

62016CC0374

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

NILS WAHL

prednesené 5. júla 2017 (1)

Spojené veci C-374/16 a C-375/16

RGEX GmbH, v likvidácii, v zastúpení: Rochus Geissel, likvidátor,

proti

Finanzamt Neuss (C-374/16)

a

Finanzamt Bergisch Gladbach

proti

Igorovi Butinovi (C-375/16)

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

„Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – článok 178 písm. a) – Právo na odpust – Podmienky poskytnutia – článok 226 bod 5 – Údaje vyžadované na faktúrach – Adresa zdaniteľnej osoby – Dobrá viera spĺňajúca požiadavky odpustu dane zaplatenej na vstupe – Obchádzanie zákona alebo zneužitie práv – Vnútroštátne konania – Zásada efektivity“

I. Úvod

1.

Tieto konania nastojujú dve otázky výkladu právnych predpisov EÚ o dani z pridanej hodnoty (DPH).

2.

Prvá otázka sa týka toho, ako sa má vykladať požiadavka zakotvená v článku 226 bode 5 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty („smernica o DPH“) (2) uvádzať adresu zdaniteľnej osoby na faktúre. Vnútroštátny súd – dva rôzne senáty Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) – sa pýta, či sa má pojem „adresa“ chápať tak, že je to miesto, na ktorej zdaniteľná osoba vykonáva svoju hospodársku činnosť alebo stačí, ak je táto osoba na nej zastihniteľná.

3.

Druhá otázka sa týka toho, či je zdaniteľná osoba oprávnená a v akom konaní tvrdí, že konala v dobrej viere týkajúcej sa formálnej správnosti faktúr, ak správny orgán zistí, že osoba, ktorá vystavila tieto faktúry, sa dopustila podvodu alebo zneužitia, aby si mohla odpočítať DPH.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4.

Článok 168 smernice o DPH 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, odpočítať 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,

...“

5.

Článok 178 smernice o DPH uplatniteľný v danom prípade na konanie vo veci C-375/16 stanovuje: (3)

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

a)

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

...“

6.

Článok 226 smernice o DPH stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje:

...

5.

úplné meno a adresu zdaniteľnej osoby a odberateľa,

...“

B. Vnútroštátne právo

7.

§ 14 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) stanovuje:

„(1)

Faktúrou je každý dokument, ktorým sa úťtuje dodávka alebo iné plnenie, bez ohľadu na to, ako sa tento dokument označuje v obchodnom styku. Pravosť pôvodu faktúry, úplnosť jej obsahu a jej ťitateľnosť musia byť zaručené. Pravosť pôvodu znamená istotu o totožnosti vystaviteľa faktúry...

...

(4)

Faktúra musí obsahovať tieto údaje:

1.

úplné meno a adresu dodávateľa a odberateľa; ...“

8.

Podľa § 15 UStG:

„(1)

Podnikateľ môže odpôítať tieto sumy dane zaplatené na vstupe:

1.

zo zákona splatnú daň za dodávky tovaru a služieb, ktoré iný podnikateľ uskutočnil v rámci svojho podnikania. Podmienkou uplatnenia práva na odpôet dane je, že podnikateľ disponuje faktúrou vystavenou podľa § 14 a § 14a.“

9.

§ 163 Abgabenordnung (Daňový poriadok, „AO“) stanovuje:

„Dane sa môžu stanoviť v nižšej výške a pri stanovení daní sa nemusia zohľadniť jednotlivé zdaňovacie základy, ktoré daň zvyšujú, ak by uloženie daní nebolo podľa okolností jednotlivého prípadu spravodlivé. ...“

10.

§ 227 AO stanovuje:

„Daňové úrady môžu nároky z daňového dlhu úplne alebo čiastočne odpustiť, ak by bol ich výber podľa okolností jednotlivého prípadu nespravodlivý; za rovnakých okolností sa môžu vrátiť alebo zapôítať už zaplatené sumy.“

III. Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

A. Vec C-374/16

11.

RGEX GmbH je spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá obchoduje s motorovými vozidlami. Táto spoločnosť, založená v roku 2007, je od roku 2015 v likvidácii. Jediným spoločníkom a konateľom bol pán Rochus Geissel, ktorý v súvislosti zastupuje spoločnosť ako likvidátor.

12.

V pôvodnom daňovom priznaní k DPH za rok 2008 uviedla RGEX okrem iného nezdaniteľné dodania motorových vozidiel v rámci Únie a 122 odpôčítaní dane týkajúcich sa vozidiel kúpených od spoločnosti EXTEL GmbH vo výške 1985443,42 eura.

13.

Vecne príslušný Finanzamt (Daňový úrad, Nemecko) neuznal údaje získané od RGEX a rozhodnutím z 31. augusta 2010 stanovil DPH za rok 2008 podľa zistení dvoch daňových kontrol zameraných na DPH. Dodania motorových vozidiel v rámci Únie do Španielska, ktoré boli vyhlásené za nepodliehajúce DPH, sú zdaniteľné, pretože dotknuté motorové vozidlá v skutočnosti neboli dodané do Španielska, ale predali sa v Nemecku. Odpôčty dane na vstupe vykonané na základe faktúr vydaných spoločnosťou EXTEL boli vyhlásené za neodpočítateľné, táto spoločnosť sa považovala za „fiktívnu spoločnosť“, ktorá na adrese uvedenej na faktúre nemá žiadnu prevádzku.

14.

RGEX podala proti tomuto rozhodnutiu námietky, ktoré neboli úspešné. V nadväznosti na to napadla toto rozhodnutie pred príslušným Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko).

15.

Finanzgericht (Finančný súd) z väčšej časti žalobu zamietol ako nedôvodnú. Rozhodol, že napriek tomu, že adresa, ktorú uvádza EXTEL na svojich faktúrach, bola sídlom jej kancelárie, v skutočnosti to bola len „adresa poštovej schránky“. Na tejto adrese sa EXTEL mohli doručovať iba poštové zásielky. Aj keď sa na tejto adrese nachádzala útovnícka kancelária, EXTEL tam nevykonávala žiadnu zo svojich obchodných činností. Finanzgericht (Finančný súd) takisto zamietol tvrdenia RGEX založené na údajnej legitímnej dôvere. Podľa jeho názoru § 15 UStG neposkytuje žiadnu ochranu dobrej viery v to, že požiadavky na uplatnenie práva na odpôčet sú splnené. Z tohto dôvodu mohla byť otázka legitímnej dôvery zohľadnená najviac v rámci osobitného konania na odstránenie tvrdosti zákona podľa § 163 a § 227 AO.

16.

RGEX podala proti rozsudku Finančného súdu odvolanie na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd). Z dôvodu pochybností o správnom výklade práva EÚ tento súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1.

Obsahuje faktúra nevyhnutná na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 168 písm. a) v spojení s § 178 písm. a) [smernice o DPH] „úplnú adresu“ v zmysle § 226 bodu 5 [tejto istej smernice], ak zdaniteľná osoba uvedie vo svojej faktúre vystavenej za plnenie adresu, na ktorej sa jej síce môžu doručiť poštové zásielky, ale na ktorej nevykonáva žiadnu hospodársku činnosť?

2.

Bráni pri rešpektovaní zásady efektivity § 168 písm. a) v spojení s § 178 písm. a) [smernice o DPH] vnútroštátnej praxi, ktorá zohľadňuje dobrú vieru odberateľa o splnení podmienok na odpočítanie dane na vstupe iba mimo konania o stanovení výšky dane, v rámci osobitného konania na odstránenie tvrdosti zákona? Možno v tejto súvislosti uplatniť § 178 písm. a) [smernice o DPH]?

B. Vec C-375/16

17.

Pán Igor Butin, ktorý prevádzkuje obchod s motorovými vozidlami v Nemecku, uplatňoval faktúry na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za niekoľko vozidiel získaných od podnikateľa „Z“ a určených na opätovný predaj. Keďže Z pôsobí výlučne na internete, motorové vozidlá boli dodané pánu Butinovi alebo jeho zamestnancom na ulici, na ktorej mal Z podnikové sídlo – aj keď obchody s vozidlami neuskutočňoval na tejto adrese –, a niekedy na verejných priestranstvách, napr. predstaných námestiach.

18.

V priebehu daňového auditu, ktorý bol vykonaný u pána Butina, audítor prijal stanovisko, že daň na vstupe uvedenú na faktúrach vydaných Z nie je možné odpočítať, pretože adresa dodávateľa, ktorú Z uviedol na týchto faktúrach, bola nesprávna. Nič na tejto adrese nesvedčilo o prítomnosti podnikateľa: slúžila len ako adresa poštovej schránky, na ktorej si Z vyberal poštu. Audítor uviedol, že Z nemal v Nemecku žiadnu stálu prevádzkareň.

19.

Vecne príslušný daňový úrad súhlasil s týmto stanoviskom a 13. septembra 2013 vydal zmenený výmer na DPH za roky 2009 až 2011. Nariadením z 1. októbra 2013 zamietol žiadosť pána Butina o zmenu daňového výmeru v konaní na odstránenie tvrdosti zákona podľa § 163 AO.

20.

Finanzgericht (Finančný súd), na ktorom pán Butin napadol rozhodnutie daňového úradu, potvrdil žalobu. Tento súd prijal stanovisko, že uvedenie adresy na faktúre podľa § 14 ods. 4 bodu 1 prvej vety UStG neznamena, že sa tam musí vykonávať aj obchodná činnosť. Tento súd rozhodol, že vzhľadom na technický pokrok a zmeny v podnikaní je súasná judikatúra vnútroštátnych súdov zastaraná. Finančný súd ďalej rozhodol, že žaloba je dôvodná tiež vo vzťahu k alternatívnej požiadavke na zmenu dane v konaní na odstránenie tvrdosti zákona. Podľa neho pán Butin urobil všetko, čo bolo primerané od neho požadovať, aby preskúmal podnikateľský charakter Z a správnosť obsahu faktúr.

21.

Daňový úrad podal proti tomuto rozsudku odvolanie na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd).

Z dôvodu pochybností o správnom výklade práva EÚ tento súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1.

Stanovuje článok 226 bod 5 [smernice o DPH] uvedenie adresy zdaniteľnej osoby, na ktorej vykonáva svoju hospodársku činnosť?

2.

V prípade zápornej odpovede na prvú otázku:

a)

Stačí pre uvedenie adresy podľa článku 226 bodu 5 smernice o DPH adresa poštovej schránky?

b)

Akú adresu má vo faktúre uviesť zdaniteľná osoba, ktorá prevádzkuje podnik (napríklad internetový obchod), ktorý nemá žiaden obchodný priestor?

3.

Má sa v prípade, že nie sú splnené náležitosti faktúr podľa článku 226 smernice o DPH, povoliť odpodatie dane na vstupe vždy vtedy, keď neexistuje daňový podvod alebo keď zdaniteľná osoba ani nevedela, ani nemohla vedieť o zapojení do podvodu, alebo požaduje zásada ochrany legitímnej dôvery v takom prípade, aby zdaniteľná osoba urobila všetko, čo je dôvodné od nej požadovať, aby preverila správnosť obsahu faktúry?“

C. Konanie pred Súdnym dvorom

22.

Uznesením predsedu Súdneho dvora z 22. júla 2016 boli veci C-374/16 a C-375/16 spojené na spoločné konanie na účely písomnej časti konania a rozsudku.

23.

Pán Butin, nemecká a rakúska vláda a Komisia predložili písomné pripomienky.

IV. Analýza

A. Úvodné poznámky

24.

Na úvod je potrebné vziať do úvahy, že Súdny dvor stále vyhlasoval, že režim odpodatu má za cieľ úplne zbaviť obchodníka záväzku, ktorú pre neho predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone 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. (4) Táto zásada je vo veciach týkajúcich sa DPH odzrkadlením zásady rovnosti zaobchádzania. (5)

25.

§ 168 písm. a) smernice o DPH vymenúva vecné podmienky pre odpodanie. Na to, aby podnikatelia mohli uplatniť toto právo, musia byť splnené tri podmienky. Po prvé dotknutá osoba musí byť zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice. Po druhé tovary alebo služby, na ktoré sa uplatňuje odpodanie, musí zdaniteľná osoba využívať pre svoje vlastné zdanené transakcie na výstupe. Po tretie tovary alebo služby použité ako vstupy musia byť dodané druhou zdaniteľnou osobou. (6)

26.

Pokiaľ ide o formálne podmienky práva na odpodanie, § 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s hlavou XI kapitolou 3 oddielmi 3 až 6 tejto smernice. (7) Z týchto ustanovení je na účely tohto konania zvlášť dôležitý § 226 smernice: stanovuje zoznam údajov, ktoré musia byť uvedené na faktúre. Piatym údajom zo zoznamu je „úplné meno a adresa zdaniteľnej osoby a odberateľa“.

27.

Vecné podmienky pre odpodanie nie sú predmetom tohto konania. Konanie o predbežnej otázke sa týka len splnenia formálnych podmienok práva na odpodanie, a to z dvoch hľadísk. Po prvé vnútroštátny súd sa usiluje o výklad pojmu „adresa“ podľa významu § 226 smernice o DPH. Po druhé, ak by Súdny dvor dospel k výkladu tohto pojmu ako adresa, na ktorej dodávateľ tovarov alebo služieb vykonáva svoju hospodársku činnosť, vnútroštátny súd sa pýta, za akých okolností sa môže napriek tomu zdaniteľná osoba dovoliť svojej dobrej viery o splnení podmienok stanovených v § 226 bode 5 smernice o DPH.

B. O prvej otázke vo veci C-374/16 a o prvých dvoch otázkach vo veci C-375/16

28.

Svojou prvou otázkou vo veci C-374/16 a prvými dvoma otázkami vo veci C-375/16, ktoré preskúvam spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či § 226 bod 5 smernice o DPH bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá viaže právo na odpodanie DPH na podmienku, že dodávateľ uvedie na faktúre adresu, na ktorej vykonáva hospodársku činnosť.

29.

V skutočnosti, podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania, UStG – podľa tradičného výkladu vnútroštátnych súdov – vyžaduje, aby „adresa“ na faktúre bola adresa, na ktorej dodávateľ vykonáva hospodársku činnosť. Na základe tejto judikatúry sa v hlavnom konaní faktúry oboch podnikateľov, na ktorých uviedli len adresu poštovej schránky, považovali za faktúry porušujúce UStG. V dôsledku toho odberatelia, teda žalobcovia v hlavnom konaní, nemohli použiť faktúry, ktoré im vystavil tento podnikateľ na odpodanie dane zaplatenej na vstupe.

30.

Na základe dôvodov, ktoré vysvetlím v nasledujúcich bodoch, zastávam názor, že § 226 bod 5 smernice o DPH bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podmieňuje právo na odpodanie DPH zaplatenej na vstupe tým, že dodávateľ uvedie na faktúre adresu, na ktorej vykonáva hospodársku činnosť.

1. Niektoré dôležité zásady

31.

V prvom rade niektoré dôležité zásady – vyplývajúce z ustálenej judikatúry – predstavujú kontext, v ktorom by sa mal posudzovať pojem „adresa“.

32.

Súdny dvor viackrát rozhodol, že právo na odpočet DPH je kľúčovým prvkom systému DPH, ktorý vytvorila smernica o DPH, a z tohto dôvodu ho v zásade nie je možné obmedziť. (8) Odpočet DPH zaplatenej na vstupe je nutné povoliť, ak sú splnené vecné požiadavky, napriek tomu, že zdaniteľná osoba nesplnila niektoré z formálnych podmienok. Súdny dvor konkrétnejšie vyhlásil, že vlastníctvo faktúry, na ktorej sú uvedené údaje podľa článku 226 smernice o DPH, je formálnou, ale nie vecnou podmienkou uplatnenia práva na odpočet DPH. (9)

33.

Článok 226 smernice o DPH ďalej spresňuje, že bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia tejto smernice, iba údaje uvedené v tomto článku musia byť na účely DPH povinne uvedené na faktúrach vystavených podľa článku 220 a 221 tejto smernice. Podľa ustálenej judikatúry členské štáty tak nesmú viazať výkon práva na odpočet DPH na splnenie podmienok týkajúcich sa obsahu faktúr, ktoré nie sú výslovne uvedené v smernici o DPH. (10)

34.

Vo vyššie uvedených konaniach Súdny dvor namiesto nadmerného formalizmu zaujal k výkladu predpisov o DPH realistický a pragmatický prístup. Tento prístup sa zrejme odchyľuje od vnútroštátnych opatrení, ktoré nielenže vykladajú požiadavku „adresy“ na faktúry veľmi prísne a formálne, ale spájajú s nesplnením tejto podmienky ďalekosiahle následky.

2. Doslovný výklad článku 226 bodu 5 smernice o DPH

35.

V druhom rade, ako poukázala Komisia, zo znenia smernice o DPH nevyplýva takýto prísny výklad tejto podmienky.

36.

Bežný význam tohto pojmu (11) odkazuje na akúkoľvek adresu, vrátane „adresy poštovej schránky“, pokiaľ je osoba na tejto adrese skutočne zastihnuteľná.

37.

Široké chápanie, ktoré sa nachádza v článku 9 bodu 1 smernice o DPH v definícii zdaniteľnej osoby (12), takisto podporuje toto stanovisko.

3. Teleologický výklad článku 226 bodu 5 smernice o DPH

38.

Po tretie a čo je dôležitejšie, prísny výklad pojmu „adresa“ sa nedá odôvodniť ani s ohľadom na funkciu faktúry v systéme DPH.

39.

Ako Súdny dvor poukázal, faktúra potvrdzuje hospodársku transakciu, pričom príslušnému daňovému úradu umožní, po prvej monitorovať platbu a stanovenie sumy dane, ktorú má zaplatiť osoba, ktorá vystavila faktúru, a po druhej právo zdaniteľnej osoby, ktorá prijíma tovary alebo služby, na odpočet DPH. (13) Faktúra je sama osebe pre posledne uvedenú osobu dôkazom o práve odpočítať si DPH.

40.

Povinnosť dodávateľa, ustanovená v článku 226 bod 5 smernice o DPH uvádza adresu na faktúre, sa má vykladať s ohľadom na túto dvojitú funkciu faktúry. Uvedenie adresy osoby, ktorá vystavila faktúru, slúži – spolu s jeho menom a daňovým identifikačným číslom – na preukázanie súvislosti medzi danou hospodárskou transakciou a konkrétnym podnikateľom, ktorý vystavil faktúru. (14) Inými slovami, umožňuje identifikáciu podnikateľa, ktorý vystavil faktúru.

41.

Túto identifikáciu nutne potrebujú daňové úrady, aby mohli vykonávať kontroly, či bola suma DPH stanovená a zaplatená. (15) Identifikácia naopak umožňuje zdaniteľnej osobe tiež preskúmať, či je dodávateľ zdaniteľnou osobou podľa predpisov DPH.

42.

Vzhľadom na vyššie uvedené nemôžem súhlasiť so stanoviskom rakúskej a nemeckej vlády, že existencia skutočnej hospodárskej činnosti alebo hmatateľnej prítomnosti podnikania na adrese uvedenej na faktúre je nutná pre správnu identifikáciu osoby, ktorá vystavila faktúru, a na jej kontaktovanie. V skutočnosti podľa článku 226 smernice o DPH musí faktúra obsahovať aj ďalšie údaje, ktoré slúžia na tento účel. Medzi nimi je zvlášť dôležité daňové identifikačné číslo dodávateľa tovarov alebo služieb. Toto číslo si úrady môžu ľahko overiť. Okrem toho platnosť tohto čísla si ktokoľvek môže overiť online.

43.

Netreba zabúdať na to, že podnikatelia musia na účely získania daňového identifikačného čísla prejsť registračným konaním, v ktorom sú povinní predložiť prihlášku DPH spolu so sprievodnou dokumentáciou. členské štáty sú podľa predpisov o DPH povinné uchovávať niektoré údaje. (16) členské štáty teda musia zhromažďovať rôzne informácie týkajúce sa všetkých podnikateľov, ktorým bolo pridelené daňové identifikačné číslo. (17) Preto nemusia výlučne alebo osobitne skúmať adresu, ktorá sa objavuje na faktúre, aby identifikovali osobu, ktorá ju vystavila a určili, kde a ako ju možno kontaktovať.

4. Výklad podľa podmienok súasnosti

44.

Po štvrté podmienka vykonávania hospodárskej činnosti (alebo existencie sídla) na adrese uvedenej na faktúre je – ako poukázal vnútroštátny súd – nepresvedčivá vzhľadom na rôzne spôsoby organizácie podnikania a výkonu hospodárskej činnosti v súasnosti. To platí najmä vzhľadom na rozvoj hospodárstva, spôsobený medzi inými aj elektronickým obchodom, spoločnými kancelármi a prácou na diaľku.

45.

Vzhľadom na tento vývoj môže byť niekedy obtiažne spojiť hospodársku činnosť s reálnym miestom. Ako poukazuje pán Butin v písomných pripomienkach, v súčasnosti je možné podnikateľ len prostredníctvom kúpy a spätného predaja na internetovej platforme len cez počítač a so sieťovým pripojením prakticky z akéhokoľvek miesta na svete.

46.

Z tohto dôvodu môže požiadavka vykonávať hospodársku činnosť na adrese uvedenej na faktúre (alebo mať sídlo) spôsobiť problémy, ak ide o podnikateľa, ktorí neriadia (vôbec alebo väčšinou) svoj podnik z jedného konkrétneho miesta.

47.

Nemožno tvrdiť, že toto „odpojenie“ sídla od určitého miesta je novým fenoménom, ktorý zákonodarca EÚ dostatočne nezohľadnil v súčasnej platnej smernici o DPH. Smernica o DPH bola prepracovaná v roku 2006, v čase, keď už proces digitalizácie hlboko poznačil hospodárstvo Európskej únie. Niektoré ustanovenia tejto smernice sa však zaoberajú týmito otázkami, ako napríklad elektronické komunikácie a služby poskytované elektronickými prostriedkami. (18)

5. Výklad vo svetle predchádzajúcej judikatúry Súdneho dvora

48.

Po piate, ako pripomína vnútroštátny súd, „tradičný“ výklad UstG ťažko zosúladiť s nedávnou judikatúrou Súdneho dvora a najmä s rozsudkom vo veci PPUH Stehcamp. (19)

49.

V tejto veci Súdny dvor rozhodol, že žalobca bol oprávnený vykonať odpoveď DPH na základe faktúr, ktoré vystavil podnikateľ, ktorého vnútroštátny súd považoval za neexistujúcu spoločnosť. V rámci preskúmania skutkového stavu veci vnútroštátny súd zistil, že budova označená v obchodnom registri ako sídlo podnikateľa bola v „zanedbanom stave“. Súdny dvor však prijal stanovisko, že skutočnosť, že v tomto sídle sa nevykonáva žiadna činnosť, „nevylučuje, že táto činnosť sa mohla vykonávať v iných priestoroch ako v sídle“. Ďalej Súdny dvor uviedol, že „najmä pokiaľ sporná hospodárska činnosť pozostáva z dodávok tovaru uskutočnených v rámci viacerých po sebe nasledujúcich predajov, prvý nadobúdateľ a zároveň opätovný predávajúci tohto tovaru sa môže obmedziť na to, aby dal prvému predávajúcemu pokyn prepraviť predmetný tovar priamo druhému nadobúdateľovi bez toho, aby sám disponoval nevyhnutnými skladovacími a prepravnými prostriedkami na uskutočnenie predmetného dodania tovaru“. (20)

50.

Tento rozsudok podporuje stanovisko, že na účely odpovedania DPH príjmom tovaru alebo služieb nie je nevyhnutné, aby sa hospodárska činnosť vykonávala na adrese uvedenej na faktúre. Preto stačí, ak je možné dodávateľ rýchlo a skutočne na tejto adrese zastihnúť.

51.

Na rozdiel od pripomienok nemeckej a rakúskej vlády, toto stanovisko nespochybňuje ani rozsudok Súdneho dvora vo veci Planzer Luxembourg. (21)

52.

Toto konanie sa týkalo inej právnej otázky ako v prejednávanych veciach. V rozsudku Planzer Luxembourg Súdny dvor rozhodol o tom, či mal podnikateľ v Európskej únii skutočné sídlo. V tomto zmysle Súdny dvor okrem iného podal výklad pojmu „sídlo hospodárskej činnosti“ a „stála prevádzkareň“ na účely trinástej smernice (22). Kritériá vymenované Súdnym dvorom v tejto veci – na ktoré odkazuje nemecká a rakúska vláda – sú preto relevantné pre posúdenie skutočného sídla podniku v Európskej únii, ale neposkytujú žiadne užitočné interpretačné východiská na posúdenie otázky, ktorá adresa sa má uvádzať na faktúre.

53.

Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem odpovedať na prvú otázku vo veci C-374/16 a prvé dve otázky vo veci C-375/16 v tom zmysle, že článok 226 bod 5 smernice o DPH bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá viaže právo na odpočet DPH na podmienku, že dodávateľ uvedie na faktúre adresu, na ktorej vykonáva hospodársku činnosť.

C. O druhej otázke vo veci C-374/16 a tretej otázke vo veci C-375/16

54.

Druhá otázka vo veci C-374/16 a tretia otázka vo veci C-375/16 sa týkajú dôsledkov, ktoré môžu byť spojené s dobrou vierou zdaniteľnej osoby, že faktúra vystavená druhou zdaniteľnou osobou je formálne správna. Vnútroštátny súd sa v podstate Súdneho dvora pýta, či sa zdaniteľná osoba môže, a ak áno, akým spôsobom dovoľáva svojej dobrej viery, keď je adresa uvedená na faktúre neúplná alebo nesprávna.

55.

Keďže tieto otázky sú založené na predpoklade, že zdaniteľná osoba musí vykonávať hospodársku činnosť na adrese uvedenej na faktúre, vzhľadom na navrhovanú odpoveď na prvú otázku vo veci C-374/16 a na prvé dve otázky vo veci C-375/16 nie je potrebné odpovedať na tieto otázky.

56.

Napriek tomu sa budem zaoberať problémami, ktoré boli nastolené v týchto otázkach, pre prípad, že sa odpoveď Súdneho dvora na predchádzajúce otázky bude odlišovať od stanoviska, ktoré som vyjadril vyššie. Zameriam sa najmä na to, či a ak áno, akým spôsobom sa zdaniteľná osoba môže dovoľávať dobrej viery vo formálnu správnosť adresy vystaviteľa faktúry, pokiaľ správny orgán zistí, že táto osoba sa zrejme dopustila podvodu alebo nezrovnalostí.

1. Dobrá viera v úplnosť faktúry

57.

Otázka podvodu alebo porušenia povinností je zrejme v týchto konaniach relevantná, keďže z oboch návrhov na začatie konania v hlavných konaniach vznikli otázky týkajúce sa toho, že vystavenie faktúr alebo transakcie súvisiace s týmito faktúrami sú podvodom.

58.

V tejto súvislosti treba mať na pamäti, že Súdny dvor nedávno vo veci PPUH Stehcemp rozhodol,

že zdaniteľná osoba stráca právo na odpust, pokiaľ vie alebo by mala vedieť, že svojím nákupom sa zúčastňuje transakcie spojenej s podvodom na DPH. Pokiaľ sú však vecné a formálne podmienky na vznik a výkon práva na odpust splnené, nie je zlučiteľné so smernicou o DPH „potrestanie nepriznaním tohto práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom, alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza plneniu tejto zdaniteľnej osoby alebo nasleduje po ňom, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH“. (23) Toto je vyjadrením zásady v práve EÚ, ktorú vnútroštátny súd nazýva „dobrou vierou“ alebo „legitímnou dôverou“.

59.

Zdaniteľnej osobe preto možno odoprieť právo na odpust, len ak sa preukáže, že konala nedbanlivo, a nepreukázala usilovnosť, ktorú možno očakávať od obozretného podnikateľa. (24) Je zrejmé, že opatrenia, ktoré možno dôvodne očakávať od zdaniteľnej osoby, aby sa presvedčila o tom, že transakcie nie sú spojené s podvodom alebo zneužitím, závisia najmä od okolností konkrétneho prípadu. (25) Nie je však dôvod požadovať od zdaniteľnej osoby, aby vykonávala hlbkové a časovo náročné kontroly presnosti a správnosti formálnych údajov uvedených na každej faktúre od všetkých jej dodávateľov. To by bolo nepraktické a nehospodárne.

60.

Súdny dvor ďalej vyhlásil, že „práve daňové úrady sú povinné vykonávať u zdaniteľných osôb kontrolu nevyhnutnú na odhalenie nezákonností a daňových podvodov na DPH a uložiť tresty zdaniteľnej osobe, ktorá sa dopustila takýchto nezákonností a daňových podvodov“. (26)

61.

Samozrejme, pokiaľ zdaniteľná osoba nájde konkrétne náznaky, ktoré zrejme poukazujú na podvod alebo zneužitie, možno od nej očakávať, že dodatočne preverí dodávateľa, aby sa uistila o jeho dôveryhodnosti. (27) Ani v tomto prípade však daňové úrady nemôžu uložiť zdaniteľnej osobe, aby vykonávala podrobné a ťalekosiahle kontroly z obavy, že právo na odpust bude odopreté, a teda de facto presunúť na ňu svoje vyšetrovacie úlohy. (28) Je napríklad nemysliteľné požadovať, aby zdaniteľná osoba zisťovala, či adresa dodávateľa na faktúre je miestom, kde tento vykonáva hospodársku činnosť alebo má prevádzkareň, alebo či je dodávateľ v súlade s platným právom alebo skutočne na tejto adrese usadený.

62.

Právo na odpust možno odoprieť, len ak zdaniteľná osoba nekonala v dobrej viere s ohľadom na existenciu s tým súvisiaceho podvodu alebo zneužitia (pretože o ňom vedela alebo mala vedieť). Napriek tomu, a čo je dôležité, toto stále platí bez ohľadu na to, či sú formálne podmienky vo faktúre týkajúcej sa týchto transakcií splnené.

63.

Inými slovami, ak je za určitých okolností daná komplexnejšia povinnosť starostlivosti, ktorá vyžaduje od zdaniteľnej osoby viac obozretnosti pri obchodovaní s dodávateľom, potom táto povinnosť sa môže odvodzovať len zo skutočnosti, že vedela alebo mala vedieť o možnom podvode alebo porušení povinností jej dodávateľom. Táto povinnosť naopak nemôže byť zdôvodnená len samotnou skutočnosťou, že adresa uvedená na faktúre je neúplná, nesprávna alebo nepravá. Po prvé, pokiaľ chyba nie je zjavná, je ťažké potvrdiť správnosť adresy. Po druhé

chyba môže byť len nepozornosťou, ktorú si zdaniteľná osoba môže všimnúť.

64.

Z tohto dôvodu judikatúra Súdneho dvora neumožňuje taký výklad predpisov DPH, aký navrhuje vnútroštátny súd, podľa ktorého, ak nie sú splnené formálne podmienky odpustu, odpust možno povoliť, iba ak zdaniteľná osoba urobila všetko, čo bolo primerané od nej požadovať, aby preskúmala správnosť obsahu faktúry. Takýto výklad by zaviedol značné obmedzenie práva na odpust, ktoré predpisy o DPH nepodporujú.

65.

Takýto výklad by spôsobil nežiaduci presun dôkazného bremena na príjemcu faktúr o možnej úasti alebo vedomosti o podvode. V nadväznosti na to, čo som vyhlásil v bode 60, Súdny dvor rozhodol, že „je úlohou daňového orgánu, ktorý skonštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, aby vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby od adresáta faktúry vyžadoval overovania, ktoré mu neprináležia, preukázal, že tento adresát vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpust bolo súčasťou podvodu na DPH“. (29) V tejto súvislosti je potrebné poukázať na to, že pre zdaniteľnú osobu nemusí byť vždy také platne preukázané, že slovami vnútroštátneho súdu vo veci C-375/16, urobila „všetko, čo bolo primerané od nej požadovať, aby preskúmala správnosť obsahu faktúry“.

66.

Na rozdiel od toho, čo navrhuje vnútroštátny súd, táto skutočnosť neznamena, že formálne podmienky stanovené v článku 226 smernice o DPH stratia svoj zmysel. Ako správne poukazuje Komisia, aj keď splnenie všetkých týchto podmienok sa nevyžaduje na priznanie odpustu zdaniteľnej osobe, členské štáty stále môžu zdaniteľným osobám uložiť povinnosť vyplniť a/alebo opraviť faktúry, a ukladať sankcie za nesplnenie formálnych náležitostí, za predpokladu, že tieto opatrenia nepresahujú rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa zabezpečiť správny výber DPH a zabrániť daňovým únikom, a pokiaľ tieto opatrenia nenarúšajú neutralitu systému DPH. (30)

2. Účinná súdna ochrana práva na odpust

67.

V konaní vo veci C-374/16 vnútroštátny súd tiež nastolil otázku, či je skutočnosť, že žalobca sa môže domáhať práva na odpust iba v osobitnom konaní na odstránenie tvrdosti zákona, v súlade s článkom 168 písm. a) spolu s článkom 178 písm. a) smernice o DPH s ohľadom na zásadu efektivity. Vnútroštátny súd vysvetľuje, že podľa vnútroštátnych predpisov žalobca sa nemôže dovolávať tvrdenia o dobrej viere alebo legitímnej dôvery v riadnom konaní o stanovení výšky dane, ale musí podať návrh na začatie osobitného konania.

68.

Vzhľadom na to, že uvedenie adresy poštovej schránky je v súlade s ustanoveniami článku 226 bodu 5 smernice o DPH, táto otázka nemá pre hlavné konanie žiadny význam. Pokiaľ dobre rozumiem, žalobcovia v hlavnom konaní by mali byť spôsobilí žiadať o odpust v bežnom konaní o stanovení výšky dane, pričom nie je potrebné použiť osobitné konanie na odstránenie tvrdosti zákona.

69.

Napriek tomu sa budem touto otázkou zaoberať pre prípad, že niektoré z faktúr uvedené v hlavnom konaní nespĺňajú formálne náležitosti uvedené v článku 226 smernice o DPH z iných dôvodov.

70.

Podľa zásady procesnej autonómie, a ak neexistujú predpisy EÚ, práve členské štáty sú povinné zaviesť vnútorné konania, ktoré majú predchádzať podvodom s DPH. V tejto súvislosti musí vnútroštátny právny systém každého členského štátu stanoviť orgány zodpovedné za boj proti podvodom s DPH a stanoviť podrobné procesné predpisy na zabezpečenie práv, ktoré vyplývajú jednotlivcom z práva EÚ. Tieto predpisy však nesmú byť menej výhodné ako vnútroštátne predpisy, ktoré upravujú podobné vnútroštátne konania (zásada ekvivalencie), nesmú viesť k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (zásada efektivity). (31)

71.

Pokiaľ ide o zásadu efektivity, Súdny dvor rozhodol, že otázka, či vnútroštátne procesné ustanovenie znemožňuje alebo nadmerne sťažuje uplatňovanie práv vyplývajúcich z právneho poriadku EÚ, sa musí skúmať s prihliadnutím na postavenie tohto ustanovenia v konaní, na jeho priebeh a jeho osobitosti ako celok na rôznych stupňoch vnútroštátnych súdov. Na tento účel treba v prípade potreby vziať do úvahy základné zásady vnútroštátneho súdneho systému, akými sú ochrana práva na obhajobu, zásada právnej istoty a zásada riadneho priebehu konania. (32) Práve vnútroštátny súd je povinný rozhodnúť, či sú vnútroštátne opatrenia zlučiteľné s týmito zásadami, pričom musí vziať do úvahy všetky okolnosti konania. (33)

72.

V tomto konaní 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 v hlavnom konaní, neporušujú ustanovenia smernice o DPH. Takže podľa judikatúry uvedenej vyššie práve vnútroštátny súd musí rozhodnúť podľa zásad označených v judikatúre Súdneho dvora, či právo zdaniteľnej osoby dovolávať sa dobrej viery, týkajúcej sa formálnej správnosti faktúr, je úinne chránené v takom konaní, ako je konanie na odstránenie tvrdosti zákona podľa § 163 a § 227 AO.

73.

Podľa môjho názoru by vnútroštátny súd vo svojom skúmaní mal osobitne zvážiť, či trvanie, zložitnosť a náklady spojené s týmto osobitným konaním spôsobujú zdaniteľnej osobe neprimerané ťažkosti. Tieto ťažkosti sú významnejšie, ak na vymáhanie nárokov, ktoré sa v podstate týkajú rovnakých alebo podobných právnych otázok a/alebo rovnakých alebo podobných transakcií, musí zdaniteľná osoba súbežne začať dve alebo viac súdnych konaní. (34)

74.

Aj keď nemôžem poskytnúť konkrétnejšie usmernenia, napriek tomu chcem vyjadriť svoje pochybnosti o tom, že dotknuté vnútroštátne procesné predpisy sú zlučiteľné s právom EÚ, ako vyplýva z niektorých skutočností uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Právo žiadať odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vyplýva zdaniteľnej osobe z ustanovení smernice o DPH, a nie z požiadavky spravodlivosti. To platí bez ohľadu na to, či sú príslušné faktúry úplne

zlužiteľné s článkom 226 tejto smernice.

75.

Inými slovami, ani za týchto okolností správne orgány nemajú voľnú úvahu rozhodnúť o tom, či môžu zdaniteľnej osobe priznať právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Z procesného hľadiska nevidím žiadny výrazný rozdiel medzi situáciou zdaniteľnej osoby, ktorá má právo na odpočet, ak sú splnené formálne náležitosti faktúr, a situáciou, keď má zdaniteľná osoba toto právo napriek nesplneniu formálnych náležitostí. Nevidím dôvod, prečo by zdaniteľná osoba nemala byť oprávnená uplatniť toto právo v riadnom konaní o stanovení výšky dane.

76.

Toto posúdenie však prináleží vnútroštátnemu súdu.

77.

Na základe vyššie uvedeného navrhujem odpovedať na druhú otázku vo veci C-374/16 a tretiu otázku vo veci C-375/16 v tom zmysle, že článok 168 písm. a) a článok 178 písm. a) smernice o DPH bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej, ak faktúry nespĺňajú formálne náležitosti, odpočet sa povolí len v prípade, ak zdaniteľná osoba preukáže, že urobila všetko, čo bolo primerané od nej požadovať, aby preskúmala správnosť obsahu faktúry. Práve vnútroštátny súd je povinný preskúmať, či sú vnútroštátne procesné pravidlá, na základe ktorých sa zdaniteľná osoba môže dovoliť svojej dobrej viery o úplnosti faktúry, zlužiteľné so zásadou efektivity, najmä s ohľadom na trvanie, zložitost a náklady spojené s príslušnými konaniami.

V. Návrh

78.

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

—

Článok 226 bod 5 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá viaže právo na odpočet dane z pridanej hodnoty na podmienku, že dodávateľ uvedie na faktúre adresu, na ktorej vykonáva hospodársku činnosť.

—

Článok 168 písm. a) a článok 178 písm. a) smernice o DPH bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej, ak faktúry nespĺňajú formálne náležitosti, odpočet sa povolí len v prípade, ak zdaniteľná osoba preukáže, že urobila všetko, čo bolo primerané od nej požadovať, aby preskúmala správnosť obsahu faktúry.

—

Práve vnútroštátny súd je povinný preskúmať, či sú vnútroštátne procesné pravidlá, na základe ktorých sa zdaniteľná osoba môže dovoliť svojej dobrej viery o úplnosti faktúry, zlužiteľné so zásadou efektivity, najmä s ohľadom na trvanie, zložitost a náklady spojené s príslušnými konaniami.

(1) Jazyk prednesu: angličtina.

(2) Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

(3) Ustanovenie uplatniteľné *ratione temporis* na konanie vo veci C-374/16 bolo ustanovenie, ktoré bolo účinné pred novelou smernice o DPH z roku 2010. Táto novela je však na účely tohto konania irelevantná, keďže sa nedotkla povinnosti uviesť adresu na faktúre podľa článku 226 smernice.

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

(5) Rozsudok z 10. apríla 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49).

(6) Rozsudok z 22. októbra 2015, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28).

(7) Pozri rozsudok z 22. októbra 2015, *PPUH Stehcamp* (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 29).

(8) Pozri rozsudok z 15. septembra 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 37 a citovaný judikatúru).

(9) Rozsudok z 15. septembra 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, bod 38).

(10) Pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. septembra 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 25), a z 15. júla 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, body 40 a 41).

(11) Pozri analogicky rozsudok zo 4. júna 2015, *Komisja/Polsko* (C-678/13, neuverejnený, EU:C:2015:358, bod 46 a citovaný judikatúru).

(12) Toto ustanovenie stanovuje: „*zdaniteľná osoba*“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“ (kurzívou zdôraznil generálny advokát).

(13) Pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 27), ktorý odkazuje na návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott v tomto konaní (EU:C:2016:101).

(14) Pozri v tomto zmysle návrhy generálnej advokátky Kokott vo veci *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, body 34 a 35).

(15) Pozri v tomto zmysle návrhy generálnej advokátky Kokott vo veci *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:101, bod 34).

(16) Pozri najmä článok 17 ods. 1 písm. b) nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s. 1). Toto ustanovenie vyžaduje, aby členské štáty uchovávali v elektronickom systéme okrem iného „údaje týkajúce sa totožnosti, činnosti, právnej formy a adresy osôb, ktorým prideliť identifikačné číslo pre DPH, zhromaždené podľa článku 213 smernice 2006/112/ES, ako aj dátum pridelenia tohto čísla“.

(17) Pozri analogicky rozsudok z 1. marca 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, body 48 a 49). Vnútroštátne orgány si môžu od správnych orgánov iných členských štátov vyžiadať akékoľvek údaje, ktoré im môžu pomôcť správne stanoviť DPH, monitorovať správnu aplikáciu DPH, najmä v transakciách v

rámci Únie, a bojova? proti podvodom s DPH na základe nariadenia ?. 904/2010.

(18) Pozri najmä odôvodnenia 46, 47, 56, a 57 smernice o DPH.

(19) Rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719).

(20) Pozri rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719 bod 35).

(21) Rozsudok z 28. júna 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397).

(22) Trinásta smernica Rady 86/560/EHS zo 17. novembra 1986 o harmonizácii zákonov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – postup vrátenia dane z pridanej hodnoty osobám podliehajúcim zdaneniu, ktoré nesídlia na území spoločenstva (Ú. v. ES L 326, 1986, s. 40; Mim. vyd. 09/001, s. 129).

(23) Pozri rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, body 48 a 49).

(24) Pozri najmä rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C?409/04, EU:C:2007:548, body 65 a 66); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, body 24, 25 a 27), a z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, body 25 a 26).

(25) Pozri rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, bod 51).

(26) Pozri najmä rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében and Dávid (C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 62).

(27) Pozri rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében and Dávid (C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 60), a z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, bod 52).

(28) Pozri rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid (C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, bod 65), a z 31. januára 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, bod 62).

(29) Pozri rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, bod 50). Pozri tiež rozsudok zo 6. decembra 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, bod 43).

(30) Pozri rozsudok z 15. septembra 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, body 41 a 42), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Senatex (C?518/14, EU:C:2016:91, bod 45).

(31) Rozsudok z 12. februára 2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89, bod 26).

(32) Rozsudok z 12. februára 2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89, bod 28).

(33) Rozsudok z 12. februára 2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89, bod 27).

(34) Pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2008, Impact (C?268/06, EU:C:2008:223, bod 51).