zálohu, predstavovalo pre obchodníka nadmernú záťaž.

23 Okrem toho si vnútroštátny súd kladie otázku, či z dôvodov súvisiacich s právom Únie, ostatné okolnosti, za ktorých pán Kollroß zaplatil zálohu, bránia odpočtu alebo prípadne vedú k vzniku povinnosti vykonať úpravu. Tento súd sa pýta najmä na dosah rozsudku z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), pokiaľ ide o odpočítanie a povinnosť vykonať úpravu podľa režimu smernice 2006/112.

24 V tejto súvislosti uvedený súd uvádza, že tento rozsudok Súdneho dvora už vykladal reštriktívne v tom zmysle, že úprava v oboch prípadoch predpokladá vrátenie zálohy. Súdny dvor totiž predovšetkým v bodoch 52 a 58 uvedeného rozsudku rozhodol, že len v prípade, že k takémuto vráteniu dôjde, je príjemca zálohy povinný upraviť splatnú daň. Ten istý súd teda zastáva názor, že zdaniteľná osoba, ktorá uskutočnila zálohovú platbu, musí vykonať úpravu odpočítania len prípade vrátenia zálohy.

25 V súvislosti s povinnosťou daňových orgánov vrátiť daň, pokiaľ ju nemožno vymôcť od príjemcu zálohovej platby, vnútroštátny súd zastáva názor, že na vec, ktorú prejednáva, možno použiť záver, ktorý vyplýva z rozsudku z 15. marca 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167). Zdaniteľná osoba, akou je pán Kollroß, tak môže mať nárok na vrátenie DPH, a to tej časti tejto dane, ktorá sa týka zaplatenej zálohy, pretože vrátenie dane zo strany príjemcu zálohovej platby možno považovať za nemožné alebo mimoriadne zložité.

26 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa požiadavky uplatniteľné na istotu, že sa plnenie poskytne, čo je podmienkou pre odpočítanie dane zo zálohovej platby v zmysle rozsudku... z 13. marca 2014, vo veci *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151), určiť či isto objektívne alebo z pohľadu zdaniteľnej osoby, ktorá zálohovú platbu vykonala a pri zohľadnení okolností, ktoré jej boli známe?

2. Sú členské štáty, berúc do úvahy skutočnosť, že daňová povinnosť a právo na odpočítanie vznikajú podľa článku 167 smernice [2006/112] v tom istom okamihu, a s ohľadom na legislatívne právomoci, ktoré sú im podľa článku 185 ods. 2 druhého pododseku a článku 186 tejto smernice priznané, oprávnené podmieniť úpravu dane, ako aj úpravu odpočítania vrátením zálohovej platby?

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

Vec C-661/16

27 Pán Wirtl, ktorý chcel vykonávať podnikateľskú činnosť v oblasti výroby elektrickej energie, si 3. augusta 2010 objednal u spoločnosti Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (ďalej len „GB“) kogeneračnú jednotku za cenu 30 000 eur, navýšenú o DPH vo výške 5 700 eur, pričom táto jednotka mala byť *a priori* dodaná štrnásť týždňov po prijatí uvedených súm. Po tom, čo pán Wirtl bankovým prevodom zaplatil 27. augusta 2010 zálohu vo výške 35 700 eur, o ktorú bol požiadaný 6. augusta 2010, obdržal od GB faktúru za dodanie kogeneračnej jednotky s dátumom 28. augusta 2010.

28 Dňa 25. októbra 2010 pán Wirtl podal predbežné daňové priznanie k DPH za mesiac august 2010, v ktorom vykonal odpočítanie sumy 5700 eur v súvislosti s kúpou tejto kogeneračnej jednotky. Takisto daňový úrad v Göppingene informoval, že plánuje túto jednotku prenajať spoločnosti GB.

29 Uvedená kogeneračná jednotka však nebola nikdy dodaná. V priebehu roka 2011 bol vyhlásený konkurz na majetok spoločnosti GB a jedenásť obžalovaných, ktorí vykonávali činnosť v rámci skupiny GB, bolo v trestnom konaní odsúdených za to, že sa ako členovia organizovanej skupiny dopustili pri výkone svojho povolania podvodu v 88 prípadoch.

30 Daňový úrad v Göppingene zamietol daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie 2010, v ktorom pán Wirtl vykonal odpočet dane na vstupe vo výške 5700 eur zo zálohovej platby za kogeneračnú jednotku, ktorú predala spoločnosť GB.

31 Sťažnosť, ktorú podal pán Wirtl proti tomuto výmeru, bola zamietnutá, avšak Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd Spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko, Nemecko)

rozsudkom 19. septembra 2014 vyhovel žalobe podanej proti tomuto rozhodnutiu o zamietnutí.

32 Jedenásta komora vnútroštátneho súdu Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), ktorý rozhoduje o opravnom prostriedku „*Revision*“ proti tomuto rozsudku, sa domnieva, že kritérium súvisiace s istou povahou vzniku zdaniteľnej udalosti treba chápať objektívne. Vznik povinnosti zaplatiť splatnú daň príjmom z zálohovej platby voči štátnej pokladnici nemôže totiž v zásade závisieť od toho, čo platca zálohy vedel alebo musel vedieť.

33 Pokiaľ ide o postup týkajúci sa nedôvodne vyfakturovanej DPH z dôvodu neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, zo smernice 2006/112 vyplýva, že s oboma dotknutými hospodárskymi subjektmi sa nemusí nevyhnutne zaobchádzať rovnako. Na jednej strane vystaviteľ faktúry je podľa článku 203 tejto smernice, ktorý bol prebratý do vnútroštátneho práva § 14c UStG, povinný zaplatiť DPH uvedenú na tejto faktúre aj v prípade neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa – ako v tomto prípade – dodanie napokon neuskutoční. Na druhej strane príjemca faktúry môže podľa článkov 63 a 167 uvedenej smernice uplatniť právo na odpočítanie len v súvislosti s daňami vzťahujúcimi sa na plnenie podliehajúce DPH. Nadobúdateľ tak nemôže vykonať odpočítanie dane zo zálohovej platby a je irelevantné, že mu dodávateľ túto zálohovú platbu nevrátil.

34 Napokon vnútroštátny súd má okrem iného pochybnosť, či je dotknutý členský štát oprávnený podľa článku 186 smernice 2006/112 podmieniť úpravu odpočítania vrátením, ak sa takéto dodanie napokon neuskutoční.

35 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Podľa rozsudku z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EUC:2014:151, bod 39 prvá veta) sa odpočítanie dane na vstupe zo zálohovej platby neuplatní, ak je v ňase zaplatenia zálohy neisté, či dôjde k vzniku zdaniteľnej udalosti. Má sa táto otázka posudzovať z hľadiska objektívnej situácie alebo z pohľadu zdaniteľnej osoby, ktorá zálohovú platbu vykonala?

2. Má sa rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, výrok a bod 58) vykladať v tom zmysle, že podľa práva Únie sa úprava odpočítania dane vykonaného zdaniteľnou osobou na základe zaplatenia zálohovej faktúry, ktorá bola vystavená za dodanie tovaru, nepodmieňuje vrátením poskytnutej zálohovej platby, ak sa takéto dodanie napokon neuskutoční?

3. V prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku: oprávňuje článok 186 smernice [2006/112]..., ktorý členským štátom umožňuje stanoviť pravidlá pre úpravu uvedenú 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 teda, že k úprave dlhu na dani z obratu na výstupe a odpočtu dane zaplatenej na vstupe má dôjsť v rovnakom ňase a za rovnakých podmienok?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvých otázkach vo veciach C-660/13 a C-661/16

36 Svojimi prvými otázkami vo veciach C-660/16 a C-661/16, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 65 a 167 smernice 2006/112, týkajúce sa podmienok odpočítania DPH zo zálohovej platby, majú vykladať výlučne objektívne alebo na základe informácií, o ktorých zdaniteľná osoba, ktorá zálohovú platbu vykonala, vedela alebo musela vedieť, za takých okolností, o aké ide vo veciach samých, kde sa dodávka predmetného

tovaru neuskutočnila z dôvodu skutkov, ktoré viedli k tomu, že osoby pracujúce pre dodávateľov boli v trestnom konaní odsúdené za podvod.

37 Treba pripomenúť, že podľa článku 167 smernice 2006/112 právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vzniká v okamihu, keď vznikne daňová povinnosť.

38 Podľa článku 63 tejto smernice zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

39 V článku 65 smernice 2006/112 sa však odchyľne uvádza, že ak sa zálohová platba vykoná pred tým, ako dôjde k dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby. Toto ustanovenie sa musí ako výnimka zo všeobecného pravidla, ktoré bolo pripomenuté v predchádzajúcom bode, vykladať doslovne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsbrough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, bod 45).

40 Na to, aby za týchto okolností vznikla daňová povinnosť k DPH, je potrebné, aby všetky relevantné prvky zdaniteľnej udalosti, teda budúceho dodania tovarov alebo budúceho poskytnutia služieb, boli už známe, a teda najmä, aby tieto tovary a služby boli presne určené už v okamihu vykonania zálohovej platby (v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsbrough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, bod 48).

41 V dôsledku toho nemožno článok 65 smernice 2006/112 uplatniť v prípade, ak sa ukáže, že v okamihu vykonania zálohovej platby je neisté, či dôjde k dodaniu tovaru alebo k poskytnutiu služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 39).

42 Z toho vyplýva, že na posúdenie prvku istoty v prípade uskutočnenia dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, od ktorého závisí vznik povinnosti zaplatiť DPH zo zálohovej platby a s tým súvisiaci vznik práva na odpočítanie, treba vychádzať z okamihu vykonania tejto zálohovej platby.

43 V tomto prípade z oboch rozhodnutí vnútroštátneho súdu vyplýva, že v prípade, keď páni Kollroß a Wirtl vykonali svoje zálohové platby, bol tovar, ktorý sa mal dodať, jasne identifikovaný. Predovšetkým vlastnosti a cena za daný tovar boli jasne stanovené.

44 Právo na odpočítanie DPH zo zálohovej platby tak nemožno za okolností, o aké ide vo veciach samých, odoprieť potenciálnemu nadobúdateľovi, pokiaľ táto zálohová platba bola vykonaná a prijatá a pokiaľ v okamihu tejto platby uvedený nadobúdateľ vedel o všetkých relevantných skutočnostiach týkajúcich sa budúceho dodania tovaru a toto dodanie tovaru sa teda javilo ako isté.

45 V tejto súvislosti a na rozdiel od toho, čo tvrdí nemecká vláda, nemožno na základe okolností, že dátum dodania tovaru nebol presne známy v prípade vykonania zálohovej platby, vyvodiť záver, že relevantné prvky zdaniteľného plnenia, teda budúceho dodania, neboli známe. Okrem iného neexistencia tohto spresnenia nemôže sama osebe spochybniť istotu, že dôjde k tomuto dodaniu tovaru.

46 Po týchto spresneniach treba preskúmať otázku prípadnej existencie – za takých okolností, o aké ide vo veciach samých – prvku neistoty, ktorý môže vylúčiť uplatnenie článku 65 smernice 2006/112. V tejto súvislosti podľa rozhodnutí vnútroštátneho súdu neboli predmetné tovary dodané nie pre to, že by došlo k daňovým únikom, ale z dôvodu skutkov, ktorých sa dopustili osoby pracujúce pre dodávateľov tohto tovaru, ktoré boli v trestnom konaní odsúdené za to, že sa ako členovia organizovanej skupiny dopustili pri výkone svojho povolania podvodu. Z rozhodnutí

vnútroštátneho súdu pritom vyplýva, že tieto skutočnosti boli známe až po dátume vykonania zálohových platieb, na základe ktorých boli podané žiadosti o odpočítanie, o ktoré ide v konaniach vo veci samej. Vnútroštátnemu súdu však prináleží overiť, či naozaj ide o takýto prípad.

47 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v prípade, ak sú zálohové platby prijaté pred tým, ako sa uskutoční dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, prijatie týchto zálohových platieb má za následok vznik daňovej povinnosti, pretože zmluvné strany tak vyjadrujú svoj zámer vyvodiť vopred všetky finančné dôsledky spojené s uskutočnením tohto dodania tovaru alebo poskytnutia služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, bod 49).

48 Za týchto podmienok, pokiaľ sú v prípade prijatia zálohovej platby splnené podmienky súvisiace so vznikom povinnosti zaplatiť DPH, ktoré sú pripomenuté v bodoch 42 a 43 tohto rozsudku, vzniká právo na odpočítanie a zdaniteľná osoba, ktorá vykonala túto zálohovú platbu, je oprávnená uplatniť uvedené právo v danom okamihu bez toho, aby bolo potrebné zohľadniť ostatné skutkové okolnosti, ktoré boli známe neskôr a v dôsledku ktorých je uskutočnenie predmetného dodania tovaru alebo poskytnutia služieb neisté.

49 Naopak, vnútroštátne orgány a súdy musia tejto zdaniteľnej osobe uplatnenie tohto práva odoprieť, ak sa s prihliadnutím na objektívne skutočnosti preukáže, že v prípade vykonania zálohovej platby vedela alebo musela dôvodne vedieť, že takéto dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb sa nemôže uskutočniť.

50 Takúto zdaniteľnú osobu totiž nemožno považovať za osobu, ktorá má ako zmluvná strana v úmysle vyvodiť finančné dôsledky spojené s budúcim uskutočnením predmetného dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, pokiaľ vie alebo musí dôvodne vedieť, že takéto uskutočnenie je neisté.

51 Za týchto podmienok treba na prvé otázky vo veciach C-660/16 a C-661/16 odpovedať tak, že články 65 a 167 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že za takých okolností, o aké ide v konaniach vo veci samej, nemožno právo na odpočítanie DPH zo zálohovej platby odoprieť potenciálnemu nadobúdateľovi predmetného tovaru, pokiaľ táto zálohová platba bola vykonaná a prijatá a pokiaľ v okamihu danej platby tento nadobúdateľ vedel o všetkých relevantných skutočnostiach týkajúcich sa budúceho dodania tovaru a dodanie tohto tovaru sa teda javilo ako isté. Takéto právo však bude možné uvedenému nadobúdateľovi odmietnuť, ak sa s prihliadnutím na objektívne skutočnosti preukáže, že v okamihu vykonania zálohovej platby vedel alebo musel dôvodne vedieť, že nie je isté, či sa toto dodanie tovaru uskutoční.

O druhej otázke vo veci C-660/16 a o druhej a tretej otázke vo veci C-661/16

52 Svojou druhou otázkou vo veci C-660/16, ako aj svojou druhou a treťou otázkou vo veci C-661/16, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článkom 185 a 186 smernice 2006/112 odporujú vnútroštátne právne predpisy alebo prax, ktoré podmieňujú úpravu odpočítania DPH súvisiaceho so zálohovou platbou za dodanie tovaru vrátením tejto zálohovej platby dodávateľom.

53 Články 184 až 186 smernice 2006/112 určujú podmienky, za ktorých môže vnútroštátna daňová správa vyžadovať od zdaniteľnej osoby vykonanie úpravy odpočtu dane.

54 Pokiaľ ide o prípadný vplyv udalostí na odpočítanie DPH uskutočnené zdaniteľnou osobou, ku ktorým došlo po tomto odpočítaní, z judikatúry Súdného dvora vyplýva, že skutočné alebo plánované použitie tovarov alebo služieb vymedzuje rozsah pôvodného odpočítania, na ktoré má zdaniteľná osoba nárok, ako aj rozsah prípadných úprav počas nasledujúcich období (pozri v

tomto zmysle rozsudky z 18. októbra 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, bod 29 a citovanú judikatúru, ako aj z 13. marca 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, bod 49).

55 Mechanizmus úpravy stanovený v ?lánoch 184 až 186 smernice 2006/112 totiž tvorí nedeliteľnú súčasť režimu odpo?ítania DPH, ktorý táto smernica obsahuje. Má za cieľ zvýšiť presnosť odpo?ítaní spôsobom zaručujúcim neutralnosť DPH tak, aby plnenia uskutočnené v predchádzajúcom štádiu na?alej umožňovali uplatniť právo na odpo?ítanie len v rozsahu, v akom slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Tento mechanizmus má tak za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na zdaniteľné plnenia na výstupe (rozsudky z 18. októbra 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, body 30 a 31, ako aj z 13. marca 2014, FIRIN, C?107/13 PPU, EU:C:2014:151, bod 50).

56 Pokiaľ ide o vznik povinnosti upraviť odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe, ?lánok 185 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje zásadu, podľa ktorej treba takú úpravu vykonať najmä vtedy, keď k zmene skutočností zohľadňovaných pri určení výšky uvedeného odpo?ítania došlo po podaní daňového priznania k DPH (rozsudky zo 4. októbra 2012, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, bod 26, a z 18. októbra 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, bod 32).

57 V tomto prípade, ako to už bolo spresnené v bode 46 tohto rozsudku, nebol tovar, o ktorý ide vo veci samej, dodaný a okamih, keď bolo jasné, že sa dodanie tohto tovaru neuskutoční, nastal až po vykonaní zálohových platieb, ako aj po následnom podaní daňových priznaní k DPH.

58 V tejto súvislosti Súdny dvor v bode 52 rozsudku z 13. marca 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151) rozhodol, že v takej situácii, o akú ide vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok a v ktorej bolo nesporné, že sa dodanie tovaru, za ktorý nadobúdateľ zaplatil zálohu, neuskutoční, treba konštatovať, že k úprave faktorov, ktoré boli zohľadnené pri určení výšky odpo?ítania DPH zaplatenej na vstupe, došlo po podaní daňového priznania k DPH v zmysle ?lánku 185 ods. 1 smernice 2006/112. V takej situácii teda daňová správa môže od zdaniteľnej osoby vyžadovať úpravu odpo?ítania DPH uskutočneného zdaniteľnou osobou.

59 V dôsledku toho niektoré okolnosti odlišujú prejednávané veci od veci, v ktorej bol vyhlásený uvedený rozsudok.

60 Na jednej strane, ako to správne zdôrazňuje Európska komisia, v konaniach vo veci samej nadobúdatelia už dosiahli príjmy z tovaru, za ktorý zaplatili zálohy ešte pred ich skutočným dodaním. Z rozhodnutí vnútroštátneho súdu totiž vyplýva, že nadobúdatelia prenajali predmetný tovar a dostávali za to nájomné. Tento tovar, ktorý bol zdanený na vstupe, bol do určitej miery skutočne použitý na účely zdaniteľných plnení na výstupe.

61 Na druhej strane sa obe konania vo veci samej vyznačujú tým, že dodania tovaru, ktorý si objednali nadobúdatelia, sa nemohli uskutočniť pre podvod, ktorý spáchala organizovaná skupina, súčasťou ktorej boli zamestnanci dodávateľov, v dôsledku čoho bol vyhlásený konkurz voči týmto dodávateľom, pričom jeden z nich bol pre nepostačujúci majetok zrušený.

62 Prejednávané veci sa teda na rozdiel od veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), netýkajú podvodu v oblasti DPH. Z tohto dôvodu vnútroštátny súd považuje za preukázané, že dodávatelia zaplatili do štátnej pokladnice DPH zo zálohových platieb, o ktoré ide vo veci samej. Okrem toho, pokiaľ títo dodávatelia, vzhľadom na ich platobnú neschopnosť, nevrátia tieto zálohové platby, DPH, ktorú majú títo dodávatelia zaplatiť do štátnej pokladnice z dôvodu prijatia uvedených zálohových platieb, sa nebude musieť upraviť v súlade s ?láňkami 65, 90 a 123 smernice 2006/112. Z toho vyplýva, že za takých okolností, o aké ide vo veci samej, uplatnenie práva na odpo?ítanie DPH z tých istých zálohových

platieb zo strany nadobúdateľov nepredstavuje pre štátnu pokladnicu nijaké nebezpečenstvo straty daňových príjmov.

63 Súdny dvor síce takisto v bode 57 rozsudku z 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) rozhodol, že okolnosť, že DPH, ktorú má zaplatiť dodávateľ, nebude sama osebe upravená, nemá v zásade vplyv na právo daňovej správy požadovať vrátenie DPH odpočítanej nadobúdateľom tovaru z dôvodu zaplatenia zálohy za takéto dodanie.

64 Treba však poznamenať, že v prípade úpravy nároku na odpočítanie v situácii, keď zálohová platba nebola vrátená, je dodržiavanie zásady daňovej neutrality zabezpečené možnosťou, že členské štáty musia vo svojich právnych predpisoch stanoviť, že nadobúdateľ má získať od svojho dodávateľa vrátenie zálohy, ktorú zaplatil za dodanie tovaru, ktoré sa napokon neuskutočnilo (pozri analogicky rozsudky z 31. januára 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55, bod 48, a z 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 55).

65 Za takých okolností, o aké ide v konaniach vo veci samej, je s prihliadnutím na platobnú neschopnosť dodávateľov mimoriadne náročné, či dokonca nemožné, aby nadobúdatelia získali vrátenie záloh, ktoré v dobrej viere zaplatili za dodanie objednaného tovaru.

66 Okrem iného pokiaľ ide o DPH, ktorá bola neoprávnene fakturovaná z dôvodu neuskutočnenia zdaniteľného plnenia, Súdny dvor síce rozhodol, že zásady neutrality a efektivity v zásade nebránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej len dodávateľ môže požiadať príslušné daňové orgány o vrátenie sumy DPH, ktorú im omylom zaplatil, a žalobu proti tomuto dodávateľovi s cieľom získať od neho následne vrátenie tejto sumy musí podať nadobúdateľ tovaru. Súdny dvor pritom rovnako rozhodol, že ak je podanie žaloby nemožné alebo mimoriadne náročné, a to najmä v prípade platobnej neschopnosti dodávateľa, uvedené zásady môžu vyžadovať, aby mal nadobúdateľ možnosť smerovať svoju žiadosť o vrátenie priamo voči daňovým orgánom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, body 39, 41 a 42).

67 Tieto úvahy sa môžu *mutatis mutandis* uplatniť na také okolnosti, o aké ide v konaniach vo veci samej. Ak by boli nadobúdatelia nútení vykonať úpravu uskutočnených odpotov DPH zaplatenej zo zálohových platieb, ktoré vykonali, a dodávateľia by im tieto platby nevrátili, mali by v súlade s úvahami uvedenými v predchádzajúcom bode pohľadávku voči daňovým orgánom vo výške rovnajúcej sa sume, ktorú tieto daňové orgány získali v rámci tejto úpravy.

68 Bolo by však zjavne neprimerané uložiť uvedeným nadobúdateľom povinnosť, aby upravili tieto odpoty a potom podali žalobu proti daňovým orgánom s cieľom získať vrátenie DPH zaplatenej z predmetných zálohových platieb.

69 S prihliadnutím na všetky predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku vo veci C-660/16, ako aj na druhú a tretiu otázku vo veci C-661/16 odpovedať tak, že články 185 a 186 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že za okolností, o aké ide v konaniach vo veci samej, nebránia vnútroštátnym právnym predpisom alebo praxi, ktoré podmieňujú úpravu DPH súvisiacej so zálohovou platbou za dodanie tovaru vrátením tejto zálohovej platby dodávateľom.

O štvrtej otázke vo veci C-660/16

70 Vzhľadom na odpovede poskytnuté na predchádzajúce otázky nie je potrebné odpovedať na tretiu otázku, ktorá bola položená vo veci C-660/16.

O trovách

71 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účasníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

1. Články 65 a 167 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že za takých okolností, o aké ide v konaniach vo veci samej, nemožno právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zo zálohovej platby odoprieť potenciálnemu nadobúdateľovi predmetného tovaru, pokiaľ táto zálohová platba bola vykonaná a prijatá a pokiaľ v okamihu danej platby tento nadobúdateľ vedel o všetkých relevantných skutočnostiach týkajúcich sa budúceho dodania tovaru a dodanie tohto tovaru sa teda javilo ako isté. Takéto právo však bude možné uvedenému nadobúdateľovi odmietnuť, ak sa s prihliadnutím na objektívne skutočnosti preukáže, že v okamihu vykonania zálohovej platby vedel alebo musel dôvodne vedieť, že nie je isté, či sa toto dodanie tovaru uskutoční.

2. Články 185 a 186 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že za okolností, o aké ide v konaniach vo veci samej, nebránia vnútroštátnym právnym predpisom alebo praxi, ktoré podmieňujú úpravu dane z pridanej hodnoty súvisiacej so zálohovou platbou za dodanie tovaru vrátením tejto zálohovej platby dodávateľom.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.