

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

GERARDA HOGANA

přednesené dne 17. ledna 2019(1)

Věc C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil, Francie)]

„Předběžná otázka – Dať z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 171 – Vrácení DPH – Směrnice 2008/9/ES – Článek 20 – Žádost členského státu vrácení daně o doplňující údaje – Povinnost poskytnout požadované údaje členskému státu vrácení daně do jednoho měsíce ode dne, kdy žádost obdrží osoba, již je určena – Právní povaha lhůty a důsledky jejího nedodržení“

1. Pokud osoba povinná k dani neodpoví ve lhůtu jednoho měsíce stanovené směrnicí 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(2), na žádost o další údaje příslušnému správci daně, znamená to, že její nárok na vrácení DPH tímto automaticky zaniká. To je základní otázka, která vyvstává v projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.
2. Projednávaná žádost se tedy vztahuje k výkladu článku 20 odst. 2 směrnice 2008/9. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána v rámci řízení před Tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil) mezi Sea Chefs Cruise Services GmbH (dále jen „Sea Chefs“), společností usazenou v Německu, a ministre de l'Action et des Comptes publics (ministr veřejné správy a veřejných rozpočtů, Francie) ve věci přezkumu rozhodnutí posledně jmenovaného o zamítnutí nároku společnosti Sea Chefs na vrácení DPH za období od 1. ledna do 31. prosince 2014.
3. Předběžnou otázkou se předkládající soud v podstatě snaží zjistit, zda lhůta jednoho měsíce k poskytnutí údajů stanovená v článku 20 odst. 2 směrnice 2008/9 představuje prekluzivní lhůtu, tedy takovou lhůtu, jejíž nedodržení má za následek zánik nároku na vrácení daně, nebo zda toto ustanovení připouští výklad, podle něhož je možné doplnit žádost o vrácení DPH

předložení dŕkaz v rámci odvolání podle ŕlanku 23 této smŕnice.

4. Před zvážením jakékoliv z ŕŕchto otázek je však ŕeba nejprve pŕedestŕt dotŕenou právní úpravu.

I. Právní rámec

A. Unijní právní úprava

1. Smŕnice 2006/112

5. ŕlánek 169 smŕnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému danŕ z pŕidané hodnoty(3), ve znŕní smŕnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008(4), stanoví:

„Kromŕ odpoŕtu podle ŕlanku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpoŕet danŕ podle uvedeného ŕlanku, jsou-li zboží a služby použity za ŕelem ŕŕchto jejích plnŕní:

a) plnŕní spoŕívajících v ŕinnostech uvedených v ŕl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, která byla uskuteŕna mimo ŕlenský stát, v nŕmŕ je daná daŕ splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odpoŕet danŕ, kdyby byla uskuteŕna v tomto ŕlenském státŕ;

[...]“

6. ŕlánek 170 této smŕnice stanoví:

„Kaŕdá osoba povinná k dani, která ve smyslu ŕlanku 1 smŕnice 86/560/EHS, ŕl. 2 bodu 1 a ŕlanku 3 smŕnice 2008/9/ES a ŕlanku 171 této smŕnice není usazena v ŕlenském státŕ, ve kterém uskuteŕuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenŕ je pŕedmŕtem DPH, má nárok na vrácení této danŕ, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto ŕŕely:

a) plnŕní podle ŕlanku 169;

b) plnŕní, z nichŕ je daŕ povinen odvést výluŕnŕ poŕizovatel nebo pŕíjemce v souladu s ŕlanky 194 až 197 a ŕlánkem 199.“

7. ŕlánek 171 této smŕnice stanoví:

„1. Osoba povinná k dani neusazená v ŕlenském státŕ, ve kterém uskuteŕuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenŕ je pŕedmŕtem DPH, ale usazená v jiném ŕlenském státŕ se daŕ vrací v souladu s provádŕcími pravidly stanovenými ve smŕnici 2008/9/ES.

[...]“

2. Smŕnice 2008/9

8. ŕlánek 7 smŕnice 2008/9 stanoví:

„Aby dosáhla vrácení danŕ v ŕlenském státŕ vrácení danŕ, musí osoba povinná k dani neusazená v ŕlenském státŕ vrácení danŕ podat v ŕlenském státŕ, ve kterém je usazena, prostŕednictvím elektronického portálu zŕízeného tímto ŕlenským státem elektronickou ŕádost o vrácení danŕ urŕenou ŕlenskému státu vrácení danŕ.“

9. ŕlánek 8 smŕnice 2008/9 stanoví:

„1. Žádost o vrácení daní musí obsahovat tyto údaje:

- a) plné jméno a úplnou adresu žadatele;
- b) adresu pro styk elektronickými prostředky;
- c) popis podnikatelské činnosti žadatele, pro niž je zboží pořízeno nebo služba přijata;
- d) období pro vrácení daní, na které se žádost vztahuje;
- e) prohlášení žadatele o tom, že během uvedeného období pro vrácení daní nedodal zboží ani neposkytl služby, které se považují za dodané nebo poskytnuté v členském státě vrácení daní, s výjimkou plnění uvedených v čl. 3 písm. b) bodech i) a ii);
- f) identifikační číslo pro DPH nebo daňové registrační číslo žadatele;
- g) údaje o bankovním účtu, včetně kódu IBAN a BIC.

2. Vedle údajů uvedených v odstavci 1 se v žádosti o vrácení daní uvedou pro každý členský stát vrácení daní a pro každou fakturu nebo dovozní doklad tyto údaje:

- a) plné jméno a úplnou adresu dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb;
- b) vyjma při dovozu, identifikační číslo pro DPH nebo daňové registrační číslo dodavatele zboží nebo poskytovatele služby přidělené členským státem vrácení daní v souladu s články 239 a 240 směrnice 2006/112/ES;
- c) vyjma při dovozu, předponu používanou členským státem vrácení daní v souladu s článkem 215 směrnice 2006/112/ES;
- d) datum a číslo faktury nebo dovozního dokladu;
- e) základ daní a výši DPH vyjádřené v měně členského státu vrácení daní;
- f) výši odpodátelné DPH vypočtené v souladu s článkem 5 a čl. 6 druhým pododstavcem, vyjádřené v měně členského státu vrácení daní;
- g) případně odpodátelný podíl vypočtený podle článku 6, vyjádřený jako procentní podíl;
- h) druh pořízeného zboží nebo přijaté služby v členění podle kódů uvedených v článku 9.“

10. Článek 15 směrnice 2008/9 stanoví:

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

[...]“

11. Článek 20 směrnice 2008/9 stanoví:

„1. Domnívá-li se členský stát vrácení daní, že nemá k dispozici veškeré důležité údaje, na základě nichž by mohl přijmout rozhodnutí o celé žádosti o vrácení daní nebo její části, může si ve lhůtě čtyř měsíců uvedených 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 daní vyžádat další doplňující údaje.

Pokud má správce daní důvodné pochybnosti o platnosti nebo přesnosti konkrétního nároku, mohou údaje požadované členským státem vrácení daní podle tohoto odstavce zahrnovat předložení originálu nebo kopie příslušné faktury nebo dovozního dokladu. Prahové hodnoty uvedené v článku 10 se v tom případě nepoužijí.

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

12. Článek 21 této směrnice stanoví:

„Požaduje-li členský stát vrácení daní doplňující údaje, oznámí žadateli své rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení daní 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.

[...]“

13. Článek 23 této směrnice stanoví:

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

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

[...]“

B. Vnitrostátní právní úprava

14. Článek 242-0 W přílohy II code general des impôts (obecného daňového zákoníku), kterým se provádí článek 20 výše uvedené směrnice 2008/9 stanoví:

„I. – Správce daní může [...] požadovat, aby mu byly elektronickými prostředky poskytnuty doplňující údaje zejména od žadatele nebo od příslušných orgánů členského státu Evropské unie, v němž je žadatel usazen, pokud má za to, že nemá k dispozici všechny důležité údaje, na základě nichž by mohl přijmout rozhodnutí o celé žádosti o vrácení daní nebo její části. 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. Je-li to považováno za potřebné, správce daní může požadovat poskytnutí nových doplňujících údajů. Správce daní může požadovat od žadatele zaslání originálu faktury nebo dovozního dokladu, má-li důvod pochybovat o platnosti či výši konkrétního nároku. Žádost o poskytnutí údajů se může týkat všech plnění bez ohledu na jejich výši.

II. – Dodatečné údaje, které si správce daní vyžádal v souladu s ustanoveními odstavce I, musí být poskytnuty do jednoho měsíce ode dne doručení žádosti o jejich poskytnutí příjemci.“

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

15. Dne 17. září 2015 společnost Sea Chefs požádala orgány francouzské da?ové správy o vrácení DPH ve výši 40 054,31 eura za období od 1. ledna do 31. prosince 2014. Nárok v p?vodním ?ízení se týká částky 32 143,47 eura.

16. Rozhodnutím ze dne 29. ledna 2016 byla žádost společnosti Sea Chefs v plném rozsahu zamítnuta z d?vodu, že společnost Sea Chefs neodpov?d?la na žádost o poskytnutí dodate?ných údaj?, kterou jí francouzský správce dan? zaslal e-mailem dne 14. prosince 2015.

17. Žalobou a dalším podáním, které byly zaevidovány dne 7. dubna 2016 a dne 2. ledna 2017, společnost Sea Chefs požádala Tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil), o vydání rozhodnutí, aby jí byla mimo jiné vrácena DPH ve výši 32 143,47 eura za p?íslušné období.

18. Podáními došlými dne 24. října 2016 a 28. prosince 2017 ?editel ?editelství pro dan? nerezident?, uvedl, že tento nárok je t?eba odmítnout jako nep?ípustný z d?vodu, že lh?ta pro odpov?? v délce jednoho m?síce stanovená ?lánkem 20 odst. 2 sm?rnice 2008/9 a provedená posledním odstavcem ?lánku 242–0 W p?ílohy II obecného da?ového zákoníku, nebyla dodržena. Podle ?editele má nedodržení lh?ty jednoho m?síce za následek prekluzi nároku na vrácení dan?. ?editel také konstatoval, že nelze dopl?ovat žádost o vrácení DPH p?edložením d?kaz? zakládajících nárok na vrácení dan? p?ed da?ovým soudem.

19. Rozsudkem ze dne 27. ?ervna 2017 se Tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil) rozhodl p?erušit ?ízení o návrhu společnosti Sea Chefs, postoupil spis Conseil d'État (Státní rada, Francie) v souladu s ?lánkem L. 113–1 code de justice administrative (soudního ?ádu správního) a p?edložil Conseil d'État (státní rada) n?kolik otázek.

20. Conseil d'Etat (státní rada) o t?chto otázkách rozhodla soudním stanoviskem ?. 412053 ze dne 18. října 2017.

21. Tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil) mimo jiné uvedl, že pokud francouzský správce dan? nemá k dispozici veškeré informace, z nichž by mohl dovodit, že osoba povinná k dani neusazená ve Francii spl?uje podmínky k tomu, aby získala nárok na vrácení DPH za zboží, které jí bylo dodáno, nebo za služby, které jí byly poskytnuty ve Francii, vyžádá si je od osoby povinné k dani elektronickou cestou. Osoba povinná k dani má na poskytnutí t?chto údaj? lh?tu jeden m?síc ode dne doručení žádosti.

22. Tento soud má rovnž za to, že za ú?elem zajišt?ní ú?innosti systému DPH stanoví sm?rnice 2008/9 lh?ty, které zaru?ují rychlé vy?ízení žádostí o vrácení dan?, jimž žadatelé musí dostat. Tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil) nicmén? poznamenává, že ani sm?rnice 2008/9, ani žádné ustanovení vnitrostátního práva nestanoví d?sledky nedodržení lh?ty pro odpov?? ve vztahu k nároku na vrácení DPH. Konkrétn? podle uvedeného soudu žádný právní p?edpis nestanoví jasn?, zda má osoba povinná k dani možnost doplnit svou žádost p?ed da?ovým soudem, nebo zda je její nárok na vrácení dan? prekludován.

23. Společnost Sea Chefs p?ed Tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil) uvedla, že v rámci ?ízení o žalob? podle ?lánku 23 sm?rnice 2008/9 je neumožn?ní nápravy v její situaci v rozporu se zásadou neutrality DPH garantovanou právem EU. Neutralita DPH je zajišt?na nárokem na plný odpo?et dan?, což je základní zásadou DPH a zahrnuje právo na soudní nápravu.

24. Společnost Sea Chefs rovnž tvrdila, že nemožnost dopln?ní žádosti o vrácení DPH p?ed

soudem, je v rozporu se zásadou proporcionality DPH. Podle společnosti Sea Chefs daňové orgány musí zajistit, aby osoba povinná k dani splnila povinnost přiznat a zaplatit DPH a mohou ukládat další povinnosti za účelem řádného výběru DPH a předcházení daňovým únikům, avšak nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení těchto cílů.

25. Podle Tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil) je otázka, zda je dotčené omezení slučitelné se zásadami neutrality a proporcionality, rozhodující pro vyřešení sporu, který tento soud musí rozhodnout, a představuje závažný problém.

26. Za těchto podmínek se Tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být ustanovení čl. 20 odst. 2 směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008¹ vykládáno v tom smyslu, že stanoví pravidlo o zániku nároku, které znamená, že osoba povinná k dani v jednom členském státě, která požaduje vrácení daně z přidané hodnoty v členském státě, v němž není usazena, nemůže doplnit svoji žádost o vrácení daně před daňovým soudem, pokud nedodržela lhůtu pro odpověď na žádost o informace od správce daně v souladu s ustanoveními odstavce 1 téhož článku, anebo v tom smyslu, že tato osoba povinná k dani může v rámci práva na opravný prostředek podle článku 23 směrnice a s ohledem na zásadu neutrality a zásadu proporcionality daně z přidané hodnoty doplnit svou žádost před daňovým soudem?“

III. Řízení před Soudním dvorem

27. Písemná vyjádření předložily společnost Sea Chefs, francouzská a španělská vláda a Evropská komise. Na konci písemné části řízení měl Soudní dvůr za to, že má dostatečné podklady pro rozhodnutí věci bez jednání v souladu s čl. 76 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora.

IV. Analýza

28. Cílem směrnice 2008/9 je podle jejího článku 1 stanovit prováděcí pravidla pro vrácení DPH podle článku 170 směrnice 2006/112 osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, které splňují podmínky stanovené v článku 3 směrnice 2008/9. Nárok osoby povinné k dani usazené v jednom členském státě na vrácení DPH odvedené v jiném členském státě, který je upraven ve směrnici 2008/9, odpovídá nároku, zavedenému v její prospěch směrnicí 2006/112 na odpouštění DPH zaplacené na vstupu ve vlastním členském státě(5).

29. Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpouštění od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná nebo byla zaplacená za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy. Cílem režimu odpouštění, a tedy vrácení daně, je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že jsou všechny hospodářské činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH, zdaněny neutrálním způsobem. K uplatnění nároku na odpouštění DPH je však nutno dodržet požadavky nebo podmínky, a to jak hmotněprávní včnné, tak formální povahy(6).

30. Navzdory podobnostem mezi nárokem na odpouštění DPH a nárokem na vrácení DPH, které byly popsány v judikatuře Soudního dvora, jsou ustanovení směrnice 2008/9 týkající se informací, které musí žádost o vrácení daně obsahovat(7), a lhůta pro podání žádosti o vrácení daně(8) mnohem podrobnější než ustanovení týkající se odpouštění DPH obsažené ve směrnici 2006/112(9).

31. Například směrnice 2006/112 nestanoví žádné lhůty pro uplatnění odpůtu DPH. Přesto však v rozsudku ze dne 28. července 2016, *Astone*(10), Soudní dvůr rozhodl, že články 167, 168, 178, článek 179 první pododstavec a články 180 a 182 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví pro uplatnění nároku na odpůet daně prekluzivní lhůtu, pokud jsou dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity, což jak Soudní dvůr rozhodl, bylo na předkládajícím soudu, aby ověřil. Kromě toho ve svých rozsudcích ze dne 8. května 2008, *Ecotrade*(11), a ze dne 12. července 2012, *EMS-Bulgaria Transport*(12), Soudní dvůr rozhodl, že možnost uplatnit nárok na odpůet daně bez jakéhokoli časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daníovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vzhledem k daníové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat.

32. Naproti tomu směrnice 2008/9 stanoví řadu lhůt pro postup při podání žádosti a schvalování vrácení DPH. V tomto ohledu Soudní dvůr v rozsudku ze dne 21. června 2012, *Elsacom*(13), rozhodl, že článek 15 odst. 1 první věta směrnice 2008/9 stanoví prekluzivní lhůtu pro podání žádosti o vrácení DPH a že nedodržení uvedené lhůty by vedlo k zániku nároku na vrácení daně.

33. Soudní dvůr tedy dospěl k závěru, že stanovení pravidel pro podávání žádostí za použití pojmu „ve lhůtu“ („au plus tard“) v článku 7 odst. 1 prvního pododstavce osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daně z předané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku(14) a „do“ (ve francouzské verzi „au plus tard“, v anglické verzi „at the latest“) v čl. 15 odst. 1 první větě směrnice 2008/9 zakládá lhůty prekluzivní a že po uplynutí těchto lhůt již není možné podat žádost o vrácení DPH.

34. Je však třeba krátce poznamenat, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 21. června 2012 *Elsacom*(15) nepřihlížel žádnou váhu použitému příkazovému smyslu, který může vyjadřovat existenci povinnosti.

35. Na rozdíl od lhůty uvedené v článku 15 odst. 1 první větě směrnice 2008/9, není ze samotného znění článku 20 odst. 2 této směrnice zřejmé, zda je tam uvedená lhůta jednoho měsíce prekluzivní, neboť toto ustanovení nepoužívá pojmy jako „ve lhůtu“ a „do“ (francouzsky „au plus tard“ či anglicky „at the latest“). Ustanovení článku 20 odst. 2 směrnice sice používá pojmu „musí“ („shall“), ale to za okolností, za nichž užití tohoto pojmu dle mého názoru nevede k vyřešení dané otázky.

36. Naopak já sám považuji nepřítomnost takových výrazů jako „nejpozději do“ v článku 20 odst. 2 směrnice 2008/9 v porovnání s článkem 15 odst. 1 této směrnice za zásadní, a nikoli pouze za náhodu. Toto opomenutí jasně svědčí o tom, že evropský normotvůrce neměl za cíl stanovit prekluzivní lhůtu v prve uvedeném ustanovení(16). S ohledem na povahu práva na vrácení DPH coby základní zásady společného systému DPH, jakož i s ohledem na zásadu neutrality, která je ústředním bodem tohoto systému, stanovení prekluzivní lhůty, jejíž uplynutí má za následek zánik tohoto práva, musí být nutně provedeno jasným a jednoznačným způsobem prostřednictvím výslovného ustanovení samotné směrnice.

37. Také bych poznamenal, že podle článku 20 odst. 1 směrnice 2008/9 může členský stát rozhodující o žádosti o vrácení daně požadovat doplňující údaje jak od žadatele, tak od příslušných orgánů členského státu usazení nebo i od této osoby. Článek 20 odst. 2 směrnice 2008/9 však stanoví jednotnou lhůtu jednoho měsíce pro poskytnutí požadovaných údajů bez ohledu na totožnost adresáta žádosti.

38. Tato skutečnost sama o sobě podle mého názoru jednoznačně nasvědčuje tomu, že výklad tohoto ustanovení, který uplatnily francouzské daňové orgány(17), nemůže být správný. Přestože je nárok na odpouštění základní zásadou celého systému DPH, tento výklad by, pokud by byl správný, znamenal, že by nárok osoby povinné k dani na odpouštění v tomto ohledu zcela závisel na jednání třetích osob, aťkoli ne všechny z nich by byly schopny na takovou žádost odpovědět v této relativně krátké lhůtě. Stejně tak by bylo zjevně nepřiměřené, pokud by nesplnění povinnosti poskytnout požadované údaje ve lhůtě stanovené v článku 20 odst. 2 této směrnice třetí osobou, jakou jsou například daňové orgány členského státu usazení, mohlo vést k zániku nároku osoby povinné k dani na vrácení daně.

39. Tento závěr je rovněž podpořen úvahami ustálené judikatury Soudního dvora zdůrazňujícími důležitost práva každého jednotlivce na řádnou správu(18) a práva na účinnou právní ochranu, jak jsou zakotveny v článku 47 Listiny(19). V tomto ohledu mám za to, že základním aspektem práva každého jednotlivce na řádnou správu a práva na účinnou právní ochranu, je to, že hmotná práva založená unijním právem nelze překonat stanovením lhůty, kterou lze uplatňovat nespravedlivým či svévolným způsobem, nebo jejich existenci takovým lhůtám podřizovat. To by přitom mohlo nastat, kdyby například nárok osoby povinné k dani na odpouštění daně automaticky zanikl z důvodu neplnění povinnosti odpovědět na žádost o údaje do jednoho měsíce jinou osobou.

40. Je třeba rovněž připomenout, že čl. 21 odst. 1 směrnice 2008/9 stanoví lhůtu, v níž má členský stát vrácení daně oznámit žadateli své rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí jeho žádosti o vrácení daně po té, co obdrží údaje vyžádané podle článku 20 odst. 1 této směrnice nebo v případě, že odpoví na svou žádost neobdrží. Lze tedy říci, že článek 21 směrnice 2008/9 nevylučuje možnost, aby členský stát schválil vrácení DPH, aťkoli žadatel neodpoví na žádost o doplňující údaje. Uvedené je dalším dokladem toho, že lhůta stanovená v článku 20 odst. 2 nebyla zamýšlena jako lhůta prekluzivní v tom smyslu, že by její nedodržení mělo za následek zánik práva na vrácení daně.

41. Dále podle čl. 26 odst. 2 směrnice 2008/9 platí, že jestliže žadatel nepředloží doplňující údaje požadované členským státem vrácení daně ve stanovené lhůtě, nenáleží mu od dotčeného členského státu úrok z částky daně k vrácení, která má být vyplacena ve lhůtě stanovené v článku 22 odst. 1 směrnice 2008/9. Článek 26 odst. 2 směrnice 2008/9 tedy zjevně vychází z předpokladu, že nedodržení lhůty k poskytnutí doplňujících údajů podle článku 20 odst. 2 nemá za následek zánik práva na vrácení DPH.

42. Ze všech těchto důvodů jsem proto nucen dojít k závěru, že lhůta stanovená v článku 20 odst. 2 směrnice 2008/9 není lhůtou prekluzivní v tom smyslu, v jakém byla uplatněna francouzskými daňovými orgány v projednávané věci. Navzdory skutečnosti, že lhůta stanovená v článku 20 odst. 2 směrnice 2008/9 není lhůtou prekluzivní, však lze poznamenat, že její nedodržení není bez důsledků.

43. Zprv podle čl. 21 odst. 1 směrnice 2008/9, pokud členský stát vrácení daně neobdrží odpověď na svou žádost o doplňující údaje, oznámí žadateli své rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení daně do dvou měsíců od uplynutí lhůty stanovené v článku 20 odst. 2 této směrnice. Neposkytnutí odpovědi tedy v zásadě vede k přijetí rozhodnutí o žádosti o vrácení daně, které pak lze napadnout odvoláním v souladu s článkem 23 odst. 2 směrnice 2008/9.

44. Článek 23 odst. 2 směrnice 2008/9 nestanoví podrobná pravidla o právu na odvolání, které je v něm zakotveno. Vzhledem k absenci jakýchkoli náznaků nebo omezení, je rozsah odvolání vůči vnitrostátnímu procesnímu právu pod podmínkou dodržení úzce spjatých zásad rovnocennosti a efektivity. Z toho tedy vyplývá, že v zásadě může řízení o odvolání přinejmenším probíhat před

správním a/nebo soudním orgánem a může se týkat právního a skutkového posouzení.

45. Vzhledem k tomu, že mám za to, že lhůta uvedená v článku 20 odst. 2 není lhůtou prekluzivní a že žadatelka neztratila nárok na vrácení DPH z důvodu nesplnění povinnosti vyhovět žádosti o poskytnutí doplňujících údajů ve stanovené lhůtě, žadatelka může předložit doplňující údaje, které si členský stát vrácení daní dříve vyžádal, v rámci odvolacího řízení s cílem doplnit svou žádost o vrácení daní.

46. S cílem zabránit systematickému využívání této možnosti a zajistit dodržování lhůty stanovené v článku 20 odst. 2 směrnice 2008/9, mám za to, že za předpokladu dodržení zásady efektivity a rovnocennosti může (avšak nemusí) členský stát vrácení daní žadateli uložit povinnost náhrady nákladů řízení o odvolání, které by bylo důsledkem neposkytnutí doplňujících údajů ve lhůtě stanovené v tomto ustanovení.

47. Zadruhé, jak bylo uvedeno v bodě 41 výše, nedodržení povinnosti odpovědět na žádost o doplňující údaje ve stanovené lhůtě může mít důsledky podle článku 26 směrnice 2008/9, pokud jde o úroky náležející žadateli v případě pozdního vrácení DPH.

V. Závěry

48. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předložnou otázku položenou Tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil) následovně:

„Článek 20 odst. 2 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) musí být vykládán v tom smyslu, že nestanoví prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek automatický zánik nároku na vrácení daní z přidané hodnoty (DPH) od členského státu. Osoba povinná k dani tudíž může doplnit svou žádost o vrácení DPH předloženíím důkazů v rámci odvolání podle článku 23 této směrnice.“

1 Původní jazyk: angličtina

2 Úř. věst. 2008, L 44, s. 23.

3 Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

4 Úř. věst. 2008, L 44, p. 1.

5 Rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, body 34 a 36 a citovaná judikatura.

6 Rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, body 37 až 40 a citovaná judikatura.

7 Viz článek 8 směrnice 2008/9. Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že společnost Sea Chefs podala žádost o vrácení daní včas ve lhůtě stanovené článkem 15 bodem 1 této směrnice. Navíc, s výhradou ověření ze strany předkládajícího soudu, obsah spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, nenaznačuje, že společnost Sea Chefs nedodržela ustanovení vnitrostátního práva, která provádějí článek 8 směrnice 2008/9, z čehož vyplývá, že tato společnost předložila platnou a úplnou žádost o vrácení DPH. Kromě toho nic nenaznačuje, že by vyvstala jakákoli pochybnost, zda nedošlo k podvodu nebo zneužití práva.

- 8 Viz ?lánek 15 odst. 1 sm?rnice 2008/9.
- 9 Viz ?lánek 178 sm?rnice 2006/112 týkající se pravidel uplatn?ní nároku na odpo?et DPH.
- 10 C?332/15, EU:C:2016:614, bod 39.
- 11 C?95/07 a C?96/07, EU:C:2008:267, bod 44.
- 12 C?284/11, EU:C:2012:458, bod 48.
- 13 C?294/11, EU:C:2012:382, body 26 a 33.
- 14 Ú?. v?st. 1979, L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 89.
- 15 C?294/11, EU:C:2012:382, body 26 a 33.
- 16 Takovýto p?ístup by byl také v souladu s p?ístupem evropského normotv?rce k pravidl?m upravujícím nárok na odpo?et DPH a s absencí jakýchkoli zvláštních lh?t pro podávání žádostí o odpo?et ve sm?rnici 2006/112.
- 17 Viz bod 18 výše.
- 18 Obdobn? viz ?lánek 41 Listiny základních práv Evropské Unie („Listina“), která je závazná mimo jiné pro orgány Unie. A?koli orgány ?lenského státu nejsou ?lánkem 41 Listiny vázány, jsou povinny dodržovat právo na ?ádnou správu p?i uplat?ování unijního práva, nebo? uvedené ustanovení odráží obecnou zásadu unijního práva. Viz rozsudek ze dne 8. kv?tna 2014, N. (C?604/12, EU:C:2014:302, body 49 a 50).
- 19 Obdobn? viz rozsudek ze dne 19. zá?í 2018 ve spojených v?cech C?325/18 PPU a C?375/18 PPU Hampshire County Council v. C. E., N. E., EU:C:2018:739, bod 82. Ve vztahu k právu na odvolání podle ?lánku 23 odst. 2 sm?rnice 2008/9 viz body 44 až 46 níže.