

Vec C-746/22

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

6. december 2022

Vnútroštátny súd:

Fővárosi Törvényszék

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

18. november 2022

Žalobkyňa:

Slovenské Energetické Strojárne A. S.

Žalovaný:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Predmet konania vo veci samej

Správne konanie v daňovej veci.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Po prvé určiť, či vnútroštátna právna úprava, ktorá na účely posúdenia žiadosti o vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH) neumožňuje žiadateľovi v odvolacom konaní uviesť nové skutočnosti alebo predložiť nové dôkazy, o ktorých vedel pred vydaním prvostupňového rozhodnutia, ale ktoré nepredložil alebo neuviedol napriek tomu, že ho daňový orgán k tomu vyzval, vytvára vecné obmedzenie, ktoré presahuje požiadavky stanovené pre odvolania v článku 23 ods. 2 smernice Rady 2008/9/ES.

Po druhé určiť, či lehota jedného mesiaca uvedená v článku 20 ods. 2 smernice Rady 2008/9/ES má prekluzívnu povahu, a ak áno, či je v súlade s príslušnými zásadami a ustanoveniami Únie.

Po tretie určiť, či vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej daňový orgán zastaví konanie v prípade, že zdaniteľná osoba, ktorá je žiadateľom, neodpovie na výzvu daňového orgánu ani si nesplní svoju povinnosť odstrániť nedostatky a v dôsledku nesplnenia tejto povinnosti nie je možné posúdiť žiadosť, je zlučiteľná s článkom 23 ods. 1 smernice Rady 2008/9/ES.

Právny základ: článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. Má sa článok 23 ods. 2 smernice Rady 2008/9/ES, 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 (ďalej len „smernica 2008/9“) vykladať v tom zmysle, že je v súlade s požiadavkami pre odvolania stanovenými v tejto smernici vnútroštátna právna úprava – konkrétne § 124 ods. 3 az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon č. CLI z roku 2017 o správe daní; ďalej len „zákon o správe daní“) –, ktorá na účely posúdenia žiadostí o vrátenie dane z pridanej hodnoty na základe smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“), neumožňuje v odvolacom konaní uvádzať nové skutočnosti alebo uvádzať alebo predkladať nové dôkazy, o ktorých žiadateľ vedel pred vydaním prvostupňového rozhodnutia, ale ktoré nepredložil alebo neuviedol napriek tomu, že ho daňový orgán k tomu vyzval, čím tak vytvára vecné

obmedzenie, ktoré presahuje formálne požiadavky a požiadavky týkajúce sa lehôt, ktoré sú stanovené v smernici 2008/9?

2. Znamená kladná odpoveď na prvú otázku, že sa lehota jedného mesiaca stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 má považovať za prekluzívnu? Sú všetky uvedené skutočnosti v súlade s požiadavkou práva na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces, zakotvenou v článku 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“), ako aj s článkami 167, 169, 170 a článkom 171 ods. 1 smernice o DPH a so základnými zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality, ktoré rozvinul Súdny dvor Európskej únie?
3. Má sa článok 23 ods. 1 smernice 2008/9 týkajúci sa úplného alebo čiastočného zamietnutia žiadosti o vrátenie dane vykladať v tom zmysle, že je v súlade s týmto ustanovením vnútroštátna právna úprava – konkrétne § 49 ods. 1 písm. b) zákona o správe daní –, podľa ktorej daňový orgán zastaví konanie v prípade, že zdaniteľná osoba, ktorá je žiadateľom, neodpovie na výzvu daňového orgánu ani si nesplní svoju povinnosť odstrániť nedostatky a v dôsledku nesplnenia tejto povinnosti nie je možné posúdiť žiadosť bez toho, aby sa pokračovalo v konaní *ex offio*?

Uvedené ustanovenia práva Únie

- Charta základných práv Európskej únie (Ú. v. EÚ C 326, 2012, s. 391) (Charta): článok 47
- Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (smernica o DPH): články 167, 169, 170 a článok 171 ods. 1
- Smernica Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23) (smernica 2008/9): článok 1; článok 20 ods. 1 a 2; článok 21; článok 23 ods. 1 a 2; článok 26; a článok 29 ods. 1 a 2
- Judikatúra Súdneho dvora: okrem iného rozsudky z 10. apríla 1984, von Colson a Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, a z 2. mája 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354

Uvedené ustanovenia vnútroštátneho práva

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty; ďalej len „zákon o DPH“):

§ 251/C ods. 2; § 251/E ods. 1 a 2; § 251/F ods. 1 až 4; § 251/G ods. 1 a 2; § 251/H ods. 1 a 2; a § 251/I ods. 1 a 4

- Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon č. CLI z roku 2017 o správe daní) (zákon o správe daní): § 9; § 49 ods. 1 písm. b); a § 124
- A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (zákon č. I z roku 2017 o správnom súdnom poriadku; ďalej len „správny súdny poriadok“): § 78 ods. 4

Stručné zhrnutie skutkových okolností a konania vo veci samej

- 1 Žalobkyňa je obchodná spoločnosť založená podľa slovenského práva, ktorá vykonáva svoju činnosť v odvetví energetiky, v rámci ktorej vyrába vykurovacie zariadenia a predáva tieto zariadenia a ich komponenty, pričom vykonáva aj inžinierske činnosti vo vzťahu k elektrárňam. Od júna 2020 začala žalobkyňa vykonávať inštalčné a montážne práce v Maďarsku na základe zmluvy uzavretej so spoločnosťou Budapesti Erőmű Zrt. Z tohto dôvodu nakúpila v Maďarsku rôzne tovary a služby. V tejto súvislosti žalobkyňa ako zdaniteľná osoba usadená v inom členskom štáte Únie, konkrétne na Slovensku, požiadala listom z 18. februára 2021 podľa § 244 zákona o DPH na základe devätnástich faktúr o vrátenie sumy vo výške 37 013 654 forintov (HUF) za DPH zaplatenú za nadobudnutie tovarov a služieb v Maďarsku v období od 1. januára do 31. decembra 2020.
- 2 Správnym aktom z 22. februára 2021 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Riaditeľstvo pre dane a clá veľkých platiteľov štátnej daňovej a colnej správy, Maďarsko; ďalej len „daňový orgán prvého stupňa“), vzhľadom na to, že na základe údajov, ktoré mal k dispozícii, nemohol prijať odôvodnené rozhodnutie, vyzval žalobkyňu, aby poskytla údaje podľa § 251/F ods. 1 zákona o DPH. Konkrétne vyzval žalobkyňu, aby v lehote jedného mesiaca od doručenia správneho aktu predložila tak faktúry, ako aj zmluvy a objednávky, na základe ktorých boli faktúry vystavené a ktoré neboli priložené k pôvodnej žiadosti, ale boli nevyhnutné pre jej posúdenie, a aby tiež predložila vyhlásenie žalobkyne o tom, na aký účel a v prospech koho zmluvne dohodla služby uvedené na faktúrach a ako súvisia s jej hospodárskou činnosťou. Daňový orgán prvého stupňa zaslal správny akt na elektronickú adresu žalobkyne a predpokladal, že ho žalobkyňa dostala.
- 3 Daňový orgán prvého stupňa rozhodnutím zo 6. mája 2021 podľa § 49 ods. 1 písm. b) zákona o správe daní zastavil konanie začaté na základe žiadosti žalobkyne, pričom uviedol, že žalobkyňa si napriek výzve nesplnila svoju povinnosť poskytnúť údaje, v dôsledku čoho nebolo možné na základe informácií, ktoré mal tento orgán k dispozícii, presne zistiť skutkový stav.

- 4 Žalobkyňa sa proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolala a zároveň vyhovelá žiadosti daňového orgánu prvého stupňa o poskytnutie údajov, pričom predložila dokumenty požadované v správnom akte.
- 5 Žalovaný [Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo pre opravné prostriedky štátnej daňovej a colnej správy, Maďarsko)], ktorý rozhodoval o tomto odvolaní, potvrdil prvostupňové rozhodnutie rozhodnutím z 20. júla 2021. Uviedol, že žalobkyňa neodpovedala na výzvu na odstránenie nedostatkov predtým, ako jej bolo doručené prvostupňové rozhodnutie, ani nepredložila požadované dokumenty v stanovenej lehote, a preto nebolo možné určiť, či žalobkyňa mala nárok na vrátenie dane. Pripomenul, že § 124 ods. 3 zákona o správe daní stanovuje, že „okrem dôvodov neplatnosti nemožno v odvolacom konaní a v konaní začatom na základe odvolania uvádzať nové skutočnosti alebo predkladať nové dôkazy, o ktorých osoba oprávnená na podanie odvolania vedela pred vydaním prvostupňového rozhodnutia, pričom dôkazy nepredložila ani neuviedla skutočnosti napriek tomu, že ju daňový orgán k tomu vyzval“. V správnom akte, ktorým sa požadovalo poskytnutie údajov, daňový orgán prvého stupňa informoval žalobkyňu o tomto zákaze uvádzania nových skutočností a predkladania nových dôkazov. Vzhľadom na uvedené a v súlade s § 124 ods. 3 zákona o správe daní žalovaný dospel k záveru, že v odvolacom konaní už nemôže zohľadniť dokumenty a údaje predložené žalobkyňou.
- 6 Žalobkyňa sa proti rozhodnutiu žalovaného odvolala na Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko).

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 7 **Žalobkyňa** tvrdí, že § 124 ods. 3 zákona o správe daní sa v konaní o vrátení DPH neuplatňuje. Podľa jej názoru smernica 2008/9 vyčerpávajúcim spôsobom upravuje hmotnoprávne a procesnoprávne pravidlá, ktorými sa riadi konanie o vrátení DPH, a preto § 124 ods. 3 zákona o správe daní tým, že vylučuje predloženie nových dôkazov v odvolacom konaní a v konaní začatom na základe odvolania (ďalej len „zákaz predkladania nových dôkazov“), predstavuje vecné obmedzenie.
- 8 Žalobkyňa sa domnieva, že článok 23 ods. 2 smernice 2008/9, ktorý stanovuje možnosť odvolania, uvádza, že požiadavky týkajúce sa formy a lehôt na odvolania podané v rámci konania o vrátení DPH sa riadia pravidlami prijatými členským štátom vrátenia dane. Okrem toho smernica 2008/9 nevytvára žiadne vecné obmedzenie, pokiaľ ide o odvolania, či už výslovne alebo prostredníctvom odkazujúcej normy, takže vecné obmedzenie stanovené maďarskou právnou úpravou, podľa ktorého v odvolaní už nemožno uvádzať nové skutočnosti ani predkladať nové dôkazy, o ktorých žalobkyňa vedela pred vydaním prvostupňového rozhodnutia, nemožno voči žalobkyňi uplatniť.
- 9 Podľa žalobkyne obmedzenie týkajúce sa odvolania, ktoré je stanovené maďarskou právnou úpravou, je v rozpore s nekogentnou povahou jednomsačnej

lehoty na odstránenie nedostatkov, keďže po vydaní prvostupňového rozhodnutia, ale pred vydaním konečného rozhodnutia, žiadateľ o vrátenie dane nemôže maďarskému daňovému orgánu oznámiť tak, aby ich tento mohol zohľadniť, nové skutočnosti, okolnosti alebo nové dôkazy, ktoré hoci už existovali počas konania na prvom stupni, neboli predložené žiadateľom z nejakého dôvodu na základe jeho vlastnej viny. Naproti tomu článok 26 smernice 2008/9 a § 251/I ods. 4 zákona o DPH stanovujú ako právny dôsledok nedodržania lehoty na odstránenie nedostatkov zo strany žiadateľa len to, že v prípade, ak si žiadateľ nesplní povinnosť na odstránenie nedostatkov v stanovenej lehote, nie je oprávnený požadovať úroky zo sumy, ktorú má členský štát vrátenia dane žiadateľovi zaplatiť, a to ani v prípade, keď sú orgány v omeškaní so zaplatením.

- 10 Žalobkyňa tiež tvrdí, že ani článok 20 ods. 2 smernice 2008/9, ani ustanovenie, ktoré ho preberá do maďarského práva, § 251/F ods. 4 zákona o DPH, nekvalifikujú lehotu jedného mesiaca ako prekluzívnu, a preto jej nedodržanie nemôže mať za následok definitívnu stratu práva žalobkyne na vrátenie dane. V tejto súvislosti žalobkyňa tvrdí, že aj po uplynutí tejto lehoty má právo predložiť v rámci odvolania dokumenty, na ktorých je založená jej žiadosť o vrátenie DPH a ktoré daňový orgán označil za potrebné.
- 11 Nakoniec žalobkyňa tvrdí, že za týchto okolností žalovaný nebol oprávnený zastaviť konanie.
- 12 **Žalovaný** tvrdí, že § 124 ods. 3 zákona o správe daní sa vzťahuje aj na posudzovanie žiadostí o vrátenie DPH. Domnieva sa, že toto ustanovenie v praxi neznemožňuje ani nadmerne nesťažuje uplatnenie práv priznaných právnym poriadkom Únie, keďže jeho cieľom je len zabrániť predĺženiu trvania odvolacích konaní.
- 13 Podľa žalovaného nedošlo k porušeniu zásad ekvivalencie a efektivity. Uvádza, že na rozdiel od toho, čo tvrdí žalobkyňa, záverečná časť prvostupňového rozhodnutia nerozlišuje medzi formálnymi a hmotnoprávnymi pravidlami týkajúcimi sa podania odvolania, ale odkazuje na pravidlá týkajúce sa spôsobu podania odvolania a obmedzení práva podať odvolanie. Vzhľadom na uvedené skutočnosti sa domnieva, že maďarská právna úprava je v súlade s právom Únie a s právnymi zásadami rozvinutými Súdny dvorom, a preto neporušuje zásady daňovej neutrality a proporcionality.
- 14 Žalovaný tvrdí, že lehota jedného mesiaca stanovená v článku 20 ods. 2 smernice 2008/9 na poskytnutie dodatočných informácií nie je prekluzívna, keďže v prípade nedodržania tejto lehoty žalobkyňa mohla podať žiadosť o odpustenie lehoty.

Stručné zhrnutie dôvodov návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 15 Prostredníctvom návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa vnútroštátny súd pýta Súdného dvora, či zákaz predkladania nových dôkazov stanovený v § 124 ods. 3 zákona o správe daní je v rozpore s článkom 23 ods. 2 smernice 2008/9, a či

tento zákaz porušuje zásady stanovené judikatúrou Únie, pokiaľ ide o odvolania, keďže právo Únie umožňuje predložiť dôkazy kedykoľvek až do prijatia konečného rozhodnutia.

- 16 Vnútroštátny súd sa tiež pýta, či v spojení s uplatnením zákazu predkladania nových dôkazov stanoveného v § 124 ods. 3 zákona o správe daní je lehota jedného mesiaca na odstránenie nedostatkov prekluzívna, keďže maďarský daňový orgán už neprihliada na daňové priznania, dokumenty a iné dôkazy, ktoré sa predložia dodatočne súčasne s odvolaním.
- 17 Vnútroštátny súd napokon žiada o objasnenie, či je daňový orgán v rámci konania o vrátení DPH oprávnený zastaviť konanie za vyššie uvedených okolností.
- 18 Pokiaľ ide o **prvú prejudiciálnu otázku**, vnútroštátny súd uvádza, že v prejednávanej veci žalobkyňa nevyhovela žiadosti daňového orgánu o poskytnutie údajov v rámci konania na prvom stupni, ale po doručení prvostupňového rozhodnutia pripojila údaje a dokumenty požadované v tejto žiadosti ako prílohu k odvolaniu, ktoré podala proti tomuto rozhodnutiu na daňový orgán druhého stupňa. Tento orgán však odmietol zohľadniť tieto údaje a dokumenty na základe § 124 ods. 3 zákona o správe daní. Ako však uvádza vnútroštátny súd, smernica 2008/9 nestanovuje, že v prípade prekročenia lehoty jedného mesiaca stanovenej na poskytnutie dodatočných informácií požadovaných členským štátom vrátenia dane existuje možnosť nezohľadniť predložené informácie. Tento súd dodáva, že ustanovenia smernice 2008/9 týkajúce sa odvolania tiež neobsahujú zákaz predkladania nových dôkazov stanovený v § 124 ods. 3 zákona o správe daní.
- 19 Vnútroštátny súd odkazuje na vec *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), pričom uvádza, že skutkový rámec tejto veci sa od prejednávanej veci odlišuje len tým, že maďarské správne konanie pozostáva z dvoch stupňov a v maďarskom práve sa zákaz predkladania nových dôkazov stanovený v § 124 ods. 3 zákona o správe daní výslovne uplatňuje už v druhom stupni správneho konania.
- 20 Podľa názoru vnútroštátneho súdu pri posudzovaní žiadostí o vrátenie DPH podľa smernice o DPH treba rešpektovať práva žalobkyne stanovené v smernici 2008/9, do ktorej osobnej pôsobnosti patrí žalobkyňa.
- 21 V tejto súvislosti má vnútroštátny súd pochybnosti o tom, či je potrebné posúdiť porušenie práva na účinný prostriedok nápravy a na spravodlivý proces zakotveného v článku 47 Charty z dôvodu, že podľa maďarského práva je v dôsledku zákazu predkladania nových dôkazov uplatniteľného v odvolacom konaní obmedzené právo účastníkov konania navrhovať alebo predkladať dôkazy. V dôsledku zákazu predkladania nových dôkazov nie je možné predkladať nové skutočnosti alebo dôkazy, čo má samozrejme vplyv na rozhodnutie daňového orgánu druhého stupňa, ktorý rozhoduje v odvolacom konaní, ako aj na konečný výsledok súdneho konania v nadväznosti na žalobu, ktorú možno proti tomuto rozhodnutiu podať.

- 22 V tejto súvislosti vnútroštátny súd považuje za relevantné aj to, že § 78 ods. 4 správneho súdneho poriadku, ktorý upravuje správne konanie v Maďarsku, stanovuje tiež pravidlo, podľa ktorého „žalobca alebo dotknutá osoba môžu uvádzať skutočnosti alebo okolnosti, ktoré napriek tomu, že existovali v čase predchádzajúceho správneho konania, neboli v tomto konaní posúdené, pokiaľ ich správny orgán nezohľadnil v predchádzajúcom správnom konaní napriek tomu, že boli uplatnené, ako aj v prípade, že žalobca alebo dotknutá osoba o nich bez vlastného zavinenia nevedeli, alebo sa na ne bez vlastného zavinenia nemohli odvolávať“. Inými slovami, zákaz predkladania nových dôkazov sa vzťahuje aj na správne konania.
- 23 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd tiež pýta, či je zákaz predkladania nových dôkazov primeraný a zlučiteľný s požiadavkami zaručujúcimi spravodlivé konanie, keďže môže viesť k vecnému obmedzeniu práva daňovníka na podanie odvolania ako základnej záruky procesnej legitímácie.
- 24 Pokiaľ ide o **druhú prejudiciálnu otázku**, vnútroštátny súd tiež odkazuje na rozsudok Súdneho dvora vo veci *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), ktorého predmet bol totožný s predmetom druhej prejudiciálnej otázky v prejednávanej veci.
- 25 Vnútroštátny súd spresňuje, že otázka zlučiteľnosti § 124 ods. 3 zákona o správe daní so smernicou 2008/9 sa kladie z dôvodu, že uplatnenie tohto vnútroštátneho ustanovenia v rámci konania o vrátení DPH môže mať za následok, že lehota jedného mesiaca sa v čase vydania rozhodnutia daňového orgánu prvého stupňa stane prekluzívnou, keďže po vydaní tohto rozhodnutia nie je možné predložiť žiaden dôkaz, ktorý žiadateľ z vlastnej viny až do tohto momentu neposkytol daňovému orgánu napriek tomu, že o ňom vedel.
- 26 Pokiaľ ide o **tretiu prejudiciálnu otázku**, vnútroštátny súd uvádza, že smernica 2008/9 stanovuje len prijatie rozhodnutia o schválení alebo zamietnutí žiadosti o vrátenie dane bez toho, aby stanovovala akúkoľvek legislatívnu možnosť zastaviť konanie. Dodáva, že ani zákon o DPH, ktorým sa táto smernica preberá, nestanovuje možnosť zastaviť konanie. Podľa § 251/C ods. 2 zákona o DPH v prípade, že žiadosť bola podaná v lehote, daňový orgán rozhodne o žiadosti z hľadiska vecí samej. Inými slovami, tak smernica 2008/9, ako aj zákon o DPH vyžadujú prijatie rozhodnutia vo veci samej.
- 27 Na rozdiel od toho maďarský daňový orgán uplatnil v prejednávanej veci pravidlo o zastavení konania stanovené v § 49 ods. 1 písm. b) zákona o správe daní, čo vedie vnútroštátny súd k otázke, či ustanovenie smernice 2008/9, ktorým sa nariaďuje prijatie rozhodnutia o schválení alebo zamietnutí žiadosti o vrátenie dane, bráni tomu, aby vnútroštátny orgán prijal v oblasti vrátenia DPH rozhodnutie o zastavení konania.