

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

16. května 2024(\*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Provádění pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daní – Směrnice 2008/9/ES – Článek 20 – Žádost členského státu vrácení daní 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,
- 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 daní z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daní, ale v jiném členském státě (Úř. věst. 2008, L 44, s. 23), článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), články 167 a 169 až 171 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní 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 daní 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 řízení Státní daňové a celní správy, Maňarsko) (dále jen „druhostupňový správce daní“) 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 daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daní.“

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, jenž je předmětem DPH, má nárok na vrácení této daní, 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.“

5 Článek 171 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

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

##### Směrnice 2008/9

6 Bod 3 odvodňovací 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      ?lánek 1 této sm?rnice stanoví:

„Tato sm?rnice stanoví provád?cí pravidla pro vrácení [DPH] podle ?lánku 170 [sm?rnice o DPH] osobám povinným k dani neusazeným v ?lenském stát? vrácení dan?, které spl?ují podmínky stanovené v ?lánku 3.“

8      ?lánek 19 odst. 2 sm?rnice 2008/9 stanoví:

„?lenský stát vrácení dan? oznámí žadateli své rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení dan? do ?ty? m?síc? ode dne, kdy žádost obdržel.“

9      V ?lánku 20 této sm?rnice je uvedeno:

„1.      Domnívá-li se ?lenský stát vrácení dan?, že nemá k dispozici veškeré d?ležité údaje, na základ? nichž by mohl p?ijmout rozhodnutí o celé žádosti o vrácení dan? nebo její ?ásti, m?že si ve lh?t? ?ty? m?síc? uvedené v ?l. 19 odst. 2 elektronickými prost?edky vyžádat dopl?ující údaje, zejména od žadatele nebo od p?íslušných orgán? ?lenského státu usazení. [...]

V p?ípad? nutnosti si m?že ?lenský stát vrácení dan? vyžádat další dopl?ující údaje.

Pokud má správce dan? d?vodné pochybnosti o platnosti nebo p?esnosti konkrétního nároku, mohou údaje požadované ?lenským státem vrácení dan? podle tohoto odstavce zahrnovat p?edložení originálu nebo kopie p?íslušné faktury nebo dovozního dokladu. [...]

2.      ?lenský stát vrácení dan? musí údaje požadované podle odstavce 1 obdržet do jednoho m?síce ode dne doručení žádosti o údaje p?íjemci žádosti.“

10     ?lánek 21 první pododstavec uvedené sm?rnice zní:

„Požaduje-li ?lenský stát vrácení dan? dopl?ující údaje, oznámí žadateli své rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení dan? do dvou m?síc? od obdržení požadovaných údaj?, nebo neobdržel-li odpově? na svou žádost, do dvou m?síc? od uplynutí lh?ty uvedené v ?l. 20 odst. 2. Lh?ta pro rozhodnutí o celé žádosti o vrácení dan? nebo její ?ásti však nesmí být kratší než šest m?síc? ode dne obdržení žádosti ?lenským státem vrácení dan?.“

11     ?lánek 23 této sm?rnice stanoví:

„1.      Je-li žádost o vrácení dan? zcela nebo z?ásti zamítnuta, oznámí ?lenský stát vrácení dan? žadateli společn? s rozhodnutím i d?vody zamítnutí.

2.      Žadatel se proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení dan? m?že odvolat k p?íslušným orgán?m ?lenského státu vrácení dan? zp?sobem a ve lh?tách stanovených pro odvolání v p?ípad? žádostí o vrácení dan? podaných osobami usazenými v tomto ?lenském stát?.

Není-li podle práva daného ?lenského státu vrácení dan? nep?íjetí rozhodnutí o žádosti o vrácení dan? ve lh?tách stanovených touto sm?rnicí 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 ?lenském stát?. Nejsou-li takové postupy k dispozici, považuje se nep?íjetí rozhodnutí o žádosti o vrácení dan? za její zamítnutí.“

12     ?lánek 26 sm?rnice 2008/9 stanoví:

„Je-li daň vrácena po posledním dni lhůty podle § 127 odst. 1, náleží žadateli od českého státu vrácení daně úrok z částky daně k vrácení, která má být žadateli vyplacena.

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

### **Maňarské právo**

#### *Zákon o DPH*

13 V ustanovení § 251/F az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ?. 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 odvodněné rozhodnutí, může si písemnou žádostí vyžádat doplňující údaje a informace

- a) od osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku,
- b) od včasně 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 skutečnou 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 přirážejí 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 CLII. törvény (zákon ?. CLII 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 vyřadit 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 v dříve 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 povodním 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 úřady 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 doručenu.

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 přiložila 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 v době 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 včasně 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 včasnému 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 smru 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 zatím klade otázku, zda směrnice 2008/9 opravuje 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 [zákon o organizaci daňové správy] – v rámci posuzování žádostí o

vrácení DPH podle [sm?rnice o DPH] neumož?uje žadateli, aby ve fázi odvolání uplatnil nové skute?nosti a navrhl nebo p?edložil nové d?kazy, o nichž v?d?l p?ed vydáním prvostup?ového rozhodnutí, ale které nep?edložil, p?estože k tomu byl správcem dan? vyzván, nebo se jich nedovolával, ?ímž dochází k v?cnému omezení práva na odvolání, které jde nad rámec formálních požadavk? a požadavk? ohledn? lh?t stanovených dot?enou sm?rnicí?

2) Znamená kladná odpov?? na první otázku, že jednom?sí?ní lh?tu uvedenou v ?l. 20 odst. 2 [sm?rnice 2008/9] je t?eba považovat za prekluzivní? Je výše uvedené v souladu s právem na ú?innou právní ochranu a spravedlivý proces zakotveným v ?lánku 47 [Listiny], s ?lánky 167, 169, 170 a [?l.] 171 odst. 1 sm?rnice o DPH a se zásadami neutrality [DPH], efektivity a proporcionality, které formuloval Soudní dv?r Evropské unie?

3) Musí být ustanovení o úplném nebo ?áste?ném zamítnutí žádosti o vrácení dan?, které je obsaženo v ?l. 23 odst. 1 [sm?rnice 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 da?ové správy – podle n?hož správce dan? zastaví ?ízení, pokud žadatel na výzvu správce dan? nep?edložil vyjád?ení nebo nesplnil povinnost odstranit nedostatky, p?i?emž žádost bez takového vyjád?ení nebo odstran?ní nedostatk? nelze vy?ídit a v ?ízení se nepokra?uje z ú?ední povinnosti?“

## **K p?edb?žným otázkám**

### ***K první a druhé otázce***

33 Podstatou první a druhé otázky p?edkládajícího soudu, které je t?eba posoudit spole?n?, je, zda musí být ?l. 23 odst. 2 první pododstavec sm?rnice 2008/9, ve spojení se zásadami neutrality DPH a efektivity, vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, podle které je osob? povinné k dani, jež podala žádost o vrácení DPH, zakázáno p?edložit ve fázi odvolání u druhostup?ového správce dan? dopl?ující údaje ve smyslu ?lánku 20 této sm?rnice, které požadoval prvostup?ový správce dan? a které tato osoba povinná k dani posledn? uvedenému správci dan? nep?edložila ve lh?t? jednoho m?síce, již stanoví ?l. 20 odst. 2 uvedené sm?rnice. V této souvislosti pokládá p?edkládající soud za sporné i to, zda je tato lh?ta lh?tou prekluzivní, a pokud ano, zda je taková prekluze slu?itelná s ?lánkem 47 Listiny.

34 P?edn? je t?eba p?ipomenout, že cílem sm?rnice 2008/9 je podle jejího ?lánku 1 stanovit provád?cí pravidla pro vrácení DPH podle ?lánku 170 sm?rnice o DPH osobám povinným k dani neusazeným v ?lenském stát? vrácení dan?, které spl?ují podmínky stanovené v ?lánku 3 sm?rnice 2008/9.

35 Stejn? jako nárok na odpo?et p?edstavuje nárok na vrácení dan? základní zásadu spole?ného systému DPH zavedeného unijními právními p?edpisy a nem?že být v zásad? omezen. Tento nárok se uplatní bezprost?edn? u všech daní, kterými byla zatížena pln?ní uskute?ná na vstupu. Cílem režimu odpo?t?, a tedy vrácení dan?, je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických ?inností. Spole?ný systém DPH tudíž zaru?uje, že všechny ekonomické ?innosti jsou bez ohledu na cíle nebo výsledky z t?chto ?inností vyplývající, podléhají-li uvedené ?innosti v zásad? samy DPH, zdan?ny neutrálním zp?sobem (rozsudek ze dne 21. ?íjna 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 p?iznán odpo?et nebo vrácení DPH zaplacené na vstupu, jestliže jsou spln?ny v?cné požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhov?ly ur?itým formálním požadavk?m (rozsudek ze dne 21. ?íjna 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 včasných 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 odvodnění 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 neznemožují 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 p?vodním ?ízení se netýká porušení formálních požadavk?, které má za následek nemožnost p?edložení d?kazu o spln?ní v?cných požadavk? pro nárok na vrácení DPH, nýbrž toho, ke kterému dni musí být tento d?kaz p?edložen.

47 V tomto ohledu je t?eba zaprvé uvést, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, ve svém d?sledku systematicky brání vrácení DPH osobám povinným k dani, které sice odpov?d?ly na žádost o dopl?ující údaje opožd?n?, ale spl?ují všechny v?cné podmínky pro toto vrácení. Jak p?itom bylo p?ipomenuto v bodech 35 a 36 tohoto rozsudku, nárok na vrácení DPH p?edstavuje základní zásadu společného systému DPH a nem?že být v zásad? omezen a zásada neutrality DPH vyžaduje, aby byl p?íznán nárok na odpo?et nebo na vrácení DPH zaplacené na vstupu, pokud jsou spln?ny v?cné požadavky.

48 Zadruhé Soudní dv?r poté, co konstatoval, že lh?ta jednoho m?síce, kterou stanoví ?l. 20 odst. 2 sm?rnice 2008/9 pro p?edložení dopl?ujících údaj?, není lh?tou prekluzivní, rozhodl, že je-li žádost o vrácení dan? zcela nebo z?ástí zamítnuta, má osoba povinná k dani, která v této lh?t? neposkytla dopl?ující údaje, právo podat v souladu s ?l. 23 odst. 2 prvním pododstavcem této sm?rnice proti tomuto zamítavému rozhodnutí odvolání a v rámci takového odvolání odstranit nedostatky své žádosti o vrácení dan? p?edložením dopl?ujících údaj? k prokázání existence svého nároku na vrácení DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. kv?tna 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, bod 48).

49 Jak v podstat? uvedl generální advokát v bod? 53 svého stanoviska, tyto záv?ry vyplývající z judikatury se uplatní bez ohledu na to, zda se jedná o takové správní odvolání, jaké je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, nebo o opravný prost?edek podaný u soudu.

50 Zat?etí takové vnitrostátní právní úprav?, jako je právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, brání požadavky vyplývající z práva na ?ádnou správu, které p?edstavuje obecnou zásadu unijního práva, jež se uplatní v rámci da?ové kontroly. Tato zásada ?ádné správy totiž po takovém správním orgánu, jako je správce dan? ve v?ci v p?vodním ?ízení, vyžaduje, aby v rámci svých kontrolních povinností provedl pe?livý a nestranný p?ezkum všech relevantních aspekt?, a zajistil tak, že bude mít p?i p?íjímání svého rozhodnutí k tomu ú?elu co nejúpln?jší a nejspolehliv?jší poznatky (rozsudek ze dne 21. ?íjna 2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, bod 48 a citovaná judikatura).

51 Pokud p?itom správce dan? nem?že s ohledem na zn?ní § 124 odst. 3 zákona o organizaci da?ové správy vzít do úvahy opožd?nou odpov?? na žádost o dopl?ující údaje, v d?sledku ?ehož jsou tyto opožd?né odpov?di systematicky odmítány, správce dan? je nutn? veden k porušování této zásady, jelikož vydává rozhodnutí, o n?mž ví, že m?že vycházet z neúplných, ?i dokonce nesprávných informací. Práv? zmín?né navíc vede k tomu, že správce dan? nep?im??en? zasahuje do zásady neutrality DPH tím, že na osobu povinnou k dani p?enáší DPH, na jejíž vrácení má tato osoba nárok, a?koliv společný systém DPH má za cíl zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických ?inností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ?íjna 2021, CHEP Equipment Pooling, C?396/20, EU:C:2021:867, bod 55).

52 A kone?n? za?tvrté je t?eba uvést, že výklad, podle kterého ?lenský stát vrácení dan? nem?že systematicky nezohled?ovat opožd?né odpov?di na žádosti o dopl?ující údaje, je podpo?en i ?l. 26 druhým pododstavcem sm?rnice 2008/9, který se výslovn? týká p?ípadu, kdy osoba povinná k dani ve stanovené lh?t? nep?edloží dopl?ující údaje, o které byla požádána.

53 Za t?chto podmínek je t?eba konstatovat, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, odporuje základní zásad? neutrality DPH i

zásad? efektivit?, a to zejména tím, že se lh?tou jednoho m?síce stanovenou v ?l. 20 odst. 2 sm?rnice 2008/9 spojuje ú?inky prekluze.

54 S ohledem na výše uvedené úvahy je t?eba na první a druhou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 23 odst. 2 první pododstavec sm?rnice 2008/9, ve spojení se zásadami neutrality DPH a efektivit?, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, podle které je osob? povinné k dani, jež podala žádost o vrácení DPH, zakázáno p?edložit ve fázi odvolání u druhostup?ového správce dan? dopl?ující údaje ve smyslu ?látku 20 této sm?rnice, které požadoval prvostup?ový správce dan? a které tato osoba povinná k dani posledn? uvedenému správci dan? nep?edložila ve lh?t? jednoho m?síce, již stanoví ?l. 20 odst. 2 uvedené sm?rnice, jelikož tato lh?ta není lh?tou prekluzivní.

### **Ke t?etí otázce**

55 Podstatou t?etí otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?lánek 23 sm?rnice 2008/9 vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, podle které musí správce dan? zastavit ?ízení o vrácení DPH, pokud osoba povinná k dani nep?edložila ve stanovené lh?t? dopl?ující údaje požadované tímto správcem na základ? ?látku 20 této sm?rnice a bez t?chto údaj? nelze žádost o vrácení DPH vy?ídit.

56 V tomto ohledu je t?eba zd?raznit, že ve zn?ní t?etí otázky p?edkládající soud zmi?uje pouze ?l. 23 odst. 1 sm?rnice 2008/9, který stanoví, že je-li žádost o vrácení DPH zcela nebo z?ásti zamítnuta, oznámí ?lenský stát vrácení dan? žadateli spole?n? s rozhodnutím i d?vody zamítnutí.

57 Stejn? tak ?l. 21 první pododstavec této sm?rnice stanoví lh?ty, ve kterých je ?lenský stát vrácení dan? v p?ípad?, kdy požaduje dopl?ující údaje, povinen oznámit žadateli své rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení dan?.

58 Tato ustanovení sm?rnice 2008/9 se tedy výslovn? týkají pouze možnosti p?ijmout rozhodnutí o schválení nebo o úplném ?i ?áste?ném zamítnutí žádosti o vrácení DPH, a nikoli možnosti ?ízení o vrácení dan? zastavit.

59 Je pravda, že ?l. 23 odst. 2 druhý pododstavec této sm?rnice stanoví, že není-li podle práva daného ?lenského státu vrácení dan? nep?íjetí rozhodnutí o žádosti o vrácení dan? ve lh?tách stanovených uvedenou sm?rnicí považováno za schválení nebo zamítnutí žádosti, musí mít osoba povinná k dani usazená v jiném ?lenském stát? stejnou možnost využít dostupné správní nebo soudní postupy jako osoby povinné k dani usazené v ?lenském stát? vrácení dan?. Nejsou-li takové správní nebo soudní postupy k dispozici, považuje se nep?íjetí rozhodnutí o žádosti o vrácení dan? za její zamítnutí.

60 V projednávaném p?ípad? je však nutno konstatovat, že takové rozhodnutí o zastavení ?ízení, jako je rozhodnutí dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení, rozhodn? neodpovídá nep?íjetí rozhodnutí ve stanovené lh?t?, nebo? takovým rozhodnutím o zastavení ?ízení se ukon?uje ?ízení zahájené na základ? žádosti osoby povinné k dani o vrácení dan?, aniž je rozhodnuto o jí požadovaném vrácení dan?, a toto rozhodnutí tudíž musí být považováno za rozhodnutí o zamítnutí uvedené žádosti ve smyslu ?látku 23 sm?rnice 2008/9.

61 Z toho vyplývá, že pokud je o žádosti o vrácení DPH, kterou podala osoba povinná k dani usazená v jiném ?lenském stát?, než je ?lenský stát vrácení dan?, vydáno takové rozhodnutí o zastavení ?ízení, spole?n? s tímto rozhodnutím musí být osob? povinné k dani v souladu s ?l. 23 odst. 1 sm?rnice 2008/9 oznámeny i d?vody pro zastavení ?ízení, a dále musí být možné se v souladu s ?l. 23 odst. 2 prvním pododstavcem této sm?rnice proti uvedenému rozhodnutí odvolat

k příslušným orgánům členského státu vrácení daní.

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 této otázku odpovědět tak, že čl. 23 směrnice 2008/9 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které musí správce daní 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 daní 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 povodního 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) **čl. 23 odst. 2 první pododstavec směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daní z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daní, ale v jiném členském státě, ve spojení se zásadami neutrality daní 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 druhostupového správce daní doplňující údaje ve smyslu článku 20 této směrnice, které požadoval prvostupový správce daní a které tato osoba povinná k dani poslední uvedenému správci daní nepředložila ve lhůtě jednoho měsíce, již stanoví čl. 20 odst. 2 uvedené směrnice, jelikož tato lhůta není lhůtou prekluzivní.**

2) **čl. 23 směrnice 2008/9**

**musí být vykládán v tom smyslu, že**

**nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které musí správce daní 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 daní 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

\* Jednací jazyk: ma?arština.