



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 14. prosince 2023¹

Věc C-746/22

**Slovenské Energetické Strojárne A. S.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Fővárosi Törvényszék (Městský soud v Budapešti, Maďarsko)]

Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 170 – Vrácení daně osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně – Směrnice 2008/9/ES – Článek 20 – Žádost členského státu vrácení daně o doplňující údaje – Zastavení řízení z důvodu nesdělení doplňujících údajů ve stanovené lhůtě – Článek 23 – Nezohlednění informací uvedených poprvé až v odvolacím řízení

Úvod

1. Ve společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) hraje nárok na odpočet daně zaplacené na předchozím stupni klíčovou roli, neboť umožňuje osobě povinné k dani vyhnout se zatížení touto daní, které nese až spotřebitel. Avšak z důvodu teritoriality DPH, která je omezena na území každého členského státu, nevzniká nárok na odpočet daně, pokud osoba povinná k dani, která nemá v daném členském státě sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu, pořizuje zboží nebo služby v tomto členském státě pro účely svých zdanitelných činností provozovaných v jiném členském státě nebo pro účely zdanitelných činností, z nichž však není povinna odvést daň, například v souvislosti s mechanismem tzv. přenesení daňové povinnosti. Je tomu tak proto, že v takovém případě neexistuje daň splatná na území dotyčného členského státu, od níž by bylo možné odečíst daň zaplacenou za zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani na území tohoto členského státu.
2. Místo nároku na odpočet stanoví unijní právo v takové situaci nárok na vrácení zaplacené DPH. Právní předpisy Unie upravují poměrně podrobně nejen hmotněprávní aspekty tohoto práva na vrácení daně, ale také procesní otázky s ním spojené, včetně lhůt platných pro řízení o žádosti o vrácení daně.

¹ – Původní jazyk: polština.

3. Soudní dvůr měl již několikrát příležitost tato ustanovení vyložit². Jak však ukazuje projednávaná věc, lze z této judikatury vyvodit rozdílné závěry ohledně právní povahy těchto lhůt a důsledků jejich nedodržení. Soudní dvůr tak bude mít příležitost objasnit svůj výklad těchto ustanovení a rozptýlit vzniklé pochybnosti.

Právní rámec

Unijní právo

4. Článek 170 písm. b) a čl. 171 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty³, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008⁴ (dále jen „směrnice 2006/112“), stanoví:

„Článek 170

Každá osoba povinná k dani, která ve smyslu [...] článku 3 směrnice 2008/9/ES^[5] a článku 171 této směrnice není usazena v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, má nárok na vrácení této daně, pokud jsou dané zboží nebo dané 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.

Článek 171

1. 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.

[...]”.

² – Viz zejména rozsudky: ze dne 21. června 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382); ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, dále jen „rozsudek Sea Chefs Cruise Services“, EU:C:2019:354); ze dne 17. prosince 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050); ze dne 9. září 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, dále jen „rozsudek GE Auto Service Leasing“, EU:C:2021:723).

³ – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

⁴ – Úř. věst. 2008, L 44, s. 11.

⁵ – Směrnice Rady 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).

5. Články 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21, 23 směrnice 2008/9 zejména stanoví:

„Článek 3

Tato směrnice se vztahuje na osobu povinnou k dani neusazenou v členském státě vrácení daně, která splňuje tyto podmínky:

- a) během období pro vrácení daně neměla na území členského státu vrácení daně sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu, z níž vykonávala ekonomickou činnost, ani, neexistovalo-li takové sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje;
- b) během období pro vrácení daně nedodala zboží ani neposkytla služby, které se považují za dodané nebo poskytnuté v členském státě vrácení daně, s výjimkou těchto plnění:

[...]

- (ii) dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, která je osobou povinnou odvést daň podle článků 194 až 197 a článku 199 směrnice 2006/112/ES.

[...]

Článek 5

Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně DPH účtovanou za zboží nebo službu, které jí dodala nebo poskytla jiná osoba povinná k dani v tomto členském státě, nebo při dovozu zboží do tohoto členského státu, pokud se toto zboží a tyto služby použijí pro účely těchto plnění:

[...]

- b) plnění pro osobu, která je osobou povinnou odvést daň podle článků 194 až 197 a článku 199 směrnice 2006/112/ES, jak jsou uplatňovány v členském státě vrácení daně.

[...]

Článek 7

Aby dosáhla vrácení daně v členském státě vrácení daně, musí osoba povinná k dani neusazená v členském státě vrácení daně podat v členském státě, ve kterém je usazena, prostřednictvím elektronického portálu zřízeného tímto členským státem elektronickou žádost o vrácení daně určenou členskému státu vrácení daně.

[...]

Článek 15

1. Žádost o vrácení daně se podává členskému státu usazení do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně. Žádost o vrácení daně se považuje za podanou pouze v případě, že žadatel uvedl všechny údaje požadované podle článků 8, 9 a 11.

[...]

Článek 19

[...]

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

Článek 20

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. Jsou-li požadovány doplňující údaje od osoby jiné než od žadatele nebo příslušného orgánu některého členského státu, doručí se žádost elektronickými prostředky, pouze má-li její příjemce tyto prostředky k dispozici.

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.

Článek 21

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.

Požaduje-li členský stát vrácení daně další doplňující údaje, oznámí žadateli své rozhodnutí o celé žádosti o vrácení daně nebo její části do osmi měsíců ode dne, kdy žádost obdržel.

[...]

Článek 23

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.“

Maďarské právo

6. Ustanovení čl. 19–21 směrnice 2008/9 byla do maďarského práva provedena prostřednictvím § 251/C, § 251/E, § 251/F a § 251/G az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007, o dani z přidané hodnoty)⁶.

7. Podle § 49 odst. 1 písm. b) az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon č. CLI z roku 2017, o daňové správě; dále jen „zákon o daňové správě“)⁷ se daňové řízení zastaví, pokud žadatel nepodal příznání nebo je na výzvu správce daně neopravil, takže žádost nelze vyřídit.

8. Ustanovení § 124 zákona o daňové správě zakotvuje právo na odvolání proti daňovým rozhodnutím. Podle odstavce 3 tohoto ustanovení nelze v odvolání uplatnit okolnosti nebo důkazy, o nichž odvolatel věděl, ale které nepředložil orgánu prvního stupně, ačkoliv k tomu byl vyzván.

9. Podle § 78 odst. 4 a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (zákon č. I z roku 2017, soudní řád správní)⁸, se účastník může před soudem dovolávat okolnosti, která nebyla v předchozím řízení zohledněna, a to buď proto, že ji orgán odmítl zohlednit, nebo proto, že si účastník nebyl této okolnosti bez vlastního zavinění vědom nebo se na ni neodvolal.

Skutkový základ, průběh řízení a předběžné otázky

10. Společnost Slovenské Energetické Strojárne A. S. (dále jen „společnost SES“) se sídlem na Slovensku působí v odvětví výroby energetických zařízení. V roce 2020 tato společnost poskytovala montážní a instalační služby v elektrárně v Újpest (Maďarsko). Za účelem poskytování těchto služeb nakoupila v Maďarsku řadu zboží a využila řadu služeb.

11. Dne 18. února 2021 společnost SES požádala 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“) o vrácení DPH ve výši 37 013 654 HUF (cca 97 400 EUR), kterou zaplatila za zboží a služby pořízené v Maďarsku v roce 2020.

12. Dne 22. února 2021 prvostupňový správce daně požádal společnost SES, aby do jednoho měsíce předložila řadu dokumentů souvisejících s její žádostí o vrácení DPH. Společnost SES, ačkoli uvedenou žádost obdržela e-mailem, na ni nereagovala⁹.

13. S ohledem na výše uvedené prvostupňový správce daně rozhodnutím ze dne 6. května 2021 zastavil řízení o žádosti společnosti SES o vrácení DPH podle § 49 odst. 1 písm. b) zákona o daňové správě.

⁶ – *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.).

⁷ – *Magyar Közlöny* 2017/192.

⁸ – *Magyar Közlöny* 2017/30.

⁹ – Společnost SES ve svém vyjádření vysvětluje důvody, proč neodpověděla na žádost prvostupňového správce daně. Domnívám se však, že tyto důvody nejsou pro odpověď na předběžné otázky v projednávané věci relevantní. V každém případě nic v původním řízení nenásvědčuje tomu, že by se společnost SES pokusila zneužít svého práva na vrácení DPH.

14. Dne 9. června 2021 podala společnost SES proti tomuto rozhodnutí odvolání k Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství Státní daňové a celní správy, Maďarsko, dále jen „druhostupňový správce daně“), přičemž předložila veškeré dokumenty požadované prvostupňovým správcem daně.

15. Rozhodnutím ze dne 20. července 2021 potvrdil druhostupňový správce daně rozhodnutí prvostupňového správce daně. Zejména uvedl, že předpisy o správě daní neumožňují uplatňovat v odvolacím řízení nové důkazy, o nichž žalobce věděl již před vydáním prvostupňového rozhodnutí, ale které nepředložil, přestože k tomu byl správcem daně vyzván.

16. Společnost SES podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu k Fővárosi Törvényszék (Městský soud v Budapešti, Maďarsko), který je v projednávané věci předkládajícím soudem. Společnost zpochybňuje použití § 124 odst. 3 zákona o daňové správě v řízení o vrácení DPH podle směrnice 2008/9, neboť podle jejího názoru omezuje právo na odvolání stanovené v čl. 23 odst. 2 této směrnice. Kromě toho se domnívá, že lhůta jednoho měsíce uvedená v čl. 20 odst. 2 této směrnice není prekluzivní. Naproti tomu podle názoru druhostupňového správce daně se § 124 odst. 3 zákona o daňové správě v řízení o vrácení DPH použije. To však nezavazuje osobu povinnou k dani v takové situaci jako je situace společnosti SES práva na vrácení daně, neboť osoba povinná k dani může požádat o navrácení lhůty.

17. Za těchto okolností 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 taková vnitrostátní právní úprava – zejména § 124 odst. 3 [zákonu o daňové správě] – která pro účely posuzování žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty podle směrnice [2006/112] neumožňuje ve fázi odvolacího řízení uplatnit nové skutečnosti a navrhopvat nebo předložit nové důkazy, o nichž žadatel věděl před vydáním prvostupňového rozhodnutí, ale které nepředložil, přestože k tomu byl správcem daně vyzván, nebo se jich nedovolával, čímž dochází k věcnému omezení, které přesahuje formální požadavky a požadavky ohledně lhůt stanovené směrnicí [2008/9], je v souladu s požadavky stanovenými touto směrnicí ve vztahu k odvoláním?
- 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 požadavkem práva na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces zakotveným v článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen ‚Listina‘), s články 167, 169, 170 a čl. 171 odst. 1 směrnice [2006/112] a se základními zásadami daňové neutrality, efektivity a proporcionality, které rozvinul [Soudní dvůr]?
- 3) Musí být čl. 23 odst. 1 směrnice [2008/9] o úplném nebo částečném zamítnutí žádosti o vrácení daně vykládán v tom smyslu, že je s ním v souladu taková vnitrostátní právní úprava – konkrétně § 49 odst. 1 písm. b) zákona o daňové správě – podle které správce daně zastaví řízení, pokud osoba povinná k dani, která podala žádost o vrácení daně, na výzvu správce daně neodpoví nebo nesplní svou povinnost k nápravě, a pokud tak neučiní, nelze žádost posoudit, aniž by bylo v řízení pokračováno z moci úřední?“

18. Soudní dvůr obdržel žádost o rozhodnutí o předběžné otázce dne 6. prosince 2022. Písemné vyjádření předložily SES, Maďarsko, Rada Evropské unie¹⁰ a Evropská komise. Soudní dvůr rozhodl, že se věci bude zabývat, aniž by nařídil ústní jednání.

Analýza

19. Předkládající soud v projednávané věci předkládá Soudnímu dvoru tři předběžné otázky, z nichž první má zásadní význam pro rozhodnutí sporu v původním řízení. Svůj rozbor však začne druhou předběžnou otázkou, neboť odpověď na ni lze snadno odvodit z dosavadní judikatury Soudního dvora a bude mít vliv na rozbor první otázky.

K druhé předběžné otázce

20. Druhá předběžná otázka se týká dvou samostatných problémů. První se týká právní povahy lhůty jednoho měsíce pro odpověď na žádost o doplňující údaje zaslanou orgánem rozhodujícím o žádosti o vrácení DPH stanovené v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9. Předkládající soud se především snaží zjistit, zda lze tuto lhůtu považovat za prekluzivní, tj. zda nedodržení této lhůty může mít za následek, že osoba povinná k dani ztratí možnost dovolávat se doplňujících údajů v pozdější fázi řízení o žádosti o vrácení daně. Druhým problémem je, zda by taková lhůta byla slučitelná s článkem 47 Listiny a s řadou zásad a ustanovení unijního práva v oblasti DPH. Předkládající soud vznáší druhou otázku pro případ kladné odpovědi na první otázku, avšak na základě dosavadní judikatury Soudního dvora ji lze zodpovědět bez předchozího posouzení první otázky.

Rozsudek Sea Chefs Cruise Services

21. Právní povahu lhůty stanovené v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 totiž Soudní dvůr vysvětlil v rozsudku *Sea Chefs Cruise Services*. V tomto rozsudku Soudní dvůr výslovně uvedl, že uvedená lhůta není lhůtou prekluzivní a její nedodržení nezbavuje osobu povinnou k dani možnosti doplnit svou žádost o vrácení daně ve fázi soudního řízení¹¹.

22. Soudní dvůr založil toto rozhodnutí na doslovném a systematickém výkladu směrnice 2008/9/ES¹². Soudní dvůr dále připomněl, že žádost o poskytnutí doplňujících údajů podle čl. 20 odst. 1 směrnice 2008/9 může být adresována nejen osobě povinné k dani, která žádá o vrácení daně, ale také členskému státu, v němž je usazena, nebo třetím osobám. V takové situaci nemůže mít případné prodlení ze strany těchto subjektů, na které nemá osoba povinná k dani vliv, za následek, že by ji zbavilo práva na vrácení daně¹³.

23. Soudní dvůr konečně uvedl, že vzhledem k tomu, že podle čl. 23 odst. 2 směrnice 2008/9 má osoba povinná k dani právo podat odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí vrácení daně a lhůta stanovená v jejím čl. 20 odst. 2 není lhůtou prekluzivní, je osoba povinná k dani oprávněna v odvolání proti takovému rozhodnutí uplatnit doplňující údaje na podporu svého nároku na

¹⁰ – Vyjádření Rady bylo předloženo pro případ, že by žádost o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci byla chápána jako žádost o přezkoumání platnosti čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 ve světle článku 47 Listiny.

¹¹ – Rozsudek *Sea Chefs Cruise Services*, výrok.

¹² – Rozsudek *Sea Chefs Cruise Services*, body 39-41 a 43-46.

¹³ – Rozsudek *Sea Chefs Cruise Services*, bod 42.

vrácení daně¹⁴. To je třeba chápat tak, že osoba povinná k dani může vycházet mimo jiné z informací nebo dokumentů, které si od ní vyžádal orgán posuzující žádost o vrácení daně a které neposkytla ve lhůtě stanovené v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9.

24. Je pravda, že v rozsudku *Sea Chefs Cruise Services* Soudní dvůr výslovně zmínil možnost osoby povinné k dani opřít se o doplňující údaje v řízení před vnitrostátním soudem. To však bylo způsobeno zvláštní povahou sporu v původním řízení, který byl předmětem věci ukončené tímto rozsudkem, a zněním předběžné otázky. Soudní dvůr však výslovně odkázal na právo osoby povinné k dani podat opravný prostředek proti rozhodnutí o vrácení daně upravené v čl. 23 odst. 2 směrnice 2008/9/ES¹⁵. Toto ustanovení zase obecně hovoří o „odvolání k příslušným orgánům členského státu“, které mohou zahrnovat jak soudní, tak správní orgány. To potvrzuje zejména druhý pododstavec tohoto odstavce, podle něhož by měl mít daňový poplatník přístup k „dostupným správním a soudním postupům“ v členském státě vrácení daně. Vzhledem k výše uvedenému se závěry rozsudku *Sea Chefs Cruise Services* mohou vztahovat nejen na soudní řízení, ale také, jako v projednávaném případě, na odvolání proti správnímu rozhodnutí o vrácení DPH, pokud je takový postup odvolání stanoven ve vnitrostátním právu členského státu vrácení daně.

25. Na první část druhé předběžné otázky je tedy třeba v souladu s rozsudkem *Sea Chefs Cruise Services* odpovědět tak, že lhůtu jednoho měsíce stanovenou v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 nelze považovat za lhůtu prekluzivní.

Absence dopadů rozsudku GE Auto Service Leasing

26. Toto hodnocení nezpochybňuje ani závěry rozsudku *GE Auto Service Leasing*. V tomto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že ustanovení unijního práva nebrání tomu, aby bylo odmítnuto vrácení DPH osobě povinné k dani, která ve stanovené lhůtě nepředložila příslušnému správci daně všechny doklady a informace potřebné k prokázání svého nároku na vrácení daně, a to ani v případě, že tato osoba povinná k dani z vlastní iniciativy předložila všechny tyto doklady a informace v rámci odvolacího řízení nebo soudního řízení týkajícího se rozhodnutí o odmítnutí vrácení daně¹⁶. Zvláštní okolnosti ve věci skončené tímto rozsudkem však podle mého názoru neumožňují jeho použití v projednávané věci.

27. Zaprvé rozsudek *GE Auto Service Leasing* se netýkal výkladu ustanovení směrnice 2008/9, ale ustanovení předchozí směrnice 79/1072/EHS¹⁷. Tato směrnice byla mnohem méně podrobná než směrnice 2008/9. Zejména stanovila pouze jednu procesní lhůtu pro osoby povinné k dani, a to lhůtu pro podání žádosti o vrácení daně¹⁸. Otázku žádosti správce daně o doplňující údaje od osoby povinné k dani vůbec neupravovala a ponechávala ji zcela na vnitrostátním právu. To následně znamenalo, že z hlediska unijního práva zde byly členské státy omezeny pouze zásadami rovnocennosti a efektivity.

¹⁴ – Rozsudek *Sea Chefs Cruise Services*, bod 48.

¹⁵ – Viz zejména rozsudek *Sea Chefs Cruise Services*, bod 48.

¹⁶ – Rozsudek *GE Auto Service Leasing*, bod 1 výroku.

¹⁷ – Osmá směrnice Rady ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. 1979, L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79).

¹⁸ – Tato lhůta je lhůtou prekluzivní, viz rozsudek ze dne 21. června 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, výrok).

28. Zadruhé žádost správce daně ve věci skončené rozsudkem GE Auto Service Leasing se týkala předložení dokladů osobou povinnou k dani – jejichž přiložení k žádosti o vrácení daně vyžadovala sama směrnice 79/1072 v jejím článku 3 – konkrétně faktur, jichž se žádost týkala, a osvědčení o registraci jako osoba povinná k DPH v členském státě, v němž má sídlo. Podle ustanovení uvedené směrnice bylo přiložení těchto dokladů k žádosti podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně osobou povinnou k dani¹⁹. Nepředložení těchto dokumentů proto znemožnilo prokázat existenci tohoto práva.

29. Naproti tomu žádost o doplňující údaje podle čl. 20 odst. 1 směrnice 2008/9 se může týkat, jak to naznačuje samotné slovo „doplňující“, informací nebo dokladů, které nemusí být přiloženy k žádosti o vrácení daně podle článků 8 až 10 uvedené směrnice a jejichž absence může, ale nemusí vést k zamítnutí žádosti o vrácení daně²⁰.

30. Zatřetí Soudní dvůr do výroku rozsudku GE Auto Service Leasing zahrnul podmínku, že výklad ustanovení směrnice 79/1072, který v něm byl stanoven, je použitelný za předpokladu, že jsou dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity. Přestože Soudní dvůr uvedl, že se nezdá, že by bylo pro osobu povinnou k dani nadměrně obtížné nebo nemožné uplatnit nárok na vrácení DPH v původním řízení v rámci věci skončené tímto rozsudkem, ponechal tuto otázku na posouzení vnitrostátního soudu. To podle mého názoru svědčí o tom, že závěr přijatý Soudním dvorem v uvedeném rozsudku byl silně závislý na konkrétních okolnostech věci v původním řízení a nemusí být aplikován v případech, které se od ní výrazně liší.

31. Konečně začtvrté skutečnost, že Soudní dvůr v rozsudku GE Auto Service Leasing vůbec neodkázal na rozsudek Sea Chefs Cruise Services, vyhlášený o více než dva roky dříve, podle mého názoru naznačuje, že Soudní dvůr považoval tyto dva případy za zcela odlišné, takže rozsudek GE Auto Service Leasing nijak nezpochybnuje závěry rozsudku Sea Chefs Cruise Services.

Otázka slučitelnosti čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 s článkem 47 Listiny

32. Otázka výkladu článku 47 Listiny byla předkládajícím soudem položena pro případ, že by bylo rozhodnuto, že lhůta stanovená v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 může být lhůtou prekluzivní. Vzhledem k odpovědi, kterou navrhuji dát na první část druhé předběžné otázky, tato otázka nevystává.

33. Proto pouze na okraj poznamenávám, že podle mého názoru bez ohledu na to, zda je lhůta stanovená v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 lhůtou prekluzivní nebo zda ji za takovou lze považovat podle vnitrostátního práva členských států, není v rozporu s článkem 47 Listiny.

34. Patrně ve všech právních rádech jsou některé procesní lhůty, včetně těch, které jsou tak důležité pro právo na spravedlivý proces chráněné článkem 47 Listiny, jako je lhůta pro podání žaloby nebo opravného prostředku, prekluzivní a jejich nedodržení má za následek ztrátu možnosti obrátit se na soud. Pokud jsou tyto lhůty stanoveny přiměřeně²¹, není to v rozporu s právem na spravedlivý proces. Toto právo musí ustoupit právní jistotě a stabilitě právních

¹⁹ – Rozsudek GE Auto Service Leasing, bod 54.

²⁰ – Jak uvedl sám Soudní dvůr – viz rozsudek Sea Chefs Cruise Services, bod 44.

²¹ – Přičemž lhůta jednoho měsíce pro předání informací nebo dokumentů, které má osoba povinná k dani za běžných podmínek k dispozici, neboť se týká její vlastní ekonomické činnosti, se nejeví být nadměrně striktní.

vztahů, což jsou hodnoty, k jejichž ochraně procesní lhůty slouží²². Tím spíše tedy nemůže být v rozporu s právem na spravedlivý proces lhůta, byť prekluzivní, pro poskytnutí nezbytných údajů správci daně k posouzení žádosti o vrácení daně, pokud nedodržení této lhůty nezbavuje osobu povinnou k dani práva napadnout, a to i u soudu, rozhodnutí vydané v jeho věci.

Odpověď na druhou předběžnou otázku

35. Pokud jde o další ustanovení a zásady unijního práva, na které se předkládající soud odvolává ve své druhé předběžné otázce, jejich význam pro projednávanou věc rozeberu níže při přezkumu první předběžné otázky. V odpověď na druhou předběžnou otázku tedy navrhuji, aby čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 byl vykládán v tom smyslu, že v něm stanovená lhůta jednoho měsíce pro poskytnutí doplňujících údajů vyžádaných orgánem, který projednává žádost o vrácení DPH podanou osobou povinnou k dani usazenou v jiném členském státě, nemůže být považována za lhůtu prekluzivní.

K první předběžné otázce

36. Cílem první předběžné otázky je umožnit předkládajícímu soudu posoudit, zda je s unijním právem slučitelné ustanovení vnitrostátního práva, které vylučuje možnost použít v odvolacím řízení doplňující informace nebo doklady vyžádané prvostupňovým správcem daně, které osoba povinná k dani poskytla až v odvolacím řízení před druhostupňovým správcem daně.

37. Doslovné znění otázky se týká pouze výkladu čl. 23 odst. 2 směrnice 2008/9. Toto ustanovení se však omezuje na konstatování, že odvolání proti rozhodnutím o vrácení DPH osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě podléhají stejným pravidlům jako odvolání tuzemských osob povinných k dani. K tomu, aby předkládající soud dostal užitečnou odpověď, je proto podle mého názoru nutné rozšířit analýzu o další ustanovení a zásady unijního práva v oblasti DPH, zejména o článek 170 směrnice 2006/112, o čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9, jakož i o zásady rovnocennosti a efektivity a daňové neutrality. Na článek 170 směrnice 2006/112, jakož i na zásady rovnocennosti a efektivity a daňové neutrality se ostatně předkládající soud odvolává ve své druhé předběžné otázce. Svou první otázkou se tedy předkládající soud v podstatě snaží zjistit, zda uvedená ustanovení a zásady unijního práva brání použití takového ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení popsané v bodě 36 tohoto stanoviska. Svůj rozbor této otázky začnu připomenutím relevantní judikatury Soudního dvora.

Dosavadní judikatura Soudního dvora

38. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je nárok na vrácení DPH osobě povinné k dani usazené v jiném členském státě, stanovený v článku 170 směrnice 2006/112, obdobou nároku na odpočet daně zaplacené na vnitrostátním území podle článku 168 této směrnice. Jedná se o základní zásadu společného systému DPH, jejímž cílem je zbavit osoby povinné k dani břemene této daně, a zajistit tak daňovou neutralitu. Toto právo je tedy nedílnou součástí tohoto systému a v zásadě nemůže být omezeno²³.

²² – Obdobně viz nedávný rozsudek ze dne 20. května 2021, *Dickmanns v. EUIPO* (C-63/20 P, EU:C:2021:406, body 58, 60).

²³ – Obdobně viz rozsudek *Sea Chefs Cruise Services*, body 34–36.

39. Zásada neutrality navíc vyžaduje, aby právo na odpočet nebo vrácení daně zaplacené v dřívější fázi obchodování bylo přiznáno osobě povinné k dani, pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění tohoto práva, a to i v případě, že tato osoba povinná k dani nesplnila určité formální požadavky. Jinak tomu může být pouze tehdy, pokud nedodržení těchto formálních požadavků znemožňuje s jistotou prokázat, že byly splněny hmotněprávní předpoklady²⁴. Pokud jde o okamžik, kdy musí být předloženy důkazy pro splnění hmotněprávních podmínek nároku na vrácení daně, Soudní dvůr konstatoval, že časově neomezená možnost předložení takových důkazů by znamenala, že postavení osoby povinné k dani, pokud jde o její práva a povinnosti vůči správci daně, by mohlo být zpochybňováno donekonečna, což by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty²⁵.

40. Kromě toho jsou v otázkách, které nejsou upraveny unijním právem, formální náležitosti pro uplatnění nároku na vrácení DPH stanoveny v souladu se zásadou procesní autonomie členských států vnitrostátními právními předpisy těchto států při dodržení zásad rovnocennosti a efektivity. V souladu s těmito zásadami nesmějí být tyto požadavky méně příznivé než požadavky použitelné v obdobných vnitrostátních situacích a nesmějí v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat uplatnění práva na vrácení daně²⁶.

41. Konečně Soudní dvůr rozhodl, jak jsem již uvedl v části tohoto stanoviska týkající se druhé předběžné otázky, že lhůta stanovená v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 není lhůtou prekluzivní, takže osoba povinná k dani může poskytnout informace požadované orgánem, který projednává žádost o vrácení DPH, ve fázi soudního řízení²⁷.

42. Právě s ohledem na výše uvedenou judikaturu je třeba analyzovat první předběžnou otázku.

Aplikace v projednávaném případě

43. Na základě judikatury uvedené v bodech 38 až 40 tohoto stanoviska Soudní dvůr nevyloučil, že s unijním právem mohou být slučitelná ustanovení vnitrostátního práva členských států, která osobě povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně neumožňují poskytnout doplňující údaje týkající se žádosti o vrácení DPH až ve fázi soudního řízení²⁸, jakož i ustanovení umožňující nepřihlížet k důkazům o nároku na osvobození od daně předloženým osobou povinnou k dani po ukončení daňové kontroly²⁹. Soudní dvůr jen podrobil přípustnost těchto pravidel v unijním právu podmínkám efektivity a rovnocennosti³⁰, avšak posouzení splnění těchto podmínek ponechal na vnitrostátních soudech.

44. Soudní dvůr tak rozhodl jak v případě, kdy při poskytování vodítek vnitrostátnímu soudu v této otázce shledal tyto podmínky, a zejména podmínku efektivity, za spíše splněné³¹, tak i v opačném případě. V rozsudku Nec Plus Ultra Cosmetics Soudní dvůr výslovně uvedl, že „[o]dmítnutí zohlednit důkazy v okamžiku předcházejícím [...] rozhodnutí o vyměření daně [...] může nadměrně ztížit výkon práv přiznaných unijním právním řádem, jelikož takové odmítnutí

²⁴ – Obdobně viz rozsudek ze dne 17. prosince 2020 r., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, body 47, 48).

²⁵ – Obdobně viz rozsudek GE Auto Service Leasing, bod 60.

²⁶ – Obdobně viz rozsudek GE Auto Service Leasing, bod 59.

²⁷ – Rozsudek Sea Chefs Cruise Services, výrok.

²⁸ – Rozsudek GE Auto Service Leasing.

²⁹ – Rozsudek ze dne 2. března 2023, Nec Plus Ultra Cosmetics (C-664/21, EU:C:2023:142, výrok).

³⁰ – Ve smyslu judikatury uvedené v bodě 39 tohoto stanoviska.

³¹ – Viz rozsudek GE Auto Service Leasing, bod 61.

omezuje možnost osoby povinné k dani předložit důkazy týkající se splnění věcných podmínek pro osvobození od DPH. Vnitrostátní právní úprava, která v této fázi uvedeného řízení neumožňuje této osobě předložit dosud chybějící důkazy na podporu nároku, kterého se domáhá, a která nepřihlíží k případným vysvětlením důvodů, proč tyto důkazy nebyly předloženy dříve, se tak jeví být obtížně slučitelnou se zásadou proporcionality a rovněž se základní zásadou neutrality DPH³². Ve věci skončené vydáním tohoto rozsudku nakonec Soudní dvůr ponechal otázku slučitelnosti ustanovení vnitrostátního práva na rozhodnutí předkládajícího soudu.

45. Podle mého názoru by však podobné rozhodnutí v tomto případě nestačilo. Řízení o vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně je velmi podrobně upraveno směrnicí 2008/9. Ponechání důležitých otázek – jako je nepochybně vliv nedodržení lhůty stanovené v čl. 20 odst. 2 této směrnice na nárok osoby povinné k dani na vrácení daně – k úpravě vnitrostátním právem členských států, pouze s výhradou dodržování zásad rovnocennosti a efektivity pod kontrolou vnitrostátních soudů, by bylo v rozporu s užitečným účinkem harmonizace provedené unijním normotvůrcem.

46. Pokud jde o zásadu rovnocennosti, přezkum slučitelnosti vnitrostátních předpisů s ní vyžaduje výklad těchto předpisů, a proto musí být ponechán soudům členských států. V projednávaném případě navíc nic nenasvědčuje tomu, že by tato zásada byla porušena, neboť vnitrostátní předpisy použitelné v projednávaném případě se zjevně vztahují obecně na všechna daňová řízení. Na druhou stranu se domnívám, že Soudní dvůr by měl zaujmout důraznější postoj, pokud jde o slučitelnost těchto ustanovení se zásadou efektivity.

47. Připomínám, že podle zásady efektivity by vnitrostátní předpisy přijaté v rámci procesní autonomie členských států neměly vést k tomu, aby jednotlivcům nadměrně ztěžovaly nebo prakticky znemožňovaly uplatnění jejich práv podle unijního práva³³. Podle maďarského práva nemůže osoba povinná k dani, která orgánu, jenž vyřizuje její žádost o vrácení DPH, neposkytla ve stanovené lhůtě doplňující údaje požadované tímto orgánem podle čl. 20 odst. 1 směrnice 2008/9, napravit toto pochybení tím, že tyto údaje poskytne ve fázi odvolání proti rozhodnutí o žádosti vydanému tímto orgánem. Na druhou stranu může za určitých podmínek tyto údaje účinným způsobem poskytnout v soudním řízení po podání žaloby proti takovému rozhodnutí³⁴. Podle mého názoru taková ustanovení příliš ztěžují osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně uplatnění nároku na vrácení daně.

48. Směrnice 2008/9 zavádí řadu procesních lhůt, které jsou příslušné vnitrostátní orgány i dotčené osoby povinné k dani povinny dodržovat³⁵. Tyto strany však nemají rovné postavení, pokud jde o oprávnění vyplývající z této směrnice nebo obecněji z unijního práva v oblasti DPH. Tato pravidla mají především chránit a zlepšovat postavení osob povinných k dani, zatímco daňové orgány hájí veřejný zájem na zajištění řádného fungování systému. To je zvláště důležité v systému DPH založeném na zásadě daňové neutrality, podle níž by osoby povinné k dani zpravidla neměly nést ekonomickou zátěž spojenou se zdaněním. Z tohoto hlediska slouží lhůta stanovená v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 podle mého názoru dvěma účelům. Zaprvé poskytuje osobám povinným k dani záruku, pokud jde o minimální dobu, kterou mají k dispozici, tím, že brání daňovým orgánům svévolně stanovit příliš krátké lhůty pro poskytnutí doplňujících údajů.

³² – Rozsudek ze dne 2. března 2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, bod 37).

³³ – Obdobně viz rozsudek *GE Auto Service Leasing*, bod 59.

³⁴ – Viz analýzu ustanovení vnitrostátního práva v bodech 8 a 9 tohoto stanoviska.

³⁵ – Viz také bod 2 odůvodnění této směrnice.

Zadruhé umožňuje dokončit celé řízení o vrácení daně ve lhůtách stanovených v článku 21 směrnice. Jedná se tedy o lhůtu stanovenou v zájmu daňových poplatníků, a nikoli v zájmu daňových orgánů.

49. Jak již Soudní dvůr uvedl, procesní lhůty samozřejmě slouží také k tomu, aby se nejistota ohledně právního postavení osoby povinné k dani neprodlužovala donekonečna³⁶. Pokud jde o vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, tomuto účelu slouží zejména lhůta pro podání žádosti o vrácení daně stanovená v čl. 15 odst. 1 směrnice 2008/9, která podle judikatury Soudního dvora představuje lhůtu prekluzivní³⁷ a jejíž nedodržení má za následek ztrátu nároku na vrácení daně. Naproti tomu umožnění osobě povinné k dani, aby v odvolací fázi správního řízení poskytla doplňující údaje, které si od ní vyžádal prvostupňový orgán, nepředstavuje riziko, že by se stav nejistoty ohledně právní situace této osoby donekonečna prodlužoval. Taková řízení totiž ze své podstaty podléhají přísným procesním lhůtám, včetně lhůty pro podání odvolání, a obvykle se odehrávají ve snadno předvídatelném časovém rámci.

50. Samozřejmě chápu, že může být frustrující, když osoba povinná k dani, řádně vyzvaná prvostupňovým orgánem k poskytnutí určitých informací, je bez závažného důvodu neposkytne včas a učiní tak až ve fázi odvolání. V takové situaci však čl. 26 druhý pododstavec směrnice 2008/9 osvobozuje členský stát vrácení daně od povinnosti zaplatit úrok z možného prodlení s úhradou dlužných částek, takže je to osoba povinná k dani, kdo nese náklady za prodlení, které zavinila. Dovedu si také představit, že vnitrostátní právo v takových případech stanoví uložení úhrady dodatečných nákladů řízení, které vznikly nedbalé osobě povinné k dani v důsledku její nedbalosti.

51. Na druhou stranu bránit osobě povinné k dani v tom, aby poskytla informace na podporu svého nároku na vrácení daně později, ačkoli k tomu existuje možnost podle vnitrostátního práva³⁸, což může mít za následek odnětí tohoto práva, je podle mého názoru nepřiměřené a v rozporu se zásadou efektivity, neboť nadměrně a bez zjevné potřeby ztěžuje uplatnění tohoto práva. Připomínám, že se jedná o základní právo ve společném systému DPH, které je základem mechanismu fungování tohoto systému a které v zásadě nelze omezit³⁹. Omezení tohoto práva z čistě formálních důvodů, pokud jsou pro něj splněny hmotněprávní podmínky, by proto bylo rovněž v rozporu s článkem 170 směrnice 2006/112, podle něhož mají všechny osoby povinné k dani, které splňují tyto hmotněprávní podmínky, právo na vrácení daně.

52. Na tomto závěru nic nemění ani případná možnost plátce daně uplatnit v soudním řízení doplňující údaje odůvodňující jeho nárok na vrácení DPH. Je tomu tak proto, že nutí osobu povinnou k dani napadnout u soudu rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daně (nebo jako v projednávaném případě o zastavení řízení), aby napravila procesní pochybení formální povahy, zatímco ve správním odvolacím řízení existoval jednodušší a rychlejší způsob, jak tak učinit.

53. Kromě toho, jak jsem uvedl v části tohoto stanoviska věnované rozboru druhé předběžné otázky, Soudní dvůr v rozsudku *Sea Chefs Cruise Services* rozhodl, že lhůta stanovená v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 není lhůtou prekluzivní, takže osoba povinná k dani je oprávněna v soudním řízení použít informace, které nepředložila ve lhůtě stanovené v tomto ustanovení na žádost orgánu, který posuzuje její žádost o vrácení DPH. Totéž by se mělo vztahovat na správní řízení o odvolání, pokud vnitrostátní právo takové řízení umožňuje v případě rozhodnutí

³⁶ – Obdobně viz rozsudek *GE Auto Service Leasing*, bod 60.

³⁷ – Viz rozsudek *Sea Chefs Cruise Services*, bod 39 a tam uvedenou judikaturu.

³⁸ – Konkrétně postup pro podání odvolání proti rozhodnutí v prvním stupni.

³⁹ – Viz judikatura uvedená v bodech 38 a 39 tohoto stanoviska.

týkajících se vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně⁴⁰. Všechny argumenty, které Soudní dvůr uvedl ve výše uvedeném rozsudku, se na takový postup vztahují stejnou měrou. Nemožnost předložit doplňující údaje v rámci správního řízení o odvolání, pokud vnitrostátní právo takové řízení stanoví, by tedy byla v rozporu s výkladem čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9, který Soudní dvůr přijal v rozsudku *Sea Chefs Cruise Services*⁴¹.

54. Výše uvedené úvahy samozřejmě platí, pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na vrácení DPH a pokud prodlení osoby povinné k dani s poskytnutím požadovaných doplňujících informací nesleduje podvod nebo zneužití práv. V opačném případě jsou členské státy samozřejmě oprávněny uplatnit opatření stanovená jejich vnitrostátním právem, aby takovému podvodu nebo zneužití práva zabránily. Jak už ale měl Soudní dvůr příležitost konstatovat, skutečnost, že osoba povinná k dani poskytne doplňující údaje až v pozdější fázi řízení, sama o sobě nepředstavuje zneužití práva⁴².

Odpověď na otázku

55. Proto navrhuji odpovědět na první předběžnou otázku tak, že článek 170 směrnice 2006/112, čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 a zásady efektivity a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání použití ustanovení vnitrostátního práva, která vylučují možnost použít v odvolacím řízení doplňující informace nebo dokumenty vyžádané prvostupňovým správcem daně, které osoba povinná k dani poskytla až v odvolacím řízení před druhostupňovým správcem daně.

K třetí předběžné otázce

56. Svou třetí otázkou se předkládající soud v podstatě snaží zjistit, zda má být článek 23 směrnice 2008/9 vykládán v tom smyslu, že brání použití ustanovení vnitrostátního práva, podle něhož se řízení o žádosti o vrácení DPH osobě povinné k dani usazené v jiném členském státě zastaví bez projednání žádosti o vrácení daně, pokud tato osoba povinná k dani nesplnila povinnost poskytnout orgánu projednávajícímu žádost doplňující údaje na vyžádání podle článku 20 uvedené směrnice. Ačkoli předkládající soud ve své otázce odkazuje pouze na čl. 23 odst. 1 směrnice 2008/9, z vysvětlení uvedených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že předkládající soud chce vědět, zda rozhodnutí o zastavení řízení má být postaveno na roveň rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daně. Tuto otázku upravuje čl. 23 odst. 2 druhý pododstavec uvedené směrnice. Navrhuji proto, aby byl za předmět třetí otázky považován celý článek 23 směrnice 2008/9.

57. Článek 23 odst. 1 směrnice 2008/9 stanoví povinnost odůvodnit rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení DPH. Podle čl. 23 odst. 2 prvního pododstavce uvedené směrnice musí mít osoba povinná k dani proti takovému rozhodnutí k dispozici stejné opravné prostředky, jaké jsou podle práva členského státu vrácení daně k dispozici osobám povinným k dani usazeným v tomto členském státě. Konečně čl. 23 odst. 2 druhý pododstavec téže směrnice stanoví, že osoba povinná k dani usazená v jiném členském státě by měla mít přístup ke stejným správním nebo soudním řízením jako tuzemské osoby povinné k dani ve stejné situaci, přičemž neexistence rozhodnutí

⁴⁰ – Jak jsem uvedl již v bodě 24 tohoto stanoviska.

⁴¹ – Jak jsem uvedl v bodech 26–30 tohoto stanoviska, tento výklad není zpochybněn ani následným rozsudkem *GE Auto Service Leasing*, který byl vydán na základě jiných, méně podrobných ustanovení unijního práva.

⁴² – Obdobně viz rozsudek *GE Auto Service Leasing*, bod 2 výroku.

o žádosti o vrácení daně neznamená ani to, že nárok na vrácení daně vznikl, ani to, že vrácení daně bylo zamítnuto. Pokud naopak vnitrostátní právo státu vrácení daně takové postupy nestanoví, měla by být neexistence rozhodnutí považována za zamítnutí žádosti o vrácení daně.

58. Podle mého názoru musí být tato ustanovení vykládána v tom smyslu, že v případě, kdy je řízení o žádosti o vrácení DPH ukončeno bez věcného posouzení, například – jako ve věci v původním řízení – rozhodnutím o zastavení řízení z důvodu, že osoba povinná k dani neposkytla včas doplňující údaje, které od ní byly požadovány, musí mít osoba povinná k dani k dispozici účinný správní nebo soudní opravný prostředek, který jí umožní požádat o opětovné posouzení její žádosti. Dodávám, že takové rozhodnutí o zastavení nebo jiném ukončení řízení by mělo obsahovat odůvodnění, neboť to je podmínkou účinného uplatnění práva na odvolání. Na druhou stranu, pokud neexistuje odpovídající opravný prostředek, mělo by být zastavení řízení bez přezkoumání žádosti považováno za rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daně se všemi důsledky plynoucími z čl. 23 odst. 1 a čl. 23 odst. 2 prvního pododstavce směrnice 2008/9.

59. Tato konstrukce příslušných ustanovení vyplývá ze zvláštní povahy mechanismu vrácení DPH osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě. Na rozdíl od nároku na odpočet, který uplatňuje sama osoba povinná k dani při placení daně správci daně, vyžaduje uplatnění nároku na vrácení daně osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě, který je protějškem nároku na odpočet, pozitivní jednání členského státu vrácení daně v podobě rozhodnutí o vrácení daně a vyplacení odpovídajících částek. Za těchto okolností se ukončení řízení bez přezkoumání žádosti, a tedy neexistence takového pozitivního rozhodnutí, v praxi rovná zamítnutí vrácení daně. Osoba povinná k dani proto musí mít k dispozici účinný prostředek, jak se proti takovému ukončení řízení bránit.

60. V kontextu této věci je třeba dodat, pokud Soudní dvůr souhlasí s mým návrhem na zodpovězení první a druhé předběžné otázky, že opravné prostředky, které má osoba povinná k dani k dispozici po skončení řízení bez přezkoumání žádosti o vrácení daně, musí mimo jiné umožnit osobě povinné k dani použít případné doplňující údaje, které neposkytla orgánu projednávajícímu žádost včas na vyžádání podle článku 20 směrnice 2008/9. V opačném případě by totiž ukončení řízení bez věcného přezkumu znemožnilo osobě povinné k dani napravit chybu spočívající v nedodržení lhůty pro předložení doplňujících údajů a tato lhůta by se sama o sobě stala lhůtou prekluzivní, což je v rozporu s rozsudkem *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Na třetí předběžnou otázku tedy navrhuji odpovědět tak, že článek 23 směrnice 2008/9 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání použití ustanovení vnitrostátního práva, podle něhož se řízení o žádosti o vrácení DPH osobě povinné k dani usazené v jiném členském státě zastaví bez projednání žádosti o vrácení daně, pokud tato osoba povinná k dani nesplnila svou povinnost poskytnout orgánu projednávajícímu žádost doplňující údaje na vyžádání podle článku 20 uvedené směrnice, za předpokladu, že ve vnitrostátním právu existuje účinný opravný prostředek proti rozhodnutí o zastavení řízení, který osobě povinné k dani umožňuje zejména dovolávat se doplňujících údajů, které v rámci zastaveného řízení včas neposkytla. Pokud tomu tak není, je třeba rozhodnutí o zastavení řízení považovat za rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daně.

Závěry

62. Ve světle výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky, které mu položil Fővárosi Törvényszék (Městský soud v Budapešti, Maďarsko), odpověděl následovně:

- „1) Článek 20 odst. 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/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě,

musí být vykládán v tom smyslu, že

v něm stanovená lhůta jednoho měsíce pro poskytnutí doplňujících údajů vyžádaných orgánem, který projednává žádost o vrácení DPH podanou osobou povinnou k dani usazenou v jiném členském státě, nemůže být považována za lhůtu prekluzivní.

- 2) Článek 170 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 a zásady efektivity a daňové neutrality

musí být vykládány v tom smyslu, že

brání použití ustanovení vnitrostátního práva, která vylučují možnost použít v odvolacím řízení doplňující informace nebo dokumenty vyžádané prvostupňovým správcem daně, které osoba povinná k dani poskytla až v odvolacím řízení před druhostupňovým správcem daně.

- 3) Článek 23 směrnice 2008/9

musí být vykládán v tom smyslu, že

nebrání použití ustanovení vnitrostátního práva, podle něhož se řízení o vrácení DPH osobě povinné k dani usazené v jiném členském státě zastaví bez projednání žádosti o vrácení daně, pokud tato osoba povinná k dani nesplnila svou povinnost poskytnout orgánu projednávajícímu žádost doplňující údaje na vyžádání podle článku 20 uvedené směrnice, za předpokladu, že ve vnitrostátním právu existuje účinný opravný prostředek proti rozhodnutí o zastavení řízení, který osobě povinné k dani umožňuje zejména dovolávat se doplňujících údajů, které v rámci zastaveného řízení včas neposkytla. Pokud tomu tak není, je třeba rozhodnutí o zastavení řízení považovat za rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení daně.“