



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 14. decembra 2023¹

Vec C-746/22

**Slovenské Energetické Strojárne a. s.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Článok 170 – Vrátanie dane zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane – Smernica 2008/9/ES – Článok 20 – Žiadosť o dodatočné informácie podaná členským štátom vrátenia dane – Zastavenie konania z dôvodu neposkytnutia dodatočných informácií v stanovenej lehote – Článok 23 – Odmietnutie zohľadnenia informácií predložených prvýkrát v odvolacom konaní“

Úvod

1. V spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zohráva právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe kľúčovú úlohu, pretože umožňuje zdaniteľnej osobe vyhnúť sa zaťaženiu touto daňou, ktoré znášajú až spotrebitelia. Vzhľadom na územnú povahu DPH obmedzenú na územie jednotlivých členských štátov však právo na odpočítanie nevzniká, ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená, a nemá stálu prevádzkareň v danom členskom štáte, nadobudne v tomto členskom štáte tovar alebo služby, ktoré použije na účely svojich zdaniteľných činností vykonávaných v inom členskom štáte, alebo na zdaniteľné činnosti, ktoré však nezahŕňajú povinnosť tejto zdaniteľnej osoby zaplatiť daň, napríklad v súvislosti s mechanizmom takzvaného „obráteného bremena (reverse charge)“. V takomto prípade totiž neexistuje daň splatná na území dotknutého členského štátu, z ktorej by bolo možné odpočítať daň zaplatenú za tovar alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou na území tohto členského štátu.

2. Namiesto práva na odpočítanie právo Únie stanovuje v takejto situácii právo na vrátenie zaplatenej DPH. Právne predpisy Únie dosť podrobne upravujú nielen hmotnoprávne aspekty tohto práva na vrátenie, ale aj s tým súvisiace procesné otázky vrátane tých, ktoré sa týkajú lehôt uplatniteľných na konanie o žiadosti o vrátenie.

¹ Jazyk prednesu: poľština.

3. Súdny dvor mal už niekoľko príležitostí podať výklad týchto ustanovení.² Ako však preukazuje prejednávaná vec, z tejto judikatúry možno vyvodiť rozdielne závery, pokiaľ ide o právnu povahu týchto lehôt a následkov ich nedodržania. Súdny dvor tak bude mať možnosť objasniť výklad predmetných ustanovení a rozptýliť vzniknuté pochybnosti.

Právny rámec

Právo Únie

4. Článok 170 písm. b) a článok 171 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty³, zmenenej smernicou Rady 2008/8/EÚ z 12. februára 2008⁴ (ďalej len „smernica 2006/112“), stanovuje:

„Článok 170

Každá zdaniteľná osoba, ktorá v zmysle... článku 3 smernice 2008/9/ES⁵ a článku 171 tejto smernice nie je usadená v členskom štáte, v ktorom nakupuje tovar a služby alebo do ktorého dováža tovar podliehajúci DPH, má právo na vrátenie DPH, pokiaľ sú tovar a služby použité na tieto účely:

...

b) transakcie, pri ktorých platí daň výhradne odberateľ v súlade s článkami 194 až 197 a článkom 199.

Článok 171

1. DPH sa vracia zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte, v ktorom nakupujú tovar a služby alebo do ktorého dovážajú tovar podliehajúci DPH, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, v súlade s podrobnými predpismi ustanovenými v smernici 2008/9/ES.

...“

² Pozri najmä rozsudky: z 21. júna 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382); z 2. mája 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, ďalej len „rozsudok Sea Chefs Cruise Services“, EU:C:2019:354); zo 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050); z 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, ďalej len „rozsudok GE Auto Service Leasing“, EU:C:2021:723).

³ Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

⁴ Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11.

⁵ Smernica Rady z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23).

5. Články 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21 a 23 smernice 2008/9 najmä stanovujú:

„Článok 3

Táto smernica sa vzťahuje na každú zdaniteľnú osobu, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane a ktorá spĺňa tieto podmienky:

- a) počas obdobia vrátenia dane nemala v členskom štáte vrátenia dane sídlo svojej ekonomickej činnosti ani stálu prevádzkareň, odkiaľ vykonávala podnikateľskú činnosť, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, nemala na tomto území svoje bydlisko alebo obvyklé miesto pobytu;
- b) počas obdobia vrátenia dane nedodávala žiaden tovar ani neposkytovala žiadne služby, ktoré sa považujú za dodané alebo poskytnuté v členskom štáte vrátenia dane, s výnimkou týchto transakcií:

...

- ii) dodanie tovaru a poskytnutie služieb osobe, ktorá je povinná platiť DPH v súlade s článkami 194 až 197 a článkom 199 smernice 2006/112/ES.

...

Článok 5

Každý členský štát vráti každej zdaniteľnej osobe, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, DPH uplatnenú na tovar alebo služby, ktoré jej dodali alebo poskytli iné osoby zdaniteľné v tomto členskom štáte, alebo uplatnenú na dovoz tovaru do tohto členského štátu, ak sa tento tovar a služby používajú na účely týchto transakcií:

...

- b) transakcií osobe, ktorá je povinná platiť daň v súlade s článkami 194 až 197 a článkom 199 smernice 2006/112/ES tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenie dane.

...

Článok 7

Na účely vrátenia DPH v členskom štáte vrátenia dane zasiela zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, žiadosť o vrátenie dane v elektronickej forme členskému štátu vrátenia dane a podáva ju členskému štátu usadenia prostredníctvom elektronického portálu, ktorý tento členský štát vytvoril.

...

Článok 15

1. Žiadosť o vrátenie dane sa podáva členskému štátu usadenia najneskôr do 30. septembra kalendárneho roka, ktorý nasleduje po období vrátenia dane. Žiadosť sa považuje za podanú, len ak v nej žiadateľ uviedol všetky informácie požadované podľa článkov 8, 9 a 11.

...

Článok 19

...

2. Členský štát vrátenia dane oznámi žiadateľovi svoje rozhodnutie o schválení alebo zamietnutí žiadosti o vrátenie dane do štyroch mesiacov od jej doručenia tomuto členskému štátu.

Článok 20

1. Ak členský štát vrátenia dane usúdi, že nemá všetky potrebné informácie na prijatie rozhodnutia týkajúceho sa celej žiadosti alebo časti žiadosti o vrátenie dane, môže v rámci štvormesačnej lehoty uvedenej v článku 19 ods. 2 elektronicky požadovať dodatočné informácie, najmä od žiadateľa alebo príslušných orgánov členského štátu usadenia. Ak sa dodatočné informácie požadujú od iného subjektu, než je žiadateľ alebo príslušný orgán členského štátu, zasiela sa požiadavka prostriedkami elektronickej komunikácie, iba ak sú tieto prostriedky dostupné jej adresátovi.

Ak je to potrebné, členský štát vrátenia dane môže požiadať o ďalšie dodatočné informácie.

Informácie požadované v súlade s týmto odsekom môžu zahŕňať predloženie originálu alebo kópie príslušnej faktúry alebo dovozného dokladu, ak členský štát vrátenia dane má odôvodnené pochybnosti týkajúce sa platnosti alebo správnosti konkrétneho nároku. ...

2. Informácie požadované v súlade s odsekom 1 sa poskytnú členskému štátu vrátenia dane do jedného mesiaca od dátumu doručenia požiadavky osobe, ktorej sú určené.

Článok 21

Ak členský štát vrátenia dane požaduje dodatočné informácie, oznámi žiadateľovi svoje rozhodnutie o schválení alebo zamietnutí žiadosti o vrátenie dane do dvoch mesiacov od doručenia požadovaných informácií, alebo ak nedostal odpoveď na svoju požiadavku, do dvoch mesiacov od uplynutia lehoty ustanovenej v článku 20 ods. 2. Lehota, ktorá je k dispozícii na prijatie rozhodnutia týkajúceho sa celej žiadosti alebo časti žiadosti o vrátenie dane, je však vždy najmenej šesť mesiacov od dátumu doručenia žiadosti členskému štátu vrátenia dane.

Ak členský štát vrátenia dane požaduje ďalšie dodatočné informácie, oznámi žiadateľovi svoje rozhodnutie týkajúce sa celej žiadosti alebo časti žiadosti o vrátenie dane do ôsmich mesiacov od doručenia žiadosti tomuto členskému štátu.

...

Článok 23

1. V prípade, že sa celá žiadosť alebo časť žiadosti o vrátenie dane zamietne, členský štát vrátenia dane žiadateľovi spolu s rozhodnutím oznámi dôvody zamietnutia.

2. Žiadateľ sa môže proti zamietavému rozhodnutiu o žiadosti o vrátenie dane odvolať na príslušné orgány členského štátu vrátenia dane spôsobom a v lehotách stanovených pre odvolania

v prípade žiadostí o vrátenie dane predložených osobami, ktoré sú usadené v uvedenom členskom štáte vrátenia dane.

Ak sa podľa právnych predpisov členského štátu vrátenia dane neprijatie rozhodnutia o žiadosti o vrátenie dane v rámci lehôt stanovených v tejto smernici nepokladá za schválenie alebo zamietnutie žiadosti, sú všetky správne a súdne konania, ktoré sú v takejto situácii k dispozícii zdaniteľným osobám usadeným v tomto členskom štáte, rovnako prístupné žiadateľovi. Ak takéto konania nie sú k dispozícii, neprijatie rozhodnutia o žiadosti o vrátenie dane v týchto lehotách znamená, že žiadosť sa považuje za zamietnutú.“

Maďarské právo

6. Ustanovenia článkov 19 až 21 smernice 2008/9 boli transponované do maďarského právneho poriadku v § 251/C, 251/E, 251/F a 251/G az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o DPH)⁶.

7. Podľa § 49 ods. 1 písm. b) az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon č. CLI z roku 2017 o organizácii daňovej správy, ďalej len „zákon o organizácii daňovej správy“)⁷ sa daňové konanie zastaví, ak žiadateľ na výzvu daňového orgánu nepodal daňové priznanie alebo si nesplnil svoju povinnosť odstrániť nedostatky, a tak žiadosť nemožno vybaviť.

8. V § 124 zákona o správe daní sa stanovuje právo podať odvolanie proti daňovým rozhodnutiam. Podľa odseku 3 tohto paragrafu v odvolaní nemožno uvádzať skutočnosti alebo dôkazy, o ktorých osoba oprávnená na podanie odvolania vedela, ale ktoré nepredložila prvostupňovému orgánu, napriek tomu, že ju daňový orgán k tomu vyzval.

9. Podľa § 78 ods. 4 a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (zákon č. I z roku 2017 o správnom súdnom poriadku)⁸ účastník konania môže pred súdom namietat okolnosť, ktorá sa nepreskúmala v predchádzajúcom konaní z dôvodu, že ju orgán odmietol zohľadniť, ako aj z dôvodu, že účastník bez vlastného zavinenia o tejto okolnosti nevedel alebo sa na ňu neodvolal.

Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

10. Slovenské Energetické Strojárne a. s. (ďalej len „SES“) so sídlom na Slovensku pôsobia v oblasti strojárstva v odvetví energetiky. V roku 2020 táto spoločnosť poskytovala montážne a inštalačné služby v elektrárni v Újpest (Maďarsko). Na účely poskytnutia týchto služieb nadobudla v Maďarsku mnoho výrobkov a využila tam viaceré služby.

11. Dňa 18. februára 2021 SES podala na Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre veľké daňové subjekty, Maďarsko; ďalej len „daňový orgán prvého stupňa“) žiadosť o vrátenie DPH vo výške 37 013 654 HUF (približne 97 400 eur), zaplatených za tovar a služby, ktoré nadobudla v Maďarsku v roku 2020.

⁶ Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.).

⁷ Magyar Közlöny 2017/192.

⁸ Magyar Közlöny 2017/30.

12. Dňa 22. februára 2021 daňový orgán prvého stupňa vyzval SES, aby v lehote jedného mesiaca predložila niekoľko dokumentov súvisiacich s jej žiadosťou o vrátenie DPH. Hoci bola spoločnosť SES vyššie uvedená žiadosť doručená elektronicky, táto na ňu neodpovedala.⁹

13. Vzhľadom na uvedené skutočnosti daňový orgán prvého stupňa rozhodnutím zo 6. mája 2021 zastavil konanie o žiadosti spoločnosti SES o vrátenie DPH podľa § 49 ods. 1 písm. b) zákona o správe daní.

14. Dňa 9. júna 2021 SES podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko; ďalej len „daňový orgán druhého stupňa“), pričom predložila všetky dokumenty požadované daňovým orgánom prvého stupňa.

15. Rozhodnutím z 20. júla 2021 daňový orgán druhého stupňa potvrdil rozhodnutie daňového orgánu prvého stupňa. Tento orgán najmä uviedol, že ustanovenia o správe daní neumožňujú v odvolacom konaní uvádzať nové dôkazy, o ktorých odvolateľ vedel pred vydaním prvostupňového rozhodnutia, ale ktoré nepredložil napriek tomu, že ho k tomu vyzval daňový orgán.

16. SES podala žalobu proti vyššie uvedenému rozhodnutiu na Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko), ktorý je vnútroštátnym súdom v tejto veci. Spoločnosť spochybňuje uplatnenie § 124 ods. 3 zákona o správe daní v konaní o vrátení DPH podľa smernice 2008/9, keďže podľa jej názoru obmedzuje právo na podanie odvolania stanovené v článku 23 ods. 2 tejto smernice. Okrem toho sa domnieva, že jednomesačná lehota uvedená v článku 20 ods. 2 uvedenej smernice nie je prekluzívnej povahy. Naproti tomu podľa daňového orgánu druhého stupňa § 124 ods. 3 zákona o správe daní sa uplatňuje na konania o vrátení DPH. To však nezabavuje zdaniteľnú osobu nachádzajúcu sa v situácii, v akej sa nachádza SES, jej práva na vrátenie, keďže táto zdaniteľná osoba môže požiadať o odpustenie dôsledkov uplynutia lehoty.

17. Za týchto okolností Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Má sa článok 23 ods. 2 smernice [2008/9] vykladať v tom zmysle, že je v súlade s požiadavkami pre odvolania stanovenými v tejto smernici vnútroštátna právna úprava – konkrétne § 124 ods. 3 [zákona o správe daní] –, ktorá na účely posúdenia žiadostí o vrátenie dane z pridanej hodnoty na základe smernice [2006/112] neumožňuje v odvolacom konaní uvádzať nové skutočnosti, alebo uvádzať alebo predkladať nové dôkazy, o ktorých žiadateľ vedel pred vydaním prvostupňového rozhodnutia, ale ktoré nepredložil alebo neuviedol napriek tomu, že ho daňový orgán k tomu vyzval, čím tak vytvára vecné obmedzenie, ktoré presahuje formálne požiadavky a požiadavky týkajúce sa lehôt, ktoré sú stanovené v smernici 2008/9?
2. Znamená kladná odpoveď na prvú otázku, že sa lehota jedného mesiaca stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 má považovať za prekluzívnu? Sú všetky uvedené skutočnosti v súlade s požiadavkou práva na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces zakotvenou v článku 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), ako aj s článkami 167, 169, 170 a článkom 171 ods. 1 smernice [2006/112] a so základnými zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality, ktoré rozvinul [Súdny dvor]?

⁹ SES vo svojich pripomienkach vysvetľuje dôvody, pre ktoré nereagovala na žiadosť daňového orgánu prvého stupňa. Nemyslím si však, že tieto dôvody sú relevantné na zodpovedanie prejudiciálnych otázok v prejednávanej veci. V každom prípade vo veci samej nič nenasvedčuje tomu, že by sa SES pokúšala zneužiť svoje právo na vrátenie DPH.

3. Má sa článok 23 ods. 1 smernice 2008/9 týkajúci sa úplného alebo čiastočného zamietnutia žiadosti o vrátenie dane vykladať v tom zmysle, že je v súlade s týmto ustanovením vnútroštátna právna úprava – konkrétne § 49 ods. 1 písm. b) zákona o správe daní –, podľa ktorej daňový orgán zastaví konanie v prípade, že zdaniteľná osoba, ktorá je žiadateľom, neodpovie na výzvu daňového orgánu ani si nesplní svoju povinnosť odstrániť nedostatky, a v dôsledku nesplnenia tejto povinnosti nie je možné posúdiť žiadosť bez toho, aby sa pokračovalo v konaní *ex offio*?”

18. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdnemu dvoru doručený 6. decembra 2022. Písomné pripomienky predložili: SES, Maďarsko, Rada Európskej únie¹⁰ a Európska komisia. Súdny dvor rozhodol, že o veci rozhodne bez pojednávania.

Analýza

19. Vnútroštátny súd v prejednávanej veci kladie Súdnemu dvoru tri prejudiciálne otázky, pričom prvá otázka má zásadný význam pre rozhodnutie sporu vo veci samej. Analýzu však začnem druhou otázkou, keďže odpoveď na ňu možno ľahko vyvodiť z doterajšej judikatúry Súdneho dvora a bude mať vplyv na analýzu prvej otázky.

O druhej otázke

20. Druhá prejudiciálna otázka sa týka dvoch samostatných otázok. Prvá z týchto otázok sa týka právnej povahy mesačnej lehoty na odpoveď na výzvu orgánu rozhodujúceho o žiadosti o vrátenie DPH na predloženie dodatočných informácií, ktorá je stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9. Vnútroštátny súd sa konkrétne snaží zistiť, či túto lehotu možno považovať za prekluzívnu lehotu, t. j. či jej nedodržanie môže mať za následok stratu možnosti daňovníka predložiť dodatočné informácie v ďalších štádiách konania o žiadosti o vrátenie dane. Druhá otázka sa týka toho, či prekluzívna povaha tejto lehoty bola v súlade s článkom 47 Charty a viacerými zásadami a ustanoveniami práva Únie v oblasti DPH. Vnútroštátny súd kladie druhú prejudiciálnu otázku pre prípad kladnej odpovede na prvú otázku, ale na túto otázku možno na základe doterajšej judikatúry Súdneho dvora odpovedať bez toho, aby sa najprv preskúmala prvá otázka.

Rozsudok *Sea Chefs Cruise Services*

21. Právnu povahu lehoty stanovenej v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 totiž Súdny dvor vymedzil v rozsudku *Sea Chefs Cruise Services*. V tomto rozsudku Súdny dvor výslovne rozhodol, že uvedená lehota nie je prekluzívnou lehotou a že jej nedodržanie nezbavuje zdaniteľnú osobu možnosti doplniť svoju žiadosť o vrátenie dane v štádiu súdneho konania.¹¹

¹⁰ Pripomienky Rady sa uvádzajú v prípade, ak by sa návrh na začatie prejudiciálneho konania v tejto veci mal chápať ako návrh na preskúmanie platnosti článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 z hľadiska článku 47 Charty.

¹¹ Rozsudok *Sea Chefs Cruise Services*, výrok.

22. Súdny dvor založil toto rozhodnutie na doslovnom a systematickom výklade smernice 2008/9.¹² Ďalej uviedol, že žiadosť o dodatočné informácie podľa článku 20 ods. 1 smernice 2008/9 môže byť adresovaná nielen zdaniteľnej osobe, ktorá žiada o vrátenie dane, ale aj členskému štátu jeho sídla alebo tretím osobám. V takejto situácii prípadné omeškanie týchto subjektov, na ktoré zdaniteľná osoba nemá vplyv, ju nemôže zbaviť jej práva na vrátenie dane.¹³

23. Súdny dvor napokon uviedol, že keďže podľa článku 23 ods. 2 smernice 2008/9 má zdaniteľná osoba právo podať odvolanie proti rozhodnutiu o zamietnutí vrátenia dane, a lehota stanovená v článku 20 ods. 2 nie je prekluzívnou lehotou, zdaniteľná osoba je oprávnená v odvolaní proti takémuto rozhodnutiu uvádzať dodatočné informácie na podporu svojho práva na vrátenie dane.¹⁴ To treba chápať tak, že zdaniteľná osoba môže okrem iného uvádzať informácie alebo dokumenty, ktoré od nej požaduje orgán rozhodujúci o jej žiadosti o vrátenie dane, ktoré zdaniteľná osoba neposkytla v lehote stanovenej v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9.

24. Je pravda, že v rozsudku *Sea Chefs Cruise Services* Súdny dvor výslovne poukázal na možnosť zdaniteľnej osoby uvádzať dodatočné informácie v konaní vo veci samej. To však vyplývalo z osobitnej povahy sporu vo veci samej, ktorý sa skončil týmto rozsudkom, a zo znenia prejudiciálnej otázky. Súdny dvor sa však odvolával na právo zdaniteľnej osoby podať odvolanie proti rozhodnutiu vo veci vrátenia dane stanovenej v článku 23 ods. 2 smernice 2008/9.¹⁵ Toto ustanovenie odkazuje všeobecne na „odvolania na príslušné orgány členského štátu“, ktorými môžu byť tak sudy, ako aj správne orgány. Potvrďuje to najmä druhý pododsek tohto odseku, podľa ktorého zdaniteľná osoba musí mať prístup ku „všetkým správnym a súdnym konaniam“ v členskom štáte vrátenia dane. Vzhľadom na uvedené skutočnosti možno závery rozsudku *Sea Chefs Cruise Services* uplatniť nielen na súdne konania, ale, ako je to v prejednávanej veci, aj na správne odvolania proti rozhodnutiam o vrátení DPH, ak takéto opravné prostriedky stanovuje vnútroštátne právo členského štátu vrátenia.

25. Na prvú časť druhej prejudiciálnej otázky treba teda odpovedať tak, že v súlade s rozsudkom *Sea Chefs Cruise Services* jednomesačnú lehotu stanovenú v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 nemožno považovať za prekluzívnu lehotu.

Neuplatnenie rozsudku GE Auto Service Leasing

26. Toto riešenie nie je spochybnené závermi uvedenými v rozsudku *GE Auto Service Leasing*. Súdny dvor v tomto rozsudku rozhodol, že ustanovenia práva Únie nebránia tomu, aby bolo zamietnuté vrátenie DPH zdaniteľnej osobe, ktorá v stanovenej lehote nepredložila príslušnému daňovému orgánu všetky doklady a informácie potrebné na preukázanie svojho práva na vrátenie dane, aj keď táto zdaniteľná osoba zo svojho vlastného podnetu predložila všetky tieto doklady a informácie v rámci odvolacieho konania alebo súdneho konania týkajúceho sa rozhodnutia o zamietnutí vrátenia dane.¹⁶ Osobitné okolnosti veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, však podľa môjho názoru znamenajú, že ho nemožno uplatniť na prejednávanú vec.

¹² Rozsudok *Sea Chefs Cruise Services*, body 39 až 41 a 43 až 46.

¹³ Rozsudok *Sea Chefs Cruise Services*, bod 42.

¹⁴ Rozsudok *Sea Chefs Cruise Services*, bod 48.

¹⁵ Pozri najmä rozsudok *Sea Chefs Cruise Services*, bod 48.

¹⁶ Rozsudok *GE Auto Service Leasing*, bod 1 výroku.

27. Po prvé rozsudok GE Auto Service Leasing sa netýkal výkladu ustanovení smernice 2008/9, ale ustanovení predchádzajúcej smernice 79/1072/EHS¹⁷. Táto smernica bola oveľa menej podrobná ako smernica 2008/9. Konkrétne stanovovala len jednu procesnú lehotu pre zdaniteľné osoby, a to lehotu na podanie žiadosti o vrátenie dane.¹⁸ Vôbec neupravovala otázku žiadosti daňového orgánu o dodatočné informácie od zdaniteľnej osoby, pričom túto otázku ponechala výlučne na vnútroštátne právo. To však znamená, že z hľadiska práva Únie boli členské štáty obmedzené len zásadami ekvivalencie a efektivity.

28. Po druhé žiadosť daňového orgánu vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok GE Auto Service Leasing, smerovala k tomu, aby zdaniteľná osoba predložila dokumenty, ktorých priloženie k žiadosti o vrátenie dane vyžadovala v článku 3 samotná smernica 79/1072, a to požadované faktúry a osvedčenie o registrácii zdaniteľnej osoby na účely DPH v členskom štáte usadenia sa. Podľa ustanovení uvedenej smernice bolo priloženie týchto dokumentov k žiadosti podmienkou na to, aby mohla zdaniteľná osoba uplatniť svoje právo na odpočet.¹⁹ Neexistencia týchto dokumentov preto znemožnila preukázať existenciu tohto práva.

29. Na druhej strane žiadosť o dodatočné informácie podľa článku 20 ods. 1 smernice 2008/9 sa môže vzťahovať, ako to naznačuje samotné použitie pojmu „dodatočné“, na informácie alebo dokumenty, ktorých priloženie k žiadosti o vrátenie dane sa nevyžaduje podľa článkov 8 až 10 tejto smernice, ale ktorých nepredloženie môže, ale nemusí viesť k odmietnutiu vrátenia dane.²⁰

30. Po tretie Súdny dvor do výroku rozsudku GE Auto Service Leasing zahrnul podmienku, že výklad ustanovení smernice 79/1072 v nej stanovený je uplatniteľný za predpokladu, že sú dodržané zásady ekvivalencie a efektivity. Hoci Súdny dvor konštatoval, že vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, sa nezdá, že by výkon práva na vrátenie DPH zdaniteľnou osobou bol nadmerne sťažený alebo nemožný, posúdenie tejto otázky ponechal vnútroštátnemu súdu. To podľa môjho názoru naznačuje, že rozhodnutie prijaté Súdny dvorom v predmetnom rozsudku vo veľkej miere záviselo od osobitných okolností veci samej a nemusí sa uplatňovať na prípady, ktoré sa od nej podstatne líšia.

31. Napokon po štvrté skutočnosť, že v rozsudku GE Auto Service Leasing Súdny dvor vôbec neodkázal na rozsudok Sea Chefs Cruise Services, ktorý bol vyhlásený pred viac ako dvoma rokmi, podľa môjho názoru naznačuje, že Súdny dvor považoval tieto dve veci za úplne odlišné, a tak rozsudok GE Auto Service Leasing nijako nespochybňuje závery vyplývajúce z rozsudku Sea Chefs Cruise Services.

Otázka zlučiteľnosti článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 s článkom 47 Charty

32. Vnútroštátny súd položil otázku výkladu článku 47 Charty pre prípad, že by sa domnieval, že lehota stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 môže mať prekluzívnu povahu. Vzhľadom na odpoveď, ktorú navrhujem dať na prvú časť druhej otázky, táto otázka nevzniká.

¹⁷ Ôsma smernica Rady zo 6. decembra 1979 o zosúladiení 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, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79).

¹⁸ Táto lehota je však prekluzívnou lehotou; pozri rozsudok z 21. júna 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, výrok).

¹⁹ Rozsudok GE Auto Service Leasing, bod 54.

²⁰ Ako uviedol samotný Súdny dvor – pozri rozsudok Sea Chefs Cruise Services, bod 44.

33. Preto len na okraj zdôrazňujem, že podľa môjho názoru bez ohľadu na to, či je lehota stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 prekluzívnou lehotou alebo či ju možno takto chápať podľa vnútroštátneho práva členských štátov, nie je v rozpore s článkom 47 Charty.

34. Pravdepodobne vo všetkých právnych poriadkoch majú niektoré procesné lehoty vrátane tých, ktoré sú také dôležité pre právo na súd, chránené článkom 47 Charty, ako je lehota na podanie žaloby alebo opravného prostriedku, prekluzívnu povahu a ich nedodržanie má za následok stratu možnosti podať žalobu na súd. Keďže sú tieto lehoty stanovené primerane,²¹ nie je to v rozpore s právom na súd. Toto právo totiž musí ustúpiť pred právnou istotou a stálosťou právnych vzťahov, čo sú hodnoty, ktoré majú procesné lehoty chrániť.²² O to viac nemôže byť lehota, dokonca ani prekluzívna, na poskytnutie informácií potrebných na preskúmanie žiadosti o vrátenie dane daňovému orgánu, v rozpore s právom na súd, ak nedodržanie tejto lehoty nezabavuje zdaniteľnú osobu jej práva napadnúť, a to aj pred súdom, rozhodnutie vydané v jej veci.

Odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku

35. Pokiaľ ide o ostatné ustanovenia a zásady práva Únie, na ktoré sa vnútroštátny súd odvolával vo svojej druhej otázke, ich relevantnosť pre prejednávajúcu vec preskúmam nižšie pri analýze prvej prejudiciálnej otázky. Navrhujem preto odpovedať na druhú prejudiciálnu otázku tak, že článok 20 ods. 2 smernice 2008/9 sa má vykladať v tom zmysle, že lehota jedného mesiaca stanovená v tomto článku na poskytnutie dodatočných informácií na žiadosť orgánu, ktorému bola predložená žiadosť o vrátenie DPH podaná zdaniteľnou osobou usadenou v inom členskom štáte, sa nemôže považovať za prekluzívnu lehotu.

O prvej otázke

36. Účelom prvej otázky je umožniť vnútroštátnemu súdu posúdiť zlučiteľnosť ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré vylučuje možnosť uvádzať v odvolacom konaní dodatočné informácie alebo doklady, ktoré si vyžiadal daňový orgán prvého stupňa, ale ktoré zdaniteľná osoba poskytla až v štádiu odvolania na daňový orgán druhého stupňa, s právom Únie.

37. Doslovné znenie tejto otázky sa týka len výkladu článku 23 ods. 2 smernice 2008/9. Toto ustanovenie sa však obmedzuje na uvedenie, že odvolania proti rozhodnutiam o vrátení DPH zdaniteľným osobám usadeným v inom členskom štáte podliehajú rovnakým pravidlám ako odvolania tuzemských zdaniteľných osôb. S cieľom poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď je preto podľa môjho názoru potrebné rozšíriť analýzu na ďalšie ustanovenia a zásady práva Únie v oblasti DPH, najmä na článok 170 smernice 2006/112, článok 20 ods. 2 smernice 2008/9, na zásady ekvivalencie a efektivity, ako aj daňovej neutrality. Článok 170 smernice 2006/112 a zásady efektívnosti a daňovej neutrality navyše vnútroštátny súd uviedol vo svojej druhej prejudiciálnej otázke. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa tak vnútroštátny súd v podstate snaží zistiť, či uvedené ustanovenia a zásady práva Únie bránia uplatneniu takých ustanovení vnútroštátneho práva, ako je ustanovenie opísané v bode 36 vyššie. Analýzu tejto otázky začnem pripomenutím relevantnej judikatúry Súdneho dvora.

²¹ Lehota jedného mesiaca na poskytnutie informácií alebo dokumentov, ktoré má zdaniteľná osoba bežne k dispozícii, keďže sa týkajú jej vlastnej podnikateľskej činnosti, sa nezdá byť neprimerane prísna.

²² Pozri v tomto zmysle nedávny rozsudok z 20. mája 2021, Dickmanns/EUIPO (C-63/20 P, EU:C:2021:406, body 58 a 60).

Doterajšia judikatúra Súdneho dvora

38. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právo na vrátenie DPH zdaniteľnej osobe usadenej v inom členskom štáte zakotvené v článku 170 smernice 2006/112 je rovnocenné s právom na odpočítanie dane zaplatenej na území štátu podľa článku 168 tejto smernice. Toto právo predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, ktorej cieľom je zbaviť zdaniteľné osoby bremena tejto dane a zabezpečiť tak daňovú neutralitu. Toto právo je teda neoddeliteľnou súčasťou tohto mechanizmu a v zásade ho nemožno obmedziť.²³

39. Zásada neutrality okrem toho vyžaduje, aby bolo zdaniteľnej osobe priznané právo na odpočítanie alebo vrátenie dane zaplatenej na vstupe, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky tohto práva, hoci táto zdaniteľná osoba nesplnila určité formálne požiadavky. Inak to môže byť len vtedy, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek má za dôsledok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené.²⁴ Pokiaľ ide o okamih, v ktorom treba predložiť dôkaz o splnení hmotnoprávnych podmienok práva na vrátenie dane, Súdny dvor konštatoval, že časovo neobmedzená možnosť predložiť takéto dôkazy by mala za následok, že situácia zdaniteľnej osoby, vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovému úradu, by mohla byť donekonečna spochybňovaná, čo by bolo v rozpore so zásadou právnej istoty.²⁵

40. Okrem toho, pokiaľ ide o aspekty, ktoré nie sú upravené ustanoveniami práva Únie, formálne náležitosti týkajúce sa výkonu práva na vrátenie DPH sa určujú v súlade so zásadou procesnej autonómie členských štátov podľa vnútroštátneho práva týchto štátov pod podmienkou dodržania zásad ekvivalencie a efektivity. V súlade s týmito zásadami však takéto požiadavky nesmú byť menej priaznivé ako požiadavky, ktoré sa uplatňujú v podobných situáciách vnútroštátnej povahy, a nesmú prakticky znemožniť alebo nadmerne sťažiť výkon práva na vrátenie dane.²⁶

41. Napokon Súdny dvor rozhodol, ako som už uviedol vyššie, v časti týkajúcej sa druhej prejudiciálnej otázky, že lehota stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 nie je prekuzívnou lehotou, a tak zdaniteľná osoba môže poskytnúť informácie požadované orgánom, ktorému bola predložená žiadosť o vrátenie DPH v štádiu súdneho konania.²⁷

42. Práve vo svetle uvedenej judikatúry je potrebné analyzovať prvú prejudiciálnu otázku.

Uplatnenie na prejednávajúcu vec

43. Na základe judikatúry skúmanej v bodoch 38 až 40 vyššie Súdny dvor nevylúčil súlad s právom Únie vnútroštátnej právnej úpravy členských štátov, ktorá neumožňuje predložiť až v štádiu súdneho konania dodatočné informácie týkajúce sa žiadosti o vrátenie DPH podanej zdaniteľnou osobou, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia,²⁸ ako aj právnej úpravy, ktorá umožňuje nezohľadniť dôkazy o splnení podmienok oslobodenia od dane predložené zdaniteľnou osobou

²³ Pozri v tomto zmysle rozsudok *Sea Chefs Cruise Services*, body 34 až 36.

²⁴ Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, body 47 a 48).

²⁵ Pozri v tomto zmysle rozsudok *GE Auto Service Leasing*, bod 60.

²⁶ Pozri v tomto zmysle rozsudok *GE Auto Service Leasing*, bod 59.

²⁷ Rozsudok *Sea Chefs Cruise Services*, výrok.

²⁸ Rozsudok *GE Auto Service Leasing*.

po ukončení daňovej kontroly.²⁹ Súdny dvor len podmienil prípustnosť takýchto ustanovení podľa práva EÚ podmienkami efektivity a ekvivalencie,³⁰ pričom ponechal preskúmanie ich dodržania vnútroštátnym súdom.

44. Súdny dvor tak rozhodol týmto spôsobom v situácii, keď v rámci usmernenia vnútroštátnemu súdu v tejto veci uznal tieto podmienky, a najmä podmienku efektivity, za skôr splnené³¹ ako nesplnené. V rozsudku Nec Plus Ultra Cosmetics Súdny dvor konkrétne uviedol, že „odmietnutie zohľadniť dôkazy k dátumu, ktorý predchádza prijatiu takéhoto rozhodnutia..., totiž môže nadmerne sťažiť výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie, keďže takéto odmietnutie obmedzuje možnosť zdaniteľnej osoby predložiť dôkazy týkajúce sa splnenia hmotnoprávných podmienok na získanie oslobodenia od DPH. Vnútroštátna právna úprava, ktorá v tomto štádiu daňového konania neumožňuje zdaniteľnej osobe predložiť ešte chýbajúce dôkazy na podporu svojho práva, ktorého sa domáha, a ktorá nezohľadňuje prípadné vysvetlenia dôvodov, pre ktoré tieto dôkazy neboli predložené skôr, sa zdá byť ťažko zlučiteľná so zásadou proporcionality a tiež so základnou zásadou neutrality DPH“³². Súdny dvor napokon ponechal otázku zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy na rozhodnutie vnútroštátneho súdu rozhodujúceho vo veci ukončenej týmto rozsudkom.

45. Podľa môjho názoru by však podobné riešenie bolo v prejednávanej veci nedostatočné. Postup vrátenia DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia, je pomerne podrobne upravený v smernici 2008/9. Ponechanie dôležitých otázok – a takouto otázkou je nepochybne dôsledok nedodržania lehoty stanovenej v článku 20 ods. 2 tejto smernice na právo daňovníka na vrátenie dane – na vnútroštátnu právnu úpravu členských štátov, len s výhradou dodržiavania zásad ekvivalencie a efektivity, ktoré by mohlo byť preskúmané vnútroštátnymi súdmi, by bolo v rozpore s *effet utile* harmonizácie uskutočnenej normotvorcom Únie.

46. Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, preskúmanie súladu vnútroštátnej právnej úpravy s touto zásadou si vyžaduje jej výklad, a preto musí podliehať súdom členských štátov. V danom prípade navyše nič nenaznačuje, že by táto zásada mala byť porušená, keďže vnútroštátne pravidlá, ktoré sa tu uplatňujú, sa zrejme všeobecne vzťahujú na všetky daňové konania. Naproti tomu sa domnievam, že Súdny dvor by mal zaujať prísnejšie stanovisko, pokiaľ ide o zlučiteľnosť týchto ustanovení so zásadou efektivity.

47. Pripomínam, že v súlade so zásadou efektivity nesmú vnútroštátne pravidlá prijaté v rámci procesnej autonómie členských štátov nadmerne sťažovať alebo prakticky znemožňovať jednotlivcom domáhať sa svojich práv vyplývajúcich z práva Únie.³³ Podľa maďarského práva zdaniteľná osoba, ktorá v stanovených lehotách neposkytla orgánu rozhodujúcemu o jej žiadosti o vrátenie DPH dodatočné informácie požadované týmto orgánom na základe článku 20 ods. 1 smernice 2008/9, nemôže túto chybu napraviť tým, že ich poskytne v štádiu konania o opravnom prostriedku proti rozhodnutiu o žiadosti, ktoré prijal uvedený orgán. Namiesto toho môže za určitých podmienok tieto informácie účinne predložiť v súdnom konaní po napadnutí takéhoto rozhodnutia.³⁴ Podľa môjho názoru takáto právna úprava nadmerne sťažuje vrátenie dane zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane.

²⁹ Rozsudok z 2. marca 2023, Nec Plus Ultra Cosmetics (C-664/21, EU:C:2023:142, výrok).

³⁰ V zmysle judikatúry uvedenej v bode 39 vyššie.

³¹ Pozri rozsudok GE Auto Service Leasing, bod 61.

³² Rozsudok z 2. marca 2023, Nec Plus Ultra Cosmetics (C-664/21, EU:C:2023:142, bod 37).

³³ Pozri v tomto zmysle rozsudok GE Auto Service Leasing, bod 59.

³⁴ Pozri analýzu ustanovení vnútroštátneho práva v bodoch 8 a 9 vyššie.

48. Smernica 2008/9 stanovuje súbor procesných lehôt, ktoré musia dodržiavať tak príslušné vnútroštátne orgány, ako aj dotknuté zdaniteľné osoby.³⁵ Títo účastníci konania však nemajú rovnaké postavenie, pokiaľ ide o práva vyplývajúce z tejto smernice alebo všeobecnejšie z ustanovení práva Únie týkajúcich sa DPH. Cieľom týchto ustanovení je v prvom rade chrániť a zlepšovať postavenie daňovníkov, kým daňové orgány strážia verejný záujem spočívajúci v zabezpečení riadneho fungovania systému. Táto otázka má osobitný význam v systéme DPH založenom na zásade daňovej neutrality, podľa ktorej daňovníci v zásade nemajú znášať ekonomické bremeno zdanenia. Z tohto hľadiska má lehota stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 podľa môjho názoru slúžiť na dva ciele. Po prvé poskytuje daňovým subjektom záruku minimálneho času, ktorý im zostáva k dispozícii, a zabraňuje daňovým orgánom svojvoľne stanovovať príliš krátke lehoty na poskytnutie dodatočných informácií. Po druhé umožňuje ukončiť celé konanie týkajúce sa žiadosti o vrátenie dane v lehotách stanovených v článku 21 tejto smernice. Ide teda o lehotu stanovenú v záujme zdaniteľných osôb a nie v záujme daňovej správy.

49. Samozrejme, ako už Súdny dvor uviedol, procesné lehoty slúžia aj na zabezpečenie toho, aby sa neistota s ohľadom na právne postavenie daňovníka nepredlžovala donekonečna.³⁶ Pokiaľ ide o vrátenie DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, tento cieľ sleduje najmä lehota na podanie žiadosti o vrátenie dane stanovená v článku 15 ods. 1 smernice 2008/9, ktorá je podľa judikatúry Súdneho dvora prekuzívna³⁷ a ktorej nedodržanie má za následok stratu práva na vrátenie dane. Naopak, ak by sa zdaniteľnej osobe umožnilo poskytnúť v štádiu správneho odvolacieho konania dodatočné informácie, ktoré od nej požadoval daňový orgán prvého stupňa, nehrozilo by tu, že sa donekonečna predlžuje stav neistoty, pokiaľ ide o právnu situáciu zdaniteľnej osoby. Takéto konanie totiž svojou povahou podlieha prísny procesným lehotám vrátane v prvom rade lehoty na podanie odvolania a zvyčajne spadá do ľahko predvídateľného časového rámca.

50. Samozrejme chápem, že môže byť frustrujúce, keď zdaniteľná osoba, riadne vyzvaná daňovým orgánom prvého stupňa na poskytnutie určitých informácií, ich bez vážneho dôvodu neposkytne včas a urobí tak až v štádiu odvolacieho konania. V takejto situácii však článok 26 druhý odsek smernice 2008/9 oslobodzuje členský štát vrátenia dane od povinnosti zaplatiť úroky z omeškania, a tak práve zdaniteľná osoba znáša náklady omeškania, za ktoré je zodpovedná. Možno si tiež predstaviť, že vnútroštátne právo v takýchto prípadoch stanovuje, že zdaniteľnej osobe sa pripíšu dodatočné administratívne náklady vyplývajúce z jej nedbanlivosti.

51. Na druhej strane znemožnenie zdaniteľnej osobe, aby po uplynutí lehoty poskytla informácie na podporu svojho práva na vrátenie dane, hoci jej to vnútroštátne právo umožňuje,³⁸ čo môže mať za následok zbavenie tohto práva, je podľa môjho názoru neprimerané a v rozpore so zásadou efektivity, pretože nadmerne a bez zjavného dôvodu sťažuje uplatnenie tohto práva. A pripomeniem, že ide o základné právo v spoločnom systéme DPH, ktoré predstavuje podstatu mechanizmu fungovania tohto systému a ktoré v zásade nemožno obmedziť.³⁹ Obmedzenie tohto práva z čisto formálnych dôvodov v prípade, že sú splnené hmotnoprávne podmienky tohto práva, by preto bolo v rozpore aj s článkom 170 smernice 2006/112, podľa ktorého všetky zdaniteľné osoby spĺňajúci tieto hmotnoprávne podmienky, majú právo na vrátenie dane.

³⁵ Pozri tiež odôvodnenie 2 tejto smernice.

³⁶ Pozri v tomto zmysle rozsudok GE Auto Service Leasing, bod 60.

³⁷ Pozri rozsudok Sea Chefs Cruise Services, bod 39 a citovanú judikatúru.

³⁸ Konkrétne ide o konanie o opravnom prostriedku proti prvostupňovému rozhodnutiu.

³⁹ Pozri judikatúru citovanú v bodoch 38 a 39 vyššie.

52. Na tomto závere nič nemení prípadná možnosť zdaniteľnej osoby uvádzať dodatočné informácie odôvodňujúce jej právo na vrátenie DPH v súdnom konaní. Zdaniteľná osoba je tak nútená napadnúť na súde rozhodnutie o zamietnutí vrátenia dane (alebo, ako v tomto prípade, o zastavení konania) s cieľom napraviť formálnu procesnú vadu, hoci v správnom odvolacom konaní existoval jednoduchší a rýchlejší spôsob, ako tak urobiť.

53. Okrem toho, ako som už uviedol vyššie, v časti venovanej preskúmaniu druhej prejudiciálnej otázky, Súdny dvor v rozsudku *Sea Chefs Cruise Services* rozhodol, že lehota stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 nie je prekluzívnou lehotou, a tak zdaniteľná osoba má právo odvolávať sa v rámci súdneho konania na informácie, ktoré neposkytla v lehote stanovenej v tomto ustanovení, na žiadosť orgánu, ktorému bola predložená jej žiadosť o vrátenie DPH. To isté by malo platiť aj pre správne odvolacie konanie, ak sa vo vnútroštátnom práve stanovuje takýto postup pre rozhodnutia týkajúce sa vrátenia DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane.⁴⁰ Všetky tvrdenia uvedené Súdnym dvorom v citovanom rozsudku sú totiž v rovnakej miere uplatniteľné na takéto konanie. Nemožnosť predložiť dodatočné informácie v rámci správneho odvolacieho konania, ak vnútroštátne právo takéto konanie stanovuje, by teda bola v rozpore s výkladom článku 20 ods. 2 smernice 2008/9, ktorý Súdny dvor prijal v rozsudku *Sea Chefs Cruise Services*.⁴¹

54. Vyššie uvedené úvahy sa zjavne týkajú situácie, v ktorej sú splnené hmotnoprávne podmienky nároku na vrátenie DPH a omeškanie zdaniteľnej osoby s predložením požadovaných dodatočných informácií, nesleduje cieľ podvodu alebo zneužitia práva. V odlišnej situácii sú však členské štáty, ktorých vnútroštátne právo oprávňuje uplatňovať opatrenia na predchádzanie takýmto podvodom alebo zneužitiu práva. Ako však už mal Súdny dvor príležitosť uviesť, skutočnosť, že zdaniteľná osoba predloží dodatočné informácie až v neskoršom štádiu konania, sama osebe nepredstavuje zneužitie práva.⁴²

Odpoveď na otázku

55. Navrhujem teda odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku tak, že článok 170 smernice 2006/112, článok 20 ods. 2 smernice 2008/9, ako aj zásady efektivity a daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia uplatneniu vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá vylučuje možnosť uvádzať v odvolacom konaní dodatočné informácie alebo dokumenty, ktoré si vyžiadal daňový orgán prvého stupňa a ktoré zdaniteľná osoba predložila až v štádiu odvolania na daňovom orgáne druhého stupňa.

O tretej otázke

56. Svojou treťou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate snaží zistiť, či sa má článok 23 smernice 2008/9 vykladať v tom zmysle, že bráni uplatneniu ustanovenia vnútroštátneho práva, podľa ktorého sa konanie o žiadosti o vrátenie DPH zdaniteľnej osobe usadenej v inom členskom štáte zastaví bez preskúmania žiadosti o vrátenie dane, ak táto zdaniteľná osoba nesplnila povinnosť poskytnúť dodatočné informácie, ktoré si vyžiadal orgán skúmajúci žiadosť na základe článku 20 tejto smernice. Hoci vnútroštátny súd vo svojej otázke odkazuje len na článok 23 ods. 1 smernice 2008/9, z vysvetlení uvedených v návrhu na začatie

⁴⁰ Ako som už uviedol v bode 24 vyššie.

⁴¹ Ako som však uviedol v bodoch 26 až 30 vyššie, tento výklad nie je spochybnený neskorším rozsudkom *GE Auto Service Leasing* vydaným v rámci iných, menej osobitných ustanovení práva Únie.

⁴² Pozri v tomto zmysle rozsudok *GE Auto Service Leasing*, bod 2 výroku.

prejudiciálneho konania vyplýva, že tento súd sa snaží zistiť, či rozhodnutie o zastavení konania treba stotožniť s rozhodnutím o zamietnutí vrátenia dane. Na túto otázku sa však vzťahuje článok 23 ods. 2 druhý pododsek tejto smernice. Navrhujem teda vychádzať z toho, že predmetom tretej otázky je článok 23 smernice 2008/9 ako celok.

57. V článku 23 ods. 1 smernice 2008/9 sa stanovuje povinnosť odôvodniť rozhodnutie o zamietnutí vrátenia DPH. A podľa článku 23 ods. 2 prvého pododseku tejto smernice musí mať zdaniteľná osoba proti takémuto rozhodnutiu k dispozícii rovnaké opravné prostriedky, aké sú podľa práva členského štátu vrátenia dane k dispozícii vnútroštátnym zdaniteľným osobám. Napokon v článku 23 ods. 2 druhom pododseku tej istej smernice sa stanovuje, že zdaniteľná osoba usadená v inom členskom štáte by mala mať prístup k rovnakým správnym alebo súdnym konaniam ako vnútroštátne zdaniteľné osoby v rovnakej situácii, pričom neprijatie rozhodnutia o žiadosti o vrátenie dane neznamená ani priznanie práva na vrátenie dane, ani odmietnutie vrátenia dane. Na druhej strane, ak vnútroštátne právo štátu vrátenia dane takéto konania neupravuje, neprijatie rozhodnutia sa musí považovať za zamietnutie vrátenia dane.

58. Podľa môjho názoru sa tieto ustanovenia majú vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak sa konanie o žiadosti o vrátenie DPH skončí bez preskúmania tejto žiadosti, napríklad ako vo veci samej, rozhodnutím o zastavení konania z dôvodu, že zdaniteľná osoba neposkytla v lehote požadované dodatočné informácie, musí mať zdaniteľná osoba k dispozícii účinné správne alebo súdne opravné prostriedky, ktoré jej umožnia opätovne požiadať o preskúmanie jej žiadosti. Chcel by som dodať, že takéto rozhodnutie o zastavení konania alebo akákoľvek iná forma ukončenia konania by mala obsahovať odôvodnenie, pretože to je podmienkou účinného výkonu práva na opravný prostriedok. Naproti tomu, ak nie sú k dispozícii vhodné opravné prostriedky, ukončenie konania bez preskúmania žiadosti sa musí považovať za rozhodnutie o zamietnutí vrátenia dane so všetkými dôsledkami vyplývajúcimi z článku 23 ods. 1 a článku 23 ods. 2 prvého pododseku smernice 2008/9.

59. Táto koncepcia citovaných ustanovení vyplýva z osobitnej povahy mechanizmu vrátenia DPH zdaniteľným osobám usadeným v inom členskom štáte. Na rozdiel od práva na odpočítanie dane, ktoré sama zdaniteľná osoba vykonáva v okamihu zaplattenia dane daňovému úradu, výkon práva na vrátenie dane zdaniteľným osobám usadeným v inom členskom štáte, ktoré zodpovedá právu na odpočítanie dane, totiž predpokladá pozitívne konanie členského štátu vrátenia dane vo forme rozhodnutia o vrátení dane a uskutočnenia výplaty zodpovedajúcich súm. Za týchto okolností sa ukončenie konania bez preskúmania žiadosti, a teda neexistencia takéhoto pozitívneho rozhodnutia, v praxi rovná zamietnutiu vrátenia dane. Zdaniteľná osoba preto musí mať k dispozícii účinné opravné prostriedky proti tomuto spôsobu ukončenia konania.

60. V kontexte tejto veci treba uviesť, ak sa Súdny dvor prikloní k mojim návrhom odpovede na prvú a druhú prejudiciálnu otázku, že opravné prostriedky, aké prislúchajú zdaniteľnej osobe po ukončení konania bez preskúmania žiadosti o vrátenie dane, musia umožniť zdaniteľnej osobe okrem iného odvolávať sa na dodatočné informácie, ktoré včas neposkytla na výzvu orgánu skúmajúceho žiadosť podanú na základe článku 20 smernice 2008/9. V opačnom prípade by ukončenie konania bez preskúmania žiadosti znemožnilo zdaniteľnej osobe napraviť chybu spočívajúcu v nedodržaní lehoty na poskytnutie dodatočných informácií a táto lehota by sa sama stala prekluzívnou, čo je v rozpore s rozhodnutím Súdneho dvora v rozsudku *Sea Chefs Cruise Service*.

61. Navrhujem teda na tretiu prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 23 smernice 2008/9 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni uplatneniu ustanovenia vnútroštátneho práva, podľa ktorého sa konanie o žiadosti o vrátenie DPH zdaniteľnej osobe usadenej v inom členskom štáte zastaví bez preskúmania žiadosti o vrátenie dane, ak táto zdaniteľná osoba nesplnila povinnosť poskytnúť dodatočné informácie na žiadosť orgánu, ktorý žiadosť skúma, podanú na základe článku 20 tejto smernice, za predpokladu, že proti rozhodnutiu o zastavení konania existuje účinné konanie o opravnom prostriedku podľa vnútroštátneho práva, ktoré zdaniteľnej osobe umožňuje v priebehu tohto konania uvádzať najmä dodatočné informácie, ktoré neposkytla včas v rámci zastaveného konania. V opačnom prípade sa rozhodnutie o zastavení konania musí považovať za rozhodnutie o zamietnutí vrátenia dane.

Návrh

62. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na prejudiciálne otázky, ktoré položil Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko), takto:

1. Článok 20 ods. 2 smernice Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa stanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte,

sa má vykladať v tom zmysle, že:

v ňom stanovená lehota jedného mesiaca na poskytnutie dodatočných informácií na žiadosť orgánu, ktorému bola predložená žiadosť o vrátenie DPH podaná zdaniteľnou osobou usadenou v inom členskom štáte, sa nemôže považovať za prekluzívnu lehotu.

2. Článok 170 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, článok 20 ods. 2 smernice 2008/9, ako aj zásady efektivity a daňovej neutrality

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

bránia uplatneniu vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá vylučuje možnosť uvádzať v odvolacom konaní dodatočné informácie alebo dokumenty, ktoré si vyžiadal daňový orgán prvého stupňa a ktoré zdaniteľná osoba predložila až v štádiu odvolania na daňovom orgáne druhého stupňa.

3. Článok 23 smernice 2008/9

sa má vykladať v tom zmysle, že:

nebráni uplatneniu ustanovenia vnútroštátneho práva, podľa ktorého sa konanie o žiadosti o vrátenie DPH zdaniteľnej osobe usadenej v inom členskom štáte zastaví bez preskúmania žiadosti o vrátenie dane, ak táto zdaniteľná osoba nesplnila povinnosť poskytnúť dodatočné informácie na žiadosť orgánu, ktorý skúma žiadosť podanú na základe článku 20 tejto smernice, za predpokladu, že proti rozhodnutiu o zastavení konania existuje účinné konanie o opravnom prostriedku podľa vnútroštátneho práva, ktoré zdaniteľnej osobe umožňuje v priebehu tohto konania uvádzať najmä dodatočné informácie, ktoré neposkytla včas v rámci zastaveného konania. V opačnom prípade sa rozhodnutie o zastavení konania musí považovať za rozhodnutie o zamietnutí vrátenia dane.