Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

9. září 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Harmonizace právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Osmá směrnice 79/1072/EHS – Články 3, 6 a 7 – Prováděcí pravidla pro vracení daně z přidané hodnoty (DPH) – Osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku – Odmítnutí vrácení odvedené DPH – Dokumenty odůvodňující nárok na vrácení – Nepředložení dokladů ve stanovené lhůtě“

Ve věci C-294/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností, Španělsko) ze dne 5. března 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 1. července 2020, v řízení

GE Auto Service Leasing GmbH

proti

Tribunal Económico Administrativo Central,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, E. Juhász (zpravodaj) a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: E. Tančev

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za GE Auto Service Leasing GmbH A. Azpeitia Gamazem a A. Albarrán Jiménezem, abogados,

– za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou a M. J. Ruiz Sánchez, jako zmocněnci,

– za českou vládu M. Smolkem, O. Serdulou a J. Vláčilem, jako zmocněnci,

– za estonskou vládu N. Grünberg, jako zmocněnkyní,

* Jednací jazyk: španělština.

– za řeckou vládu M. Tassopoulou, S. Trekli a G. Avdikosem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Prováděcí pravidla pro vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. 1979, L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79, dále jen „osmá směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností GE Auto Service Leasing GmbH (dále jen „Auto Service“) a Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud, Španělsko) ve věci odmítnutí vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) účtované touto společností.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice o DPH

3 Článek 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006 (Úř. věst. 2006, L 51, s. 12) (dále jen „šestá směrnice o DPH“), stanoví:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

b) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;

c) daň z přidané hodnoty splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3.

3. Členské státy mohou přiznat každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení daně z přidané hodnoty uvedený v odstavci 2, je-li zboží a služby použito za účelem:

a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

b) plnění, která jsou osvobozena od daně podle čl. 14 odst. 1 písm. i), článku 15 a čl. 16 odst. 1 bodů B, C a D a odst. 2;

c) jakýchkoli plnění osvobozených od daně podle čl. 13 části B písm. a) a d) bodů 1 až 5, je-li zákazník usazen mimo Společenství nebo je-li takové plnění přímo vázáno na zboží určené k vývozu do země mimo Společenství.

[…]“

4 Článek 28f uvedené směrnice stanoví:

„[…]

4. Daň z přidané hodnoty se podle odstavce 3 vrací:

– osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku, ale usazeným v jiném členském státě, v souladu s prováděcími pravidly stanovenými [osmou] směrnicí [o DPH],

[…]“

Osmá směrnice o DPH

5 Článek 2 osmé směrnice o DPH stanoví:

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členském státě, za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) [šesté směrnice o DPH] anebo pro služby uvedené v čl. 1 písm. b) této směrnice.“

6 Článek 3 této směrnice uvádí:

„Aby získala nárok na vrácení daně, musí osoba povinná k dani uvedená v článku 2, která v tuzemsku nedodala žádné zboží ani neposkytla služby:

a) podat příslušným orgánům uvedeným v čl. 9 prvním pododstavci žádost podle vzoru obsaženého v příloze A a přiložit prvopisy faktur nebo dovozních dokladů. Členský stát poskytne žadateli vysvětlivky, které musí obsahovat přinejmenším informace uvedené v příloze C;

b) prokázat potvrzením vydaným příslušnými orgány státu, v němž je usazena, že v tomto státě podléhá dani z přidané hodnoty. Má-li však již příslušný orgán uvedený v čl. 9 prvním pododstavci toto potvrzení, nemusí osoba povinná k dani předkládat nové potvrzení po dobu jednoho roku ode dne vydání prvního potvrzení příslušnými orgány státu, v němž je usazena. Členské státy nevydají potvrzení osobám povinným k dani, které jsou osvobozeny od daně podle čl. 24 odst. 2 [šesté směrnice o DPH];

c) doložit písemným prohlášením, že po dobu uvedenou v první a druhé větě čl. 7 odst. 1 prvního pododstavce nedodala žádné zboží ani neposkytla služby v tuzemsku;

d) zavázat se vrátit jakoukoli neoprávněně získanou částku.“

7 Článek 4 uvedené směrnice zní takto:

„Aby získala nárok na vrácení daně, musí osoba povinná k dani ve smyslu článku 2, která nedodala v tuzemsku žádné zboží ani neposkytla služby kromě služeb uvedených v čl. 1 písm. a) a b):

a) vyhovět požadavkům stanoveným v čl. 3 písm. a), b) a d);

[…]“

8 Článek 6 téže směrnice stanoví:

„Členské státy nesmějí uložit osobám povinným k dani podle článku 2 žádné jiné povinnosti než povinnosti uvedené v článcích 3 a 4, s výjimkou povinnosti ve zvláštních případech doložit, že žádost o vrácení daně je oprávněná.“

9 Článek 7 osmé směrnice o DPH stanoví:

„1. Žádost o vrácení daně podle článků 3 a 4 se musí vztahovat na fakturované pořízení zboží nebo služeb nebo na dovoz uskutečněný v průběhu nejméně tří měsíců a nejvýše jednoho kalendářního roku. Může se však vztahovat i na dobu kratší než tři měsíce, pokud tato doba představuje zbytek kalendářního roku. Žádosti se mohou týkat i faktur a dovozních dokladů, na které se nevztahovaly předchozí žádosti a které se týkají operací uskutečněných během daného kalendářního roku. Předkládají se příslušným orgánům uvedeným v čl. 9 prvním pododstavci ve lhůtě šesti měsíců od konce kalendářního roku, v němž vznikla daňová povinnost.

[…]

3. Příslušné orgány uvedené v čl. 9 prvním pododstavci opatří razítkem každou fakturu nebo dovozní doklad, aby nemohly být použity pro další žádosti, a vrátí je ve lhůtě jednoho měsíce osobě povinné k dani.

4. Rozhodnutí o žádosti o vrácení daně bude oznámeno do šesti měsíců ode dne, kdy byla žádost spolu s veškerými doklady požadovanými touto směrnicí k posouzení žádosti podána příslušnému orgánu uvedenému v odstavci 3. Daň se vrací před koncem uvedené lhůty na žádost žadatele v členském státě, kde o vrácení požádal, nebo v členském státě, v němž je usazen. V posledním uvedeném případě hradí bankovní poplatky za převod žadatel.

Zamítnutí žádosti musí být odůvodněno. Lze se proti němu odvolat k příslušným orgánům dotyčného členského státu formami a ve lhůtách, které jsou stanoveny pro žádosti o vrácení daně předkládané osobou povinnou k dani usazenou v tomto státě.

[…]“

Směrnice 2006/112/ES

10 Články 411 a 413 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) stanoví, že tato směrnice zrušuje šestou směrnici o DPH a vstupuje v platnost dnem 1. ledna 2007.

Směrnice 2008/9/ES

11 Z článku 28 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112 osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (Úř. věst. 2008, L 44, s. 23), vyplývá, že se směrnice 2008/9 vztahuje na žádosti o vrácení daně podané po 31. prosinci 2009 a že osmou směrnici o DPH zrušuje s účinností od 1. ledna 2010.

Španělské právo

12 Ustanovení § 119 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon 37/1992 o dani z přidané hodnoty) ze dne 28. prosince 1992 (BOE č. 312 ze dne 29. prosince 1992, s. 44247), nadepsaný „Zvláštní režim vracení určitým podnikatelům, kteří nejsou usazeni na území uplatňování DPH“, stanoví:

„1. Podnikatelé, kteří nejsou usazeni na území uplatňování DPH a jsou u nich splněny podmínky stanovené v následujícím pododstavci, mohou uplatnit nárok na vrácení daně z přidané hodnoty, kterou odvedli nebo případně přenesli na toto území v souladu s ustanoveními tohoto článku.

[…]

2. Podmínky pro uplatnění nároku na vrácení daně podle tohoto článku jsou:

1.° Podnikatelé, kteří se jej hodlají dovolávat, jsou usazeni ve Společenství, na Kanárských ostrovech, v Ceutě nebo Melille, nebo na jiných třetích územích.

[…]

2.º Během období, na které se vztahuje žádost, neuskutečňovali [podnikatelé] na území uplatňování DPH dodání zboží nebo poskytování služeb podléhajících DPH kromě těch, které jsou uvedeny dále:

a) dodání zboží a poskytování služeb osobou povinnou k DPH v souladu s § 84 odst. 1 body 2, 3 a 4 tohoto zákona, kterou je příjemce;

b) přepravní služby a služby související s přepravou, které jsou osvobozeny od DPH podle § 21, 23, 24 a 64 tohoto zákona.

[…]

8. Žádosti o vrácení daně se mohou týkat pouze bezprostředně předcházejících ročních nebo čtvrtletních období.

Žádosti o vrácení daně týkající se kratší doby jsou však přípustné za podmínky, že dotčené období uplyne dne 31. prosince příslušného roku.

9. Daňový orgán může od dotčených osob požadovat, aby předložily údaje a doklady nezbytné k posouzení oprávněnosti podaných žádostí o vrácení daně, a zejména ke správnému určení výše vrácení daně podle odstavců 4 a 5 tohoto článku.

[…]“

13 Ustanovení § 112 Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (zákon 30/1992 o právním režimu orgánů veřejné správy a obecném správním řízení), ze dne 26. listopadu 1992, který je nyní součástí § 118 Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (zákon 39/2015 o společném správním řízení orgánů veřejné správy), ze dne 1. října 2015 (BOE č. 236 ze dne 2. října 2015, s. 89343) zakazuje „zohlednit při rozhodování o žalobách skutečnosti, dokumenty nebo argumenty žalobce, které žalobce mohl předložit, ale nepředložil se svým vyjádřením“, a upřesňuje, že „provedení důkazů nelze požadovat, pokud lze jeho neprovedení v průběhu řízení, které vedlo k přijetí napadeného rozhodnutí, přičíst dotčené osobě“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 Auto Service je společností usazenou v Německu, která dne 30. června 2006 a 29. června 2007 podala k Oficina nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos (Státní úřad pro správu daní – DPH u neusazených osob povinných k dani, Španělsko) (dále jen „španělský daňový orgán“) žádosti o vrácení DPH zaplacených podnikateli nebo hospodářskými subjekty neusazenými na území uplatňování daně za zdaňovací období 2005 a 2006 v celkové výši 407 396,469 eura.

15 Dne 19. března 2008 zaslal španělský daňový orgán společnosti Auto Service dvě výzvy, aby mu tato společnost předala originály faktur, na jejichž základě požadovala uvedené vrácení daně, a poskytla mu upřesnění ohledně plnění uskutečněných ve Španělsku, jakož i určení zboží nebo služeb, kterých se týkala žádost o vrácení daně.

16 Dne 12. prosince 2008 oznámila společnost Auto Service španělskému daňovému orgánu, že na své žádosti o vrácení daně nadále trvá, ale že má obtíže s předložením požadovaných dokumentů.

17 Rozhodnutími ze dne 18. února 2009 doručenými společnosti Auto Service dne 21. dubna 2009 španělský daňový orgán zamítl žádosti o vrácení daně požadované touto společností, která tomuto orgánu dne 20. února 2009 oznámila, že jde o německou společnost, jejíž činnost spočívá

v dodávání automobilů španělským podnikům na základě leasingových smluv, jakož i příležitostných prodejích ojetých vozidel na španělském území, přičemž k těmto vysvětlením přiložila určité doklady v podobě faktur.

18 Společnost Auto Service podala proti rozhodnutím o zamítnutí žádostí o vrácení daně žádost o přezkoumání v rámci autoremedury a uznala opožděnost své odpovědi na výzvy k doplnění informací, nicméně upřesnila, že tato odpověď byla každopádně podána před doručením těchto rozhodnutí, přiložila i faktury vystavené za poskytnuté leasingové služby, ale nikoliv všechny faktury, na jejichž základě bylo požadováno vrácení DPH.

19 Před rozhodnutím o žádosti o přezkoumání v rámci autoremedury zaslal španělský daňový orgán dne 13. července 2009 společnosti Auto Service novou výzvu k doplnění informací. V této žádosti byla společnost Auto Service vyzvána, aby uvedla podrobnosti o využití pořízeného zboží nebo služeb, pro které bylo požadováno vrácení DPH, a aby prokázala, že jsou určeny k plněním zakládajícím nárok na vrácení daně. Za tímto účelem byla Auto Service vyzvána k předložení smluv uzavřených se zákazníky, dále vystavených faktur, potvrzení vydaného daňovými orgány země, ve které má sídlo nebo hlavní provozovnu, jež osvědčuje, že je osobou povinnou k DPH, jakož i upřesnění daňové sazby, které podléhá její činnost, a odpočitatelného procentního podílu použitelného v případě poměrného podílu.

20 Společnost Auto Service na tuto novou výzvu neodpověděla.

21 Vzhledem k tomu, že španělský daňový orgán neměl k dispozici všechny požadované dokumenty, vydal dne 1. února 2010 rozhodnutí o zamítnutí žádosti o přezkoumání v rámci autoremedury a současně potvrdil odmítnutí vrácení daně z důvodu, že společnost Auto Service neprokázala opodstatněnost svých žádostí.

22 V tomto ohledu španělský daňový orgán dotčené osobě sdělil, že dokumenty, o jejichž předložení požádal, jsou určeny k prokázání uskutečnění plnění na území, kde byla daň uplatněna, jakož i využití zboží a služeb k plněním zakládajícím nárok na odpočet daně. Tento orgán dodal, že tyto dokumenty mu měly samy o sobě umožnit ověřit, zda leasingové smlouvy uzavřené se zákazníky obsahují možnost odkupu zboží a podmínky koupě, dále určit, zda se zboží, které je předmětem smluv, nachází na území, kde je daň uplatněna, a zda zákazníci společnosti jsou entitami nebo osobami usazenými na území, kde je daň uplatněna. Takové informace rovněž požadoval za účelem určení, zda byly činnosti společnosti Auto Service zaměřeny na leasing, jakož i za účelem určení daňové sazby ve státě, kde je společnost usazena, a použitelného procentního odpočtu.

23 Společnost Auto Service s tímto rozhodnutím nesouhlasila a obrátila se na Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud) s tím, že za tímto účelem předložila faktury za poskytnutí služeb, leasingové smlouvy, několik pravidelných přiznání k DPH, jakož i úřední osvědčení jejího postavení coby osoby povinné k dani s nárokem na odpočet, vydaná německými orgány.

24 Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud) odmítl tvrzení společnosti Auto Service z důvodu, že relevantní důkazy měly být předloženy příslušnému správnímu orgánu a již nemohou být předloženy ve fázi řízení o stížnosti.

25 Dne 24. ledna 2013 podala společnost Auto Service proti zamítavému rozhodnutí Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud) správní žalobu k Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností, Španělsko). Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností) tuto žalobu rozsudkem ze dne 22. září 2016 zamítl.

26 K odůvodnění tohoto zamítnutí soud zejména uvedl, že je na žadateli o vrácení DPH, aby předložil důkaz o svém nároku na vrácení daně ve fázi správního řízení, a že nesplnění požadavků ve správním řízení již nelze zhojit ve fázi řízení o stížnosti nebo ve fázi soudního řízení správního.

27 Společnost Auto Service podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko).

28 Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) v rozsudku ze dne 10. září 2018 uvedl, že navzdory svému kvazisoudnímu charakteru je Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud) správním orgánem, na který je nutné se obrátit, než může být podána žaloba k soudu.

29 Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) měl za to, že s výhradou existence zneužití práva španělské právo ukládá správním soudům, aby zohlednily důkazy, které osoba povinná k dani nepředala daňovému orgánu ve fázi správního šetření jejího spisu.

30 Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) dále uvedl, že v oblasti DPH judikatura Soudního dvora na základě zásad neutrality DPH a proporcionality upřednostnila hmotněprávní pravidla pro odpočet DPH před pravidly formálními. Soudní dvůr tak uznal nárok na odpočet nebo vrácení daně, pokud se prokáže, že hmotněprávní pravidla týkající se takových nároků byla splněna, i když nebyly splněny některé formální podmínky.

31 Tribunal Supremo (Nejvyšší soud), který měl za to, že ve věci dotčené v původním řízení nebylo zpochybněno splnění podmínek nároku na vrácení DPH stanovených v článku 119 směrnice 2006/112, zrušil rozsudek Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností) a nařídil, aby věc týkající se společnosti Auto Service byla vrácena tomuto soudu tak, aby rozhodl s ohledem na důkazy obsažené ve spisu týkající se žádosti o vrácení DPH podané touto společností.

32 Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností) uvádí, že pokud by měl přijmout úvahy Tribunal Supremo (Nejvyšší soud), velmi pravděpodobně by porušil ustanovení článku 3 a článku 7 osmé směrnice o DPH, jelikož společnost Auto Service neprokázala ve lhůtách stanovených tímto posledním ustanovením svůj nárok na vrácení DPH, i když jí to španělský daňový orgán umožnil.

33 V této souvislosti zdůrazňuje, že i když Soudní dvůr již rozhodl, že porušení formálních povinností nemůže v zásadě vést ke ztrátě nároku na odpočet daně, nic to nemění na tom, že takové formální podmínky mohou představovat hmotněprávní základ pro výkon tohoto práva a upravují pravidla a kontrolu výkonu uvedeného práva, jakož i řádné fungování systému DPH.

34 Předkládající soud uvádí, že v tomto duchu měl Soudní dvůr za to, že možnost uplatnit nárok na odpočet DPH bez časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat.

35 Dále uvádí, že vzhledem k tomu, že španělský daňový orgán přijal všechna opatření nezbytná k tomu, aby osobě povinné k dani umožnil předložit doklady prokazující její nárok na vrácení DPH, a že tato osoba tak neučinila ve lhůtách stanovených v čl. 7 odst. 1 osmé směrnice o DPH, musí být tato osoba povinná k dani považována za osobu, jejíž práva zanikla, jak rozhodl Soudní dvůr v bodě 34 rozsudku ze dne 21. června 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382).

36 V tomto ohledu má předkládající soud za to, že s ohledem na rozsudek Tribunal Supremo (Nejvyšší soud), podle kterého okamžik, kdy osoba povinná k dani předloží důkazy, na nichž je založena její žádost, není relevantní pro vrácení DPH, je třeba posoudit, zda je prodlení s předložením těchto důkazů neodůvodněné, což by mohlo být považováno za zneužívající praktiky.

37 Podle tohoto soudu lze mít za to, že prodlení společnosti Auto Service ve věci dotčené v původním řízení při předložení důkazů o jejím nároku na vrácení daně svědčí o tom, že nebyla v dobré víře, neboť vědomě a úmyslně skryla před správním orgánem bez jakéhokoli zjevného důvodu, a navzdory řadě příležitostí, které měla k tomu, aby vyhověla jeho výzvám, informace, které byly nezbytné pro vrácení DPH.

38 Za těchto podmínek se Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být považováno za přípustné, že osoba povinná k dani, poté, co byla správcem daně opakovaně vyzvána, aby prokázala splnění podmínek nároku na vrácení daně, a této žádosti bez jakéhokoliv přiměřeného odůvodnění nevyhoví, a poté, co je vrácení daně zamítnuto, odloží předložení dokladů na přezkumné řízení nebo na soudní řízení?

2) Může být za zneužití práva považováno to, že osoba povinná k dani neposkytne správci daně nezbytné informace na podporu svého nároku, pokud jí to bylo umožněno a byla k tomu vyzvána, a neučiní tak bez oprávněného důvodu, a naopak tyto informace poskytne dobrovolně později orgánu příslušnému k přezkumu nebo soudu?

3) Ztrácí neusazená osoba povinná k dani, buď proto, že ve stanovené lhůtě a bez přiměřeného odůvodnění neposkytla informace relevantní pro prokázání svého nároku na vrácení daně, nebo v důsledku svého zneužívajícího jednání, nárok na vrácení daně, jakmile uplynula stanovená nebo za tím účelem poskytnutá lhůta a správní orgán vydal rozhodnutí o zamítnutí vrácení daně?“

K předběžným otázkám

39 Úvodem je třeba připomenout, že společnost Auto Service tvrdí, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce musí být prohlášena za nepřípustnou, jelikož otázky položené předkládajícím soudem již byly rozhodnuty Tribunal Supremo (Nejvyšší soud), a z tohoto důvodu narážejí na překážku věci pravomocně rozsouzené, a otázka týkající se zneužití práva je teoretická, jelikož tato otázka nebyla nikdy položena před tím, než ji předkládající soud předložil Soudnímu dvoru.

40 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle ustálené judikatury Soudního dvora mají vnitrostátní soudy tu nejširší možnost obrátit se na Soudní dvůr s otázkou výkladu relevantních ustanovení unijního práva. Je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a který jako jediný zná své vnitrostátní právo a musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude

vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu nebo platnosti normy unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout. Z toho vyplývá, že se na otázky položené vnitrostátními soudy vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí ze strany Soudního dvora rozhodnout o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na uvedené otázky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. dubna 2016, PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, bod 32 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 16. července 2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, bod 16 a citovaná judikatura).

41 Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že otázky položené předkládajícím soudem Soudnímu dvoru přímo souvisejí se skutkovými okolnostmi věci v původním řízení.

42 Mimoto podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že pravidlo vnitrostátního práva, na základě něhož soudy, které nerozhodují v posledním stupni, jsou vázány posouzeními soudu vyššího stupně, nemůže tyto soudy zbavit možnosti předložit Soudnímu dvoru otázky týkající se výkladu unijního práva, kterého se týkají taková právní posouzení. Soudní dvůr měl totiž za to, že pokud se soud, který nerozhoduje v posledním stupni, domnívá, že by v důsledku právního posouzení provedeného na vyšším stupni mohl vydat rozsudek v rozporu s unijním právem, musí mít možnost položit Soudnímu dvoru otázky, kterými se zabývá (rozsudek ze dne 5. března 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 52 a citovaná judikatura).

43 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je proto přípustná.

44 Navíc podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že v rámci spolupráce s vnitrostátními soudy zavedené článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout předkládajícímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. V tomto směru může Soudní dvůr ze všech poznatků předložených předkládajícím soudem, zejména z odůvodnění předkládacího rozhodnutí, vytěžit normy a zásady unijního práva, které je s přihlédnutím k předmětu sporu v původním řízení třeba vyložit, i pokud nejsou tato ustanovení výslovně zmíněna v otázkách, které mu položil uvedený soud (rozsudek ze dne 11. listopadu 2020, DenizBank, C-287/19, EU:C:2020:897, bod 59).

45 V odůvodnění svého rozhodnutí odkazuje předkládající soud bez rozdílu na směrnici 2006/112, jakož i na osmou směrnici o DPH a směrnici 2008/9. V otázkách položených Soudnímu dvoru předkládající soud neupřesňuje ustanovení, jejichž výklad požaduje.

46 Z předkládacího rozhodnutí nicméně vyplývá, že žádosti o vrácení DPH, které jsou předmětem věci v původním řízení, byly předloženy španělskému daňovému orgánu ve dnech 20. června 2006 a 29. června 2007 a týkají se plnění, k nimž došlo během zdaňovacích období 2005 a 2006.

47 Podle článků 411 a 413 směrnice 2006/112 přitom tato směrnice, která zrušila šestou směrnici o DPH, vstoupila v platnost až 1. ledna 2007. Navíc podle čl. 28 odst. 1 směrnice 2008/9 se tato směrnice, která zrušila osmou směrnici o DPH, použije na žádosti o vrácení daně podané po 31. prosinci 2009.

48 Z toho vyplývá, že na skutkové okolnosti věci v původním řízení jsou použitelná pouze ustanovení šesté směrnice o DPH a osmé směrnice o DPH.

K první a třetí otázce

49 Podstatou první a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda ustanovení osmé směrnice o DPH a zásady unijního práva, zejména zásada daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byla žádost o vrácení DPH zamítnuta, pokud osoba povinná k dani ve stanovené lhůtě nepředložila příslušnému daňovému orgánu, a to ani na jeho žádost, všechny dokumenty a informace požadované touto směrnicí, a to nezávisle na skutečnosti, že tyto dokumenty a tyto informace byly předloženy touto osobou povinnou k dani z vlastní iniciativy v rámci přezkumného nebo soudního řízení proti rozhodnutí o zamítnutí takového nároku na vrácení daně.

50 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok na vrácení daně, stejně jako nárok na odpočet, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy, jejímž cílem je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje, že všechny ekonomické činnosti jsou bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH, zdaněny zcela neutrálním způsobem [rozsudek ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (Vrácení DPH – Faktury), C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 77].

51 Tento nárok na vrácení DPH odvedené v jiném členském státě, který je upraven v osmé směrnici o DPH, odpovídá nároku, zavedenému šestou směrnicí o DPH, na odpočet DPH zaplacené na vstupu ve vlastním členském státě [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. října 2012, Daimler a Widex, C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 41, jakož i ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (Vrácení DPH – Faktury), C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 78 a citovaná judikatura].

52 Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že nárok na odpočet, a tudíž i na vrácení daně, je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se uplatňuje přímo ohledně všech daní, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu [rozsudek ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (Vrácení DPH – Faktury), C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 79 a citovaná judikatura].

53 Kromě toho podle ustálené judikatury Soudního dvora vyžaduje základní zásada neutrality DPH, aby odpočet daně na vstupu nebo vrácení DPH byly přiznány, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním. Jinak tomu může být nicméně tehdy, má-li porušení takových formálních požadavků za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění hmotněprávních požadavků [rozsudek ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (Vrácení DPH – Faktury), C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, body 80 a 81, jakož i citovaná judikatura].

54 Z článků 3 a 4 osmé směrnice o DPH vyplývá, že osobě povinné k dani může být vrácena DPH pouze tehdy, pokud splní povinnosti stanovené v těchto článcích, které zahrnují předložení originálů faktur nebo dovozních dokladů pro plnění podléhající DPH v členském státě vrácení daně.

55 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že španělský daňový orgán celkem dvakrát, a to dne 19. března 2008 a – po prvotním zamítnutí žádosti o vrácení daně – dne 13. července 2009 v souvislosti s žádostí o přezkoumání v rámci autoremedury podané společností Auto Service požádal tuto společnost, aby předložila doplňující důkazy ke svým původním žádostem, zejména všechny faktury, na nichž byly založeny tyto žádosti, a rovněž i dokument členského státu sídla uvedené společnosti, který prokazuje, že tato společnost je osobou povinnou k DPH. Tato společnost však nepředložila daňovému orgánu všechny požadované dokumenty a informace. Z předkládacího rozhodnutí naproti tomu vyplývá, že společnost Auto Service tyto informace a tyto dokumenty předložila v rámci řízení zahájeného před Tribunal Económico-Administrativo Central (ústřední hospodářsko-správní soud).

56 Z toho vyplývá, že spor dotčený v původním řízení se netýká porušení formálních požadavků, které brání předložení důkazu o splnění hmotněprávních požadavků nároku na vrácení DPH, ale data, ke kterému může být tento důkaz předložen.

57 V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že ustanovení šesté směrnice o DPH nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž lze osobám povinným k dani, které mají k dispozici neúplné faktury, odepřít nárok na odpočet DPH, i když jsou tyto faktury poté, co daňový orgán přijal zamítavé rozhodnutí, doplněny poskytnutím informací, které mají prokázat reálnost, povahu a částku fakturovaných plnění (rozsudek ze dne 8. května 2013, Petroma Transports a další, C-271/12, EU:C:2013:297, body 34 až 36). Tato ustanovení však členským státům nezakazují, aby akceptovaly opravu neúplné faktury poté, co daňová správa přijala takové zmítavé rozhodnutí (rozsudek ze dne 14. února 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, bod 33).

58 Obdobně je tedy třeba mít za to, že ustanovení osmé směrnice o DPH nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které může být nárok na vrácení DPH odepřen, pokud osoba povinná k dani nepředloží bez přiměřeného odůvodnění a bez ohledu na žádosti o informace, které jí byly zaslány, doklady umožňující prokázat, že hmotněprávní podmínky pro vrácení DPH jsou splněny před tím, než daňový orgán vydá své rozhodnutí. Tato ustanovení však nebrání tomu, aby členské státy akceptovaly předložení takových důkazních prostředků po vydání tohoto rozhodnutí.

59 Vzhledem k tomu, že se na zavedení vnitrostátních opatření odmítajících zohlednit důkazy poskytnuté po přijetí rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daně nevztahuje osmá směrnice o DPH, je upraveno vnitrostátním právním řádem každého členského státu na základě zásady procesní autonomie členských států, avšak za předpokladu, že tyto podmínky nejsou méně příznivé než ty, které se uplatní v obdobných situacích vnitrostátní povahy (zásada rovnocennosti), a že v praxi neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivity) (obdobně viz rozsudek ze dne 14. února 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, bod 35).

60 Pokud jde nejprve o zásadu efektivity, je třeba upozornit na to, že podle ustálené judikatury Soudního dvora by možnost požádat o vrácení přeplatků na DPH bez jakéhokoli časového omezení byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani, pokud jde o její práva a povinnosti vůči daňové správě, nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (rozsudek ze dne 14. února 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, bod 41 a citovaná judikatura).

61 V projednávaném případě španělský daňový orgán dvakrát požádal společnost Auto Service, aby mu poskytla chybějící informace, které pro něj byly nezbytné pro posouzení nároku na vrácení DPH, o který se jedná ve věci v původním řízení. Z předkládacího rozhodnutí nevyplývá, že by

lhůta pro odpověď na tyto žádosti byla zjevně nedostatečná, ani že by společnost Auto Service upozornila tento orgán na to, že tyto informace nemá k dispozici. Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že daňový orgán vynaložil náležitou péči potřebnou k získání důkazů umožňujících prokázat opodstatněnost žádosti o vrácení daně předložené společností Auto Service neúspěšně. S výhradou ověření předkládajícím soudem tudíž nebylo společnosti Auto Service v praxi znemožněno nebo nadměrně ztíženo uplatnění jejího nároku na vrácení DPH.

62 Kromě toho předkládajícímu soudu rovněž přísluší ověřit, zda je v projednávaném případě dodržena zásada rovnocennosti, která vyžaduje, aby vnitrostátní procesní ustanovení upravující vrácení DPH na základě osmé směrnice o DPH nebyla méně příznivá než ustanovení upravující obdobné situace podléhající vnitrostátnímu právu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. června 2021, Bankia, C-910/19, EU:C:2021:433, body 46 a 47).

63 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první a třetí otázku odpovědět tak, že ustanovení osmé směrnice o DPH a zásady unijního práva, zejména zásada daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby byla žádost o vrácení DPH zamítnuta, pokud osoba povinná k dani ve stanovené lhůtě nepředložila příslušnému daňovému orgánu, a to ani na jeho žádost, všechny dokumenty a informace požadované k prokázání jejího nároku na vrácení DPH, a to nezávisle na skutečnosti, že tyto dokumenty a informace byly předloženy touto osobou povinnou k dani z vlastní iniciativy v rámci přezkumného nebo soudního řízení proti rozhodnutí o zamítnutí takového nároku na vrácení daně, za předpokladu, že jsou dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K druhé otázce

64 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být unijní právo vykládáno v tom smyslu, že skutečnost, že osoba povinná k dani, která požaduje vrácení DPH, nepředloží v průběhu správního řízení dokumenty požadované daňovým orgánem, ale učiní tak až spontánně v průběhu pozdějších řízení, představuje zneužití práva.

65 Je třeba připomenout, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout přiznat nárok na vrácení daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (obdobně viz rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 50 a citovaná judikatura).

66 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle ustálené judikatury zjištění zneužití v oblasti DPH vyžaduje naplnění dvou podmínek, a sice zaprvé, aby výsledkem dotčených plnění i přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice 2006/112 a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a zadruhé, aby ze všech objektivních okolností vyplývalo, že se hlavní účel dotčených plnění omezuje na získání tohoto daňového zvýhodnění (rozsudek ze dne 10. července 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, bod 35 a citovaná judikatura).

67 V projednávaném případě není zjištění případného zneužití ze strany společnosti Auto Service spojeno s plněními, která vedla k žádostem o vrácení DPH, ale s řízením, které se týká sporu souvisejícího s touto žádostí.

68 Z tohoto hlediska je třeba mít za to, že pouhá skutečnost, že osoba povinná k dani předloží dokumenty a informace prokazující splnění hmotněprávních podmínek jejího nároku na vrácení DPH poté, co příslušný správní orgán přijal rozhodnutí o zamítnutí vrácení daně, nemůže být sama o sobě považována za zneužití ve smyslu bodu 66 tohoto rozsudku. Stačí totiž konstatovat, že s ohledem na spis předložený Soudnímu dvoru se nejeví, že by tato pouhá skutečnost byla určena k získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s účelem sledovaným ustanoveními unijního práva, která upravují přiznání takového zvýhodnění.

69 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že skutečnost, že osoba povinná k dani, která požaduje vrácení DPH, nepředloží v průběhu správního řízení dokumenty požadované daňovým orgánem, ale učiní tak až spontánně v průběhu pozdějších řízení, nepředstavuje zneužití práva.

K nákladům řízení

70 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátý senát) rozhodl takto:

1) **Ustanovení osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Prováděcí pravidla pro vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku a zásady unijního práva, zejména zásada daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby byla žádost o vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) zamítnuta, pokud osoba povinná k dani ve stanovené lhůtě nepředložila příslušnému daňovému orgánu, a to ani na jeho žádost, všechny dokumenty a informace požadované k prokázání jejího nároku na vrácení DPH, a to nezávisle na skutečnosti, že tyto dokumenty a informace byly předloženy touto osobou povinnou k dani z vlastní iniciativy v rámci přezkumného nebo soudního řízení proti rozhodnutí o zamítnutí takového nároku na vrácení daně, za předpokladu, že jsou dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.**

2) **Unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že skutečnost, že osoba povinná k dani, která požaduje vrácení daně z přidané hodnoty (DPH), nepředloží v průběhu správního řízení dokumenty požadované daňovým orgánem, ale učiní tak až spontánně v průběhu pozdějších řízení, nepředstavuje zneužití práva.**

Podpisy.