Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 21. októbra 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Pravidlá vrátenia DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane – Smernica 2008/9/ES – Článok 20 ods. 1 – Žiadosť členského štátu vrátenia dane o doplňujúce informácie – Skutočnosti, ktoré môžu byť predmetom žiadosti o doplňujúce informácie – Nezrovnalosť medzi sumou uvedenou v žiadosti o vrátenie dane a sumou uvedenou na predložených faktúrach – Zásada riadnej správy vecí verejných – Zásada neutrality DPH – Prekluzívna lehota – Dôsledky na opravu chyby zdaniteľnej osoby“

Vo veci C-396/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko) z 2. júla 2020 a doručený Súdnemu dvoru 30. júla 2020, ktorý súvisí s konaním:

CHEP Equipment Pooling NV

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory A. Prechal, vykonávajúca funkciu predsedu tretej komory, sudcovia J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi a N. Wahl (spravodajca),

generálny advokát: G. Hogan,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– CHEP Equipment Pooling NV, v zastúpení: Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,

– maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a R. Kissné Berta, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a Zs. Teleki, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: maďarčina.

so zreteľom 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 článku 20 ods. 1 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. ES L 44, 2008, s. 23).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou CHEP Equipment Pooling NV a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) vo veci rozhodnutia, ktorým toto riaditeľstvo len čiastočne vyhovelo žiadosti o vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2008/9

3 Odôvodnenia 1 až 2 smernice 2008/9 znejú:

„(1) Vykonávacie ustanovenia 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)], spôsobujú značné problémy správnym orgánom členských štátov, ako aj podnikateľom.

(2) Úpravy stanovené v uvedenej smernici by sa mali zmeniť a doplniť vzhľadom na lehotu, v rámci ktorej sa rozhodnutia o žiadostiach o vrátenie dane oznamujú podnikateľom. Zároveň by sa malo ustanoviť, že aj podnikatelia musia poskytovať odpovede v stanovených lehotách. Okrem toho je potrebné zjednodušiť a zmodernizovať tento postup využitím moderných technológií.“

4 Podľa článku 2 smernice 2008/9:

„Na účely tejto smernice sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

1. ‚zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane‘, je zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 smernice [Rady] 2006/112/ES [z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1)], ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, ale ktorá je usadená na území iného členského štátu;

2. ‚členský štát vrátenia dane' je členský štát, v ktorom sa DPH uplatnila na zdaniteľnú osobu, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, v súvislosti s tovarom alebo službami, ktoré jej dodali alebo poskytli iné zdaniteľné osoby v tomto členskom štáte, alebo v súvislosti s dovozom tovaru do tohto členského štátu;

…

4. ‚žiadosť o vrátenie dane' je žiadosť o vrátenie DPH uplatnenej v členskom štáte vrátenia dane na zdaniteľnú osobu, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, v súvislosti s tovarom alebo službami, ktoré jej dodali alebo poskytli iné zdaniteľné osoby v tomto členskom štáte, alebo v súvislosti s dovozom tovaru do tohto členského štátu;

…"

5 Článok 5 smernice 2008/9 stanovuje:

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

a) transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*] uvedených v článku 169 písm. a) a b) smernice 2006/112/ES;

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

Bez toho, aby bol dotknutý článok 6, na účely tejto smernice sa oprávnenie na vrátenie vstupnej dane [oprávnenie na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe – *neoficiálny preklad*] stanoví podľa smernice 2006/112/ES tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenia dane."

6 Článok 7 smernice 2008/9 stanovuje:

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

7 Článok 8 ods. 2 písm. e) tejto smernice uvádza:

„… v žiadosti o vrátenie dane pre každý členský štát vrátenia dane a pre každú faktúru alebo dovozný doklad [sa] uvádzajú tieto údaje:

…

e) základ dane a výška DPH vyjadrené v peňažnej mene členského štátu vrátenia dane;

…"

8 Podľa článku 15 uvedenej smernice:

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

2. Členský štát usadenia bezodkladne elektronicky zašle žiadateľovi potvrdenie o prijatí."

9 Článok 18 tej istej smernice stanovuje:

„1. Členský štát usadenia neodošle žiadosť členskému štátu vrátenia dane, ak sa počas obdobia vrátenia dane vzťahuje na žiadateľa v členskom štáte usadenia ktorákoľvek z nasledujúcich okolností:

a) žiadateľ nie je zdaniteľnou osobou na účely DPH;

b) žiadateľ iba dodáva tovar alebo iba poskytuje služby bez možnosti odpočítania DPH zaplatenej v predchádzajúcom štádiu podľa článkov 132, 135, 136, 371, článkov 374 až 377, článku 378 ods. 2 písm. a), článku 379 ods. 2 alebo článkov 380 až 390 smernice 2006/112/ES ES alebo ustanovení o rovnakých oslobodeniach od dane uvedených v Akte o pristúpení z roku 2005;

c) na žiadateľa sa vzťahuje oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 284, 285 [286] a 287 smernice 2006/112/ES;

d) na žiadateľa sa vzťahuje spoločná úprava paušálnej dane pre poľnohospodárov ustanovená v článkoch 296 až 305 smernice 2006/112/ES.

2. Členský štát usadenia elektronicky oznámi žiadateľovi svoje rozhodnutie prijaté podľa odseku 1."

10 Článok 19 smernice 2008/9 stanovuje:

„1. Členský štát vrátenia dane bezodkladne elektronicky oznámi žiadateľovi dátum, kedy mu bola doručená žiadosť.

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

11 Článok 20 ods. 1 tejto smernice uvádza:

„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.“

Smernica 2006/112

12 Podľa článku 1 ods. 2 smernice 2006/112:

„Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*] uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu [Na každé plnenie – *neoficiálny preklad*] sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.

Spoločný systém DPH sa uplatňuje až po maloobchodný stupeň vrátane.“

13 Článok 171 ods. 1 tejto 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].“

Maďarské právo

14 § 249 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.), ďalej len „zákon o DPH“] stanovuje, že vrátenie DPH zdaniteľnej osobe, ktorá nie je usadená na maďarskom území, sa uskutočňuje na základe písomnej žiadosti. Podľa § 251/E tohto zákona daňový orgán vydá svoje rozhodnutie do štyroch mesiacov.

15 Podľa § 251/F uvedeného zákona môže daňový orgán písomne požiadať o dodatočné informácie od zdaniteľnej osoby, ktorá nemá sídlo na maďarskom území, a požadovať od tejto osoby okrem iného originál alebo overenú kópiu faktúry, ak existujú dôvodné pochybnosti, pokiaľ ide o právny základ vrátenia dane alebo výšku DPH, ktorá sa má vrátiť.

16 Podľa § 127 ods. 1 písm. a) toho istého zákona zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú na jej meno, ktorá osvedčuje, že došlo k uskutočneniu plnenia.

17 § 120 zákona o DPH stanovuje:

„Pokiaľ zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, používa, prípadne inak využíva, tovary alebo služby na účely uskutočnenia zdaniteľných dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb, môže od dane, ktorú má zaplatiť, odpočítať:

a) daň, ktorá jej bola fakturovaná v súvislosti s nadobudnutím tovaru alebo poskytnutím služieb inou zdaniteľnou osobou vrátane osôb a organizácií podliehajúcich zjednodušenému režimu dane z príjmu právnických osôb;

…“

18 Podľa § 4 ods. 2 písm. e) belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatérítтetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítтetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet [vyhláška 32/2009 (XII. 21.) o určitých ustanoveniach týkajúcich sa výkonu, na vrátenie dane z pridanej hodnoty v Maďarskej republike práva zdaniteľných osôb, ktoré nie sú usadené v Maďarsku, ako aj práva na vrátenie dane z pridanej hodnoty v inom členskom štáte Európskeho spoločenstva zdaniteľných osôb usadených v Maďarsku] (*Magyar Közlöny* 2009/188.), musí byť v žiadosti o vrátenie dane podanej zdaniteľnou osobou usadenou v inom členskom štáte uvedený vymeriavací základ a výška DPH pre každú predloženú faktúru.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

19 CHEP Equipment Pooling, spoločnosť založená podľa belgického práva podliehajúca DPH, vykonáva svoju činnosť v odvetví logistiky a špecializuje sa v oblasti uvádzania paliet na trh. Po tom, čo v Maďarsku kúpila palety, ktoré následne prenajala svojim dcérskym spoločnostiam v rôznych členských štátoch, podala 28. septembra 2017 maďarským orgánom ako zdaniteľná osoba na účely DPH v Belgicku žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, ktorá sa týkala tovarov a služieb nadobudnutých od 1. januára do 31. decembra 2016.

20 K tejto žiadosti bol pripojený jednak výkaz DPH obsahujúci osem stĺpcov, nazvaných „číslo faktúry“, „dátum fakturácie“, „vystaviteľ faktúry“, „vymeriavací základ“, „daň“, „odpočítateľná daň“, „pomenovanie“ a „kódy“, a jednak faktúry uvedené vo výkaze.

21 Daňový orgán prvého stupňa po tom, čo konštatoval, že vo výkaze sa niekedy odkazovalo na faktúry, v súvislosti s ktorými už bola DPH vrátená, a okrem toho zistil nezrovnalosti medzi sumami DPH uvedenými v tomto výkaze a sumami uvedenými na faktúrach, ktoré k nemu boli pripojené, keďže fakturovaná suma bola v niektorých prípadoch nižšia než suma nachádzajúca sa v uvedenom výkaze, a v iných prípadoch vyššia, požiadal 2. novembra 2017 žalobkyňu vo veci samej, aby mu poskytla doplňujúce informácie, a to dokumenty a vyhlásenia týkajúce sa okolností uskutočnenia hospodárskych plnení v súvislosti so 143 faktúrami.

22 Žalobkyňa vo veci samej zaslala daňovému orgánu prvého stupňa objednávky na palety, ktoré vystavila dopravcovi, kúpnu zmluvu, ktorú s ním uzatvorila, zmluvu o prenájme paliet uzavretú medzi ňou a spoločnosťou CHEP Magyarország, faktúry zaslané tejto poslednej uvedenej spoločnosti v súvislosti s prenájmom paliet, faktúry vystavené touto spoločnosťou zákazníkom a zoznam miest, kde sa palety skutočne nachádzali.

23 Po preskúmaní doplňujúcich dokladov predložených žalobkyňou vo veci samej daňový orgán prvého stupňa rozhodnutím z 29. novembra 2017 vyhovel žiadosti o vrátenie DPH vo výške 254 636 343 maďarských forintov (HUF) (približne 826 715 eur v tom čase). Naproti tomu ponechal na úhradu žalobkyni vo veci samej sumu 92 803 004 HUF (približne 301 300 eur v tom čase). Tento orgán identifikoval tri kategórie žiadostí. Po prvé odmietol totiž vyhovieť žiadostiam, na základe ktorých došlo k vráteniu dane. Po druhé, pokiaľ ide o žiadosti, ktorých výška DPH bola vyššia než suma uvedená na príslušnej faktúre, uznal vrátenie dane len do výšky sumy uvedenej na faktúre. Po tretie, pokiaľ ide o žiadosti, ktorých výška DPH bola nižšia než suma uvedená na príslušnej faktúre, uznal vrátenie len do výšky sumy uvedenej v žiadosti o vrátenie.

24 V sťažnosti podanej proti tomuto rozhodnutiu žalobkyňa vo veci samej tvrdila, pokiaľ ide o tretiu kategóriu žiadostí, že suma DPH vzťahujúca sa na faktúry jej teoreticky priznáva právo na vrátenie DPH, ktorá je vyššia než tá, o ktorú ona sama žiadala vo výkaze.

25 Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky potvrdilo rozhodnutie daňového orgánu prvého stupňa. Vysvetlilo, že žalobkyňa vo veci samej nemohla opraviť chybu týkajúcu sa sumy jej pôvodnej žiadosti o vrátenie dane bez toho, aby táto oprava predstavovala novú žiadosť. Žalobkyni vo veci samej však zaniklo právo podať takúto žiadosť, keďže lehota na takýto úkon uplynula 30. septembra 2017, t. j. v prejednávanej veci dva dni po podaní pôvodnej žiadosti. Dodalo, že daňový orgán prvého stupňa nebol povinný od nej požadovať ďalšie doplňujúce informácie, keďže skutkové okolnosti vo veci samej to jednoducho dokazovali.

26 Žalobkyňa vo veci samej podala žalobu na prvostupňový súd, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko).

27 Tento prvostupňový súd žalobu zamietol. Uviedol, že právo na vrátenie dane, začatie konania a určenie sumy DPH dotknutej uvedeným vrátením dane závisia od samotnej zdaniteľnej osoby, a ak by sa vyhovelo žalobe, akú podala žalobkyňa vo veci samej, mechanizmus žiadosti o vrátenie dane by bol zbavený svojho zmyslu, pretože zdaniteľnej osobe by stačilo, aby pripojila faktúry, na ktorých sa zakladá právo na vrátenie dane, a okrem prípadu uplatnenia pomernej časti by daňový orgán bol povinný vrátiť maximálnu sumu DPH zodpovedajúcu faktúram. Uvedený prvostupňový súd dodal, že uvedený správny orgán má využiť možnosť žiadať o dodatočné informácie len vtedy, ak sú potrebné na to, aby mohol prijať odôvodnené rozhodnutie alebo ak mu chýbajú podstatné informácie, čo nebol prípad v prejednávanej veci.

28 Žalobkyňa vo veci samej podala odvolanie na Kúria (Najvyšší súd, Maďarsko), vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejuidiciálneho konania, okrem iného s tvrdením, že prvostupňový súd porušil zásadu neutrality DPH zakotvenú v článku 1 ods. 2 smernice 2006/112.

29 Vnútroštátny súd, ktorý konštatoval na jednej strane neexistenciu číselného obmedzenia, pokiaľ ide o počet žiadostí o vrátenie dane, ktoré môžu byť podané pred uplynutím prekluzívnej lehoty a uplatnením možnosti zdaniteľných osôb opraviť prípadné predchádzajúce chyby predložením nových žiadostí, a na druhej strane význam, ktorý má v tejto súvislosti žiadosť podaná krátko pred uplynutím prekluzívnej lehoty, usudzuje, že je potrebné určiť, či daňový orgán môže prijať odôvodnené rozhodnutie o žiadosti zdaniteľnej osoby v prípade neexistencie spresnení, pokiaľ ide o odchýlku medzi sumami DPH uvedenými v tejto žiadosti a sumami uvedenými na faktúrach predložených na podloženie uvedenej žiadosti.

30 Poukazuje na podobnosť medzi ustanoveniami práva Únie a uplatniteľnými ustanoveniami vnútroštátneho práva, pretože tak článok 8 ods. 2 písm. e) smernice 2008/9, ako aj § 4 ods. 2 písm. e) vyhlášky 32/2009 uvedenej v bode 18 tohto rozsudku stanovujú, že každá žiadosť musí uvádzať výšku DPH. Ďalej podľa článku 20 ods. 1 tejto smernice, ako aj podľa § 251/F ods. 3 zákona o DPH, rozhodnutie o vrátení dane môže byť prijaté len vtedy, ak má daňový úrad k dispozícii všetky relevantné informácie na vydanie odôvodneného rozhodnutia, pričom medzi týmito informáciami sa má nachádzať presný údaj o výške DPH, ktorej vrátenie sa požaduje. Napokon, rovnako ako uvedený článok 20 ods. 1 v maďarskom znení umožňuje daňovému orgánu požadovať od zdaniteľnej osoby dodatočné údaje týkajúce sa „podstatných informácií“, ak existujú opodstatnené dôvody, ktoré vedú k pochybnostiam o správnosti niektorých žiadostí, zákon o DPH mu tiež umožňuje osloviť zdaniteľnú osobu v prípade vážnych pochybností o výške dane zaplatenej na vstupe, ktorej vrátenie sa požaduje.

31 Vnútroštátny súd sa pýta na možnosť daňového úradu požadovať od zdaniteľnej osoby doplňujúce informácie v prípade, že tak ako v prejednávanej veci existuje odchýlka medzi sumou uvedenou v žiadosti o vrátenie dane a sumou uvedenou na faktúrach predložených na jej podloženie. Možno sa nesporne domnievať, že táto odchýlka nepredstavuje podstatnú informáciu v zmysle článku 20 ods. 1 smernice 2008/9, takže uvedený správny orgán nie je povinný upozorniť zdaniteľnú osobu na jeho alebo jej chyby. Vnútroštátny súd sa však skôr domnieva, že tento správny orgán by mal v takomto prípade požiadať o dodatočné informácie, pretože existencia takejto odchýlky by spochybnila presnosť samotnej žiadosti.

32 Za týchto podmienok Kúria (Najvyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 20 ods. 1 smernice [2008/9] vykladať v tom zmysle, že ak v neprospech zdaniteľnej osoby existujú zjavné číselné odchýlky medzi žiadosťou o vrátenie dane a faktúrou, môže členský štát vrátenia dane aj bez toho, aby bola položená otázka odpočítateľnej čiastky, dospieť k záveru, že nie je potrebné požadovať dodatočné informácie a že má k dispozícii všetky informácie potrebné na to, aby rozhodol o vrátení dane?“

O prejudiciálnej otázke

33 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 20 ods. 1 smernice 2008/9 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby daňový úrad členského štátu, v ktorom bola podaná žiadosť o vrátenie DPH zdaniteľnou osobou so sídlom v inom členskom štáte, dospel k záveru, že disponuje dostatočnými údajmi na vydanie rozhodnutia o uvedenej žiadosti bez toho, aby požiadal túto zdaniteľnú osobu o poskytnutie dodatočných informácií.

34 Táto otázka je položená v kontexte, kde po prvé existuje odchýlka medzi sumou DPH uvedenou v žiadosti a sumou uvedenou na faktúrach predložených na jej podloženie, kde po druhé je žiadosť podaná krátko pred uplynutím prekluzívnej lehoty, čo vyvoláva otázku, či zdaniteľná osoba má právo podať buď opravnú žiadosť, alebo novú žiadosť, pričom zohľadní chyby, ktoré jej boli oznámené daňovým úradom, a kde sa po tretie daňový orgán v prípade existencie takejto odchýlky odchýli od sumy DPH nachádzajúcej sa v uvedenej žiadosti a zohľadní sumu uvedenú na faktúre, ak je táto posledná uvedená suma nižšia, a v opačnom prípade zohľadní sumu uvedenú v žiadosti, ak je nižšia ako tá uvedená na faktúre, pričom sa domnieva, že je obmedzený hornou hranicou, ktorá predstavuje sumu uvedenú v žiadosti o vrátenie dane, takže zdaniteľnej osobe nemôže byť vrátená suma DPH v celej výške, o ktorú má právo žiadať.

35 Na účely odpovede na túto otázku treba pripomenúť, že smernica 2008/9 má podľa svojho článku 1 za cieľ stanoviť 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, a nie určovať podmienky výkonu a rozsahu práva na vrátenie dane. Článok 5 druhý odsek tejto smernice totiž stanovuje, že bez toho, aby bol dotknutý článok 6 a na účely tejto smernice sa oprávnenie na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe stanoví podľa smernice 2006/112 tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenia dane. V tomto kontexte treba uviesť, že právo zdaniteľnej osoby usadenej v členskom štáte na vrátenie DPH zaplatenej v inom členskom štáte, ako ho upravuje smernica 2008/9, teda zodpovedá právu na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v jej vlastnom členskom štáte, ktoré jej priznáva smernica 2006/112 (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, body 34 až 36, ako aj citovaná judikatúra).

36 Tak ako právo na odpočítanie dane, právo na vrátenie dane predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (rozsudok z 11. júna 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, bod 53), a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa uplatňuje bezprostredne na všetky dane uplatňované na plnenia uskutočnené na vstupe [rozsudok z 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry), C-371/19, neuverejnený, EU:C:2020:936, bod 79]. 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. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 38 a citovaná judikatúra).

37 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 18. novembra 2020, Komisia/Nemecko (Vrátenie DPH – Faktúry), C-371/19, neuverejnený, EU:C:2020:936, bod 80 a citovaná judikatúra].

38 Samotný článok 15 ods. 1 smernice 2008/9 však obmedzuje právo na vrátenie DPH tým, že stanovuje, že žiadosť o vrátenie dane sa musí podať členskému štátu usadenia najneskôr do 30. septembra kalendárneho roka nasledujúceho po období vrátenia dane, pričom tento štát musí uvedenú žiadosť zaslať členskému štátu vrátenia dane, pokiaľ tomu nebráni jeden z dôvodov neodoslania taxatívne uvedených v článku 18 tejto smernice.

39 Túto prvú kontrolu vykonávanú členským štátom usadenia dopĺňa kontrola vykonaná členským štátom vrátenia dane, pričom tento členský štát vrátenia dane môže na tieto účely požiadať žiadateľa alebo členský štát usadenia o doplňujúce informácie podľa článku 20 ods. 1 smernice 2008/9.

40 Treba uviesť, že hoci toto posledné uvedené ustanovenie obsahuje určité redakčné rozdiely v závislosti od jeho jazykových verzií, tieto rozdiely nemenia podstatu uvedeného ustanovenia, keďže informácie, ktoré môže členský štát vrátenia dane požadovať, sú informácie, ktoré mu umožnia rozhodnúť o celej žiadosti o vrátenie dane alebo o jej časti, ako to navyše vyplýva zo všeobecnej štruktúry smernice 2008/9 a z účelu článku 20 tejto smernice.

41 V tejto súvislosti treba uviesť, že normotvorca Únie, keď konštatoval, ako sa uvádza v odôvodnení 1 smernice 2008/9, že skutočnosť, že mechanizmus vrátenia DPH spôsobuje „značné problémy správnym orgánom členských štátov, ako aj podnikateľom“, rozhodol, ako uvádza odôvodnenie 2 tejto smernice, urýchliť postup tohto vrátenia dane „vzhľadom na lehotu, v rámci ktorej sa rozhodnutia o žiadostiach o vrátenie dane oznamujú podnikateľom“, stanoviť lehoty, v ktorých títo podnikatelia „musia poskytovať odpovede“ a umožniť zasielanie rozhodnutí a odpovedí elektronickou poštou s cieľom „zjednodušiť a zmodernizovať tento postup využitím moderných technológií“.

42 Článok 20 smernice 2008/9 sa má s prihliadnutím na túto logiku urýchlenia chápať v tom zmysle, že normotvorca Únie chcel zabrániť tomu, aby členský štát vrátenia dane zdĺhavými žiadosťami o informácie nezdržiaval plnenie svojej povinnosti vrátenia dane alebo tým neoslabil jej účinnosť. To je dôvod, pre ktorý toto ustanovenie spresňuje, že žiadosti o doplňujúce informácie sa musia týkať toho, čo umožňuje dotknutému daňovému úradu rozhodnúť rozhodnutím. V záujme umožnenia neutrality mechanizmu DPH úplným vrátením tejto dane sa tak žiadosti o informácie musia týkať všetkých relevantných informácií, a teda potrebných na tieto účely.

43 V prejednávanej veci zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že maďarský daňový úrad tým, že dospel k záveru o odchýlkach medzi sumami DPH uvedenými v žiadosti o vrátenie dane a sumami uvedenými na faktúrach predložených na podloženie tejto žiadosti, využil možnosť stanovenú v článku 20 ods. 1 prvom pododseku smernice 2008/9, keď od žalobkyne vo veci samej požadoval doplňujúce informácie. Po tom, čo však preskúmal tieto informácie, nevyužil možnosť uvedenú v článku 20 ods. 1 druhom pododseku tejto smernice požadovať ďalšie doplňujúce informácie, keďže usúdil, že je dostatočne informovaný na to, aby rozhodol o žiadosti o vrátenie dane.

44 Ako bolo totiž uvedené v bode 23 tohto rozsudku, mohol na základe týchto údajov poskytnutých zdaniteľnou osobou identifikovať tri druhy žiadostí, a to po prvé žiadosti, ktoré už viedli k vráteniu dane a v súvislosti s ktorými nevykonal nové vrátenie dane, po druhé žiadosti, ktoré zodpovedali faktúram, ktorých suma DPH bola nižšia než suma uvedená v žiadosti o vrátenie dane, v súvislosti s ktorými vrátil sumu DPH vo výške uvedenej na uvedených faktúrach, a po tretie žiadosti, pri ktorých bola suma DPH uvedená na dotknutých faktúrach vyššia než suma uvedená v žiadosti o vrátenie dane, ktoré viedli len k čiastočnému vráteniu sumy DPH vo výške nachádzajúcej sa v uvedenej žiadosti. Žalobkyňa vo veci samej spochybňuje len zamietnutie týkajúce sa tohto tretieho typu žiadostí maďarským daňovým úradom.

45 V tejto súvislosti z pripomienok maďarskej vlády vyplýva, že toto zamietnutie spočíva v tom, že daňový úrad sa domnieval, že je viazaný sumou DPH uvedenou v žiadosti o vrátenie dane a nechcel vrátiť viac ako to, čo bolo v nej uvedené, aj keď suma DPH vzťahujúca sa na faktúry potenciálne vykazuje právo na vrátenie vyššej dane.

46 V situácii, o ktorú ide vo veci samej, je potrebné zvážiť povinnosti zdaniteľnej osoby a povinnosti dotknutého vnútroštátneho daňového úradu. Treba teda pripomenúť, že zdaniteľná osoba sama najlepšie pozná existenciu plnení, pre ktoré podá žiadosť o vrátenie dane, a preto musí prinajmenšom do určitej miery znášať dôsledky svojho vlastného administratívneho konania. Je tak povinná urobiť najmä pri uvádzaní údajov na faktúrach, ktoré vystaví, a najmä pri uvádzaní údajov o výške DPH a o uplatniteľnej sadzbe v súlade s ustanoveniami článku 226 smernice 2006/112.

47 Súdny dvor okrem toho v rámci svojej judikatúry týkajúcej sa možnosti členských štátov stanoviť prekluzívnu lehotu v oblasti odpočítania DPH už mal možnosť zdôrazniť, že takáto lehota, ktorej uplynutie vedie k sankcionovaniu daňového subjektu, ktorý nie je dostatočne starostlivý, nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným smernicou o DPH v rozsahu, v akom sa táto lehota na jednej strane uplatňuje rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie) a v akom na druhej strane v praxi neznemožňuje alebo neprimerane nesťažuje výkon práva na odpočítanie dane (zásada efektivity) (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 47).

48 V dôsledku týchto povinností, ktoré zaväzujú žiadateľa o vrátenie dane, treba uviesť, že hoci smernica 2008/9 neobsahuje ustanovenia týkajúce sa možnosti tohto žiadateľa opraviť svoju žiadosť o vrátenie dane, s výnimkou osobitného prípadu zmeny odpočítateľnej časti stanoveného v článku 13 tejto smernice, ktorý nie je relevantný v prejednávanej veci, alebo prípadu podania novej žiadosti o vrátenie dane v nadväznosti na späťvzatie prvej žiadosti, je potrebné pripomenúť, že ak členský štát vykonáva právo Únie, v rámci daňovej kontroly sa uplatňujú požiadavky vyplývajúce z práva na riadnu správu vecí verejných, ktoré odráža všeobecnú zásadu práva Únie, a najmä právo každého, aby sa jeho záležitosti vybavovali nestranne a v primeranej lehote. Táto

zásada riadnej správy vecí verejných vyžaduje od správneho orgánu, akým je daňový úrad dotknutý 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 zo 14. mája 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, body 43 a 44).

49 V dôsledku toho, ak sa zdaniteľná osoba vo svojej žiadosti o vrátenie dane dopustí jednej alebo viacerých chýb a ak ich ani ona ani dotknutý daňový úrad neskôr neodhalia, nemožno z toho vyvodiť zodpovednosť tohto úradu, okrem prípadu, že by uvedené chyby neboli ľahko postrehnuteľné, pričom vtedy by ich mal tento úrad byť schopný zistiť v rámci kontrolných povinností, ktoré mu vyplývajú zo zásady riadnej správy vecí verejných.

50 V prejednávanej veci, ako bolo pripomenuté v bodoch 21 a 23 tohto rozsudku, maďarský daňový úrad dospel k záveru o odchýlkach medzi sumami DPH uvedenými v žiadosti o vrátenie dane a sumami uvedenými na niektorých z predložených faktúr, v dôsledku čoho si od žalobkyne vo veci samej vyžiadal dodatočné informácie a následne, keďže sa domnieval, že má dostatok informácií, teda rozhodol v súlade so znením článku 20 ods. 1 smernice 2008/9. Ak boli tieto informácie skutočne postačujúce, čo musí overiť vnútroštátny súd, nebol povinný nanovo požadovať doplňujúce informácie, čo by sa ukázalo ako zbytočné.

51 Keďže právo na vrátenie dane, ako bolo pripomenuté v bodoch 36 a 37 tohto rozsudku, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného normotvorcom Únie a zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, treba určiť, či tak, ako o tom v prejednávanej veci rozhodol daňový orgán na prvom stupni podľa vnútroštátneho súdu, t. j. že ponechal na ťarchu žalobkyne sumu DPH, o ktorej vedel, že jej má byť teoretický vrátená, ale ktorej odchýlka od samotnej sumy uvedenej v žiadosti o vrátenie dane predstavovala prekážku vrátenia, daňový úrad členského štátu vrátenia dane porušil uvedenú zásadu neutrality alebo prípadne zásadu riadnej správy vecí verejných.

52 Okolnosť, že žalobkyňa vo veci samej podala žiadosť o vrátenie dane 28. septembra 2017, hoci prekluzívna lehota uplynula 30. septembra 2017, nie je relevantná, pretože podľa článku 19 ods. 2 smernice 2008/9 disponuje členský štát vrátenia dane na prijatie rozhodnutia lehotou štyri mesiace od doručenia žiadosti o vrátenie dane. Z toho vyplýva, pričom opäť treba pripomenúť, že zdaniteľnej osobe prináleží venovať osobitnú pozornosť obsahu svojej žiadosti, že lehoty vzťahujúce sa na preskúmanie žiadosti o vrátenie dane vedú v prípade, o ktorý ide vo veci samej, k položeniu si otázky v súvislosti s povinnosťou uvedeného úradu vyzvať uvedenú zdaniteľnú osobu, aby opravila svoju pôvodnú žiadosť v závislosti od pripomienok, ktoré jej poskytol, a nie, aby podala novú žiadosť.

53 V tejto súvislosti, ak je zdaniteľná osoba vyzvaná daňovým úradom na základe zásady riadnej správy vecí verejných a v súlade so zásadou neutrality DPH, podľa ktorej, ako bolo pripomenuté v bode 37 tohto rozsudku, vrátenie DPH zaplatenej na vstupe sa musí priznať, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť, aby opravila svoju žiadosť po tom, ako zistil chybu uvedenú v žiadosti, treba uviesť, že opravná žiadosť, ktorá je pripojená k pôvodnej žiadosti, sa považuje za podanú ku dňu podania pôvodnej žiadosti, t. j. za okolností, o ktoré ide vo veci samej, pred uplynutím prekluzívnej lehoty. Ak by neexistovalo ustanovenie smernice 2008/9, ktoré upravuje možnosť opraviť žiadosť o vrátenie

dane s výnimkou osobitného prípadu uvedeného v článku 13 tejto smernice, ktorý nie je v prejednávanej veci relevantný, členským štátom prináleží stanoviť podrobné pravidlá tejto možnosti v súlade s uvedenými zásadami.

54 Ak teda v nadväznosti na riadne zistenú chybu zdaniteľnej osoby dotknutý daňový úrad mohol s istotou určiť sumu DPH, ktorá jej mala byť vrátená, zásada riadnej správy vecí verejných mu ukladá povinnosť, aby spôsobmi, ktoré považuje za najvhodnejšie, s náležitou starostlivosťou o tom informoval zdaniteľnú osobu a vyzval ju opraviť si žiadosť o vrátenie dane, aby jej mohol vyhovieť.

55 Okrem toho, ak by daňový úrad dotknutého členského štátu neurobil takúto výzvu, neprimerane by zasiahol do zásady neutrality DPH tým, že by ponechal na zdaniteľnej osobe záťaž DPH, na vrátenie ktorej má právo, zatiaľ čo spoločný systém DPH má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa záťaže DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností.

56 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 20 ods. 1 smernice 2008/9 sa má s prihliadnutím na zásady daňovej neutrality a riadnej správy vecí verejných vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby daňový úrad členského štátu vrátenia dane v prípade, že nadobudol istotu, prípadne na základe doplňujúcich informácií poskytnutých zdaniteľnou osobou, že suma DPH, ktorá bola skutočne zaplatená na vstupe, ako je uvedená na faktúre pripojenej k žiadosti o vrátenie dane, je vyššia než suma uvedená v tejto žiadosti, vykonal vrátenie DPH len vo výške tejto poslednej uvedenej sumy bez toho, aby vopred s náležitou starostlivosťou a spôsobmi, ktoré považuje za najvhodnejšie, vyzval zdaniteľnú osobu, aby si opravila žiadosť o vrátenie dane žiadosťou, ktorá sa považuje za podanú v deň podania pôvodnej žiadosti.

O trovách

57 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 (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 20 ods. 1 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 s prihliadnutím na zásady daňovej neutrality a riadnej správy vecí verejných vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby daňový úrad členského štátu vrátenia dane v prípade, že nadobudol istotu, prípadne na základe doplňujúcich informácií poskytnutých zdaniteľnou osobou, že suma dane z pridanej hodnoty, ktorá bola skutočne zaplatená na vstupe, ako je uvedená na faktúre pripojenej k žiadosti o vrátenie dane, je vyššia než suma uvedená v tejto žiadosti, vykonal vrátenie dane z pridanej hodnoty len vo výške tejto poslednej uvedenej sumy bez toho, aby vopred s náležitou starostlivosťou a spôsobmi, ktoré považuje za najvhodnejšie, vyzval zdaniteľnú osobu, aby si opravila žiadosť o vrátenie dane žiadosťou, ktorá sa považuje za podanú v deň podania pôvodnej žiadosti.

Podpisy