

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

z 9. septembra 2021 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Zosúladenie právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Ôsma smernica 79/1072/EHS – Články 3, 6 a 7 – Úprava vrátenia dane z pridanej hodnoty (DPH) – Zdaniteľné osoby, ktoré nemajú sídlo v tuzemsku – Odmietnutie vrátiť zaplatenú DPH – Dokumenty preukazujúce právo na vrátenie – Nepredloženie preukazujúcich dokumentov v stanovených lehotách“

Vo veci C-294/20,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Audiencia Nacional (Vrchný súd, Španielsko) z 5. marca 2020 a doručený Súdnemu dvoru 1. júla 2020, ktorý súvisí s konaním:

GE Auto Service Leasing GmbH

proti

Tribunal Económico Administrativo Central,

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: predseda desiatej komory M. Ilešič, sudcovia E. Juhász (spravodajca) a C. Lycourgos,

generálny advokát: E. Tanchev,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- GE Auto Service Leasing GmbH, v zastúpení: A. Azpeitia Gamazo a A. Albarrán Jiménez, abogados,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García a M. J. Ruiz Sánchez, splnomocnení zástupcovia,
- česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, O. Serdula a J. Vlášil, splnomocnení zástupcovia,
- estónska vláda, v zastúpení: N. Grünberg, splnomocnená zástupkyňa,
- grécka vláda, v zastúpení: M. Tassopoulou, S. Trekli a G. Avdikos, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, splnomocnené zástupkyne,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ôsmej smernice Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, 1979, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79; ďalej len „ôsma smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi obchodnou spoločnosťou GE Auto Service Leasing GmbH (ďalej len „Auto Service“) a Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd, Španielsko) vo veci odmietnutia vrátiť daň z pridanej hodnoty (DPH) fakturovanú touto spoločnosťou.

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica o DPH

3 Článok 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej smernicou Rady 2006/18/ES zo 14. februára 2006 (Ú. v. ES L 51, 2006, s. 12) (ďalej len „šiesta smernica o DPH“), stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v prípade vyrubenia [splatnosti – *neoficiálny preklad*] odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely [jej] zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledujúce položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník,

b) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za dovezené tovary,

c) daň z pridanej hodnoty splatnú podľa [článku 5 ods. 7 písm. a) a článku 6 ods. 3].

3. Členské štáty taktiež poskytnú každému daňovníkovi [každý zdaniteľnej osobe – *neoficiálny preklad*] právo na odpočítanie alebo vrátenie dane z pridanej hodnoty podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:

a) plnení týkajúcich sa ekonomických aktivít podľa článku 4 (2) realizovaných v inej krajine, ktoré spôsobujú nárok na zníženie dane, ak sa uskutočnili na území daného štátu,

b) plnení, ktoré sú oslobodené od dane podľa článku 14 (1) i) a článku 15 a 16 (1) (B), (C) a (D) a odsek 2,

c) všetkých plnení oslobodených od dane podľa článku 13 B a) a d), odsek 1 až 5, keď

zákazník má sídlo mimo spoločenstva alebo keď tieto plnenia priamo súvisia s tovarom a službami na vývoz do štátu mimo spoločenstva.

...“

4 Podľa článku 28f uvedenej smernice:

„...“

4. Refundácia [Vrátenie – *neoficiálny preklad*] dane z pridanej hodnoty referovaná [stanovené – *neoficiálny preklad*] v odseku 3 sa má vykonať:

– u zdaniteľných osôb, ktoré nie sú ustanovené (zaregistrované) [nie sú usadené – *neoficiálny preklad*] v rámci územia krajiny, ale ktoré sú ustanovené v inom členskom štáte v zhode s podrobnými realizačnými pravidlami [vykonávacími predpismi – *neoficiálny preklad*], stanovenými v [ôsmej] smernici [o DPH],

...“

Ôsma smernica o DPH

5 Článok 2 ôsmej smernice o DPH stanovuje:

„Každý členský štát vráti platiteľovi dane, ktorý nemá sídlo na jeho území, ale má sídlo v niektorom inom členskom štáte, v závislosti na podmienkach uvedených nižšie, daň z pridanej hodnoty útočnou v súvislosti so službami alebo hnuteľným majetkom, ktoré mu dodal iný platiteľ dane na území daného štátu alebo útočnou v súvislosti s dovozom tovarov do krajiny, pokiaľ sa tieto tovary a služby použijú na účel obrátov uvedených v článku 17 ods.3 písm. a) a b) [šiestej smernice o DPH] a na služby poskytnuté podľa článku 1 písm. b).“

6 Článok 3 tejto smernice stanovuje:

„Aby mal právo na vrátenie, platiteľ dane uvedený v článku 2, ktorý nedodáva tovary ani služby považované za dodané na území štátu, musí:

- a) podať žiadosť podľa vzoru v prílohe A príslušnému orgánu uvedenému v prvom odseku článku 9 a priložiť originály faktúr alebo iných dovozných dokladov. členské štáty poskytnú žiadateľovi vysvetlenie, ktoré musí v každom prípade obsahovať aspoň informácie uvedené v prílohe C;
- b) predložiť osvedčenie vystavené oprávneným orgánom štátu, v ktorom má platiteľ dane sídlo, že je v danom štáte platiteľom dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ už príslušný orgán podľa prvého odseku článku 9 takéto osvedčenie má, platiteľ dane ho nemusí znovu predkladať v období jedného roka od dátumu vydania prvého osvedčenia oprávneným orgánom štátu, v ktorom má platiteľ dane sídlo. členské štáty nevydávajú osvedčenia platiteľom dane, ktorí využívajú oslobodenie od dane podľa článku 24 ods. 2 [šiestej smernice o DPH];
- c) doložiť písomným prehlásením, že nedodal tovary ani služby považované za dodané na území štátu v období uvedenom v prvej a druhej vete prvého pododseku článku 7 ods. 1;
- d) zaviazal sa vrátiť každú neoprávnene prijatú čiastku.“

7 Článok 4 uvedenej smernice znie takto:

„Aby mal nárok na vrátenie, platiteľ dane uvedený v článku 2, ktorý nedodal tovary ani služby

považované za dodané na území štátu, okrem služieb uvedených v ?lánku 1 [písm.] a) a b), musí:

a) splniť požiadavky stanovené v ?lánku 3 [písm.] a), b) a d);

...“

8 ?lánok 6 tej istej smernice stanovuje:

„?lenské štáty nesmú platiťom dane uvedeným v ?lánku 2 uložiť iné povinnosti popri tých, ktoré sú uvedené v ?lánku 3 a 4, okrem povinnosti v osobitných prípadoch poskytnúť informácie potrebné na rozhodnutie, či je žiadosť o vrátenie dane oprávnená.“

9 Podľa ?lánku 7 ôsmej smernice o DPH:

„1. Žiadosť o vrátenie uvedená v ?lánoch 3 a 4 sa vzťahuje na fakturovaný nákup tovarov a služieb alebo na dovoz uskutočnený v období nie kratšom ako tri mesiace alebo nie dlhšom ako jeden kalendárny rok. Žiadosť sa však môže vzťahovať aj na obdobie kratšie ako tri mesiace, ak toto obdobie predstavuje zvyšok kalendárneho roka. Takéto žiadosti sa môžu vzťahovať aj na faktúry alebo dovozné dokumenty, na ktoré sa nevzťahovali predchádzajúce žiadosti, a ktoré sa týkajú obchodov ukončených v danom kalendárnom roku. Žiadosti sa musia predložiť príslušnému orgánu podľa prvého odseku ?lánku 9 do šiestich mesiacov po skončení kalendárneho roka, v ktorom bola daň splatná.

...

3. Príslušný orgán podľa prvého odseku ?lánku 9 opevratkuje každú faktúru a/alebo dovozný dokument, aby sa zabránilo použitiu týchto dokumentov na opätovnú žiadosť o vrátenie, a do jedného mesiaca ich vráti.

4. Rozhodnutia týkajúce sa žiadostí o vrátenie budú oznámené do šiestich mesiacov od podania žiadosti spolu s príslušnými dokumentmi požadovanými touto smernicou na posúdenie žiadosti príslušným orgánom uvedeným v odseku 3. Vrátenie sa vykoná pred ukončením horeuvedeného obdobia podľa požiadavky žiadateľa buď v ?lenskom štáte, ktorý má daň vrátiť, alebo v štáte, v ktorom má žiadateľ sídlo. V druhom prípade zaplatí bankové poplatky za prevod žiadateľa.

Zamietnutie žiadosti musí byť odôvodnené. Je možné sa proti nemu odvolať k príslušným orgánom dotyčného ?lenského štátu formami a v lehotách, ktoré sú stanovené pre žiadosti o vrátenie dane, predkladané osobami podliehajúcimi daniam stanoveným v tomto štáte.

...“

Smernica 2006/112/ES

10 ?lánky 411 a 413 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) stanovujú, že táto smernica zrušuje šiestu smernicu o DPH a nadobúda účinnosť 1. januára 2007.

Smernica 2008/9/ES

11 Z ?lánku 28 ods. 1 a 2 smernice Rady 2008/9/ES 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 ?lenskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom ?lenskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23), vyplýva, že smernica 2008/9 sa uplatňuje na

žiadosti o vrátenie podané po 31. decembri 2009 a že zrušuje ôsmu smernicu o DPH od 1. januára 2010.

Španielske právo

12 ?lánok 119 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon ?. 37/1992 o dani z pridanej hodnoty) z 28. decembra 1992 (BOE ?. 312 z 29. decembra 1992, s. 44247) s názvom „Osobitný režim, ktorý sa uplatňuje na vrátenia dane ur?itým podnikateľom so sídlom na území, kde sa uplatňuje DPH“, stanovuje:

„1. Podnikatelia, ktorí nemajú sídlo na území, kde sa uplatňuje DPH, a ktorí sp?ajú podmienky stanovené v nasledujúcom odseku, si môžu uplatniť právo na vrátenie dane z pridanej hodnoty, ktorú zaplatili alebo si prípadne preniesli na toto územie v súlade s ustanoveniami tohto ?lánku.

...

2. Podmienky uplatnenia práva na vrátenie dane podľa tohto ?lánku sú:

1.º Podnikatelia, ktorí si ho chcú uplatniť, majú sídlo v Spolo?enstve, na Kanárskych ostrovoch, v Ceute alebo Melille, alebo na iných tretích územiach.

...

2.º Po?as obdobia, ktorého sa týka žiadosť, [podnikatelia] neuskuto?ovali na území, na ktorom sa uplatňuje DPH, iné dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb podliehajúce DPH, než sú tie, ktoré sú uvedené nižšie:

a) dodanie tovaru a poskytovanie služieb ur?ené zdanite?nej osobe na účely DPH, v súlade s ?lánkom 84 ods. 1 bodmi 2, 3 a 4 tohto zákona;

b) dopravné služby a doplnkové služby k doprave oslobodené od DPH podľa ?lánkov 21, 23, 24 a 64 tohto zákona.

...

8. Žiadosti o vrátenie sa môžu týkať len bezprostredne predchádzajúcich ro?ných alebo štvr?ro?ných období.

Žiadosti o vrátenie týkajúce sa kratšieho obdobia sú však prípustné pod podmienkou, že dotknuté obdobie sa koní 31. decembra príslušného roka.

9. Da?ový úrad môže požadovať od dotknutých osôb, aby predložili informácie a doklady nevyhnutné na posúdenie dôvodnosti podaných žiadostí o vrátenie dane, a najmä na správne ur?enie výšky náhrady v súlade s odsekmi 4 a 5 tohto ?lánku.

...“

13 ?lánok 112 Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (zákon ?. 30/1992 o právnom režime orgánov verejnej správy a všeobecnom správnom konaní) z 26. novembra 1992, ktorý je teraz sú?as?ou ?lánku 118 Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (zákon ?. 39/2015 o všeobecnom správnom konaní orgánov verejnej správy), z 1. októbra 2015 (BOE ?. 236 z 2. októbra 2015, s. 89343), zakazuje „pri rozhodovaní o opravných prostriedkoch zoh?adniť skuto?nosti, dokumenty alebo tvrdenia žiadate?a, ktoré mohol predložiť, ale

nepredložil spolu so svojimi pripomienkami“, a spresťuje, že „nemožno požadovať vykonanie dôkazov, ak nepredloženie dôkazov v priebehu konania, ktoré viedlo k vydaniu napadnutého rozhodnutia, možno pripísať dotknutej osobe“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 Auto Service je obchodná spoločnosť so sídlom v Nemecku, ktorá 30. júna 2006 a 29. júna 2007 podala na Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos (Ústredná daňová správa – DPH zdaniteľných osôb, ktoré nemajú sídlo v tuzemsku, Španielsko) (ďalej len „španielsky daňový úrad“) žiadosti o vrátenie súm DPH zaplatených podnikateľmi, ktorí nemajú sídlo na území, kde sa uplatňuje daň, za zdaňovacie obdobia 2005 a 2006, v celkovej výške 407 396,469 eura.

15 Dňa 19. marca 2008 španielsky daňový úrad zaslal spoločnosti Auto Service dve žiadosti o informácie a to, aby mu táto spoločnosť odovzdala originály faktúr, na základe ktorých Auto Service požadovala uvedené vrátenie, a aby mu poskytla presné údaje o transakciách uskutočnených v Španielsku, ako aj o použití nadobudnutých tovarov alebo prijatých služieb, ktorých sa týkala žiadosť o vrátenie dane.

16 Dňa 12. decembra 2008 Auto Service oznámila španielskemu daňovému úradu, že trvá na svojej žiadosti o vrátenie dane, ale že má ťažkosti predložiť požadované dokumenty.

17 Rozhodnutiami z 18. februára 2009, doručenými spoločnosti Auto Service 21. apríla 2009, španielsky daňový úrad zamietol žiadosti o vrátenie požadované touto spoločnosťou, ktorá 20. februára 2009 tomuto úradu oznámila, že je nemeckým podnikom, ktorého predmetom činnosti je dodávanie automobilov španielskym podnikom na základe lízingových zmlúv, ako aj príležitostný predaj ojazdených vozidiel na španielskom území, pričom k tomuto vysvetleniu priložila určité faktúry ako dôkazy.

18 Auto Service podala sťažnosť proti rozhodnutiam o zamietnutí žiadostí o vrátenie dane, pričom uznala, že jej odpoveď na žiadosti o informácie bola podaná oneskorene, a spresnila, že k nej v každom prípade došlo pred doručením týchto rozhodnutí, pripojila faktúry vystavené za poskytnuté služby prenájmu, nie však všetky faktúry, na základe ktorých sa žiadalo vrátenie DPH.

19 Španielsky daňový úrad pred rozhodnutím o sťažnosti zaslal 13. júla 2009 spoločnosti Auto Service novú žiadosť o informácie. V tejto žiadosti bola Auto Service vyzvaná, aby podrobne uviedla použitie nadobudnutých tovarov a/alebo poskytnutých služieb, v súvislosti s ktorými sa žiadalo vrátenie DPH, a aby preukázala, že boli určené na plnenia, pri ktorých vzniká právo na vrátenie dane. V tejto súvislosti bola Auto Service vyzvaná, aby predložila zmluvy uzatvorené so zákazníkmi a vystavené faktúry, osvedčenie vydané daňovými orgánmi štátu, v ktorom má sídlo alebo hlavnú prevádzkarňu, osvedčujúce, že je zdaniteľnou osobou na účely DPH, ako aj spresnenia týkajúce sa sadzby dane, ktorej podliehala jej činnosť, a percento odpôtu uplatniteľné v prípade pomerného odpôtu.

20 Auto Service na túto novú žiadosť o informácie neodpovedala.

21 Keďže španielsky daňový úrad nedostal všetky požadované dokumenty, 1. februára 2010 vydal rozhodnutie o zamietnutí sťažnosti, ktorým potvrdil odmietnutie vrátiť daň z dôvodu, že Auto Service nepreukázala dôvodnosť svojich žiadostí.

22 V tejto súvislosti španielsky daňový úrad oznámil dotknutej osobe, že dokumenty, o ktorých predloženie požiadal, boli určené na preukázanie uskutočnenia transakcií na území, na ktorom sa uplatňuje daň, ako aj preukázanie použitia tovarov a služieb na transakcie, pri ktorých vzniká

právo na odpôčet. Tento úrad dodal, že tieto dokumenty boli samy osebe určené na to, aby mu umožnili overiť, či lízingové zmluvy uzavreté so zákazníkmi obsahovali možnosť kúpy tovaru a spôsoby kúpy, určiť, či sa tovary, ktoré sú predmetom zmlúv, nachádzali na území, na ktorom sa uplatňuje daň, a či zákazníci podniku boli subjektmi alebo osobami so sídlom na území, na ktorom sa uplatňuje daň. Takéto informácie sa tiež vyžadovali na určenie, či činnosti spoločnosti Auto Service boli určené na lízing, ako aj na určenie sadzby dane v štáte sídla a uplatniteľnej percentuálnej miery odpôčtu.

23 Auto Service napadla toto rozhodnutie na Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd), pričom v tejto súvislosti predložila faktúry za poskytnuté služby, lízingové zmluvy, viacero pravidelných daňových priznaní k DPH, ako aj úradné osvedčenia vydané nemeckými orgánmi o jej postavení zdaniteľnej osoby, ktorá má právo na odpôčítanie dane.

24 Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd) zamietol návrhy spoločnosti Auto Service z dôvodu, že relevantné dôkazy sa mali predložiť príslušnému správneému orgánu, a v štádiu konania o námietke ich už nebolo možné predložiť.

25 Dňa 24. januára 2013 podala Auto Service proti zamietavému rozhodnutiu Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd) žalobu v správnom súdnom konaní na Audiencia Nacional (Vrchný súd, Španielsko). Rozsudkom z 22. septembra 2016 Audiencia Nacional (Vrchný súd) zamietol túto žalobu.

26 Na odôvodnenie tohto zamietnutia najmä uviedol, že žiadateľovi o vrátenie DPH prislúcha predložiť dôkaz o svojom práve na vrátenie dane v štádiu správneho konania a že jeho neodpovedanie na žiadosti správneho orgánu nemožno napraviť v štádiu sťažnosti alebo správnej žaloby.

27 Auto Service podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Tribunal Supremo (Najvyšší súd, Španielsko).

28 Tribunal Supremo (Najvyšší súd) vo svojom rozsudku z 10. septembra 2018 uviedol, že Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd) je napriek svojej kvázi súdnej povahe správneým orgánom, na ktorý je povinné obrátiť sa pred tým, než možno podať správnu žalobu na súd.

29 Tribunal Supremo (Najvyšší súd) uviedol, že pokiaľ nedošlo k zneužitiu práva, španielske právo ukladá správneým súdom povinnosť zohľadniť dôkazy, ktoré zdaniteľná osoba neposkytla daňovému orgánu v štádiu správneho preskúmania svojho spisu.

30 Tribunal Supremo (Najvyšší súd) ďalej uviedol, že v oblasti DPH judikatúra Súdneho dvora na základe zásad neutrality DPH a proporcionality uprednostnila hmotnoprávne normy odpôčítania DPH pred formálnymi náležitosťami. Súdny dvor tak podľa neho uznal právo na odpôčet alebo vrátenie dane, keď sa preukázalo, že hmotnoprávne normy týkajúce sa takýchto práv boli dodržané, hoci neboli splnené určité formálne náležitosti.

31 Keďže Tribunal Supremo (Najvyšší súd) dospel k záveru, že nebolo spochybnené, že vo veci samej boli splnené podmienky na vznik práva na vrátenie DPH stanovené v článku 119 smernice 2006/112, zrušil rozsudok Audiencia Nacional (Vrchný súd) a rozhodol vrátiť vec týkajúcu sa spoločnosti Auto Service tomuto súdu, aby o nej rozhodol vzhľadom na dôkazy obsiahnuté v spise týkajúcom sa žiadosti o vrátenie DPH podanej touto spoločnosťou.

32 Audiencia Nacional (Vrchný súd) uvádza, že ak by mal prijať odôvodnenie Tribunal

Supremo (Najvyšší súd), veľmi pravdepodobne by porušil ustanovenia článku 3 a článku 7 ôsmej smernice o DPH, keďže Auto Service nepreukázala v lehotách stanovených týmto posledným uvedeným ustanovením svoje právo na vrátenie DPH, hoci jej španielska daňová správa umožnila tak urobiť.

33 V tejto súvislosti zdôrazňuje, že hoci Súdny dvor už rozhodol, že porušenie formálnych povinností by v zásade nemalo viesť k strate práva na odpočítanie dane, nielen na tom, že takéto formálne podmienky môžu predstavovať hmotnoprávny podklad výkonu tohto práva a že upravujú spôsoby a kontrolu výkonu uvedeného práva, ako aj riadne fungovanie systému DPH.

34 Vnútroštátny súd uvádza, že v tomto duchu Súdny dvor rozhodol, že možnosť uplatniť právo na odpočítanie DPH bez akéhokoľvek časového obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovým orgánom nemohla byť donekonečna spochybňovaná.

35 Uvádza, že vzhľadom na to, že španielsky daňový úrad prijal všetky opatrenia nevyhnutné na to, aby umožnil zdaniteľnej osobe predložiť dokumenty preukazujúce jej právo na vrátenie DPH, a že táto zdaniteľná osoba tak neurobila v lehote stanovenej v článku 7 ods. 1 ôsmej smernice o DPH, treba usudzovať, že v prípade tejto zdaniteľnej osoby došlo k preklúzii jej práv, ako to Súdny dvor rozhodol v bode 34 rozsudku z 21. júna 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382).

36 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd domnieva, že pri zohľadnení rozsudku Tribunal Supremo (Najvyšší súd), podľa ktorého je v oblasti vrátenia DPH okamih, keď zdaniteľná osoba predloží dôkazy, na ktorých je založená jej žiadosť, irelevantný, treba posúdiť, či je omeškanie s predložením týchto dôkazov neodôvodnené, čo by sa mohlo považovať za zneužitie.

37 Podľa tohto súdu by sa v konaní vo veci samej omeškanie spoločnosti Auto Service s predložením dôkazov o jej práve na vrátenie dane mohlo považovať za odhaľujúce jej konanie v zlej viere, keďže vedome a úmyselne zatajila pred správnym orgánom bez akéhokoľvek zjavného dôvodu a napriek mnohým možnostiam, ktoré mala na to, aby riadne pokračovala vo svojom postupe, informácie nevyhnutné na dosiahnutie vrátenia DPH.

38 Za týchto podmienok Audiencia Nacional (Vrchný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa uznať za platné, že zdaniteľná osoba po tom, čo ju daňová správa opakovane vyzvala, aby preukázala splnenie podmienok na uplatnenie práva na vrátenie dane, bez akéhokoľvek primeraného odôvodnenia nevyhovie tejto výzve a po tom, čo sa jej odmietne právo na vrátenie dane, predloží dokumentáciu až pri preskúmaní rozhodnutia v správnom konaní alebo súdnom konaní?

2. Možno považovať za zneužitie práva skutočnosť, že zdaniteľná osoba neposkytne potrebné informácie, ktorými odôvodní svoje právo, daňovej správe, keď jej bolo umožnené a bola vyzvaná, aby to urobila, a neurobí to bez opodstatneného dôvodu, a naopak tieto informácie neskôr dobrovoľne poskytne správnomu orgánu, ktorý preskúmava rozhodnutie, alebo súdu?

3. Stráca neusadená zdaniteľná osoba svoje právo na vrátenie dane buď preto, lebo bez opodstatneného dôvodu neposkytla včas informácie dôležité na preukázanie svojho práva na vrátenie dane alebo z dôvodu svojho zneužívajúceho konania po uplynutí lehoty stanovenej, alebo určenej na tento účel, a po tom, čo správny orgán vydal rozhodnutie, ktorým odmietol právo na vrátenie dane?“

O prejudiciálnych otázkach

39 Najskôr treba uviesť, že Auto Service tvrdí, že návrh na začatie prejudiciálneho konania sa musí vyhlásiť za neprípustný, keďže na jednej strane otázky položené vnútroštátnym súdom už boli vyriešené zo strany Tribunal Supremo (Najvyšší súd), a z tohto dôvodu im bráni prekážka *res iudicata*, a na druhej strane otázka týkajúca sa zneužitia práva je teoretická, keďže táto otázka vôbec nebola nastolená pred podaním návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor.

40 V tejto súvislosti treba uviesť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora majú vnútroštátne súdy o najširšiu možnosť obrátiť sa na Súdny dvor s otázkou týkajúcou sa výkladu príslušných ustanovení práva Únie. Jedine vnútroštátnemu súdu, ktorému bol spor predložený a ktorý ako jediný pozná svoje vnútroštátne právo a musí niesť zodpovednosť za súdne rozhodnutie, ktoré vydá, prislúcha so zreteľom na konkrétne okolnosti veci posúdiť tak potrebu rozhodnutia o prejudiciálnej otázke na účely vydania svojho rozsudku, ako aj relevantnosť otázok, ktoré položí Súdnemu dvoru. Pokiaľ sa v dôsledku toho predložené otázky týkajú výkladu alebo platnosti právnej normy Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť. Z toho vyplýva, že pri otázkach položených vnútroštátnymi súdmi platí domnienka relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad vôbec nesúvisí s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nepozná skutkové a právne okolnosti nevyhnutné na užitočnú odpoveď na uvedené otázky (pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. apríla 2016, PFE, C-768/13, EU:C:2016:199, bod 32 a citovanú judikatúru, ako aj zo 16. júla 2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, bod 16 a citovanú judikatúru).

41 Znenie návrhu na začatie prejudiciálneho konania však preukazuje, že otázky položené Súdnemu dvoru vnútroštátnym súdom priamo súvisia so skutkovým stavom vo veci samej.

42 Navyše podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vnútroštátne pravidlo, na základe ktorého vnútroštátne súdy, ktoré nerozhodujú v poslednom stupni, sú viazané posúdením súdu vyššieho stupňa, nemôže tieto súdy zbaviť možnosti obrátiť sa na Súdny dvor s otázkami výkladu práva Únie, ktorého sa také právne posúdenie týka. Súdny dvor sa totiž domnieva, že súd, ktorý nerozhoduje v poslednom stupni, musí mať možnosť podať na Súdny dvor otázky, ktoré mu robia starosti, ak sa domnieva, že právne posúdenie súdom vyššieho stupňa by ho mohlo viesť k vyhláseniu rozsudku, ktorý je v rozpore s právom Únie (rozsudok z 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 52 a citovaná judikatúra).

43 Návrh na začatie prejudiciálneho konania je preto prípustný.

44 Zároveň v súlade s ustálenou judikatúrou v rámci spolupráce s vnútroštátnymi súdmi zakotvenej v článku 267 ZFEÚ prináleží Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť prejednávany spor. Z tohto hľadiska môže Súdny dvor zo všetkých informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, a najmä z odôvodnenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu, vybrať normy a zásady práva Únie, ktoré si vyžadujú výklad so zreteľom na predmet sporu vo veci samej, aj keď tieto ustanovenia nie sú výslovne spomenuté v otázkach, ktoré mu predložil uvedený súd (rozsudok z 11. novembra 2020, DenizBank, C-287/19, EU:C:2020:897, bod 59).

45 V odôvodnení svojho rozhodnutia vnútroštátny súd jednoznačne odkazuje na smernicu 2006/112, ako aj na ôsmu smernicu o DPH a smernicu 2008/9. V otázkach, ktoré kladie Súdnemu dvoru, nespresuje ustanovenia, o ktorých výklad žiada.

46 Návrh na začatie prejudiciálneho konania však jasne uvádza, že žiadosti o vrátenie DPH,

ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, boli podané španielskemu daňovému úradu 20. júna 2006 a 29. júna 2007 a týkajú sa transakcií uskutočnených počas rokov 2005 a 2006.

47 Podľa článkov 411 a 413 smernice 2006/112 táto smernica, ktorou bola zrušená šiesta smernica o DPH, nadobudla účinnosť až 1. januára 2007. Navyše podľa článku 28 ods. 1 smernice 2008/9 sa táto smernica, ktorou sa zrušila ôsma smernica o DPH, má uplatňovať na žiadosti o vrátenie dane podané po 31. decembri 2009.

48 Z toho vyplýva, že na skutkový stav vo veci samej sa uplatňujú jedine ustanovenia šiestej smernice o DPH a ôsmej smernice o DPH.

O prvej a tretej otázke

49 Svojou prvou a treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú ustanovenia ôsmej smernice o DPH a zásady práva Únie, najmä zásada daňovej neutrality, vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby bola žiadosť o vrátenie DPH zamietnutá, ak zdaniteľná osoba v stanovených lehotách nepredložila príslušnému daňovému orgánu, a to ani na základe jeho žiadosti, všetky dokumenty a informácie vyžadované touto smernicou, bez ohľadu na skutočnosť, že táto zdaniteľná osoba predložila tieto dokumenty a tieto informácie zo svojho vlastného podnetu v rámci sťažnosti alebo žaloby na súd proti rozhodnutiu o odmietnutí uznať takéto právo na vrátenie.

50 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo na vrátenie dane, rovnako ako právo na odpočítanie dane, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie, ktorého cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zaručuje daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH [rozsudok z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry), C-371/19, neuverejnený, EU:C:2020:936, bod 77].

51 Toto právo na vrátenie DPH zaplatenej v inom členskom štáte, ako ho upravuje ôsma smernica o DPH, je výsledkom práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vo svojom vlastnom členskom štáte, zavedeného šiestou smernicou o DPH [pozri v tomto zmysle rozsudky z 25. októbra 2012, Daimler a Widex, C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 41, ako aj z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry), C-371/19, neuverejnený, EU:C:2020:936, bod 78 a citovaný judikatúru].

52 Súdny dvor opakovane rozhodol, že právo na odpočítanie dane, a tým aj na jej vrátenie je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe [rozsudok z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry), C-371/19, neuverejnený, EU:C:2020:936, bod 79 a citovaná judikatúra].

53 Navyše podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa priznalo odpočítanie alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky, a to aj napriek tomu, že zdaniteľné osoby opomenuli niektoré formálne náležitosti. Inak to však môže byť vtedy, ak má porušenie takýchto formálnych náležitostí za následok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že boli splnené hmotnoprávne podmienky [rozsudok z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry), C-371/19, neuverejnený, EU:C:2020:936, body 80 a 81, ako aj citovaná judikatúra].

54 Z článkov 3 a 4 ôsmej smernice o DPH vyplýva, že zdaniteľnej osobe možno priznať

vrátenie DPH len vtedy, ak spĺňa povinnosti stanovené v týchto článkoch, ktoré zahŕňajú predloženie originálov faktúr alebo dovozných dokladov transakcií podliehajúcich DPH v členskom štáte vrátenia dane.

55 V tejto súvislosti návrh na začatie prejudiciálneho konania poukazuje na to, že dvakrát, a to 19. marca 2008 a po prvom zamietnutí žiadostí o vrátenie dane v rámci sťažnosti podanej spoločnosťou Auto Service 13. júla 2009 španielsky daňový úrad požiadal túto spoločnosť, aby predložila dodatočné dôkazy k svojim pôvodným žiadostiam, najmä aby predložila všetky faktúry, na ktorých sa tieto žiadosti zakladali, ako aj dokument z členského štátu sídla uvedenej spoločnosti, ktorý potvrdzoval, že transakcie tejto spoločnosti podliehajú DPH. Uvedená spoločnosť však daňovému úradu nepredložila všetky požadované dokumenty a informácie. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania naproti tomu vyplýva, že Auto Service predložila tieto informácie a tieto dokumenty v rámci konania začatého pred Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústredný hospodársko-správny súd).

56 Z toho vyplýva, že spor vo veci samej sa netýka porušenia formálnych náležitostí brániaceho predložiť dôkaz o splnení hmotnoprávných podmienok vzniku práva na vrátenie DPH, ale dátumu, do ktorého možno tento dôkaz predložiť.

57 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že ustanovenia šiestej smernice o DPH nebránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej právo na odpočítanie DPH možno odoprieť zdaniteľným osobám, ktoré majú neúplné faktúry, aj keď ich doplnia poskytnutím informácií s cieľom preukázať existenciu, povahu a hodnotu fakturovaných transakcií po tom, čo daňový orgán prijal rozhodnutie o odmietnutí uznať právo na odpočítanie dane (rozsudok z 8. mája 2013, Petroma Transports a i., C-271/12, EU:C:2013:297, body 34 až 36). Tie isté ustanovenia pritom nezakazujú členským štátom, aby akceptovali opravu neúplnej faktúry po prijatí takéhoto rozhodnutia o zamietnutí (rozsudok zo 14. februára 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, bod 33).

58 Preto treba analogicky usudzovať, že ustanovenia ôsmej smernice o DPH nebránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej možno odoprieť právo na vrátenie DPH, ak zdaniteľná osoba neposkytne bez dostatočného odôvodnenia a napriek žiadostiam o informácie, ktoré jej boli zaslané, dokumenty umožňujúce preukázať, že boli splnené hmotnoprávne podmienky na priznanie tohto vrátenia, predtým, než daňový orgán prijme svoje rozhodnutie. Tie isté ustanovenia však nebránia tomu, aby členské štáty súhlasili s predložením takýchto dôkazov po tomto rozhodnutí.

59 Vzhľadom na to, že zavedenie vnútroštátnych opatrení o odmietnutí zohľadniť dôkazy predložené po prijatí rozhodnutia o zamietnutí žiadosti o vrátenie nie je upravené ôsmou smernicou o DPH, patrí do pôsobnosti vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu na základe zásady procesnej autonómie členských štátov, avšak pod podmienkou, že tieto pravidlá nie sú menej priaznivé ako pravidlá upravujúce obdobné situácie vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie) a nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnou úpravou Únie (zásada efektivity) (pozri analogicky rozsudok zo 14. februára 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, bod 35).

60 Pokiaľ ide najskôr o zásadu efektivity, na jednej strane treba uviesť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora možnosť podať žiadosť o vrátenie preplatkov DPH bez časového obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby sa daná situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti nemohla donekonečna spochybňovať vo vzťahu k danej správe (rozsudok zo 14. februára 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, bod 41 a citovaná judikatúra).

61 V prejednávanej veci španielsky daťový úrad dvakrát požiadal Auto Service, aby mu poskytla chýbajúce informácie, ktoré potreboval na posúdenie vzniku práva na vrátenie DPH, o ktoré ide vo veci samej. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu nevyplýva, že by lehota na odpoveď na tieto žiadosti bola zjavne nedostatočná ani že by Auto Service upozornila tento správny orgán, že nemá tieto informácie. Za týchto okolností treba konštatovať, že tento daťový úrad bez úspechu vynaložil nevyhnutnú starostlivosť na získanie dôkazov umožňujúcich preukázať dôvodnosť žiadosti o vrátenie dane podanej spoločnosťou Auto Service. S výhradou overenia zo strany vnútroštátneho súdu preto spoločnosť Auto Service nebol prakticky znemožnený alebo neprimerane sťažený výkon jej práva na vrátenie DPH.

62 Okrem toho vnútroštátnemu súdu tiež prináleží overiť, či je v prejednávanej veci dodržaná zásada ekvivalencie, ktorá vyžaduje, aby vnútroštátne procesnoprávne ustanovenia upravujúce vrátenie DPH na základe ôsmej smernice o DPH neboli menej priaznivé ako tie, ktoré upravujú podobné situácie podliehajúce vnútroštátnemu právu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júna 2021, Bankia, C-910/19, EU:C:2021:433, body 46 a 47).

63 Vzhľadom na všetko, čo už bolo uvedené, treba na prvú a tretiu otázku odpovedať tak, že ustanovenia ôsmej smernice o DPH a zásady práva Únie, najmä zásada daňovej neutrality, sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby bola žiadosť o vrátenie DPH zamietnutá, ak zdaniteľná osoba v stanovených lehotách nepredložila príslušnému daťovému orgánu, a to ani na základe jeho žiadosti, všetky dokumenty a informácie vyžadované na preukázanie jej práva na vrátenie DPH, bez ohľadu na skutočnosť, že táto zdaniteľná osoba predložila tieto dokumenty a tieto informácie zo svojho vlastného podnetu v rámci sťažnosti alebo žaloby na súd podanej proti rozhodnutiu o odmietnutí uznať takéto právo na vrátenie, pokiaľ boli dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, čo prislúcha preveriť vnútroštátnemu súdu.

O druhej otázke

64 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má právo Únie vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že zdaniteľná osoba žiadajúca o vrátenie DPH nepredložila v priebehu správneho konania dokumenty požadované daťovými orgánmi, ale urobila tak z vlastného podnetu v priebehu neskorších konaní, predstavuje zneužitie práva.

65 Treba pripomenúť, že Súdny dvor opakovane rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať právnych noriem Únie. Vnútroštátnym orgánom a súdom preto prislúcha odmietnuť priznanie práva na vrátenie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri analogicky rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 50 a citovaných judikatúr).

66 V tejto súvislosti treba uviesť, že podľa ustálenej judikatúry v oblasti DPH zistenie existencie zneužívajúceho konania vyžaduje splnenie dvoch podmienok, a to na jednej strane, aby predmetné transakcie napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice 2006/112 a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych skutočností vyplývalo, že hlavným cieľom predmetných transakcií je získať túto daňovú výhodu (rozsudok z 10. júla 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, bod 35 a citovaná judikatúra).

67 V prejednávanej veci zistenie prípadného zneužitia, ktorého sa mala dopustiť Auto Service, nesúvisí s transakciami, ktoré viedli k žiadostiam o vrátenie DPH, ale s konaním v súvislosti so sporom týkajúcim sa tejto žiadosti.

68 Z tohto hľadiska treba konštatovať, že samotná skutočnosť, že zdaniteľná osoba poskytla dokumenty a informácie, ktoré preukazujú, že hmotnoprávne podmienky jej práva na vrátenie DPH sú splnené, až po tom, čo jej príslušný správny orgán vydal rozhodnutie o zamietnutí priznať toto vrátenie, nemožno ako takú považovať za zneužitie v zmysle bodu 66 tohto rozsudku. Stačí totiž konštatovať, že zo spisu predloženého Súdnemu dvoru nie je zrejmé, že táto samotná skutočnosť bola určená na získanie daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s úcelom sledovaným ustanoveniami práva Únie, ktoré upravujú poskytnutie takejto výhody.

69 Vzhľadom na všetko, čo už bolo uvedené, treba na druhú otázku odpovedať tak, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že zdaniteľná osoba žiadajúca o vrátenie DPH nepredložila v priebehu správneho konania dokumenty požadované daňovými orgánmi, ale urobila tak z vlastného podnetu v priebehu neskorších konaní, nepredstavuje zneužitie práva.

O trovách

70 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom 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 (desiata komora) rozhodol takto:

1. **Ustanovenia ôsmej smernice Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu, a zásady práva Únie, najmä zásada daňovej neutrality, sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby bola žiadosť o vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH) zamietnutá, ak zdaniteľná osoba v stanovených lehotách nepredložila príslušnému daňovému orgánu, a to ani na základe jeho žiadosti, všetky dokumenty a informácie vyžadované na preukázanie jej práva na vrátenie DPH, bez ohľadu na skutočnosť, že táto zdaniteľná osoba predložila tieto dokumenty a tieto informácie zo svojho vlastného podnetu v rámci sťažnosti alebo žaloby na súd podanej proti rozhodnutiu o odmietnutí uznať takéto právo na vrátenie, pokiaľ boli dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, čo prislúcha preveriť vnútroštátnemu súdu.**

2. **Právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že zdaniteľná osoba žiadajúca o vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH) nepredložila v priebehu správneho konania dokumenty požadované daňovými orgánmi, ale urobila tak z vlastného podnetu v priebehu neskorších konaní, nepredstavuje zneužitie práva.**

Podpisy

* Jazyk konania: španielčina.