

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

GERARD HOGAN

prednesené 17. januára 2019 (1)

Vec C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil, Francúzsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 171 – Vrátenie DPH – Smernica 2008/9/ES – článok 20 – Žiadosť o dodatočné informácie od členského štátu vrátenia dane – Požadované informácie, ktoré sa majú poskytnúť členskému štátu vrátenia dane v lehote jedného mesiaca od dátumu doručenia žiadosti adresátovi – Právna povaha lehoty a následky jej nedodržania“

1. Ak daňovník neodpovie v jednomesečnej lehote stanovenej v smernici 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(2), na žiadosť o ďalšie informácie od príslušných daňových úradov, znamená to, že automaticky zanikne jeho právo žiadať o vrátenie preplatku DPH. Toto je hlavná otázka, ktorá je predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

2. Tento návrh sa týka výkladu článku 20 ods. 2 smernice 2008/9. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v rámci konania na Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil, Francúzsko) medzi Sea Chefs Cruise Services GmbH (ďalej len „Sea Chefs“), spoločnosťou so sídlom v Nemecku, a Ministre de l'Action et des Comptes publics (minister pre verejnú službu a verejné účty, Francúzsko) vo veci rozhodnutia tohto orgánu o zamietnutí žiadosti spoločnosti Sea Chefs o vrátenie preplatku DPH za obdobie od 1. januára do 31. decembra 2014.

3. Vnútroštátny súd chce v podstate svojou prejudiciálnou otázkou zistiť, či jednomesačná lehota na poskytnutie informácií stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 má prekluzívnu povahu, tzn. či ide o lehotu, ktorej nedodržanie vedie k zániku práva na vrátenie dane, alebo či

toto ustanovenie umožŕuje výklad, pri ktorom je možné napraviť žiadosť o vrátenie DPH doplnením dôkazov v rámci odvolania podľa ŕlánku 23 danej smernice.

4. Skôr než sa budem zaoberať týmito otázkami, je najskôr potrebné uviesť príslušné právne ustanovenia.

I. Právny rámec

A. Právo Únie

1. Smernica 2006/112

5. V ŕlánku 169 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(3), zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008(4) sa stanovuje:

„Okrem odpoŕtania dane uvedeného v ŕlánku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpoŕtanie DPH podľa ŕlánku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na tieto účely:

a) transakcie súvisiace s ŕinnosťami uvedenými v druhom pododseku ŕlánku 9 ods. 1 uskutoŕnenými mimo ŕlenského štátu, v ktorom je táto daň splatná alebo zaplatená, pri ktorých by vzniklo právo odpoŕítať DPH, ak by boli uskutoŕnené na území tohto ŕlenského štátu;

...“

6. V ŕlánku 170 tej istej smernice sa uvádza:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá v zmysle ŕlánku 1 smernice Rady 86/560/EHS, bodu 1 ŕlánku 2 a ŕlánku 3 smernice 2008/9/ES a ŕlánku 171 tejto smernice nie je usadená v ŕlenskom 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:

a) transakcie uvedené v ŕlánku 169,

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

7. ŕlánok 171 tej istej smernice upravuje:

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

...“

2. Smernica 2008/9

8. V ŕlánku 7 smernice 2008/9 sa stanovuje:

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

9. ?lánok 8 smernice 2008/9 stanovuje:

„1. Žiadosť o vrátenie dane obsahuje tieto informácie:

- a) meno a plnú adresu žiadateľa;
- b) elektronickú adresu;
- c) opis podnikateľskej činnosti žiadateľa, pre ktorú sa tovar a služby nadobúdajú;
- d) obdobie vrátenia dane, na ktoré sa žiadosť vzťahuje;
- e) vyhlásenie žiadateľa, že nedodal žiadny tovar ani neposkytol žiadne služby, ktoré sa považujú za dodané alebo poskytnuté v členskom štáte vrátenia dane počas obdobia vrátenia dane, s výnimkou transakcií uvedených v ?lánku 3 písm. b) bodoch i) a ii);
- f) identifikačné číslo žiadateľa DPH alebo daňové registračné číslo;
- g) údaje o bankovom účte vrátane kódov IBAN a BIC.

2. Okrem informácií uvedených v odseku 1 sa v žiadosti o vrátenie dane pre každý členský štát vrátenia dane a pre každú faktúru alebo dovozný doklad uvádzajú tieto údaje:

- a) meno a plná adresa dodávateľa;
- b) s výnimkou dovozu identifikačné číslo DPH alebo daňové registračné číslo dodávateľa pridelené členskými štátmi vrátenia dane v súlade s ustanoveniami ?lánkov 239 a 240 smernice 2006/112/ES;
- c) s výnimkou dovozu predpona členského štátu vrátenia dane v súlade s ?lánkom 215 smernice 2006/112/ES;
- d) dátum a číslo faktúry alebo dovozného dokladu;
- e) základ dane a výška DPH vyjadrené v peňažnej mene členského štátu vrátenia dane;
- f) výška odpočítateľnej DPH vypočítaná v súlade s ?lánkom 5 a ?lánkom 6 druhým pododsekom, vyjadrená v peňažnej mene členského štátu vrátenia dane;
- g) v prípade potreby odpočítateľná časť vypočítaná v súlade s ?lánkom 6 a vyjadrená v percentách;
- h) druh nadobudnutého tovaru a služieb podľa kódov uvedených v ?lánku 9.“

10. V ?lánku 15 smernice 2008/9 sa stanovuje:

„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 ?lánkov 8, 9 a 11.

...“

11. V ?lánku 20 tej istej smernice sa uvádza:

„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. V takom prípade sa neuplatňuje prah uvedený v článku 10.

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.“

12. V článku 21 tej istej smernice sa uvádza:

„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.

...“

13. V článku 23 tej istej smernice sa uvádza:

„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.

...“

B. Vnútroštátne právo

14. V článku 242(0 W prílohy II code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník), ktorý bol prijatý na prebratie článku 20 uvedenej smernice 2008/9, sa stanovuje:

„I. – Daťový orgán môže... elektronickou formou požadovať dodatočné informácie, najmä od žiadateľa alebo príslušných orgánov členského štátu Európskej únie, kde je usadený, ak usúdi, že nemá všetky potrebné informácie na prijatie rozhodnutia týkajúceho sa celej žiadosti alebo časti žiadosti o vrátenie dane podanej žiadateľom. Ak sa dodatočné informácie požadujú od iného subjektu, než je žiadateľ alebo príslušné orgány členského štátu, zasiela sa požiadavka prostriedkami elektronickej komunikácie, iba ak sú tieto prostriedky dostupné jej adresátovi. Ak to považuje za potrebné, daťový orgán môže požiadať o ďalšie dodatočné informácie. V súvislosti s týmito žiadosťami môže daťový orgán požadovať od žiadateľa predloženie originálu príslušnej faktúry alebo dovozného dokladu, ak má odôvodnené pochybnosti týkajúce sa platnosti alebo správnosti konkrétneho nároku. Žiadosť sa môže vzťahovať na všetky transakcie bez ohľadu na ich výšku.

II. – Dodatočné informácie požadované v súlade s ustanoveniami ods. I sa poskytnú do jedného mesiaca od dátumu doručenia požiadavky osobe, ktorej sú určené.“

II. Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

15. Dňa 17. septembra 2015 požiadala Sea Chefs francúzske daňové orgány o vrátenie preplatku DPH vo výške 40 054,31 eura za obdobie od 1. januára do 31. decembra 2014. Výška sumy, ktorá je predmetom sporu v prejednávanej veci, je obmedzená na 32 143,47 eura.

16. Rozhodnutím z 29. januára 2016 bola žiadosť spoločnosti Sea Chefs zamietnutá v celom rozsahu, pretože táto spoločnosť neodpovedala na žiadosť o dodatočné informácie, ktorú jej francúzske daňové orgány zaslali e-mailom 14. decembra 2015.

17. Žalobou a návrhom doručeným 7. apríla 2016 a 2. januára 2017 do kancelárie Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil) sa spoločnosť Sea Chefs domáhala, aby tento súd nariadil, okrem iného, vrátenie preplatku DPH vo výške 32 143,47 eura za príslušné obdobie.

18. Podaniami doručenými 24. októbra 2016 a 28. decembra 2017 riaditeľ zodpovedný za správu daní nerezidentov navrhol žalobu zamietnuť z dôvodu nedodržania jednomesačnej lehoty na odpoveď podľa článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 prebratého v poslednom pododseku článku 242(0) W prílohy II Všeobecného daňového zákonníka. Podľa riaditeľa príslušného orgánu malo nedodržanie jednomesačnej lehoty za následok preklúziu nároku. Riaditeľ ďalej tvrdil, že náprava žiadosti o vrátenie DPH, tým, že sa predložia daňovému súdu chýbajúce údaje, ktoré môžu potvrdiť existenciu práva na vrátenie dane, nie je možná.

19. Rozhodnutím z 27. júna 2017 Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil) prerušil konanie o žalobe spoločnosti Sea Chefs a v súlade s ustanoveniami článku L. 113(1) code de justice administrative (Správny súdny poriadok) postúpil spis v danej veci Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) spolu s niektorými otázkami.

20. Conseil d'État (Štátna rada) rozhodla o týchto otázkach vo svojom stanovisku k sporu 412053 z 18. októbra 2017.

21. Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil) sa okrem iného domnieva, že v prípade, ak francúzske daňové orgány nemajú k dispozícii všetky informácie, ktoré by im umožnili presvedčiť sa, že zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená vo Francúzsku, spĺňa podmienky na vrátenie DPH z tovarov alebo zo služieb, ktoré jej boli dodané vo Francúzsku, orgány môžu požadovať tieto informácie od zdaniteľnej osoby elektronicky. Zdaniteľná osoba má od prijatia takejto žiadosti jeden mesiac na poskytnutie informácií.

22. Uvedený súd sa takisto domnieva, že na zabezpečenie účinnosti systému dane z pridanej hodnoty stanovuje smernica 2008/9 lehoty, ktoré zabezpečujú rýchle spracovanie žiadostí o vrátenie dane, a žiadatelia ich preto musia dodržiavať. Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil) však konštatuje, že smernica Rady 2008/9/ES ani žiadne vnútroštátne ustanovenie nespresuje dôsledky, ktoré môže mať nedodržanie lehoty na odpoveď na právo na vrátenie dane z pridanej hodnoty. Predovšetkým podľa uvedeného súdu žiadny z týchto legislatívnych textov jednoznačne neuvádza, či má zdaniteľná osoba možnosť doplniť svoju žiadosť pred daňovým súdom alebo či jej žiadosť podlieha preklúzii.

23. Sea Chefs pred Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil) tvrdila, že skutočnosť, že jej bolo znemožnené doplniť svoju situáciu v rámci opravného prostriedku podľa článku 23 smernice 2008/9, je v rozpore so zásadou neutrality dane z pridanej hodnoty zarúčenej právom Únie. Neutralita DPH je totiž zabezpečená úplnosťou režimu odpodátania dane ako základnou zásadou spoločného systému dane, ktorá zahŕňa aj právo na opravný prostriedok.

24. Sea Chefs alej tvrdila, že toto znemožnenie doplniť jej žiadosť o vrátenie DPH pred súdom je tiež v rozpore so zásadou proporcionality dane z pridanej hodnoty. Podľa spoločnosti Sea Chefs, ak majú daňové orgány zabezpečiť, že zdaniteľná osoba splní svoje povinnosti týkajúce sa daňového priznania a zaplatenia dane, a môžu stanoviť ďalšie povinnosti na zabezpečenie riadneho výberu dane a predchádzanie daňovým podvodom, tieto povinnosti by nemali ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov.

25. Podľa Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil) otázka zlučiteľnosti tohto pravidla preklúzie so zásadami neutrality a proporcionality je rozhodujúca pre vyriešenie sporu, o ktorom má tento súd rozhodnúť, a predstavuje závažnú prekážku.

26. Za týchto podmienok Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa ustanovenia článku 20 ods. 2 smernice Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008 vykladať v tom zmysle, že vytvárajú pravidlo preklúzie, ktoré predpokladá, že zdaniteľná osoba z členského štátu, ktorá požaduje vrátenie dane z pridanej hodnoty v členskom štáte, v ktorom nie je usadená, nemôže doplniť svoju žiadosť o vrátenie dane pred daňovým súdom, ak nespĺnila lehotu na odpoveď na žiadosť o informácie, ktorú podal správny orgán v súlade s ustanoveniami odseku 1 tohto článku, alebo naopak v tom zmysle, že táto zdaniteľná osoba môže v rámci práva na opravný prostriedok podľa článku 23 smernice a v súlade so zásadami proporcionality a neutrality DPH doplniť svoju žiadosť pred daňovým súdom?“

III. Konanie pred súdom

27. Sea Chefs, francúzska a španielska vláda, ako aj Európska komisia predložili písomné vyjadrenia. Po ukončení písomnej časti konania Súdny dvor usúdil, že má dostatok informácií na to, aby mohol rozhodnúť bez pojednávania v súlade s článkom 76 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.

IV. Analýza

28. Smernica 2008/9 má podľa svojho článku 1 za cieľ ustanoviť podrobné pravidlá pre vrátenie DPH, stanovené v článku 170 smernice 2006/112, zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane a ktoré spĺňajú podmienky stanovené v článku 3 smernice 2008/9. Právo zdaniteľnej osoby usadenej v členskom štáte na vrátenie DPH zaplatenej v inom členskom štáte podľa smernice 2008/9 teda zodpovedá právu na odpodatie už zaplatenej

dane na vstupe vo vlastnom členskom štáte podľa smernice 2006/112.(5)

29. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo zo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Cieľom systému odpočtov je totiž úplne zbaviť podnikateľov zaťaženia DPH splatnej alebo zaplatennej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH preto zaručuje daťovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH. Právo odpočítať DPH je však podmienené splnením tak vecných, ako aj formálnych požiadaviek alebo podmienok.(6)

30. Napriek podobnosti medzi právom na odpočet DPH a právom na vrátenie DPH, na ktorú poukazuje judikatúra Súdneho dvora, pravidlá obsiahnuté v smernici 2008/9 týkajúce sa informácií, ktoré musí obsahovať žiadosť o vrátenie dane,(7) a lehôt na podanie žiadosti o vrátenie dane(8) sú oveľa podrobnejšie než pravidlá týkajúce sa odpočítania DPH, ktoré obsahuje smernica 2006/112.(9)

31. Smernica 2006/112 napríklad neobsahuje žiadne lehoty, v ktorých je potrebné DPH odpočítať. Vo svojom rozsudku z 28. júla 2016 vo veci Astone(10) však Súdny dvor napriek tomu rozhodol, že články 167, 168, 178, článok 179 prvý odsek a články 180 a 182 smernice 2006/112 DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje prekluzívnu lehotu na vykonanie práva na odpočítanie dane, pokiaľ sú dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, pričom Súdny dvor skonštatoval, že toto overenie prináleží vnútroštátnemu súdu. Navyše vo svojom rozsudku z 8. mája 2008 vo veci Ecotrade(11) a z 12. júla 2012 vo veci EMS-Bulgaria Transport(12) Súdny dvor rozhodol, že možnosť vykonávať právo na odpočítanie 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 daňovému úradu nemohla byť donekonečna spochybňovaná.

32. Naopak, v smernici 2008/9 sa stanovuje niektoľko lehôt týkajúcich sa postupu na podanie žiadosti a priznania vrátenia DPH. V tejto súvislosti Súdny dvor vo svojom rozhodnutí z 21. júna 2012 vo veci Elsacom(13) rozhodol, že v článku 15 ods. 1 prvej vety smernice 2008/9 sa stanovuje lehota na podanie žiadosti o vrátenie DPH, ktorá má prekluzívnu povahu a jej nedodržanie by spôsobilo zánik práva na vrátenie DPH.

33. Súdny dvor sa preto domnieval, že použitím formulácie „nie skôr ako“ („au plus tard“) v článku 7 ods. 1 prvom pododseku 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(14), a formulácie „najneskôr“ („au plus tard“) v článku 15 ods. 1 prvej vety smernice 2008/9 sa stanovila prekluzívna povaha uvedených lehôt a po daných dátumoch už nie je možné podať žiadosť o vrátenie DPH.

34. Len mimochodom by som chcel poznamenať, že Súdny dvor vo svojom rozsudku z 21. júna 2012 vo veci Elsacom(15) neprikladal žiadny význam imperatívnemu významu použitému v predmetných ustanoveniach.

35. Na rozdiel od lehoty, ktorá je stanovená v článku 15 ods. 1 prvej vety smernice 2008/9, zo samotného znenia článku 20 ods. 2 tejto smernice nie je jasné, či jednomesačná lehota, ktorá je tam stanovená, je prekluzívnej povahy, keďže formulácie ako „nie skôr ako“ alebo „najneskôr“ v druhom spomenutom ustanovení chýbajú. V článku 20 ods. 2 smernice sa síce používa slovo „shall“ (musieť), za týchto okolností však použitie tohto slova nepovažujem za určujúce.

36. Naopak, neprítomnosť takej formulácie ako „nie skôr ako“ v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 v porovnaní s článkom 15 ods. 1 tejto smernice nepovažujem za isto náhodnú, ale skôr za významnú. Z tohto nepoužitia danej formulácie jasne vyplýva, že cieľom normotvorcu Únie v prvom spomínanom článku nebolo stanoviť lehotu s prekluzívnou povahou.⁽¹⁶⁾ Vzhľadom na to, že právo na vrátenie DPH je v kontexte spoločného systému DPH právom zásadnej povahy a vzhľadom na zásadu neutrality, ktorá je ústredným prvkom tohto systému, akékoľvek lehoty s prekluzívnou povahou, ktoré by viedli k zániku tohto práva, musia nevyhnutne byť stanovené jasne a jednoznačne výslovnou formuláciou obsiahnutou priamo v smernici.

37. Chcel by som tiež uviesť, že podľa článku 20 ods. 1 smernice 2008/9 členský štát, ktorý vybavuje žiadosť o vrátenie dane, môže požiadať o dodatočné informácie buď od žiadateľa, alebo od príslušných orgánov členského štátu usadenia alebo aj od tretej strany. V článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 sa napriek tomu stanovuje jednotná jednomesačná lehota na poskytnutie požadovaných informácií bez ohľadu na totožnosť adresáta žiadosti.

38. Z tejto skutočnosti podľa môjho názoru jednoznačne vyplýva, že výklad tohto ustanovenia, ktorý uplatňujú francúzske daňové orgány,⁽¹⁷⁾ nemôže byť správny. Hoci právo na odpočítanie je základným aspektom celého systému DPH, ak by tento výklad bol správny, znamenalo by to, že daňovníkov nárok v tomto smere by bol úplne závislý od konania tretích strán, pričom nie všetky z nich by boli v takej pozícii, aby mohli na takúto žiadosť odpovedať v rámci tejto relatívne krátkej lehoty. Preto by bolo jednoducho nespravodlivé, ak by zlyhanie tretej strany – napríklad daňových orgánov členského štátu usadenia – pri poskytovaní požadovaných informácií v rámci lehoty stanovenej v článku 20 ods. 2 uvedenej smernice, mohlo mať za následok zánik daňovníkovho práva na vrátenie DPH.

39. Tento záver podporuje aj úvaha z ustálenej judikatúry tohto Súdneho dvora, ktorou sa zdôrazňuje dôležitosť práva každej osoby na dobrú správu vecí verejných⁽¹⁸⁾ a práva na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces, ktoré zaručuje článok 47 Charty.⁽¹⁹⁾ V tomto kontexte sa domnievam, že zásadným aspektom práva každej osoby na dobrú správu vecí verejných a práva na účinný prostriedok nápravy je skutočnosť, že hmotné právo zaručené právom Únie nemôže byť zmarené ani nemôže zaniknúť uplatnením lehoty, ktorá môže byť uplatňovaná nespravodlivým alebo svojvoľným spôsobom. To by však bolo výsledkom v tomto prípade, ak by napríklad právo daňovníka na odpočítanie automaticky podliehalo preklúzii v prípade, že *iná strana* by neodpovedala na žiadosť o informácie v rámci jednomesačnej lehoty.

40. Okrem toho je potrebné pripomenúť, že v prvom pododseku článku 21 smernice 2008/9 sa stanovuje lehota pre členský štát vrátenia dane, v rámci ktorej má oznámiť žiadateľovi svoje rozhodnutie o schválení alebo zamietnutí jeho žiadosti o vrátenie dane po doručení požadovaných informácií podľa článku 20 ods. 1 uvedenej smernice, alebo ak nedostal odpoveď na svoju požiadavku. Je preto možné uviesť, že v článku 21 smernice 2008/9 sa preto nevylytuje možnosť, že členský štát schváli žiadosť o vrátenie DPH aj napriek skutočnosti, že žiadateľ neodpovedal na žiadosť o dodatočné informácie. Predstavuje to ďalší dôkaz toho, že lehota stanovená v článku 20 ods. 2 nebola nikdy zamýšľaná ako lehota s prekluzívnou povahou v tom zmysle, že by jej nedodržanie automaticky viedlo k zániku práva na odpočítanie.

41. Navyše v súlade s druhým pododsekom ?lánku 26 smernice 2008/9, ak žiadateľ neposkytne požadované dodatočné informácie ?lenskému štátu vrátenia dane v rámci stanovenej lehoty, žiadateľ nemá od predmetného ?lenského štátu nárok na úrok zo sumy vrátenia dane, ktorá sa má žiadateľovi zaplatiť v rámci lehoty stanovenej v ?lánku 22 ods. 1 smernice 2008/9. Druhý pododsek ?lánku 26 smernice 2008/9 teda jednoznačne vychádza z predpokladu, že nedodržanie lehoty na poskytnutie dodatočných informácií podľa ?lánku 20 ods. 2 nevedie k zániku práva na vrátenie DPH.

42. Z uvedených dôvodov preto považujem za potrebné skonštatovať, že lehota stanovená v ?lánku 20 ods. 2 smernice 2008/9 nemá prekluzívnu povahu v zmysle, v akom ju uplatnili francúzske daňové úrady v prejednávanej veci. Avšak napriek tomu, že lehota stanovená v ?lánku 20 ods. 2 smernice 2008/9 nemá prekluzívnu povahu, je potrebné poznamenať, že jej nedodržanie má určité následky.

43. Po prvé v súlade s prvým pododsekom ?lánku 21 smernice 2008/9, podľa ktorého, ak ?lenský štát vrátenia dane nedostal odpoveď na svoju žiadosť o dodatočné informácie, oznámi žiadateľovi svoje rozhodnutie o schválení alebo zamietnutí žiadosti o vrátenie dane do dvoch mesiacov od uplynutia lehoty stanovenej v ?lánku 20 ods. 2 uvedenej smernice. Neposkytnutie odpovede preto v zásade vedie k prijatiu rozhodnutia o žiadosti o vrátenie dane, proti ktorému sa žiadateľ môže odvolať podľa ?lánku 23 ods. 2 smernice 2008/9.

44. V ?lánku 23 ods. 2 smernice 2008/9 sa nestanovujú podrobné pravidlá týkajúce sa práva na odvolanie, ktoré obsahuje. Ak nie je uvedené inak alebo ak neexistuje akékoľvek obmedzenie, patrí rozsah odvolania vzhľadom na dvojakú požiadavku ekvivalencie a efektivity do pôsobnosti vnútroštátneho procesného práva. Z toho teda vyplýva, že v zásade aspoň k odvolaniu môže dôjsť pred správnym orgánom a/alebo súdnym orgánom, a to na základe skutkových a právnych okolností.

45. Vzhľadom na to, že lehotu uvedenú v ?lánku 20 ods. 2 považujem za lehotu bez prekluzívnej povahy a že žiadateľ sa nevzdal svojho práva na vrátenie DPH z dôvodu neposkytnutia odpovede na žiadosť o ďalšie informácie v rámci stanovenej lehoty, žiadateľ môže predložiť dodatočné informácie, o ktoré predtým požiadal ?lenský štát vrátenia dane, v kontexte odvolacieho konania s cieľom doplniť svoju žiadosť o vrátenie dane.

46. Domnievam sa však, že na zabezpečenie toho, že táto možnosť nebude používaná systematicky a že lehota stanovená v ?lánku 20 ods. 2 smernice 2008/9 sa napriek tomu bude dodržiavať, a za predpokladu, že budú dodržané zásady ekvivalencie a efektivity, ?lenský štát vrátenia dane môže – nie je však povinný – nariadiť, aby žiadateľ uhradil náklady odvolacieho konania vyplývajúce z toho, že neposkytol dodatočné informácie v lehote stanovenej v uvedenom ustanovení.

47. Po druhé, ako sa uvádza v bode 41 vyššie, neposkytnutie včasnej odpovede na žiadosť o dodatočné informácie môže mať následky podľa ?lánku 26 smernice 2008/9, pokiaľ ide o úroky splatné žiadateľovi, ak sa DPH vráti s omeškaním.

V. Návrh

48. Na základe uvedených úvah navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku, ktorú predložil Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd, Montreuil, Francúzsko), takto:

?lánok 20 ods. 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 členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehotu s prekluzívnou povahou, ktorej nedodržanie by viedlo k automatickému zániku práva na vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH) od členského štátu. Zdaniteľná osoba preto môže napraviť svoju žiadosť o vrátenie DPH doplnením dôkazov v rámci odvolania podľa článku 23 uvedenej smernice.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

2 Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23.

3 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

4 Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 1.

5 Rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, body 34 a 36 a citovaná judikatúra).

6 Rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, body 37 až 40 a citovaná judikatúra).

7 Pozri článok 8 smernice 2008/9. Zo spisu, ktorý má k dispozícii Súdny dvor, podľa všetkého vyplýva, že žiadosť spoločnosti Sea Chefs o vrátenie DPH bola podaná načas v súlade s článkom 15 ods. 1 tejto smernice. Okrem toho, čo však musí overiť vnútroštátny súd, zo spisu, ktorý má k dispozícii Súdny dvor, nevyplýva nič, čo by naznačovalo, že Sea Chefs nedodržala vnútroštátne predpisy, ktorými sa preberá článok 8 smernice 2008/9, a podala teda platnú a úplnú žiadosť o vrátenie DPH. Navyše nič nenaznačuje tomu, že by došlo k podvodu alebo zneužitiu práv.

8 Pozri článok 15 ods. 1 smernice 2008/9.

9 Pozri článok 178 smernice 2006/112, pokiaľ ide o podmienky, ktoré upravujú právo na odpočítanie DPH.

10 Vec C-332/15, EU:C:2016:614, bod 39.

11 Vec C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 44.

12 Vec C-284/11, EU:C:2012:458, bod 48.

13 Vec C-294/11, EU:C:2012:382, body 26 a 33.

14 Ú. v. ES L 331, 1979, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79.

15 Vec C-294/11, EU:C:2012:382, body 26 a 33.

16 Takýto prístup by bol v súlade aj s prístupom normotvorcu Únie k postupom, ktorým podlieha právo na odpočítanie DPH, a neprítomnosťou akejkoľvek konkrétnej lehoty v smernici 2006/112 v súvislosti s podávaním žiadosti o odpočítanie.

17 Pozri bod 18 vyššie.

18 Pozri analogicky článok 41 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), ktorý je okrem iných záväzný pre inštitúcie Únie. Hoci orgány členského štátu nie sú viazané článkom 41 Charty, vzťahuje sa na ne povinnosť dobrej správy vecí verejných zakotvená v uvedenom článku Charty pri vykonávaní práva Únie, keďže toto ustanovenie odráža všeobecnú zásadu práva Únie. Pozri rozsudok z 8. mája 2014, HN (C-604/12, EU:C:2014:302, body 49 až 50).

19 Pozri analogicky rozsudok z 19. septembra 2018, Hampshire County Council/C.E. a N.E. (spojené veci C-325/18 PPU a C-375/18 PPU, EU:C:2018:739, bod 82). Pokiaľ ide o právo na odvolanie podľa článku 23 ods. 2 smernice 2008/9, pozri body 44 až 46 ďalej.