

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

9. září 2021(*)

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

Ve věci C-294/20,

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

GE Auto Service Leasing GmbH

proti

Tribunal Económico Administrativo Central,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

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

generální advokát: E. Tanchev

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za GE Auto Service Leasing GmbH A. Azpeitia Gamazem a A. Albarrán Jiménezem, abogados,
- za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou a M. J. Ruiz Sánchez, jako zmocněnci,
- za českou vládu M. Smolkem, O. Serdulou a J. Vlášilem, jako zmocněnci,
- za estonskou vládu N. Grünberg, jako zmocněnkyní,
- za řeckou vládu M. Tassopoulou, S. Trekli a G. Avdikosem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v této věci bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

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

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

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice o DPH

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

„1. Nárok na odpočet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpodátelné daní.

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

- a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;
- b) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;
- c) daň z přidané hodnoty splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3.

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

- a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daní, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;
- b) plnění, která jsou osvobozena od daní podle čl. 14 odst. 1 písm. i), článku 15 a čl. 16 odst. 1 bodů B, C a D a odst. 2;
- c) jakýchkoli plnění osvobozených od daní podle čl. 13 části B písm. a) a d) bodů 1 až 5, je-li zákazník usazen mimo Společenství nebo je-li takové plnění přímo vázáno na zboží určené k vývozu do zemí mimo Společenství.

[...]"

4 ?lánek 28f uvedené sm?rnice stanoví:

„[...]

4. Da? z p?ídané hodnoty se podle odstavce 3 vrací:

— osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku, ale usazeným v jiném ?lenském stát?, v souladu s provád?cími pravidly stanovenými [osmou] sm?rnicí [o DPH],

[...]"

Osmá sm?rnice o DPH

5 ?lánek 2 osmé sm?rnice o DPH stanoví:

„Každý ?lenský stát vrátí osob? povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném ?lenském stát?, za níže stanovených podmínek da? z p?ídané hodnoty, která byla vybrána bu? u služeb poskytnutých ?i movitých v?cí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro pln?ní uvedená v ?l. 17 odst. 3 písm. a) a b) [šesté sm?rnice o DPH] anebo pro služby uvedené v ?l. 1 písm. b) této sm?rnice.“

6 ?lánek 3 této sm?rnice uvádí:

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

a) podat p?íslušným orgán?m uvedeným v ?l. 9 prvním pododstavci žádost podle vzoru obsaženého v p?íloze A a p?iložit prvopisy faktur nebo dovozních doklad?. ?lenský stát poskytne žadateli vysv?tlivky, které musí obsahovat p?inejmenším informace uvedené v p?íloze C;

b) prokázat potvrzením vydaným p?íslušnými orgány státu, v n?mž je usazena, že v tomto stát? podléhá dani z p?ídané hodnoty. Má-li však již p?íslušný orgán uvedený v ?l. 9 prvním pododstavci toto potvrzení, nemusí osoba povinná k dani p?edkládat nové potvrzení po dobu jednoho roku ode dne vydání prvního potvrzení p?íslušnými orgány státu, v n?mž je usazena. ?lenské státy nevydají potvrzení osobám povinným k dani, které jsou osvobozeny od dan? podle ?l. 24 odst. 2 [šesté sm?rnice o DPH];

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

d) zavázat se vrátit jakoukoli neoprávn?n? získanou ?ástku.“

7 ?lánek 4 uvedené sm?rnice zní takto:

„Aby získala nárok na vrácení dan?, musí osoba povinná k dani ve smyslu ?lánku 2, která nedodala v tuzemsku žádné zboží ani neposkytla služby krom? služeb uvedených v ?l. 1 písm. a) a b):

a) vyhov?t požadavk?m stanoveným v ?l. 3 písm. a), b) a d);

[...]"

8 ?lánek 6 téže sm?rnice stanoví:

„?lenské státy nesm?jí uložit osobám povinným k dani podle ?lánku 2 žádné jiné povinnosti než povinnosti uvedené v ?láncích 3 a 4, s výjimkou povinnosti ve zvláštních p?ípadech doložit, že žádost o vrácení dan? je oprávn?ná.“

9 ?lánek 7 osmé sm?rnice o DPH stanoví:

„1. Žádost o vrácení dan? podle ?lánk? 3 a 4 se musí vztahovat na fakturované po?ízení zboží nebo služeb nebo na dovoz uskute?n?ný v pr?b?hu nejmén? t?í m?síce a nejvýše jednoho kalendá?ního roku. M?že se však vztahovat i na dobu kratší než t?i m?síce, pokud tato doba p?edstavuje zbytek kalendá?ního roku. Žádosti se mohou týkat i faktur a dovozních doklad?, na které se nevztahovaly p?edchozí žádosti a které se týkají operací uskute?n?ných b?hem daného kalendá?ního roku. P?edkládají se p?íslušným orgán?m uvedeným v ?l. 9 prvním pododstavci ve lh?t? šesti m?síce od konce kalendá?ního roku, v n?mž vznikla da?ová povinnost.

[...]

3. P?íslušné orgány uvedené v ?l. 9 prvním pododstavci opat?í razítkem každou fakturu nebo dovozní doklad, aby nemohly být použity pro další žádosti, a vrátí je ve lh?t? jednoho m?síce osob? povinné k dani.

4. Rozhodnutí o žádosti o vrácení dan? bude oznámeno do šesti m?síce ode dne, kdy byla žádost spolu s veškerými doklady požadovanými touto sm?rnicí k posouzení žádosti podána p?íslušnému orgánu uvedenému v odstavci 3. Da? se vrací p?ed koncem uvedené lh?ty na žádost žadatele v ?lenském stát?, kde o vrácení požádal, nebo v ?lenském stát?, v n?mž je usazen. V posledním uvedeném p?ípad? hradí bankovní poplatky za p?evod žadatel.

Zamítnutí žádosti musí být od?vodn?no. Lze se proti n?mu odvolat k p?íslušným orgán?m doty?ného ?lenského státu formami a ve lh?tách, které jsou stanoveny pro žádosti o vrácení dan? p?edkládané osobou povinnou k dani usazenou v tomto stát?.

[...]"

Sm?rnice 2006/112/ES

10 ?lánky 411 a 413 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1) stanoví, že tato sm?rnice zrušuje šestou sm?rnici o DPH a vstupuje v platnost dnem 1. ledna 2007.

Sm?rnice 2008/9/ES

11 Z ?lánku 28 odst. 1 a 2 sm?rnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví provád?cí pravidla pro vrácení dan? z p?ídané hodnoty stanovené sm?rnicí 2006/112 osobám povinným k dani neusazeným v ?lenském stát? vrácení dan?, ale v jiném ?lenském stát? (Ú?. v?st. 2008, L 44, s. 23), vyplývá, že se sm?rnice 2008/9 vztahuje na žádosti o vrácení dan? podané po 31. prosinci 2009 a že osmou sm?rnici o DPH zrušuje s ú?inností od 1. ledna 2010.

Špan?lské právo

12 Ustanovení § 119 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon 37/1992 o dani

z přidané hodnoty) ze dne 28. prosince 1992 (BOE ? 312 ze dne 29. prosince 1992, s. 44247), nadepsaný „Zvláštní režim vrácení ur?itým podnikatel?m, kte?í nejsou usazeni na území uplat?ování DPH“, stanoví:

„1. Podnikatelé, kte?í nejsou usazeni na území uplat?ování DPH a jsou u nich spln?ny podmínky stanovené v následujícím pododstavci, mohou uplatnit nárok na vrácení dan? z přidané hodnoty, kterou odvedli nebo p?ípadn? p?enesli na toto území v souladu s ustanoveními tohoto ?lánku.

[...]

2. Podmínky pro uplatn?ní nároku na vrácení dan? podle tohoto ?lánku jsou:

1.° Podnikatelé, kte?í se jej hodlají dovolávat, jsou usazeni ve Spole?enství, na Kanárských ostrovech, v Ceut? nebo Melille, nebo na jiných t?etích územích.

[...]

2.° B?hem období, na které se vztahuje žádost, neuskute?ovali [podnikatelé] na území uplat?ování DPH dodání zboží nebo poskytování služeb podléhajících DPH krom? t?ch, které jsou uvedeny dále:

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

b) p?epravní služby a služby související s p?epravou, které jsou osvobozeny od DPH podle § 21, 23, 24 a 64 tohoto zákona.

[...]

8. Žádosti o vrácení dan? se mohou týkat pouze bezprost?edn? p?edcházejících ro?ních nebo ?tvrtletních období.

Žádosti o vrácení dan? týkající se kratší doby jsou však p?ípustné za podmínky, že dot?ené období uplyne dne 31. prosince p?íslušného roku.

9. Da?ový orgán m?že od dot?ených osob požadovat, aby p?edložily údaje a doklady nezbytné k posouzení oprávn?nosti podaných žádostí o vrácení dan?, a zejména ke správnému ur?ení výše vrácení dan? podle odstavc? 4 a 5 tohoto ?lánku.

[...]“

13 Ustanovení § 112 Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (zákon 30/1992 o právním režimu orgán? ve?ejné správy a obecném správním ?ízení), ze dne 26. listopadu 1992, který je nyní sou?ástí § 118 Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (zákon 39/2015 o spole?ném správním ?ízení orgán? ve?ejné správy), ze dne 1. ?íjna 2015 (BOE ? 236 ze dne 2. ?íjna 2015, s. 89343) zakazuje „zohlednit p?i rozhodování o žalobách skute?nosti, dokumenty nebo argumenty žalobce, které žalobce mohl p?edložit, ale nep?edložil se svým vyjád?ením“, a up?es?uje, že „provedení d?kaz? nelze požadovat, pokud lze jeho neprovedení v pr?b?hu ?ízení, které vedlo k p?íjetí napadeného rozhodnutí, p?í?íst dot?ené osob?“.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

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

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

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

17 Rozhodnutími ze dne 18. února 2009 doručenými společností Auto Service dne 21. dubna 2009 španělský daňový orgán zamítl žádosti o vrácení daně požadované touto společností, která tomuto orgánu dne 20. února 2009 oznámila, že jde o německou společnost, jejíž činnost spočívá v dodávání automobilů španělským podnikům na základě leasingových smluv, jakož i příležitostných prodejích ojetých vozidel na španělském území, přičemž k této činnosti vysvětlením přiložila určité doklady v podobě faktur.

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

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

20 Společnost Auto Service na tuto novou výzvu neodpověděla.

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

22 V tomto ohledu španělský daňový orgán dotčené osobě sdělil, že dokumenty, o jejichž předložení požádal, jsou určeny k prokázání uskutečnění plnění na území, kde byla daň uplatněna, jakož i využití zboží a služeb k plnění základajícím nárok na odpočet daně. Tento orgán dodal, že tyto dokumenty mu měly samy o sobě umožnit ověřit, zda leasingové smlouvy uzavřené se zákazníky obsahují možnost odkupu zboží a podmínky koupě, dále určit, zda se zboží, které je předmětem smluv, nachází na území, kde je daň uplatněna, a zda zákazníci

společnosti jsou entitami nebo osobami usazenými na území, kde je daň uplatněna. Takové informace rovněž požadoval za účelem určení, zda byly činnosti společnosti Auto Service zaměřeny na leasing, jakož i za účelem určení daňové sazby ve státě, kde je společnost usazena, a použitelného procentního odpotu.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

32 Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností) uvádí, že pokud by měl přijmout úvahy Tribunal Supremo (Nejvyšší soud), velmi pravděpodobně by porušil ustanovení článku 3 a článku 7 osmé směrnice o DPH, jelikož společnost Auto Service neprokázala ve lhůtách

stanovených tímto posledním ustanovením svůj nárok na vrácení DPH, i když jí to španělský daňový orgán umožnil.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

K předběžným otázkám

39 Úvodem je třeba připomenout, že společnost Auto Service tvrdí, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce musí být prohlášena za nepřípustnou, jelikož otázky položené předkládajícím

soudem již byly rozhodnuty Tribunal Supremo (Nejvyšší soud), a z tohoto důvodu narážejí na překážku vci pravomocně rozsouzené, a otázka týkající se zneužití práva je teoretická, jelikož tato otázka nebyla nikdy položena před tím, než ji předkládající soud předložil Soudnímu dvoru.

40 V tomto ohledu je třeba uvést, že podle ustálené judikatury Soudního dvora mají vnitrostátní soudy tu nejširší možnost obrátit se na Soudní dvůr s otázkou výkladu relevantních ustanovení unijního práva. Je vci pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a který jako jediný zná své vnitrostátní právo a musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti vci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu nebo platnosti normy unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout. Z toho vyplývá, že se na otázky položené vnitrostátními soudy vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí ze strany Soudního dvora rozhodnout o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na uvedené otázky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. dubna 2016, PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, bod 32 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 16. července 2020, Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, bod 16 a citovaná judikatura).

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

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

43 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je proto přípustná.

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

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

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

47 Podle článků 411 a 413 směrnice 2006/112 přitom tato směrnice, která zrušila šestou

směrnici o DPH, vstoupila v platnost až 1. ledna 2007. Navíc podle čl. 28 odst. 1 směrnice 2008/9 se tato směrnice, která zrušila osmou směrnici o DPH, použije na žádosti o vrácení daně podané po 31. prosinci 2009.

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

K první a třetí otázce

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

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

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

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

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

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

55 V tomto ohledu z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že špan?lský da?ový orgán celkem dvakrát, a to dne 19. b?ezna 2008 a – po prvotním zamítnutí žádosti o vrácení dan? – dne 13. ?ervence 2009 v souvislosti s žádostí o p?ezkoumání v rámci autoremedury podané společností Auto Service požádal tuto společnost, aby p?edložila dopl?ující d?kazy ke svým p?vodním žádostem, zejména všechny faktury, na nichž byly založeny tyto žádosti, a rovnž i dokument ?lenského státu sídla uvedené společnosti, který prokazuje, že tato společnost je osobou povinnou k DPH. Tato společnost však nep?edložila da?ovému orgánu všechny požadované dokumenty a informace. Z p?edkládacího rozhodnutí naproti tomu vyplývá, že společnost Auto Service tyto informace a tyto dokumenty p?edložila v rámci ?ízení zahájeného p?ed Tribunal Económico-Administrativo Central (úst?ední hospodá?sko-správní soud).

56 Z toho vyplývá, že spor dot?ený v p?vodním ?ízení se netýká porušení formálních požadavk?, které brání p?edložení d?kazu o spln?ní hmotn?právních požadavk? nároku na vrácení DPH, ale data, ke kterému m?že být tento d?kaz p?edložen.

57 V tomto ohledu již Soudní dv?r rozhodl, že ustanovení šesté sm?rnice o DPH nebrání vnitrostátní právní úprav?, podle níž lze osobám povinným k dani, které mají k dispozici neúplné faktury, odep?ít nárok na odpo?et DPH, i když jsou tyto faktury poté, co da?ový orgán p?ijal zamítavé rozhodnutí, dopln?ny poskytnutím informací, které mají prokázat reálnost, povahu a ?ástku fakturovaných pln?ní (rozsudek ze dne 8. kv?tna 2013, Petroma Transports a další, C?271/12, EU:C:2013:297, body 34 až 36). Tato ustanovení však ?lenským stát?m nezakazují, aby akceptovaly opravu neúplné faktury poté, co da?ová správa p?ijala takové zmítavé rozhodnutí (rozsudek ze dne 14. února 2019, Nestrade, C?562/17, EU:C:2019:115, bod 33).

58 Obdobn? je tedy t?eba mít za to, že ustanovení osmé sm?rnice o DPH nebrání vnitrostátní právní úprav?, podle které m?že být nárok na vrácení DPH odep?en, pokud osoba povinná k dani nep?edloží bez p?im?néného od?vodn?ní a bez ohledu na žádosti o informace, které jí byly zaslány, doklady umožňující prokázat, že hmotn?právní podmínky pro vrácení DPH jsou spln?ny p?ed tím, než da?ový orgán vydá své rozhodnutí. Tato ustanovení však nebrání tomu, aby ?lenské státy akceptovaly p?edložení takových d?kazních prost?edk? po vydání tohoto rozhodnutí.

59 Vzhledem k tomu, že se na zavedení vnitrostátních opat?ení odmítajících zohlednit d?kazy poskytnuté po p?ijetí rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení dan? nevztahuje osmá sm?rnice o DPH, je upraveno vnitrostátním právním ?ádem každého ?lenského státu na základ? zásady procesní autonomie ?lenských stát?, avšak za p?edpokladu, že tyto podmínky nejsou mén? p?íznivé než ty, které se uplatní v obdobných situacích vnitrostátní povahy (zásada rovnocennosti), a že v praxi neznemož?ují nebo nadm?rn? nezt?žují výkon práv p?iznaných právním ?ádem Unie (zásada efektivity) (obdobn? viz rozsudek ze dne 14. února 2019, Nestrade, C?562/17, EU:C:2019:115, bod 35).

60 Pokud jde nejprve o zásadu efektivity, je t?eba upozornit na to, že podle ustálené judikatury Soudního dvora by možnost požádat o vrácení p?eplatk? na DPH bez jakéhokoli ?asového omezení byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby da?ovou situaci osoby povinné k dani, pokud jde o její práva a povinnosti v??i da?ové správ?, nebylo možné ?asov? neomezen? zpochyb?ovat (rozsudek ze dne 14. února 2019, Nestrade, C?562/17, EU:C:2019:115, bod 41 a citovaná judikatura).

61 V projednávaném p?ípad? špan?lský da?ový orgán dvakrát požádal společnost Auto Service, aby mu poskytla chyb?jící informace, které pro n?j byly nezbytné pro posouzení nároku na vrácení DPH, o který se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení. Z p?edkládacího rozhodnutí nevyplyvá, že by lh?ta pro odpov?? na tyto žádosti byla zjevn? nedostatečná, ani že by společnost Auto Service upozornila tento orgán na to, že tyto informace nemá k dispozici. Za

třeba podmíněk je třeba konstatovat, že daňový orgán vynaložil náležitou péči potřebnou k získání důkazů umožňujících prokázat opodstatněnost žádosti o vrácení daně předložené společností Auto Service neúspěšně. S výhradou ověření předkládajícím soudem tudíž nebylo společnosti Auto Service v praxi znemožněno nebo nadměrně ztěženo uplatnění jejího nároku na vrácení DPH.

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

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

K druhé otázce

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

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

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

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

68 Z tohoto hlediska je třeba mít za to, že pouhá skutečnost, že osoba povinná k dani předložila dokumenty a informace prokazující splnění hmotněprávních podmínek jejího nároku na vrácení DPH poté, co příslušný správní orgán přijal rozhodnutí o zamítnutí vrácení daně, nemůže být sama o sobě považována za zneužití ve smyslu bodu 66 tohoto rozsudku. Stačí totiž konstatovat,

že s ohledem na spis předložený Soudnímu dvoru se nejeví, že by tato pouhá skutečnost byla určena k získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s účelem sledovaným ustanoveními unijního práva, která upravují přiznání takového zvýhodnění.

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

K nákladům řízení

70 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky 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 (desátý senát) rozhodl takto:

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

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

Podpisy

* Jednací jazyk: španělština.