Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (druhá komora zasadajúca v päťčlennom zložení)

z 3. júna 2026*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém DPH – Smernica 2006/112/ES – Úprava DPH fakturovanej bez právneho dôvodu – Plnenia spadajúce do obdobia ukončeného daňovou kontrolou – Vnútroštátna právna úprava podmieňujúca začatie novej kontroly novou skutočnosťou zistenou daňovníkom – Zásada efektivity – Zásada daňovej neutrality – Proporcionalita“

Vo veci T-198/25,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) z 19. februára 2025 a doručený Súdnemu dvoru 4. marca 2025, ktorý súvisí s konaním:

G Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

VŠEOBECNÝ SÚD (druhá komora zasadajúca v päťčlennom zložení),

v zložení: predsedníčka komory N. Półtorak, sudcovia G. Hesse, G. Steinfatt, D. Petrlík (spravodajca) a I. Dimitrakopoulos,

generálna advokátka: M. Brkan,

tajomník: A. Juhász-Tóth, referentka,

so zreteľom na to, že Súdny dvor 25. marca 2025 postúpil návrh na začatie prejudiciálneho konania Všeobecnému súdu podľa článku 50b tretieho odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej únie,

so zreteľom na oblasť uvedenú v článku 50b prvom odseku písm. b) Štatútu Súdneho dvora Európskej únie a vzhľadom na neexistenciu nezávislej otázky týkajúcej sa výkladu v zmysle článku 50b druhého odseku uvedeného štatútu,

so zreteľom na písomnú časť konania,

po pojednávaní zo 17. decembra 2025,

* Jazyk konania: maďarčina.

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– G, v zastúpení: A. Németh, ügyvéd,

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

– Európska komisia, v zastúpení: M. Herold a A. Sipos, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 167, 168, 179, 180, 183, 250 a 252 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), ako aj zásady daňovej neutrality, zásady efektivity a proporcionality.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou G Kft. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) vo veci úpravy dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú táto spoločnosť fakturovala bez právneho dôvodu.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 203 smernice o DPH stanovuje:

„DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre.“

Maďarské právo

4 Ustanovenie § 54 ods. 5 az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zákon č. CL z roku 2017, ktorým sa stanovuje Daňový poriadok) (*Magyar Közlöny* 2017/192) uvádza:

„Od začiatku kontroly nemožno dane a subvencie, ktoré sú predmetom kontroly, opraviť opravným daňovým priznaním za kontrolované obdobie. Zdaniteľná osoba nemôže opraviť dane a subvencie, ktoré mu daňový orgán vymeral *a posteriori*. Opravu týkajúcu sa daní, subvencií a kontrolovaného obdobia sa považuje za opravné daňové priznanie podané pred začatím kontroly, ak daňovník podal (poštou) opravné daňové priznanie daňovému úradu najneskôr deň pred oznámením kontroly alebo, ak to nie je možné, pred doručením poverovacieho listu, alebo, ak to nie je možné, pred jeho odovzdaním.“

5 Ustanovenie § 89 ods. 2 az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon č. CLI z roku 2017 o organizácii daňovej správy) (*Magyar Közlöny* 2017/192) stanovuje:

„Za podmienok stanovených zákonom sa môže vykonať kontrola aj za obdobie ukončené kontrolou (opakovaná kontrola).“

6 Ustanovenie § 92 zákona o organizácii daňovej správy znie:

„V prípade zdaňovacieho obdobia, ktoré bolo ukončené daňovou kontrolou, môžu byť dane alebo subvencie predmetom opakovanej kontroly.

…

b) na žiadosť daňovníka v prípade, ak by objasnenie novej skutočnosti alebo novej okolnosti, ktorú daňovník zistil, viedlo k zmene zistení z predchádzajúcej kontroly, za predpokladu, že táto nová skutočnosť alebo nová okolnosť nebola daňovníkovi predtým k dispozícii a nemohla byť k dispozícii daňovníkovi konajúcemu v dobrej viere, alebo nebola daňovníkovi predtým známa a nemohla byť známa ani daňovníkovi konajúcemu v dobrej viere;

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

7 G je spoločnosť založená podľa maďarského práva, ktorej hlavná činnosť spočíva v prenájme zálohovaných a opätovne použiteľných podnosov a prepraviek (ďalej len „dotknutý tovar“) výrobcom ovocia, maloobchodníkom, veľkoobchodníkom a spracovateľom potravín.

8 V rámci činnosti uvedenej v bode 7 vyššie G uplatňovala zálohový systém, podľa ktorého pri dodaní dotknutého tovaru fakturovala svojim zákazníkom zálohu, aby jej vrátili dodaný tovar v stanovenej lehote. Ak zákazník vrátil len časť tohto tovaru, faktúry týkajúce sa zálohy sa opravili. Ak zákazník vrátil celý uvedený tovar, tieto faktúry boli zrušené. Vo faktúrach týkajúcich sa zálohy vystavených spoločnosťou G sa uvádzala DPH.

9 V záväzných daňových stanoviskách z 1. júna 2015 (ďalej len „záväzné daňové stanoviská“) Nemzetgazdasági Minisztérium (Ministerstvo hospodárstva, Maďarsko) konštatovalo, že na predmetné plnenia spočívajúce v zálohách sa nevzťahuje DPH a že pokiaľ ide o plnenia spočívajúce v zálohách, za ktoré bola DPH fakturovaná bez právneho dôvodu, G má právo vystaviť opravné faktúry, v ktorých nie je uvedená DPH, a opraviť svoje daňové priznania na účely DPH prostredníctvom „opravného daňového priznania“. G prestala uvádzať DPH na svojich faktúrach týkajúcich sa záloh po 9. novembri 2015.

10 Dňa 12. decembra 2017 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Daňové a colné riaditeľstvo hevešskej župy patriace pod Štátnu daňovú a colnú správu, Maďarsko, ďalej len „daňový orgán prvého stupňa“) začalo v spoločnosti G daňovú kontrolu týkajúcu sa DPH za obdobie od januára 2015 do júla 2017 (ďalej len „skúmané obdobie“). Podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy G počnúc začiatkom tejto kontroly už nemohla opraviť svoje daňové priznania k DPH za toto obdobie prostredníctvom „opravného daňového priznania“.

11 Rozhodnutím z 19. júla 2018 daňový orgán prvého stupňa ukončil daňovú kontrolu bez toho, aby uviedol zistenia týkajúce sa DPH. Keďže G nepodala proti tomuto rozhodnutiu sťažnosť, toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť 22. augusta 2018. Skúmané obdobie sa preto malo podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy považovať za „obdobie ukončené kontrolou“.

12 Dňa 13. novembra 2020 G požiadala daňový orgán prvého stupňa, aby vykonal opravnú kontrolu DPH za skúmané obdobie. Na podporu svojho návrhu poukázala najmä na záväzné daňové stanoviská a uviedla, že po ukončení predchádzajúcej daňovej kontroly konštatovala, že niektoré z opravných faktúr týkajúcich sa záloh, ktoré vystavila, neboli zahrnuté do daňových priznaní k DPH za skúmané obdobie a že iné boli vystavené až po začatí uvedenej kontroly. Domnievala sa, že takto aktualizované skutočnosti jej musia v rámci novej kontroly zakladať právo na vrátenie DPH za toto obdobie.

13 Rozhodnutím z 26. novembra 2020 daňový orgán prvého stupňa zamietol žiadosť o opätovné preskúmanie bez vecného preskúmania, pričom dospel k záveru, že podmienky stanovené v § 92 písm. b) zákona o organizácii daňovej správy neboli splnené. Konštatoval, že záväzné daňové stanoviská nepredstavujú nové skutočnosti alebo nové okolnosti v zmysle tohto ustanovenia, ktoré by odôvodňovali novú daňovú kontrolu, z dôvodu, že G mala možnosť podať „opravné daňové priznanie“ na účely DPH pred predchádzajúcou daňovou kontrolou po vydaní týchto stanovísk. Rovnako usúdil, že faktúry, ktoré neboli zahrnuté do daňových priznaní na účely DPH za skúmané obdobie, nepredstavujú takéto nové skutočnosti alebo takéto nové okolnosti, keďže doklady týkajúce sa týchto faktúr mala G k dispozícii už počas predchádzajúcej daňovej kontroly.

14 Rozhodnutím z 18. januára 2021 Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky bez vecného preskúmania potvrdilo rozhodnutie daňového orgánu prvého stupňa. Uviedlo najmä, že medzi prijatím záväzných daňových stanovísk 1. júna 2015 a začatím predchádzajúcej daňovej kontroly 12. decembra 2017 mala G možnosť opraviť DPH fakturovanú bez právneho dôvodu prostredníctvom „opravného daňového priznania“.

15 G podala proti rozhodnutiu z 18. januára 2021 žalobu na Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko), vnútroštátny súd predkladajúci návrh na začatie prejudiciálneho konania, s tvrdením, že toto rozhodnutie porušuje zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality. Tvrdila najmä, že opravy, ktoré zamýšľala vykonať, sa týkali obdobia, pre ktoré ešte neuplynula premlčacia lehota, a že sa nemohla domáhať zmeny zdanenia na účely DPH v zákonnej lehote, pretože v tom čase nemala k dispozícii dôkazy o vykonaných opravách.

16 Predkladajúci vnútroštátny súd si kladie otázku v súvislosti so zlučiteľnosťou podmienok stanovených v § 92 písm. b) zákona o organizácii daňovej správy, ktoré musí spĺňať žiadosť o opravnú daňovú kontrolu za obdobie ukončené kontrolou, s právom Európskej únie.

17 Tento súd uvádza, že podľa § 92 písm. b) uvedeného zákona možno opravnú kontrolu vykonať len vtedy, ak daňovník zistí novú skutočnosť alebo novú okolnosť, ktoré vedú k zmene zistení z predchádzajúcej kontroly a ktoré neboli daňovníkovi predtým k dispozícii a nemohli byť k dispozícii daňovníkovi konajúcemu v dobrej viere, alebo neboli daňovníkovi predtým známe a nemohli byť známe ani daňovníkovi konajúcemu v dobrej viere. Dodáva, že podľa výkladu Riaditeľstva štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky sa na takúto novú skutočnosť alebo novú okolnosť možno platne odvolávať len v prípade, že daňovník bol z dôvodu okolnosti nezávislej od jeho vôle a bez vlastného zavinenia na jeho strane schopný vykonať potrebné opravy až neskôr.

18 Za týchto okolností Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články 167, 168, 179, 180, 183, 250 a 252 [smernice o DPH], ako aj zásady daňovej neutrality, efektivity a proporcionality vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave – v tomto prípade § 92 písm. b) [zákona o organizácii daňovej správy] – alebo výkladu a uplatneniu tejto právnej úpravy v tom zmysle, že vo vzťahu k obdobiu ukončenému kontrolou je oprava a vrátenie [DPH], ktorá bola fakturovaná bez právneho dôvodu, možné len v prípade existencie nových skutočností alebo okolností, ktoré daňovník predtým nemal alebo nemohol mať k dispozícii v dobrej viere, alebo o ktorých daňovník predtým nemal alebo nemohol mať vedomosť v dobrej viere, a to aj v prípade, že nehrozí strata daňových príjmov, keďže daň fakturovaná bez právneho dôvodu, o ktorej opravu sa žiada, bola v skutočnosti odvedená do štátneho rozpočtu?“

O prejudiciálnej otázke

19 Na úvod je potrebné v prvom rade uviesť, že okolnosť, že predkladajúci vnútroštátny súd z formálneho hľadiska formuloval návrh na začatie prejudiciálneho konania s odkazom na určité ustanovenia práva Únie, nebráni tomu, aby súd Únie poskytol tomuto súdu všetky prvky výkladu, ktoré môžu byť užitočné na rozhodnutie veci, ktorú prejednáva, či už na ne v texte svojich otázok odkázal, alebo nie. V tejto súvislosti je úlohou súdu Únie získať zo všetkých informácií, ktoré mu poskytol predkladajúci vnútroštátny súd, a najmä z odôvodnenia jeho návrhu na začatie prejudiciálneho konania, prvky práva Únie, ktoré si vyžadujú výklad so zreteľom na predmet sporu (rozsudok zo 14. februára 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, bod 28).

20 V prejednávanej veci sa podľa údajov uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania spor vo veci samej týka len žiadosti o opravu DPH fakturovanej bez právneho dôvodu. Predkladajúci vnútroštátny súd sa pritom vo svojej otázke odvoláva na články 167, 168, 179, 180 a 183 smernice o DPH, ktoré sa týkajú práva na odpočítanie DPH, ako aj na články 250 a 252 tejto smernice, ktoré stanovujú povinnosť zdaniteľnej osoby podať daňové priznania na účely DPH a ktoré upravujú právo členských štátov, pokiaľ ide o lehoty na splnenie tejto povinnosti. Keďže spor vo veci samej sa netýka týchto aspektov a rozhodnutie predkladajúceho vnútroštátneho súdu nespresňuje dôvody, pre ktoré sa žiada o výklad týchto ustanovení, nie je potrebné, aby Všeobecný súd rozhodol o týchto ustanoveniach.

21 V druhom rade v súlade s judikatúrou Súdneho dvora v situácii, o akú ide vo veci samej, v ktorej zdaniteľná osoba zaplatila sumu zodpovedajúcu DPH fakturovanej bez právneho dôvodu, v súvislosti s ktorou vznikol daňový dlh podľa článku 203 smernice o DPH, v zásade prináleží vystaviteľovi faktúry, aby vykonal jej úpravu, pričom v prípade neexistencie ustanovenia smernice o DPH týkajúceho sa úpravy DPH fakturovanej bez právneho dôvodu vystaviteľom faktúry v zásade prináleží členským štátom, aby určili podmienky, za ktorých možno túto DPH upraviť (pozri rozsudok z 13. marca 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, bod 35 a citovanú judikatúru).

22 Konkrétnejšie s cieľom zaručiť neutralitu DPH členským štátom prináleží stanoviť v ich vnútroštátnych právnych poriadkoch, aby každá daň fakturovaná bez právneho dôvodu mohla byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže dobrú vieru (pozri rozsudok z 13. marca 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, bod 36 a citovanú judikatúru) alebo ak tento vystaviteľ včas úplne odstránil riziko straty daňových príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. mája 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33 a citovanú judikatúru).

23 Pokiaľ ide o vzťah medzi dvoma podmienkami uvedenými v bode 22 vyššie, Súdny dvor rozhodol, že ak vystaviteľ faktúry včas úplne odstráni riziko straty daňových príjmov, úpravu DPH nemôžu členské štáty podmieniť dobrou vierou vystaviteľa faktúry (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júla 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 28).

24 V prejednávanej veci, ako vyplýva zo samotného znenia prejudiciálnej otázky, predkladajúci vnútroštátny súd ju formuloval na základe predpokladu, že riziko straty daňových príjmov bolo v spore vo veci samej odstránené.

25 V rozsahu, v akom má Všeobecný súd zohľadniť skutkový a právny kontext, do ktorého patrí prejudiciálna otázka, ako ho definoval predkladajúci vnútroštátny súd (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. marca 2022, Daimler, C-232/20, EU:C:2022:196, bod 92 a citovanú judikatúru), Všeobecnému súdu neprináleží overovať správnosť posúdenia predkladajúceho vnútroštátneho súdu uvedeného v bode 24 vyššie.

26 V treťom rade, ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a zo spresnení poskytnutých na pojednávaní pred Všeobecným súdom, vnútroštátne ustanovenie uvedené v prejudiciálnej otázke, a to § 92 písm. b) zákona o organizácii daňovej správy, stanovuje procesné podmienky, za ktorých zdaniteľná osoba môže uplatniť svoje právo na úpravu DPH za obdobie, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly.

27 Podľa § 92 písm. b) zákona o organizácii daňovej správy je úprava DPH za obdobie, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly, možná v rámci opakovanej daňovej kontroly, ktorej začatie však podlieha podmienke, podľa ktorej zdaniteľná osoba musí uviesť novú skutočnosť alebo novú okolnosť, ktorá má za následok zmenu zistení predchádzajúcej daňovej kontroly, o ktorej predtým nevedela alebo ktorú predtým nemala k dispozícii a ktorá nemohla byť zdaniteľnej osobe konajúcej v dobrej viere známa alebo k dispozícii.

28 Čo sa týka konkrétne pojmu „dobrá viera“ stanoveného v uvedenom ustanovení a ako potvrdili všetci dotknutí účastníci konania, ktorí sa zúčastnili na pojednávaní pred Všeobecným súdom, tento pojem sa netýka otázky, či zdaniteľná osoba konala v dobrej viere, keď vystavila faktúru, v ktorej bola nesprávne uvedená DPH, ale otázky, či zdaniteľná osoba, ktorá sa odvoláva na novú skutočnosť s cieľom dosiahnuť začatie opravnej daňovej kontroly, nemohla predtým poznať túto skutočnosť alebo ju mať k dispozícii. Z toho vyplýva, že podmienka dobrej viery stanovená vnútroštátnym ustanovením uvedeným v prejudiciálnej otázke nezodpovedá pojmu „dobrá viera“ v zmysle judikatúry uvedenej v bode 23 vyššie.

29 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba konštatovať, že predkladajúci vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa majú smernica o DPH, ako aj zásady efektivity, daňovej neutrality a proporcionality vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podmieňuje výkon práva na opravu DPH fakturovanej bez právneho dôvodu za obdobie, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly, predložením novej skutočnosti, ktorá by mohla viesť k zmene zistení tejto kontroly, a to aj v prípade, že neexistuje riziko spočívajúce v strate daňových príjmov.

30 Na účely odpovede na túto otázku treba pripomenúť, že vzhľadom na neexistenciu právnej úpravy Únie pre oblasť žiadostí o vrátenie dane je vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu stanoviť procesné postupy, ktoré majú zabezpečiť ochranu práv, ktoré pre osoby podliehajúce súdnej právomoci vyplývajú z práva Únie, a to na základe zásady procesnej autonómie členských štátov, pričom podmienky, za ktorých možno podať tieto žiadosti, musia rešpektovať zásady ekvivalencie a efektivity, teda nesmú byť ani nevýhodnejšie ako podmienky

týkajúce sa podobných žiadostí založené na ustanoveniach vnútroštátneho práva, ani stanovené takým spôsobom, aby prakticky znemožnili alebo nadmerne sťažili výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie (pozri rozsudok z 11. apríla 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, bod 39 a citovanú judikatúru).

31 Pokiaľ ide o zásadu efektivity, ktorej sa týkajú otázky predkladajúceho vnútroštátneho súdu, Súdny dvor už rozhodol, že možnosť podať žiadosť o vrátenie DPH bez akéhokoľvek časového obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti voči daňovej správe nemohla byť donekonečna spochybňovaná. V tejto súvislosti najmä z judikatúry vyplýva, že zásada efektivity nie je porušená, ak má zdaniteľná osoba na základe procesných pravidiel stanovených vnútroštátnym právom k dispozícii primerané obdobie na výkon svojich práv, po uplynutí ktorého tento výkon už nie je možný v záujme právnej istoty, ktorá chráni tak daňovníka, ako aj dotknutý správny orgán. Existencia takýchto časových obmedzení totiž nemôže viesť k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie, aj keď ich uplatnenie môže viesť k úplnému alebo čiastočnému zamietnutiu podanej žaloby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júla 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 32 a citovanú judikatúru).

32 Predkladajúcemu vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť zlučiteľnosť vnútroštátnych procesných ustanovení so zásadou efektivity vzhľadom na všetky okolnosti veci samej. Všeobecný súd mu však môže v tejto súvislosti poskytnúť všetky užitočné usmernenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. februára 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, bod 27 a citovanú judikatúru).

33 V tejto súvislosti podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora otázka, či vnútroštátne procesné ustanovenie vedie k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv, ktoré právo Únie priznáva jednotlivcom, sa musí skúmať s prihliadnutím na postavenie tohto ustanovenia v celom konaní, ako aj na jeho priebeh a jeho osobitosti na rôznych vnútroštátnych súdoch (pozri rozsudok zo 14. februára 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, bod 40 a citovanú judikatúru).

34 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy uplatniteľnej na spor vo veci samej môže zdaniteľná osoba upraviť DPH fakturovanú bez právneho dôvodu predložením „opravného daňového priznania“ na tento účel. Je pravda, že od začatia daňovej kontroly týkajúcej sa daného obdobia už nemožno podať „opravné daňové priznanie“ za toto obdobie, a to ani vtedy, ak ešte neuplynula premlčacia lehota na podanie žiadosti o vrátenie tejto DPH.

35 Ako však spresnil predkladajúci vnútroštátny súd v odpovedi na žiadosť Všeobecného súdu o vysvetlenie, zdaniteľná osoba má podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy možnosť na jednej strane dosiahnuť úpravu DPH fakturovanej bez právneho dôvodu za obdobie, ktoré je predmetom daňovej kontroly, predložením opravných faktúr počas tejto kontroly. Na druhej strane táto zdaniteľná osoba môže dosiahnuť takúto úpravu aj predložením týchto faktúr v rámci sťažnosti proti rozhodnutiu, ktorým sa táto kontrola ukončila.

36 V tejto súvislosti z informácií poskytnutých predkladajúcim vnútroštátnym súdom vyplýva, že vzhľadom na uplatniteľnú vnútroštátnu právnu úpravu mala G pred začatím daňovej kontroly viac ako dva a pol roka na úpravu DPH fakturovanej bez právneho dôvodu prostredníctvom „opravného daňového priznania“. Okrem toho daňová kontrola, počas ktorej táto zdaniteľná

osoba mohla dosiahnuť aj úpravu DPH predložením opravných faktúr, trvala viac ako sedem mesiacov. G mala navyše k dispozícii dodatočnú lehotu na dosiahnutie tejto úpravy predložením takýchto faktúr v rámci prípadnej sťažnosti proti rozhodnutiu, ktorým sa táto kontrola ukončila.

37 Z toho na jednej strane vyplýva, že dotknutá zdaniteľná osoba mala lehotu dlhšiu ako tri roky, počas ktorej mohla požiadať o úpravu DPH fakturovanej bez právneho dôvodu. Takáto lehota je pritom v zásade primeraná vzhľadom na zásadu efektivity (pozri analogicky rozsudok z 15. decembra 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, bod 25).

38 Na druhej strane nič v spise, ktorý má Všeobecný súd k dispozícii, nenaznačuje, že by existovali osobitné okolnosti, ktoré by dotknutej zdaniteľnej osobe objektívne bránili dosiahnuť úpravu predmetnej DPH. V tejto súvislosti sa G v podstate obmedzila na tvrdenie, že počet faktúr, ktoré mala opraviť, bol vysoký. Nezdá sa však, že by jej táto okolnosť bránila požiadať o úpravu DPH počas obdobia uvedeného v bode 37 vyššie.

39 Preto za okolností, o aké ide vo veci samej, keď má zdaniteľná osoba dostatok času na úpravu DPH fakturovanej bez právneho dôvodu pred začatím daňovej kontroly, počas tejto kontroly alebo v rámci sťažnosti proti rozhodnutiu, ktorým sa táto kontrola ukončila, uplatnenie vnútroštátnej právnej úpravy, akou je právna úprava uvedená v prejudiciálnej otázke, hoci môže viesť k nemožnosti dosiahnuť úpravu tejto DPH v rámci opravnej daňovej kontroly, sa nezdá, že by svojou povahou mohlo prakticky znemožniť alebo nadmerne sťažiť výkon práva na úpravu DPH.

40 Toto konštatovanie nie je vyvrátené okolnosťou, podľa ktorej premlčacia lehota pre plnenia, o ktoré ide vo veci samej, v čase podania žiadosti o opakovanú daňovú kontrolu ešte neuplynula. Samotná skutočnosť, že vnútroštátna právna úprava stanovuje okrem všeobecnej premlčacej lehoty aj iné procesné podmienky upravujúce výkon práva na úpravu DPH, totiž nie je v rozpore so zásadou efektivity, pokiaľ uplatnenie uvedených podmienok prakticky neznemožňuje alebo nadmerne nesťažuje výkon tohto práva, ako to vyplýva z judikatúry citovanej v bode 31 vyššie.

41 V tejto súvislosti z informácií poskytnutých predkladajúcim vnútroštátnym súdom vyplýva, že podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy začatie daňovej kontroly za dané obdobie mení nezávisle od premlčacej lehoty podmienky, na základe ktorých môže zdaniteľná osoba dosiahnuť úpravu DPH za toto obdobie. Takáto úprava už teda nie je možná prostredníctvom „opravného daňového priznania“, ale zdaniteľná osoba musí požiadať daňový orgán, aby zohľadnil opravné faktúry v rámci uvedenej daňovej kontroly, v prípadnej sťažnosti proti rozhodnutiu, ktorým sa táto kontrola ukončila, alebo v rámci opakovanej daňovej kontroly, ktorej začatie však podlieha podmienkam stanoveným vnútroštátnym ustanovením uvedeným v prejudiciálnej otázke.

42 Uplatnenie procesných pravidiel uvedených v bode 41 vyššie, ktoré existujú nezávisle od všeobecnej premlčacej lehoty, však za okolností, o aké ide vo veci samej, nemôže prakticky znemožniť alebo nadmerne sťažiť výkon práva na úpravu DPH, keďže, ako bolo konštatované v bode 37 vyššie, obdobie, počas ktorého zdaniteľná osoba mohla dosiahnuť túto úpravu, a to pred začatím daňovej kontroly, počas tejto kontroly alebo v rámci sťažnosti proti rozhodnutiu, ktorým sa táto kontrola ukončila, bolo v zásade primerané.

43 Rovnako konštatovania uvedené v bode 39 vyššie nie sú vyvrátené rozsudkami z 26. apríla 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), a z 2. júla 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520). Riešenia prijaté v týchto rozsudkoch sa totiž týkali situácií charakterizovaných tým, že zdaniteľná osoba mala k dispozícii veľmi krátku lehotu alebo lehotu na uplatnenie svojich práv (pozri najmä rozsudky z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 41, a z 2. júla 2020,

Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 34). Ako však bolo pripomenuté v bode 36 vyššie, za okolností, o aké ide v spore vo veci samej, mala zdaniteľná osoba k dispozícii oveľa dlhší čas na uplatnenie práva na úpravu DPH fakturovanej bez právneho dôvodu, a to tak pred začatím daňovej kontroly, ako aj počas nej a v rámci sťažnosti proti rozhodnutiu, ktorým sa táto kontrola ukončila.

44 V zostávajúcej časti, pokiaľ ide o zásady daňovej neutrality a proporcionality, ktoré sú tiež uvedené v prejudiciálnej otázke, treba na jednej strane pripomenúť, že zásada daňovej neutrality nie je pravidlom primárneho práva, ale výkladovou zásadou, ktorá sa musí uplatňovať súbežne s inými zásadami, medzi ktoré patrí zásada právnej istoty (pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudok zo 7. júla 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, bod 49 a citovanú judikatúru).

45 V dôsledku toho zásada daňovej neutrality nemôže sama osebe viesť k tomu, že sa zdaniteľnej osobe umožní upraviť DPH fakturovanú bez právneho dôvodu v situácii, v ktorej neuplatnila svoje právo na takúto úpravu podľa procesných pravidiel stanovených vnútroštátnym právom, ak tieto pravidlá nemôžu prakticky znemožniť alebo nadmerne sťažiť výkon tohto práva (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. júla 2022, X, C-194/21, EU:C:2022:535, bod 50).

46 Na druhej strane je pravda, že Súdny dvor rozhodol, že aj keď žiadosť o vrátenie DPH zaplatenej bez právneho dôvodu vyplývala z nedbanlivosti zdaniteľnej osoby, dotknutý členský štát mal použiť prostriedky, ktoré síce umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnou právnou úpravou, ale v čo najmenšej miere zasahujú do zásad stanovených právnou úpravou Únie, akou je zásada neutrality DPH, a že vzhľadom na miesto, ktoré táto zásada zastáva v spoločnom systéme DPH, sa sankcia spočívajúca v absolútnom odmietnutí práva na vrátenie DPH nesprávne fakturovanej a fakturovanej bez právneho dôvodu zdala byť neprimeraná (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júla 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, body 36 a 37 a citovanú judikatúru).

47 Hoci uplatnenie vnútroštátnej právnej úpravy, akou je právna úprava uvedená v prejudiciálnej otázke, môže v určitých prípadoch viesť k odopretiu práva na vrátenie DPH v rámci opravnej daňovej kontroly, nič to nemení na tom, že za okolností, o aké ide v spore vo veci samej, zdaniteľná osoba nebola zbavená možnosti účinne uplatniť toto právo pred začatím predchádzajúcej daňovej kontroly, počas tejto kontroly a v rámci sťažnosti proti rozhodnutiu, ktorým sa táto kontrola ukončila. Uvedené uplatnenie preto nemožno považovať za také, ktoré spočíva v absolútnom odmietnutí práva na vrátenie DPH fakturovanej bez právneho dôvodu, ktoré je neprimerané vo vzťahu k cieľu spočívajúcemu v zabezpečení dodržiavania zásady právnej istoty, ako bol pripomenutý v bode 31 vyššie.

48 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že smernica o DPH, ako aj zásady efektivity, daňovej neutrality a proporcionality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podmieňuje výkon práva na opravu DPH fakturovanej bez právneho dôvodu za obdobie, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly, predložením novej skutočnosti, ktorá by mohla viesť k zmene zistení tejto kontroly, a to aj v prípade, že neexistuje riziko spočívajúce v strate daňových príjmov, pokiaľ dotknutá zdaniteľná osoba môže účinne uplatniť svoje právo na úpravu počas primeraného obdobia.

O trovách

49 Vzhľadom na to, že konanie pred Všeobecným súdom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred predkladajúcim vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Všeobecnému súdu a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (druhá komora zasadajúca v päťčlennom zložení)

rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ako aj zásady efektivity, daňovej neutrality a proporcionality

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podmieňuje výkon práva na opravu dane z pridanej hodnoty fakturovanej bez právneho dôvodu za obdobie, ktoré už bolo predmetom daňovej kontroly, predložením novej skutočnosti, ktorá by mohla viesť k zmene zistení tejto kontroly, a to aj v prípade, že neexistuje riziko spočívajúce v strate daňových príjmov, pokiaľ dotknutá zdaniteľná osoba môže účinne uplatniť svoje právo na úpravu počas primeraného obdobia.

Półtorak Hesse Steinfatt

Petrlík Dimitrakopoulos

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 3. júna 2026.

Podpisy