

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 16. mája 2024(*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Pravidlá vrátenia DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane – Smernica 2008/9/ES – článok 20 – Žiadosť členského štátu vrátenia dane o dodatočné informácie – Informácie, ktoré sa majú poskytnúť do jedného mesiaca – Zastavenie konania z dôvodu, že zdaniteľná osoba v tejto lehote neodpovedala – článok 23 – Odmietnutie zohľadnenia informácií predložených po prvýkrát v odvolacom konaní – Zásada efektivity – Zásada neutrality DPH – Zásada riadnej správy vecí verejných“

Vo veci C-746/22,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) z 18. novembra 2022 a doručený Súdnemu dvoru 6. decembra 2022, ktorý súvisí s konaním:

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory A. Prechal, sudcovia F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer a L. Arastey Sahún (spravodajkyňa),

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Slovenské Energetické Strojárne a.s., v zastúpení: P. Barta, T. Fehér a P. Jalsovszky, ügyvédek,
- maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a R. Kissné Berta, splnomocnení zástupcovia,
- Rada Európskej únie, v zastúpení: Z. Bodnár, J. Haunold a E. d'Ursel, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a A. Tokár, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 14. decembra 2023,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 20 ods. 2 a článku 23 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 členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23), článku 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), článkov 167 a 169 až 171 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) (ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásad neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH), efektivity a proporcionality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Slovenské Energetické Strojárne a.s. na jednej strane a Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) (ďalej len „daňový orgán druhého stupňa“) na druhej strane vo veci zastavenia konania o vrátení DPH zažatého touto spoločnosťou z titulu DPH, ktorú táto spoločnosť zaplatila v roku 2020.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 Článok 167 smernice o DPH znie:

„Právo odpodáť sa daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpodáťateľná.“

4 Podľa článku 170 tejto smernice:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá v zmysle... bodu 1 článku 2 a článku 3 smernice 2008/9/ES 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 sa tovar a služby použijú na tieto účely:

...

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

5 Článok 171 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„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.“

Smernica 2008/9

6 Podľa odôvodnenia 3 smernice 2008/9:

„Nový postup by mal podporiť pozíciu podnikateľov, keďže členské štáty budú povinné platiť

úroky, ak dať vrátiť neskoro, a keďže sa posilní právo podnikateľov na odvolanie.“

7 Článok 1 tejto smernice stanovuje:

„Táto smernica ustanovuje podrobné pravidlá pre vrátenie [DPH], ktoré sú ustanovené v článku 170 [smernice o DPH], zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane a ktoré spĺňajú podmienky ustanovené v článku 3.“

8 Článok 19 ods. 2 smernice 2008/9 stanovuje:

„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.“

9 Článok 20 tejto smernice stanovuje:

„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 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 konkrétného 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.“

10 Podľa článku 21 prvého odseku uvedenej smernice:

„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.“

11 Článok 23 tej istej smernice stanovuje:

„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.“

12 Článok 26 smernice 2008/9 stanovuje:

„Žiadateľ má od členského štátu vrátenia dane nárok na úrok zo sumy vrátenia dane, ktorá sa má žiadateľovi zaplatiť, ak sa dať vráti po poslednom dátume platby podľa článku 22 ods. 1.

Ak žiadateľ neposkytne požadované dodatočné alebo ďalšie dodatočné informácie členskému štátu vrátenia dane v rámci stanovenej lehoty, prvý odsek sa neuplatňuje. ...“

Maľarské právo

Zákon o DPH

13 Ustanovenie § 251/F az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon . CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. Ak vnútroštátna daňová správa na základe údajov alebo iných informácií, ktoré má k dispozícii, konštatuje, že v prípade žiadosti o vrátenie dane nemožno prijať odôvodnené rozhodnutie v lehote stanovenej v § 251/E ods. 1, môže si prostredníctvom písomnej žiadosti vyžiadať dodatočné údaje a informácie od

- a) zdaniteľnej osoby, ktorá nie je usadená v tuzemsku,
- b) vecne a miestne príslušného orgánu, ktorý v súlade s § 244 ods. 2 a 3 zaregistroval zdaniteľnú osobu, ktorá nie je usadená v tuzemsku, ako zdaniteľnú osobu usadenú v tomto štáte, alebo od
- c) tretej osoby, ak existujú opodstatnené dôvody domnievať sa, že môže podstatne prispieť k posúdeniu žiadosti o vrátenie dane.

...

3. Prostredníctvom písomnej žiadosti uvedenej v odsekoch 1 a 2 možno požadovať originál alebo overenú kópiu dokumentu podľa § 127 ods. 1 písm. a), c) a d) vystaveného na meno zdaniteľnej osoby, ktorá nie je usadená v tuzemsku, a potvrdzujúceho uskutočnenie plnenia, ak existujú odôvodnené pochybnosti o právnom základe vrátenia dane alebo o výške dane zaplatenej na vstupe, ktorej vrátenie sa požaduje. ...

4. Lehota na odpoveď je jeden mesiac odo dňa doručenia žiadosti uvedenej v odsekoch 1 a 2.“

14 Ustanovenie § 251/I ods. 4 zákona o DPH stanovuje:

„V prípade omeškania s vrátením dane vnútroštátnou daňovou správou sa za každý deň omeškania vyrubia úroky ako sankcia za omeškanie. Vnútroštátna daňová správa nie je povinná zaplatiť tieto úroky, ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v tuzemsku, neposkytla v stanovenej lehote na rozhodnutie úplnú vecnú odpoveď na žiadosť o informácie uvedenú v §

Zákon o organizácii daňovej správy

15 Ustanovenie § 49 ods. 1 písm. b) az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (zákon ?. CLI z roku 2017 o organizácii daňovej správy, ďalej len „zákon o organizácii daňovej správy“) stanovuje:

„Daňová správa konanie zastaví, ak

...

b) žiadateľ, ktorý bol vyzvaný daňovou správou, nepodal daňové priznanie alebo si nesplnil svoju povinnosť odstrániť nedostatky, pričom v prípade nepodania daňového priznania alebo neodstránenia nedostatkov žiadosť nemožno vybaviť a v konaní sa *ex officio* nepokračuje.“

16 Ustanovenie § 124 ods. 3 a 4 tohto zákona stanovuje:

„3. Okrem dôvodov neplatnosti žiadateľ nemôže ani vo svojej sťažnosti, ani v rámci následného konania uvádzať nové skutočnosti alebo predkladať jej odvolávať sa na nové dôkazy, o ktorých vedel pred prijatím prvostupňového rozhodnutia, pričom pokiaľ ide o dôkazy, tie neoznámil, hoci ho daňová správa na to vyzvala, a pokiaľ ide o skutočnosti, na tie sa neodvolával.“

4. Žiadosť uvedená v odseku 3 obsahuje opis zistení a okolností, v súvislosti s ktorými daňová správa vyzýva daňovníka, aby poskytol dôkazy, ako aj upozornenie o právnych dôsledkoch.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

17 Slovenské Energetické Strojárne sú spoločnosťou so sídlom na Slovensku, ktorá vykonáva činnosť v odvetví energetiky najmä prostredníctvom inžinierskych prác spojených s elektrárňami.

18 V roku 2020 táto spoločnosť poskytovala montážne a inštalačné služby v elektrárni v Újpest (Maďarsko). Na tento účel nadobudla rôzne tovary a využívala rôzne služby v Maďarsku.

19 Dňa 18. februára 2021 uvedená spoločnosť ako zdaniteľná osoba usadená v inom členskom štáte, konkrétne na Slovensku, 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 zaplatenej na vstupe za tovary a služby nadobudnuté v Maďarsku v období od 1. januára 2020 do 31. decembra 2020. Táto žiadosť o vrátenie sumy 37 013 654 maďarských forintov (HUF) (približne 97 400 eur) bola podložená devätnástimi faktúrami vystavenými dodávateľmi týchto tovarov a služieb.

20 Dňa 22. februára 2021 daňový orgán prvého stupňa zaslal v súlade s § 251/F ods. 1 zákona o DPH spoločnosti Slovenské energetické strojárne žiadosť o informácie s cieľom objasniť skutkový stav a preukázať dôvodnosť nároku na vrátenie DPH, o ktoré táto spoločnosť žiadala. Konkrétne tento orgán v lehote jedného mesiaca od doručenia žiadosti o informácie požiadal o zaslanie viacerých dokumentov súvisiacich so žiadosťou o vrátenie dane.

21 Táto žiadosť bola zaslaná na e-mailovú adresu spoločnosti Slovenské Energetické Strojárne a považovala sa za doručenú.

22 Daňový orgán prvého stupňa rozhodnutím zo 6. mája 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) zastavil na základe § 49 ods. 1 písm. b) zákona o organizácii daňovej správy konanie o vrátení DPH z dôvodu, že táto spoločnosť neposkytla informácie požadované týmto

orgánom a že na základe dostupných informácií nebolo možné preukázať s požadovanou presnosťou skutočnosť, na ktorých je táto žiadosť založená.

23 Slovenské Energetické Strojárne podali 9. júna 2021 proti tomuto rozhodnutiu odvolanie vo forme sťažnosti na daňový orgán druhého stupňa. V prílohe k svojej sťažnosti uviedli všetky dokumenty, o ktorých predloženie sa žiadalo prostredníctvom žiadosti o informácie.

24 Rozhodnutím z 20. júla 2021 daňový orgán druhého stupňa potvrdil prvostupňové rozhodnutie, pričom okrem iného konštatoval, že nemôže zohľadniť dokumenty pripojené k sťažnosti, keďže § 124 ods. 3 zákona o organizácii daňovej správy zakazuje predloženie nových dôkazov na podporu sťažnosti, ak jej autor vedel o týchto dôkazoch v čase pred prijatím prvostupňového rozhodnutia.

25 Slovenské Energetické Strojárne podali proti rozhodnutiu z 20. júla 2021 žalobu na Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

26 Pred týmto súdom táto spoločnosť tvrdí, že § 124 ods. 3 zákona o organizácii daňovej správy nie je uplatniteľný v rámci konania o vrátení DPH. Domnieva sa, že zákaz predloženia nových dôkazov stanovený v tomto ustanovení predstavuje hmotnoprávne obmedzenie práva na odvolanie podľa článku 23 ods. 2 smernice 2008/9. Jednomyseľná lehota na odstránenie nedostatkov stanovená v článku 20 ods. 2 tejto smernice v prípade žiadosti daňovej správy o dodatočné informácie na účely odpovede na žiadosť o vrátenie DPH totiž nemá povahu prekluzívnej lehoty. Podľa článku 26 uvedenej smernice a § 251/I ods. 4 zákona o DPH jediným dôsledkom, ktorému sa vystaví žiadateľ, ktorý nedodrží túto lehotu, je, že sa nemôže viac domáhať zaplatenia úrokov v prípade omeškania s vrátením dane.

27 Podľa daňového orgánu druhého stupňa sa v prejednávanej veci uplatní § 124 ods. 3 zákona o organizácii daňovej správy. Cieľom tohto ustanovenia, ktoré je v súlade so zásadami ekvivalencie a efektivity, je len zabrániť predlžovaniu konania o odvolaní. Okrem toho uplynutie uvedenej lehoty na odstránenie nedostatkov nemá za následok zánik nároku, pretože je možné podať návrh na odpustenie dôsledkov uplynutia lehoty.

28 Vnútroštátny súd sa tak po prvé pýta, či zákaz predloženia nových dôkazov stanovený v § 124 ods. 3 zákona o organizácii daňovej správy je v rozpore s článkom 23 ods. 2 smernice 2008/9, keďže tento zákaz môže viesť k hmotnoprávnemu obmedzeniu práva zdaniteľnej osoby podať odvolanie.

29 Po druhé sa tento súd tiež pýta, či takýto zákaz nemá za následok to, že jednomyseľná lehota na odstránenie nedostatkov stanovená v § 251/F ods. 4 zákona o DPH sa zmení na prekluzívnu lehotu, keďže dokumenty, ktoré neboli predložené v tejto lehote, nemožno zohľadniť po jej uplynutí, najmä v štádiu podania sťažnosti.

30 V tejto súvislosti sa pýta na primeranosť takéhoto zákazu, a to najmä z hľadiska práva na účinný prostriedok nápravy zakotveného v článku 47 Charty. Hoci Súdny dvor v rozsudku z 2. mája 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), rozhodol, že jednomyseľná lehota stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 nie je prekluzívnou lehotou, vnútroštátny súd uvádza, že okolnosti sporu, ktorý prejednáva, sa líšia od okolností veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, keďže maďarské správne konanie je dvojstupňové a maďarské právo výslovne stanovuje uplatnenie zákazu predloženia nových dôkazov v rámci konania na druhom stupni.

31 Po tretie sa vnútroštátny súd pýta, či smernica 2008/9 umožňuje daňovej správe zastaviť konanie o vrátení DPH, keďže táto smernica stanovuje len prijatie rozhodnutia o schválení alebo

zamietnutí žiadosti o vrátenie DPH, teda meritórneho rozhodnutia.

32 Za týchto podmienok F?városi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapeš?) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa ?lánok 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 organizácii da?ovej správy] –, ktorá na účely posúdenia žiadostí o vrátenie [DPH] na základe [smernice o DPH] neumožňuje v odvolacom konaní uvádzať nové skutočnosti, alebo uvádzať alebo predkladať nové dôkazy, o ktorých žiadateľ vedel pred vydaním prvostup?ového rozhodnutia, ale ktoré nepredložil alebo neuviedol napriek tomu, že ho da?ová správa na to vyzvala, čím tak vytvára hmotnoprávne obmedzenie práva na odvolanie, ktoré presahuje formálne požiadavky a požiadavky týkajúce sa lehôt, ktoré sú stanovené v smernici?

2. Znamená kladná odpoveď na prvú otázku, že sa lehota jedného mesiaca stanovená v ?lánku 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 ?lánku 47 [Charty], ako aj s ?lámkami 167, 169, 170 a ?lánkom 171 ods. 1 smernice o DPH a so základnými zásadami neutrality [DPH], efektivity a proporcionality, ktoré rozvinul Súdny dvor Európskej únie?

3. Má sa ?lánok 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 organizácii da?ovej správy –, podľa ktorej da?ová správa zastaví konanie v prípade, že zdaniteľná osoba, ktorá je žiadateľom, na výzvu da?ovej správy nepodá da?ové priznanie ani si nesplní svoju povinnosť odstrániť nedostatky, a v dôsledku nesplnenia tejto povinnosti podľa da?ové priznanie alebo odstrániť nedostatky, nie je možné posúdiť žiadosť a v konaní sa *ex officio* nepokračuje?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

33 Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má ?lánok 23 ods. 2 prvý pododsek smernice 2008/9 v spojení so zásadami neutrality DPH a efektivity vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zdaniteľnej osobe, ktorá podala žiadosť o vrátenie DPH, zakazuje v štádiu konania o s?ažnosti pred da?ovým orgánom druhého stupňa predložiť dodatočné informácie v zmysle ?lánku 20 tejto smernice, o ktorých poskytnutie žiadal da?ový orgán prvého stupňa a ktoré táto zdaniteľná osoba neposkytla tomuto poslednému uvedenému orgánu v lehote jedného mesiaca stanovenej v ?lánku 20 ods. 2 uvedenej smernice. V tomto kontexte sa tento súd tiež pýta, či táto lehota predstavuje prekluzívnu lehotu, a v prípade kladnej odpovede, či je takáto preklúzia zlučiteľná s ?lánkom 47 Charty.

34 Na úvod treba pripomenúť, že smernica 2008/9 má podľa svojho ?lánku 1 za cieľ ustanoviť podrobné pravidlá pre vrátenie DPH, stanovené v ?lánku 170 smernice o DPH, zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v ?lenskom štáte vrátenia dane a ktoré spĺňajú podmienky stanovené v ?lánku 3 smernice 2008/9.

35 Tak ako právo na odpočítanie dane, právo na vrátenie dane predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa uplatňuje bezprostredne na všetky dane uplatňované na plnenia uskutočnené na vstupe. Cieľom režimu odpočítaní dane, a teda vrátení dane je úplne zbaviť podnikateľa

zaťaženia DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH preto zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že samotné tieto činnosti v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 21. októbra 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 36 a citovaná judikatúra).

36 Táto základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci zdaniteľné osoby opomenuli splniť určité formálne požiadavky (rozsudok z 21. októbra 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 37 a citovaná judikatúra).

37 Inak to však môže byť v prípade, keď má porušenie takýchto formálnych požiadaviek za dôsledok nemožnosť predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (rozsudok z 21. októbra 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, bod 77 a citovaná judikatúra).

38 Pokiaľ ide o pravidlá uplatnenia práva na vrátenie DPH, článok 20 smernice 2008/9 poskytuje členskému štátu vrátenia dane v prípade, ak sa tento štát domnieva, že nemá k dispozícii informácie, ktoré by mu umožnili rozhodnúť o celej tejto žiadosti alebo jej časti, najmä možnosť požadovať od zdaniteľnej osoby alebo príslušných orgánov členského štátu usadenia dodatočné informácie, ktoré musia byť poskytnuté v lehote jedného mesiaca od dátumu doručenia žiadosti o informácie adresátovi (rozsudok z 2. mája 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 37).

39 Ako už Súdny dvor rozhodol v rozsudku z 2. mája 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, bod 46), táto jednomesačná lehota stanovená v článku 20 ods. 2 tejto smernice nepredstavuje prekľuzívnu lehotu.

40 Napokon v súlade s článkom 23 ods. 2 prvým pododsekom smernice 2008/9 zdaniteľná osoba sa môže proti rozhodnutiu, ktorým sa zamietajú 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 tomto členskom štáte.

41 Toto ustanovenie treba vykladať s prihliadnutím na odôvodnenie 3 tejto smernice, z ktorého vyplýva, že jej cieľom je najmä posilniť právo podnikov na odvolanie.

42 V súlade s článkom 23 ods. 2 prvým pododsekom smernice 2008/9 také odvolanie, akým je správna sťažnosť, o ktorú ide vo veci samej, patrí, pokiaľ ide o formy a lehoty, ktorým takéto odvolanie podlieha, do vnútroštátneho právneho poriadku členského štátu vrátenia dane.

43 Zavedenie vnútroštátnych opatrení, ktorými sa odmieta prihliadať na dôkazy predložené po prijatí rozhodnutia o zamietnutí žiadosti o vrátenie DPH, tak 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 z 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, bod 59 a citovanú judikatúru).

44 Okrem toho vzhľadom na judikatúru citovanú v bode 39 tohto rozsudku takéto opatrenia nemôžu viesť k uznaniu – v rozpore s článkom 20 ods. 2 smernice 2008/9 – prekľuzívneho účinku uplynutia lehoty jedného mesiaca odo dňa doručenia žiadosti o dodatočné informácie, ktorá je

stanovená v tomto ustanovení a v ktorej musí adresát tejto žiadosti poskytnúť? členskému štátu vrátenia dane tieto informácie spolu s prípadnými dodatočnými dôkazmi.

45 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že spoločnosť Slovenské Energetické Strojárne bola po tom, čo podala žiadosť o vrátenie DPH, adresovaná zo strany daňového orgánu prvého stupňa žiadosť o dodatočné informácie v zmysle článku 20 smernice 2008/9, ktoré však neposkytla. Táto spoločnosť poskytla požadované informácie až v rámci správnej súťažnosti, ktorá zodpovedá odvolaniu uvedenému v článku 23 ods. 2 tejto smernice a bola podaná na daňový orgán druhého stupňa. Tieto informácie však neboli zohľadnené, keďže v súlade s § 124 ods. 3 zákona o organizácii daňovej správy žiadateľ o toto vrátenie nemôže vo svojej súťažnosti predložiť nové dôkazy, o ktorých vedel pred prijatím prvostupňového rozhodnutia.

46 Z toho vyplýva, že spor vo veci samej sa netýka porušenia formálnych náležitostí, ktoré bráni predloženiu dôkazu o splnení hmotnoprávnych podmienok vzniku práva na vrátenie DPH, ale dátumu, do ktorého treba tento dôkaz predložiť.

47 V tejto súvislosti treba v prvom rade uviesť, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, má za následok, že systematicky bráni vráteniu DPH zdaniteľným osobám, ktoré síce odpovedali na žiadosť o dodatočné informácie oneskorene, ale spĺňajú všetky hmotnoprávne podmienky na získanie tohto vrátenia. Ako však bolo pripomenuté v bodoch 35 a 36 tohto rozsudku, na jednej strane právo na vrátenie DPH predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH a v zásade nemôže byť obmedzené a na druhej strane zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpôčítanie alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky.

48 V druhom rade Súdny dvor po tom, čo konštatoval, že jednomesačná lehota stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 na poskytnutie dodatočných informácií nie je prekluzívnou lehotou, rozhodol, že ak sa žiadosť o vrátenie dane zamietne v celom rozsahu alebo čiastočne, zdaniteľná osoba, ktorá v tejto lehote neoznámila dodatočné informácie, má právo podať odvolanie proti tomuto rozhodnutiu o zamietnutí v súlade s článkom 23 ods. 2 prvým pododsekom tejto smernice a v rámci takéhoto odvolania napraviť nedostatky svojej žiadosti o vrátenie dane tým, že predloží dodatočné informácie, ktoré preukazujú existenciu jej práva na vrátenie DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. mája 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 48).

49 Ako v podstate uviedol generálny advokát v bode 53 svojich návrhov, tieto poznatky vyplývajúce z judikatúry platia bez ohľadu na to, či je odvolanie takým správnym opravným prostriedkom, o aký ide vo veci samej, alebo či ide o súdny prostriedok nápravy.

50 V treťom rade vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, naráža na požiadavky vyplývajúce z práva na riadnu správu vecí verejných, ktoré je odrazom všeobecnej zásady práva Únie, a uplatňuje sa v rámci daňovej kontroly. Táto zásada riadnej správy vecí verejných totiž vyžaduje od takého správneho orgánu, akým je daňový orgán vo veci samej, aby v rámci svojich kontrolných povinností vykonal náležité a nestranné preskúmanie všetkých relevantných aspektov tak, aby sa ubezpečil, že pri prijímaní svojho rozhodnutia disponuje čo najúplnejšími a najspoľahlivejšími dôkazmi na tieto účely (rozsudok z 21. októbra 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 48 a citovaná judikatúra).

51 Nemožnosť daňovej správy zohľadniť z dôvodu znenia § 124 ods. 3 zákona o organizácii daňovej správy každú oneskorenú odpoveď na žiadosť o dodatočné informácie, čo má za následok systematické zamietanie týchto oneskorených odpovedí, nevyhnutne vedie uvedenú daňovú správu k porušovaniu tejto zásady, pretože prijme rozhodnutie, o ktorom vie, že je

založené na neúplných, či dokonca nesprávnych informáciách. Okrem toho to má za následok, že táto daňová správa neprimerane zasahuje do zásady neutrality DPH tým, že ponecháva na zdaniteľnej osobe záťaž DPH, na vrátenie ktorej má právo, hoci spoločný systém DPH má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa záťaž DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. októbra 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 55).

52 Napokon vo štvrtom rade treba uviesť, že článok 26 druhý odsek smernice 2008/9, ktorý sa výslovne týka prípadu, keď zdaniteľná osoba neposkytne v stanovenej lehote dodatočné informácie, o ktoré bola požadovaná, potvrdzuje aj výklad, podľa ktorého členský štát vrátenia dane nemôže systematicky odmietať zohľadňovanie oneskorených odpovedí na žiadosti o dodatočné informácie.

53 Za týchto podmienok treba konštatovať, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, porušuje základnú zásadu neutrality DPH, ako aj zásadu efektivity najmä tým, že jednomesaťnej lehote stanovenej v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 priznáva prekluzívny účinok.

54 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú a druhú otázku odpovedať tak, že článok 23 ods. 2 prvý pododsek smernice 2008/9 v spojení so zásadami neutrality DPH a efektivity sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zdaniteľnej osobe, ktorá podala žiadosť o vrátenie DPH, zakazuje v štádiu konania o sťažnosti pred daňovým orgánom druhého stupňa predložiť dodatočné informácie v zmysle článku 20 tejto smernice, o ktorých poskytnutie žiadal daňový orgán prvého stupňa a ktoré táto zdaniteľná osoba neposkytla tomuto poslednému uvedenému orgánu v lehote jedného mesiaca stanovenej v článku 20 ods. 2 uvedenej smernice, pričom táto lehota nepredstavuje prekluzívnu lehotu.

O tretej otázke

55 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 23 smernice 2008/9 vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej daňový orgán musí zastaviť konanie o vrátení DPH, ak zdaniteľná osoba v stanovenej lehote neposkytla dodatočné informácie, o ktoré tento orgán požiadal podľa článku 20 tejto smernice, pričom v prípade, že tieto informácie chýbajú, žiadosť o vrátenie DPH nemožno vybaviť.

56 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že v znení tretej otázky vnútroštátny súd uvádza len článok 23 ods. 1 smernice 2008/9, ktorý stanovuje, že v prípade, že sa celá žiadosť alebo časť žiadosti o vrátenie DPH zamietne, členský štát vrátenia dane žiadateľovi spolu s rozhodnutím oznámi dôvody zamietnutia.

57 Podobne článok 21 prvý odsek tejto smernice stanovuje lehoty, v ktorých musí členský štát vrátenia dane v prípade, že požaduje dodatočné informácie, oznámiť žiadateľovi svoje rozhodnutie o schválení alebo zamietnutí žiadosti o vrátenie dane.

58 Tieto ustanovenia smernice 2008/9 sa tak výslovne týkajú len možnosti prijať rozhodnutie o schválení alebo zamietnutí žiadosti o vrátenie DPH v celom rozsahu alebo čiastočne, a nie možnosti pristúpiť k zastaveniu konania o vrátení dane.

59 Je pravda, že článok 23 ods. 2 druhý pododsek tejto smernice stanovuje, že ak sa podľa právnych predpisov členského štátu vrátenia dane neprijatie rozhodnutia o žiadosti o vrátenie dane v rámci lehôt stanovených v uvedenej smernici nepokladá za schválenie alebo zamietnutie žiadosti, zdaniteľná osoba usadená v inom členskom štáte musí mať prístup ku všetkým správnym alebo súdnym konaniam, ku ktorým majú prístup zdaniteľné osoby usadené v členskom štáte vrátenia dane, ak sa nachádzajú v rovnakej situácii. Ak takéto správne alebo

súdne konania nie sú k dispozícii, neprijatie rozhodnutia o žiadosti o vrátenie dane v stanovených lehotách znamená, že žiadosť sa považuje za zamietnutú.

60 V prejednávanej veci však treba konštatovať, že také rozhodnutie o zastavení, o aké ide vo veci samej, sa v žiadnom prípade nerovná nevydaniu rozhodnutia v stanovenej lehote, pretože takýmto rozhodnutím o zastavení sa ukončuje konanie zaťaté na základe žiadosti o vrátenie dane podanej zdaniteľnou osobou bez toho, aby sa jej priznalo vrátenie dane, o ktoré táto osoba požiadala, a musí sa teda považovať za rozhodnutie o zamietnutí uvedenej žiadosti v zmysle článku 23 smernice 2008/9.

61 Z toho vyplýva, že ak je žiadosť o vrátenie DPH, ktorú podala zdaniteľná osoba usadená v inom členskom štáte, ako je členský štát vrátenia dane, predmetom takéhoto rozhodnutia o zastavení, na jednej strane sa dôvody zastavenia musia oznámiť zdaniteľnej osobe súasne s týmto rozhodnutím v súlade s článkom 23 ods. 1 smernice 2008/9 a na druhej strane musí byť možné podať odvolanie proti uvedenému rozhodnutiu na príslušné orgány členského štátu vrátenia dane v súlade s článkom 23 ods. 2 prvým pododsekom tejto smernice.

62 V každom prípade v rámci takýchto opravných prostriedkov musí mať zdaniteľná osoba právo predložiť dodatočné informácie, ktoré neposkytla v lehote jedného mesiaca stanovenej v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9, ako to vyplýva z bodov 48 a 49 tohto rozsudku.

63 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 23 smernice 2008/9 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej daňový orgán musí zastaviť konanie o vrátení DPH, ak zdaniteľná osoba v stanovenej lehote neposkytla dodatočné informácie, o ktoré tento orgán požiadala podľa článku 20 tejto smernice, pričom v prípade, že tieto informácie chýbajú, žiadosť o vrátenie DPH nemožno vybaviť, a to pod podmienkou, že rozhodnutie o zastavení sa považuje za rozhodnutie o zamietnutí tejto žiadosti o vrátenie dane v zmysle článku 23 ods. 1 uvedenej smernice a že možno proti nemu podať opravný prostriedok, ktorý spĺňa požiadavky stanovené v článku 23 ods. 2 prvom pododseku tej istej smernice.

O trovách

64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo zaťaté 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 (druhá komora) rozhodol takto:

1. Článok 23 ods. 2 prvý pododsek 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 členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, v spojení so zásadami neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH) a efektivity

sa má vykladať v tom zmysle, že:

bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa zdaniteľnej osobe, ktorá podala žiadosť o vrátenie DPH, zakazuje v štádiu konania o sťažnosti pred daňovým orgánom druhého stupňa predložiť dodatočné informácie v zmysle článku 20 tejto smernice, o ktorých poskytnutie žiadala daňový orgán prvého stupňa a ktoré táto zdaniteľná osoba neposkytla tomuto poslednému uvedenému orgánu v lehote jedného mesiaca stanovenej v

§lánku 20 ods. 2 uvedenej smernice, pri?om táto lehota nepredstavuje prekluzívnu lehotu.

2. §lánok 23 smernice 2008/9

sa má vykladať v tom zmysle, že:

nebráni vnútroštátnej právnej úprave, pod? a ktorej da?ový orgán musí zastaviť konanie o vrátení DPH, ak zdaniteľná osoba v stanovenej lehote neposkytla dodatočné informácie, o ktoré tento orgán požiadal pod? a §lánku 20 tejto smernice, pri?om v prípade, že tieto informácie chýbajú, žiadosť o vrátenie DPH nemožno vybaviť, a to pod podmienkou, že rozhodnutie o zastavení sa považuje za rozhodnutie o zamietnutí tejto žiadosti o vrátenie dane v zmysle §lánku 23 ods. 1 uvedenej smernice a že možno proti nemu podať opravný prostriedok, ktorý sp?? a požiadavky stanovené v §lánku 23 ods. 2 prvom pododseku tej istej smernice.

Podpisy

* Jazyk konania: ma?ar?ina.