



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

16. května 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) –
Prováděcí pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě
vrácení daně – Směrnice 2008/9/ES – Článek 20 – Žádost členského státu vrácení daně
o doplňující údaje – Údaje, které musí být předloženy ve lhůtě jednoho měsíce –
Zastavení řízení z toho důvodu, že osoba povinná k dani v této lhůtě na žádost neodpověděla –
Článek 23 – Nezohlednění údajů, které byly poprvé předloženy v odvolacím řízení –
Zásada efektivity – Zásada neutrality DPH – Zásada řádné správy“

Ve věci C-746/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU
rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (Městský soud v Budapešti, Maďarsko) ze dne
18. listopadu 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 6. prosince 2022, v řízení

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení: A. Prechal, předsedkyně senátu, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer a M. L. Arastey Sahún
(zpravodajka), soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za společnost Slovenské Energetické Strojárne a.s.: P. Barta, T. Fehér a P. Jalsovszky, úgynvédek,
- za maďarskou vládu: M. Z. Fehér a R. Kissné Berta, jako zmocněnci,
- za Radu Evropské unie: Zs. Bodnár, J. Haunold a E. d’Ursel, jako zmocněnkyně,

* Jednací jazyk: maďarština.

– za Evropskou komisi: J. Jokubauskaitė a A. Tokár, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. prosince 2023,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 20 odst. 2 a článku 23 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/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (Úř. věst. 2008, L 44, s. 23), článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), článků 167 a 169 až 171 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11) (dále jen „směrnice o DPH“), jakož i zásad neutrality daně z přidané hodnoty (DPH), efektivity a proporcionality.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Slovenské Energetické Strojárne a.s. a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství Státní daňové a celní správy, Maďarsko) (dále jen „druhostupňový správce daně“) ohledně zastavení řízení o vrácení DPH, jež bylo zahájeno na žádost této společnosti v souvislosti s DPH, kterou zaplatila za rok 2020.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

- 3 V článku 167 směrnice o DPH je uvedeno:

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

- 4 Článek 170 této směrnice zní:

„Každá osoba povinná k dani, která ve smyslu [...] čl. 2 bodu 1 a článku 3 směrnice 2008/9/ES a článku 171 této směrnice není usazena v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež je předmětem DPH, má nárok na vrácení této daně, pokud jsou daně zboží nebo daně služby použity pro tyto účely:

[...]

- b) plnění, z nichž je daň povinen odvést výlučně pořizovatel nebo příjemce v souladu s články 194 až 197 a článkem 199.“

5 Článek 171 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Osobě povinné k dani neusazené v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, ale usazené v jiném členském státě se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými ve směrnici 2008/9/ES.“

Směrnice 2008/9

6 Bod 3 odůvodnění směrnice 2008/9 zní:

„Nový postup by měl podpořit postavení hospodářských subjektů, jelikož členské státy budou mít povinnost zaplatit úrok, pokud bude vrácení provedeno pozdě, a bude posíleno právo hospodářských subjektů na odvolání.“

7 Článek 1 této směrnice stanoví:

„Tato směrnice stanoví prováděcí pravidla pro vrácení [DPH] podle článku 170 [směrnice o DPH] osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, které splňují podmínky stanovené v článku 3.“

8 Článek 19 odst. 2 směrnice 2008/9 stanoví:

„Členský stát vrácení daně oznámí žadateli své rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení daně do čtyř měsíců ode dne, kdy žádost obdržel.“

9 V článku 20 této směrnice je uvedeno:

„1. Domnívá-li se členský stát vrácení daně, že nemá k dispozici veškeré důležité údaje, na základě nichž by mohl přijmout rozhodnutí o celé žádosti o vrácení daně nebo její části, může si ve lhůtě čtyř měsíců uvedené v čl. 19 odst. 2 elektronickými prostředky vyžádat doplňující údaje, zejména od žadatele nebo od příslušných orgánů členského státu usazení. [...]

V případě nutnosti si může členský stát vrácení daně vyžádat další doplňující údaje.

Pokud má správce daně důvodné pochybnosti o platnosti nebo přesnosti konkrétního nároku, mohou údaje požadované členským státem vrácení daně podle tohoto odstavce zahrnovat předložení originálu nebo kopie příslušné faktury nebo dovozního dokladu. [...]

2. Členský stát vrácení daně musí údaje požadované podle odstavce 1 obdržet do jednoho měsíce ode dne doručení žádosti o údaje příjemci žádosti.“

10 Článek 21 první pododstavec uvedené směrnice zní:

„Požaduje-li členský stát vrácení daně doplňující údaje, oznámí žadateli své rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení daně do dvou měsíců od obdržení požadovaných údajů, nebo neobdržel-li odpověď na svou žádost, do dvou měsíců od uplynutí lhůty uvedené v čl. 20 odst. 2. Lhůta pro rozhodnutí o celé žádosti o vrácení daně nebo její části však nesmí být kratší než šest měsíců ode dne obdržení žádosti členským státem vrácení daně.“

11 Článek 23 této směrnice stanoví:

„1. Je-li žádost o vrácení daně zcela nebo zčásti zamítnuta, oznámí členský stát vrácení daně žadateli společně s rozhodnutím i důvody zamítnutí.

2. Žadatel se proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daně může odvolat k příslušným orgánům členského státu vrácení daně způsobem a ve lhůtách stanovených pro odvolání v případě žádostí o vrácení daně podaných osobami usazenými v tomto členském státě.

Není-li podle práva daného členského státu vrácení daně nepřijetí rozhodnutí o žádosti o vrácení daně ve lhůtách stanovených touto směrnicí považováno za schválení nebo zamítnutí žádosti, musí mít žadatel stejnou možnost využít dostupné správní nebo soudní postupy jako osoby povinné k dani usazené v tomto členském státě. Nejsou-li takové postupy k dispozici, považuje se nepřijetí rozhodnutí o žádosti o vrácení daně za její zamítnutí.“

12 Článek 26 směrnice 2008/9 stanoví:

„Je-li daň vrácena po posledním dni lhůty podle čl. 22 odst. 1, náleží žadateli od členského státu vrácení daně úrok z částky daně k vrácení, která má být žadateli vyplacena.

První pododstavec se nepoužije, pokud žadatel členskému státu vrácení daně ve stanovené lhůtě nepředloží požadované doplňující nebo další doplňující údaje. [...]“

Maďarské právo

Zákon o DPH

13 V ustanovení § 251/F az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007, o dani z přidané hodnoty), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), je uvedeno:

„(1) Má-li tuzemský správce daně na základě dostupných údajů nebo dalších informací za to, že ve věci žádosti o vrácení daně nelze ve lhůtě stanovené v § 251/E odst. 1 vydat odůvodněné rozhodnutí, může si písemnou žádostí vyžádat doplňující údaje a informace

- a) od osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku,
- b) od věcně a místně příslušného orgánu, který osobu povinnou k dani neusazenou v tuzemsku zaregistroval jako osobu povinnou k dani usazenou v tuzemsku v souladu s § 244 odst. 2 a 3, nebo
- c) od třetí osoby, pokud se lze důvodně domnívat, že může významně přispět k posouzení žádosti o vrácení daně.

[...]

(3) Písemnou žádostí podle odstavců 1 a 2 lze požadovat originál nebo ověřenou kopii dokladu uvedeného v § 127 odst. 1 písm. a), c) a d), který je vystaven na jméno nebo název osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku a který potvrzuje uskutečnění plnění, existují-li důvodné

pochybnosti stran právního základu pro vrácení daně nebo stran výše daně odvedené na vstupu, jejíž vrácení je požadováno. [...]

(4) Lhůta pro odpověď činí jeden měsíc ode dne doručení žádosti podle odstavců 1 a 2.“

14 V ustanovení § 251/I odst. 4 zákona o DPH je uvedeno:

„Je-li tuzemský správce daně v souvislosti s vrácením daně v prodlení, za každý den prodlení přirůstají úroky ve výši penále za prodlení. Tuzemský správce daně není povinen tyto úroky zaplatit, pokud osoba povinná k dani neusazená v tuzemsku nepředložila ve lhůtě pro vydání rozhodnutí úplnou odpověď na žádost o informace podle § 251/F odst. 1 a 2, která by se týkala podstaty daně věci.“

Zákon o organizaci daňové správy

15 V ustanovení § 49 odst. 1 písm. b) az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon č. CLI z roku 2017, o organizaci daňové správy) (dále jen „zákon o organizaci daňové správy“) je uvedeno:

„Správce daně řízení zastaví, jestliže

[...]

b) žadatel na výzvu správce daně nepředložil vyjádření nebo nesplnil povinnost odstranit nedostatky, přičemž žádost nelze bez takového vyjádření nebo odstranění nedostatků vyřídit a v řízení se nepokračuje z úřední povinnosti.“

16 V ustanovení § 124 odst. 3 a 4 tohoto zákona je uvedeno:

„(3) S výjimkou námitky neplatnosti nemůže žadatel v odvolání ani v řízení zahájeném na základě odvolání uplatňovat nové skutečnosti nebo navrhopvat či předkládat nové důkazy, o nichž věděl před přijetím prvostupňového rozhodnutí, ale které – v případě důkazů – navzdory výzvě správce daně nepředložil nebo kterých se – v případě skutečností – nedovolával.

(4) Žádost podle odstavce 3 musí obsahovat popis zjištění a okolností, ve vztahu k nimž správce daně osobu povinnou k dani vyzývá, aby předložila důkazy, a upozornění na právní důsledky.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

17 Slovenské Energetické Strojárne je společnost se sídlem na Slovensku, která působí v odvětví energetiky a provádí především inženýrské práce na elektrárnách.

18 V roce 2020 tato společnost provedla montážní a instalační práce v elektrárně v Újpest (Maďarsko). Za tímto účelem nakoupila v Maďarsku různé zboží a využila různých služeb.

19 Dne 18. února 2021 podala uvedená společnost jakožto osoba povinná k dani usazená v jiném členském státě, a sice na Slovensku, u Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (daňové a celní ředitelství pro velké daňové poplatníky Státní daňové a celní správy, Maďarsko) (dále jen „prvostupňový správce daně“) žádost o vrácení DPH zaplacené na

vstupu za zboží a služby pořízené v Maďarsku v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2020. Tato žádost o vrácení částky 37 013 654 maďarských forintů (HUF) (přibližně 97 400 eur) se zakládala na 19 fakturách, které vystavili dodavatelé tohoto zboží a služeb.

- 20 Dne 22. února 2021 prvostupňový správce daně zaslal společnosti Slovenské Energetické Strojárne na základě § 251/F odst. 1 zákona o DPH žádost o informace, ve které tuto společnost vyzval, aby objasnila určité skutečnosti a doložila, že nárok na vrácení DPH, který uplatnila, je opodstatněný. Konkrétně ji správce daně požádal, aby mu ve lhůtě jednoho měsíce od doručení žádosti o informace předložila několik dokumentů souvisejících s žádostí o vrácení daně.
- 21 Tato žádost byla zaslána na e-mailovou adresu společnosti Slovenské Energetické Strojárne a považuje se za doručenou.
- 22 Rozhodnutím ze dne 6. května 2021 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) prvostupňový správce daně řízení o vrácení DPH na základě § 49 odst. 1 písm. b) zákona o organizaci daňové správy zastavil, jelikož tato společnost nepředložila informace požadované tímto správcem daně a na základě dostupných údajů nebylo možné s požadovanou přesností doložit skutečnosti, ze kterých tato žádost vycházela.
- 23 Dne 9. června 2021 podala společnost Slovenské Energetické Strojárne proti tomuto rozhodnutí odvolání k druhostupňovému správci daně. K odvolání připojila veškeré dokumenty, které byly požadovány v žádosti o informace.
- 24 Rozhodnutím ze dne 20. července 2021 druhostupňový správce daně prvostupňové rozhodnutí potvrdil, přičemž konstatoval zejména to, že k dokumentům připojeným k odvolání nemůže přihlídnout, jelikož v § 124 odst. 3 zákona o organizaci daňové správy je zakázáno předkládat na podporu odvolání nové důkazy, jestliže o nich odvolatel věděl již před vydáním prvostupňového rozhodnutí.
- 25 Společnost Slovenské Energetické Strojárne podala proti rozhodnutí ze dne 20. července 2021 žalobu k Fővárosi Törvényszék (Městský soud v Budapešti, Maďarsko), který je předkládajícím soudem.
- 26 Tato společnost v řízení před uvedeným soudem tvrdí, že § 124 odst. 3 zákona o organizaci daňové správy se v řízení o vrácení DPH nepoužije. Domnívá se, že zákaz předložení nových důkazů, který je obsažen v tomto ustanovení, představuje věcné omezení práva na odvolání podle čl. 23 odst. 2 směrnice 2008/9. Lhůta jednoho měsíce pro odstranění nedostatků, která je stanovena v čl. 20 odst. 2 této směrnice pro případ žádosti správce daně o doplňující údaje, který tak reaguje na žádost o vrácení DPH, přitom není lhůtou prekluzivní. Podle článku 26 uvedené směrnice a § 251/I odst. 4 zákona o DPH platí, že žadatel, který tuto lhůtu nedodrží, hrozí pouze to, že v případě opožděného vrácení daně již nemůže uplatňovat nárok na zaplacení úroku.
- 27 Dle názoru druhostupňového správce daně se § 124 odst. 3 zákona o organizaci daňové správy v projednávaném případě použije. Cílem tohoto ustanovení, které je v souladu se zásadami rovnocennosti a efektivity, je pouze zabránit tomu, aby se řízení o odvolání prodlužovalo. V důsledku uplynutí uvedené lhůty pro odstranění nedostatků kromě toho nedochází k zániku práva, jelikož lze podat žádost o prominutí zmeškání lhůty.

- 28 Předkládající soud si tedy zaprvé klade otázku, zda je zákaz předkládání nových důkazů, který je stanoven v § 124 odst. 3 zákona o organizaci daňové správy, v rozporu s čl. 23 odst. 2 směrnice 2008/9, jelikož může vést k věcnému omezení práva osoby povinné k dani na odvolání.
- 29 Předkládající soud si zadruhé klade otázku, zda v důsledku takového zákazu nedochází k přeměně jednoměsíční lhůty pro odstranění nedostatků, která je stanovena v § 251/F odst. 4 zákona o DPH, na lhůtu prekluzivní, a to s ohledem na skutečnost, že dokumenty, které nebyly předloženy v této lhůtě, již nelze zohlednit po jejím uplynutí, a to zejména ve fázi odvolání.
- 30 V tomto směru se předkládající soud zamýšlí nad otázkou přiměřenosti takového zákazu, zejména s ohledem na právo na účinnou právní ochranu zakotvené v článku 47 Listiny. I když Soudní dvůr v rozsudku ze dne 2. května 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), rozhodl, že lhůta jednoho měsíce stanovená v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 není lhůtou prekluzivní, předkládající soud uvádí, že okolnosti sporu, který mu byl předložen, jsou jiné než ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, jelikož maďarské správní řízení má dva stupně a maďarské právo výslovně stanoví, že v řízení ve druhém stupni platí zákaz předkládání nových důkazů.
- 31 Předkládající soud si zatřetí klade otázku, zda směrnice 2008/9 opravňuje správce daně k zastavení řízení o vrácení DPH – tato směrnice totiž počítá pouze s přijetím rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení DPH, tedy rozhodnutí ve věci samé.
- 32 Za těchto podmínek se Fővárosi Törvényszék (Městský soud v Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být čl. 23 odst. 2 [směrnice 2008/9] vykládán v tom smyslu, že jsou dodrženy podmínky stanovené touto směrnicí ve vztahu k odvolání, i když určité ustanovení vnitrostátního práva – a sice § 124 odst. 3 [zákonu o organizaci daňové správy] – v rámci posuzování žádostí o vrácení DPH podle [směrnice o DPH] neumožňuje žadateli, aby ve fázi odvolání uplatnil nové skutečnosti a navrhl nebo předložil nové důkazy, o nichž věděl před vydáním prvostupňového rozhodnutí, ale které nepředložil, přestože k tomu byl správcem daně vyzván, nebo se jich nedovolával, čímž dochází k věcnému omezení práva na odvolání, které jde nad rámec formálních požadavků a požadavků ohledně lhůt stanovených dotčenou směrnicí?
- 2) Znamená kladná odpověď na první otázku, že jednoměsíční lhůtu uvedenou v čl. 20 odst. 2 [směrnice 2008/9] je třeba považovat za prekluzivní? Je výše uvedené v souladu s právem na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces zakotveným v článku 47 [Listiny], s články 167, 169, 170 a [čl.] 171 odst. 1 směrnice o DPH a se zásadami neutrality [DPH], efektivity a proporcionality, které formuloval Soudní dvůr Evropské unie?
- 3) Musí být ustanovení o úplném nebo částečném zamítnutí žádosti o vrácení daně, které je obsaženo v čl. 23 odst. 1 [směrnice 2008/9], vykládáno v tom smyslu, že je s ním v souladu ustanovení vnitrostátního práva – a sice § 49 odst. 1 písm. b) zákona o organizaci daňové správy – podle něhož správce daně zastaví řízení, pokud žadatel na výzvu správce daně nepředložil vyjádření nebo nesplnil povinnost odstranit nedostatky, přičemž žádost bez takového vyjádření nebo odstranění nedostatků nelze vyřídit a v řízení se nepokračuje z úřední povinnosti?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

- 33 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být čl. 23 odst. 2 první pododstavec směrnice 2008/9, ve spojení se zásadami neutrality DPH a efektivity, vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osobě povinné k dani, jež podala žádost o vrácení DPH, zakázáno předložit ve fázi odvolání u druhostupňového správce daně doplňující údaje ve smyslu článku 20 této směrnice, které požadoval prvostupňový správce daně a které tato osoba povinná k dani posledně uvedenému správci daně nepředložila ve lhůtě jednoho měsíce, již stanoví čl. 20 odst. 2 uvedené směrnice. V této souvislosti pokládá předkládající soud za sporné i to, zda je tato lhůta lhůtou prekluzivní, a pokud ano, zda je taková prekluze slučitelná s článkem 47 Listiny.
- 34 Předně je třeba připomenout, že cílem směrnice 2008/9 je podle jejího článku 1 stanovit prováděcí pravidla pro vrácení DPH podle článku 170 směrnice o DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, které splňují podmínky stanovené v článku 3 směrnice 2008/9.
- 35 Stejně jako nárok na odpočet představuje nárok na vrácení daně základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se uplatní bezprostředně u všech daní, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu. Cílem režimu odpočtů, a tedy vrácení daně, je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že všechny ekonomické činnosti jsou bez ohledu na cíle nebo výsledky z těchto činností vyplývající, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH, zdaněny neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 21. října 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 36 a citovaná judikatura).
- 36 Tato základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby byl přiznán odpočet nebo vrácení DPH zaplacené na vstupu, jestliže jsou splněny věcné požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (rozsudek ze dne 21. října 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 37 a citovaná judikatura).
- 37 Jinak tomu může být nicméně tehdy, má-li porušení takových formálních požadavků za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění věcných požadavků (rozsudek ze dne 21. října 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, bod 77 a citovaná judikatura).
- 38 Pokud jde o pravidla uplatnění nároku na vrácení DPH, článek 20 směrnice 2008/9 umožňuje členskému státu vrácení daně, pokud má za to, že nemá k dispozici údaje, na základě nichž by mohl přijmout rozhodnutí o celé žádosti o vrácení daně nebo její části, aby si vyžádal doplňující údaje, zejména od osoby povinné k dani nebo od příslušných orgánů členského státu usazení, které musí být předloženy do jednoho měsíce ode dne doručení žádosti o údaje příjemci žádosti (rozsudek ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 37).
- 39 Jak již Soudní dvůr rozhodl v rozsudku ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, bod 46), tato lhůta jednoho měsíce stanovená v čl. 20 odst. 2 uvedené směrnice není lhůtou prekluzivní.

- 40 Podle čl. 23 odst. 2 prvního pododstavce směrnice 2008/9 konečně platí, že osoba povinná k dani se proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daně může odvolat k příslušným orgánům členského státu vrácení daně způsobem a ve lhůtách stanovených pro odvolání v případě žádosti o vrácení daně podaných osobami usazenými v tomto členském státě.
- 41 Toto ustanovení musí být vykládáno ve světle bodu 3 odůvodnění této směrnice, z něhož vyplývá, že jejím cílem je mimo jiné posílit právo hospodářských subjektů na odvolání.
- 42 Podle čl. 23 odst. 2 prvního pododstavce směrnice 2008/9 platí, že takové odvolání, jako je správní odvolání, o které se jedná ve věci v původním řízení, se řídí – pokud jde o způsob podání takového odvolání a pro něj stanovené lhůty – vnitrostátním právním řádem členského státu vrácení daně.
- 43 Zavedení vnitrostátních opatření odmítajících zohlednit důkazy poskytnuté po přijetí rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení DPH se tedy řídí vnitrostátním právním řádem každého členského státu na základě zásady procesní autonomie členských států, avšak s tou výhradou, že tato opatření nemohou být méně příznivá než ta, která 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 9. září 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, bod 59 a citovaná judikatura).
- 44 S ohledem na judikaturu citovanou v bodě 39 tohoto rozsudku kromě toho taková opatření nemohou vést k tomu, že by uplynutí lhůty jednoho měsíce ode dne doručení žádosti o doplňující údaje – která je uvedena v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 a v níž musí příjemce této žádosti předložit členskému státu vrácení daně tyto údaje včetně případných doplňujících důkazů – mělo v rozporu s tímto ustanovením účinky prekluze.
- 45 Z předkládacího rozhodnutí v projednávaném případě vyplývá, že poté, co společnost Slovenské Energetické Strojárne podala žádost o vrácení DPH, prvostupňový správce daně jí zaslal žádost o doplňující údaje ve smyslu článku 20 směrnice 2008/9; uvedená společnost ale tyto údaje nepředložila. Požadované údaje poskytla až v rámci správního odvolání, které odpovídá odvolání uvedenému v čl. 23 odst. 2 této směrnice a bylo podáno ke druhostupňovému správci daně. Tyto údaje ovšem nebyly zohledněny, jelikož podle § 124 odst. 3 zákona o organizaci daňové správy platí, že žadatel o vrácení daně nemůže v odvolání předložit nové důkazy, o kterých věděl již před vydáním prvostupňového rozhodnutí.
- 46 Z toho vyplývá, že spor v původním řízení se netýká porušení formálních požadavků, které má za následek nemožnost předložení důkazu o splnění věcných požadavků pro nárok na vrácení DPH, nýbrž toho, ke kterému dni musí být tento důkaz předložen.
- 47 V tomto ohledu je třeba zaprvé uvést, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, ve svém důsledku systematicky brání vrácení DPH osobám povinným k dani, které sice odpověděly na žádost o doplňující údaje opožděně, ale splňují všechny věcné podmínky pro toto vrácení. Jak přitom bylo připomenuto v bodech 35 a 36 tohoto rozsudku, nárok na vrácení DPH představuje základní zásadu společného systému DPH a nemůže být v zásadě omezen a zásada neutrality DPH vyžaduje, aby byl přiznán nárok na odpočet nebo na vrácení DPH zaplacené na vstupu, pokud jsou splněny věcné požadavky.
- 48 Zadruhé Soudní dvůr poté, co konstatoval, že lhůta jednoho měsíce, kterou stanoví čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 pro předložení doplňujících údajů, není lhůtou prekluzivní, rozhodl, že je-li žádost o vrácení daně zcela nebo zčásti zamítnuta, má osoba povinná k dani, která v této lhůtě

neposkytla doplňující údaje, právo podat v souladu s čl. 23 odst. 2 prvním pododstavcem této směrnice proti tomuto zamítavému rozhodnutí odvolání a v rámci takového odvolání odstranit nedostatky své žádosti o vrácení daně předložením doplňujících údajů k prokázání existence svého nároku na vrácení DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. května 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 48).

- 49 Jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 53 svého stanoviska, tyto závěry vyplývající z judikatury se uplatní bez ohledu na to, zda se jedná o takové správní odvolání, jaké je předmětem věci v původním řízení, nebo o opravný prostředek podaný u soudu.
- 50 Zatřetí takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, brání požadavky vyplývající z práva na řádnou správu, které představuje obecnou zásadu unijního práva, jež se uplatní v rámci daňové kontroly. Tato zásada řádné správy totiž po takovém správním orgánu, jako je správce daně ve věci v původním řízení, vyžaduje, aby v rámci svých kontrolních povinností provedl pečlivý a nestranný přezkum všech relevantních aspektů, a zajistil tak, že bude mít při přijímání svého rozhodnutí k tomu účelu co nejúplnější a nejspolehlivější poznatky (rozsudek ze dne 21. října 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 48 a citovaná judikatura).
- 51 Pokud přitom správce daně nemůže s ohledem na znění § 124 odst. 3 zákona o organizaci daňové správy vzít do úvahy opožděnou odpověď na žádost o doplňující údaje, v důsledku čehož jsou tyto opožděné odpovědi systematicky odmítány, správce daně je nutně veden k porušování této zásady, jelikož vydává rozhodnutí, o němž ví, že může vycházet z neúplných, či dokonce nesprávných informací. Právě zmíněné navíc vede k tomu, že správce daně nepřiměřeně zasahuje do zásady neutrality DPH tím, že na osobu povinnou k dani přenáší DPH, na jejíž vrácení má tato osoba nárok, ačkoliv společný systém DPH má za cíl zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplácena v rámci všech jeho ekonomických činností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. října 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, bod 55).
- 52 A konečně začtvrté je třeba uvést, že výklad, podle kterého členský stát vrácení daně nemůže systematicky nezohledňovat opožděné odpovědi na žádosti o doplňující údaje, je podpořen i čl. 26 druhým pododstavcem směrnice 2008/9, který se výslovně týká případu, kdy osoba povinná k dani ve stanovené lhůtě nepředloží doplňující údaje, o které byla požádána.
- 53 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, odporuje základní zásadě neutrality DPH i zásadě efektivity, a to zejména tím, že se lhůtou jednoho měsíce stanovenou v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 spojuje účinky prekluze.
- 54 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první a druhou otázku odpovědět tak, že čl. 23 odst. 2 první pododstavec směrnice 2008/9, ve spojení se zásadami neutrality DPH a efektivity, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osobě povinné k dani, jež podala žádost o vrácení DPH, zakázáno předložit ve fázi odvolání u druhostupňového správce daně doplňující údaje ve smyslu článku 20 této směrnice, které požadoval prvostupňový správce daně a které tato osoba povinná k dani posledně uvedenému správci daně nepředložila ve lhůtě jednoho měsíce, již stanoví čl. 20 odst. 2 uvedené směrnice, jelikož tato lhůta není lhůtou prekluzivní.

Ke třetí otázce

- 55 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 23 směrnice 2008/9 vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které musí správce daně zastavit řízení o vrácení DPH, pokud osoba povinná k dani nepředložila ve stanovené lhůtě doplňující údaje požadované tímto správcem na základě článku 20 této směrnice a bez těchto údajů nelze žádost o vrácení DPH vyřídit.
- 56 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že ve znění třetí otázky předkládající soud zmiňuje pouze čl. 23 odst. 1 směrnice 2008/9, který stanoví, že je-li žádost o vrácení DPH zcela nebo zčásti zamítnuta, oznámí členský stát vrácení daně žadateli společně s rozhodnutím i důvody zamítnutí.
- 57 Stejně tak čl. 21 první pododstavec této směrnice stanoví lhůty, ve kterých je členský stát vrácení daně v případě, kdy požaduje doplňující údaje, povinen oznámit žadateli své rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení daně.
- 58 Tato ustanovení směrnice 2008/9 se tedy výslovně týkají pouze možnosti přijmout rozhodnutí o schválení nebo o úplném či částečném zamítnutí žádosti o vrácení DPH, a nikoli možnosti řízení o vrácení daně zastavit.
- 59 Je pravda, že čl. 23 odst. 2 druhý pododstavec této směrnice stanoví, že není-li podle práva daného členského státu vrácení daně nepřijetí rozhodnutí o žádosti o vrácení daně ve lhůtách stanovených uvedenou směrnicí považováno za schválení nebo zamítnutí žádosti, musí mít osoba povinná k dani usazená v jiném členském státě stejnou možnost využít dostupné správní nebo soudní postupy jako osoby povinné k dani usazené v členském státě vrácení daně. Nejsou-li takové správní nebo soudní postupy k dispozici, považuje se nepřijetí rozhodnutí o žádosti o vrácení daně za její zamítnutí.
- 60 V projednávaném případě je však nutno konstatovat, že takové rozhodnutí o zastavení řízení, jako je rozhodnutí dotčené ve věci v původním řízení, rozhodně neodpovídá nepřijetí rozhodnutí ve stanovené lhůtě, neboť takovým rozhodnutím o zastavení řízení se ukončuje řízení zahájené na základě žádosti osoby povinné k dani o vrácení daně, aniž je rozhodnuto o jí požadovaném vrácení daně, a toto rozhodnutí tudíž musí být považováno za rozhodnutí o zamítnutí uvedené žádosti ve smyslu článku 23 směrnice 2008/9.
- 61 Z toho vyplývá, že pokud je o žádosti o vrácení DPH, kterou podala osoba povinná k dani usazená v jiném členském státě, než je členský stát vrácení daně, vydáno takové rozhodnutí o zastavení řízení, společně s tímto rozhodnutím musí být osobě povinné k dani v souladu s čl. 23 odst. 1 směrnice 2008/9 oznámeny i důvody pro zastavení řízení, a dále musí být možné se v souladu s čl. 23 odst. 2 prvním pododstavcem této směrnice proti uvedenému rozhodnutí odvolat k příslušným orgánům členského státu vrácení daně.
- 62 V rámci takového odvolání musí mít osoba povinná k dani v každém případě právo předložit doplňující údaje, které neposkytla ve lhůtě jednoho měsíce stanovené v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9, jak vyplývá z bodů 48 a 49 tohoto rozsudku.
- 63 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že článek 23 směrnice 2008/9 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které musí správce daně zastavit řízení o vrácení DPH, pokud osoba povinná k dani nepředložila ve stanovené lhůtě doplňující údaje požadované tímto správcem na základě článku 20 této směrnice

a bez těchto údajů nelze žádost o vrácení DPH vyřídit, a to za podmínky, že rozhodnutí o zastavení řízení je považováno za rozhodnutí o zamítnutí této žádosti o vrácení daně ve smyslu čl. 23 odst. 1 uvedené směrnice a lze proti němu podat odvolání splňující požadavky stanovené v čl. 23 odst. 2 prvním pododstavci téže směrnice.

K nákladům řízení

- 64 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 (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) **Článek 23 odst. 2 první pododstavec 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/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě, ve spojení se zásadami neutrality daně z přidané hodnoty (DPH) a efektivity,**

musí být vykládán v tom smyslu, že

brání vnitrostátní právní úpravě, podle které je osobě povinné k dani, jež podala žádost o vrácení DPH, zakázáno předložit ve fázi odvolání u druhostupňového správce daně doplňující údaje ve smyslu článku 20 této směrnice, které požadoval prvostupňový správce daně a které tato osoba povinná k dani posledně uvedenému správci daně nepředložila ve lhůtě jednoho měsíce, již stanoví čl. 20 odst. 2 uvedené směrnice, jelikož tato lhůta není lhůtou prekluzivní.

- 2) **Článek 23 směrnice 2008/9**

musí být vykládán v tom smyslu, že

nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které musí správce daně zastavit řízení o vrácení DPH, pokud osoba povinná k dani nepředložila ve stanovené lhůtě doplňující údaje požadované tímto správcem na základě článku 20 této směrnice a bez těchto údajů nelze žádost o vrácení DPH vyřídit, a to za podmínky, že rozhodnutí o zastavení řízení je považováno za rozhodnutí o zamítnutí této žádosti o vrácení daně ve smyslu čl. 23 odst. 1 uvedené směrnice a lze proti němu podat odvolání splňující požadavky stanovené v čl. 23 odst. 2 prvním pododstavci téže směrnice.

Podpisy