

Věc C-294/20**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

1. července 2020

Předkládající soud:

Audiencia Nacional (Španělsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

5. března 2020

Žalobkyně:

GE AUTO SERVICE LEASING GMBH

Žalovaný:

Tribunal Económico Administrativo Central

Předmět původního řízení

Účelem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je určit, do kdy může osoba povinná k dani prokázat splnění podmínek nároku na vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a kdy v důsledku svého případného nedbalostního nebo zneužívajícího jednání nárok na toto vrácení ztrácí.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je, zda soud musí posoudit doklady předložené opožděně neusazenou osobou povinnou k dani k odůvodnění jejího nároku na vrácení DPH, v rozporu s požadavky uvedenými v člancích 3 a 7 směrnice 79/1072 a jejích přílohách nebo v člancích 15, 8 a 9 směrnice 2008/9, a v rozporu s judikaturou Soudního dvora v tomto ohledu.

Pokud by tyto doklady musely být posouzeny, znamenalo by to, že pro neusazenou osobu povinnou k dani (a tedy každou osobu povinnou k dani) by neplatilo žádné časové omezení pro prokázání splnění podmínek jejího nároku na vrácení daně a mohla by předložit doklady, kdy a jak chce, a to i když to neučinila

poté, co jí k tomu správní orgán vyzval, pokud nelze této osobě povinné k dani přičítat zlý úmysl nebo zneužití práva.

To by znemožňovalo správu DPH, což by bylo v rozporu se zásadou neutrality daňového systému a byla by dotčena jednotná povaha DPH v celé Unii.

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 jakéhokoliv přiměřeného odůvodnění 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 odůvodnění neposkytla 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?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Článek 267 SFEU.

Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě: konkrétně čl. 5 druhý pododstavec a články 8, 9 a 15.

Osmá směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne čtvrtek 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (v současnosti zrušená): zejména články 3 a 7 a přílohy A a C.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty: článek 170

Judikatura Soudního dvora EU

Uplatňované předpisy vnitrostátního práva

Článek 119 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (zákon 37/1992 ze dne 28. prosince 1994 o dani z přidané hodnoty) (dále jen „LIVA“): konkrétně odstavce 2, 3, 4 a 9.

Článek 57 Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005) (obecné prováděcí nařízení k obecnému daňovému zákonu v oblasti správního přezkumu (královské nařízení 520/2005)) (dále jen „RGRT“).

Stručné shrnutí skutkového stavu a původního řízení

- 1 Dne 30. června 2006 a 29. června 2007 podala GE AUTO SERVICE LEASING GMBH žádost o vrácení DPH zaplacené na vstupu podnikateli nebo hospodářskými subjekty neusazenými na území uplatňování daně za zdaňovací období 2005 a 2006 ve výši 407 396,469 eur.
- 2 Dne 19. března 2008 vydal Státní úřad pro správu daní, DPH u neusazených osob (Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA de no establecidos) dvě výzvy, aby společnost předložila doklady.
- 3 Dne 12. prosince 2008 projevila společnost svůj záměr těmto požadavkům vyhovět, ale uvedla, že vzhledem k tomu, že jde o společnost-nerezidenta a s ohledem na obtížnost předložení požadovaných dokumentů, nemůže tyto požadavky splnit, třebaže vyjádřila svůj úmysl tak učinit.
- 4 Dne 18. února 2009 vydal Státní úřad pro správu daní rozhodnutí o zamítnutí žádostí o vrácení daně, která byla v podstatě založena na tom, že žadatelka nesplnila výzvy k předložení dokladů, a která byla dotčené společnosti doručena dne 21. dubna 2009.
- 5 Dne 20. února 2009 (po vydání zamítavých rozhodnutí, ale před jejich doručením), podala dotčená společnost dvě podání, jedno za každé zdaňovací období, v nichž uvedla, že jde o německou společnost, jejíž činnost spočívá v dodávání vozidel španělským podnikům na základě leasingových smluv a příležitostných prodejů vozidel na španělském trhu s ojetými vozidly, která působí na území uplatňování daně bez stálé provozovny, a že zaplatila DPH na vstupu při koupi vozidel, což doložila několika fakturami.
- 6 GE AUTO SERVICE LEASING GMBH podala proti rozhodnutím o odmítnutí vrácení daně žádost o přezkoumání v rámci autoremedury („recurso de reposición“). Uznala prodlení a uvedla, že odpověděla na výzvy dne 20. února 2009, tedy před doručením rozhodnutí o zamítnutí její žádosti o vrácení daně. Kromě toho předložila spolu s žádostmi o přezkoumání v rámci autoremedury vzorek faktur vystavených za poskytované leasingové služby, přičemž zdůraznila

fungování společnosti v souvislosti s poskytováním služeb této třídy ve Španělsku.

- 7 Před rozhodnutím o žádosti o přezkoumání v rámci autoremedury zaslal Státní úřad pro správu daní dne 13. července 2009 společnosti novou výzvu za účelem vyjasnění určitých aspektů. Na tuto výzvu, doručenou společnosti GE AUTO SERVICE LEASING GMBH dne 21. července 2009, nepřišla žádná odpověď.
- 8 Dne 1. února 2010 Státní úřad pro správu daní zamítl žádost o přezkoumání v rámci autoremedury a potvrdil odmítnutí, jelikož dotčená společnost neprokázala splnění zákonem stanovených požadavků.
- 9 Žalobkyně nesouhlasila a podala k Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední hospodářsko-správní soud, TEAC) hospodářsko-správní stížnosti, ke kterým přiložila různé dokumenty, konkrétně několik faktur za poskytnutí služeb a leasingových smluv, úřední osvědčení jejího postavení coby osoby povinné k dani s nárokem na odpočet, vydaná německými orgány, a několik pravidelných příznání k DPH. TEAC stížnosti spojil.
- 10 Dne 24. ledna 2013 vydal TEAC rozhodnutí, kterým hospodářsko-správní stížnosti zamítl. Potvrdil stanovisko správního orgánu a uvedl, že důkazy relevantní pro odpovídající nápravu daňové situace měly být předloženy příslušnému správnímu orgánu, přičemž vycházel z toho, že řízení o hospodářsko-správních stížnostech k tomu není vhodnou příležitostí a že důkazy měly být předloženy v rámci daňového řízení.
- 11 V návaznosti na zamítavé rozhodnutí TEAC podala GE AUTO SERVICE LEASING GMBH dne 24. ledna 2013 správní žalobu ke správnímu senátu Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností, Španělsko), v níž uvedla, že (i) restriktivním přístupem přezkumného orgánu bylo porušeno právo žalobkyně na obhajobu; (ii) důkazy obsažené ve spise a předložené spolu s žalobou osvědčují nárok žalobkyně na vrácení částek zaplacených z titulu DPH; (iii) byla porušena zásada neutrality daně; a (iv) pokud bude napadený restriktivní přístup zachován, je třeba vrátit řízení zpět do fáze správního řízení, aby mohla společnost napravit nepředložení důkazů.
- 12 Žaloba byla v plném rozsahu zamítnuta rozsudkem ze dne 22. září 2016, který v podstatě zopakoval stanovisko TEAC k důkaznímu břemenu. Zdůrazňuje, že neusazení podnikatelé a hospodářské subjekty mohou uplatnit nárok na vrácení DPH, ale nesou sami důkazní břemeno ohledně splnění podmínek požadovaných pro jeho uplatnění. Před soudy nelze zhojit nesplnění požadavků ve správním řízení nebo ve fázi hospodářsko-správního přezkumu.
- 13 Proti tomuto rozsudku podala dotčená společnost kasační opravný prostředek.
- 14 Tomuto opravnému prostředku bylo v plném rozsahu vyhověno rozsudkem Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko) ze dne 10. září 2018, který zrušil rozhodnutí Tribunal Económico-Administrativo Central ze dne 24. ledna 2013,

jímž byly zamítnuty (spojené) hospodářsko-správní stížnosti proti rozhodnutím zamítajícím žádosti o přezkoumání v rámci autoremedury podané proti dvěma rozhodnutím Státního úřadu pro správu daní ze dne 18. února 2009, kterými byl dotčené společnosti odmítnut nárok na požadované vrácení daně. Tribunal Supremo rovněž rozhodl, že řízení se vrací do fáze vydání napadeného rozsudku za účelem vydání nového rozsudku, ve kterém Audiancia Nacional ve světle důkazního materiálu připuštěného v řízení rozhodne o splnění hmotněprávních podmínek umožňujících vrácení daně, o které požádala GE AUTO SERVICE LEASING GMBH, a v případě jejich splnění nárok na toto vrácení výslovně uzná.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 15 Tribunales Económico-Administrativos (TEAs) jsou navzdory svému kvazisoudnímu charakteru správními orgány, na které je nutné se obrátit, než může být věc předložena správním soudům. Ačkoli se jedná o správní orgány, je řízení o hospodářsko-správních stížnostech obdobné soudnímu řízení. TEAs mají významné pravomoci v souvislosti s možností předkládání důkazů, posuzování tvrzení a povinností rozhodnout o všech otázkách bez ohledu na to, zda byly vzneseny účastníky řízení, či nikoli.
- 16 Pokud jde o dokazování, článek 57 RGRT stanoví, že TEAs mohou odmítnout provedení navrhaných nebo předložených důkazů pouze tehdy, vztahují-li se tyto důkazy ke skutečnostem, které nemají vliv na rozhodnutí o návrhových žádáních uvedených ve stížnosti, a současně jim umožňuje nařídit provedení dříve odmítnutých důkazů a opravňuje je požadovat všechny zprávy, které považují za nezbytné nebo vhodné k rozhodnutí o stížnosti.
- 17 Tribunal Supremo v souladu se svými předchozími rozhodnutími v rámci rozhodování o kasačním opravném prostředku konstatoval, že „[n]ic nebrání tomu, aby osoba povinná k dani, která nepředložila určité důkazy dokládající její nárok v přezkumném řízení, je předložila později v rámci soudního řízení [...]“ a že stěžovatel může hospodářsko-správním soudům předložit důkazy, které nepředložil před orgány daňové správy, pokud jsou práva uplatňována v souladu s požadavky dobré víry, přičemž zákon nechrání zneužití práva. Zneužívající jednání nebo jednání ve zlém úmyslu musí být v dotčených řízeních řádně zjištěno a musí být natolik intenzivní, aby odůvodňovalo sankci spočívající v tom, že návrhové žádání nebude posuzováno meritorně, přičemž v rámci tohoto řízení není sebemenší náznak toho, že navrhovatele lze přičítat nedostatek dobré víry nebo zneužití práva. Uznal, že ten, kdo žádá o vrácení daně, musí prokázat, že jsou splněny hmotněprávní podmínky nároku, kterého se domáhá. Požadavky správních orgánů na prokázání nároku na vrácení daně každopádně nemohou být nepřiměřené, nadměrné nebo nadbytečné.
- 18 Vzhledem k tomu, že Tribunal Supremo kasačnímu opravnému prostředku vyhověl, byl napadený rozsudek zrušen - v rozsahu, v němž zamítl žalobu pouze z toho důvodu, že v rámci hospodářsko-správního přezkumu není možné předložit

nebo uplatnit to, co nebylo předloženo nebo uplatněno v rámci daňového řízení - čímž bylo zrušeno i rozhodnutí TEAC.

Stručné vylíčení odůvodnění předběžné otázky

- 19 Audiencia Nacional má na základě toho, co nařídil Tribunal Supremo v rozsudku ze dne 10. září 2018, vydat namísto zrušeného rozsudku nový, v němž mají být posouzeny všechny dokumenty, které společnost předložila, a to jak ve fázi přezkumu ze strany TEAC, tak dokumenty připuštěné jako důkaz soudem, za účelem určení, zda má společnost nárok na vrácení DPH ve výši 403 396,469 eur, kterou zaplatila jako subjekt neusazený na území uplatňování daně za zdaňovací období 2005 a 2006.
- 20 Hlavní důvod, na němž Tribunal Supremo zakládá své rozhodnutí, souvisí s významem, jaký mají TEAs v rámci správního přezkumu, který vyžaduje, aby posoudily všechny důkazy, jež považují za relevantní, ať je osoby povinné k dani správnímu orgánu předložily či nikoliv, a to bez ohledu na to, zda daňové řízení vyžaduje, aby tuto povinnost splnily před orgánem daňové správy. Přestože porušení právního řádu vychází v první řadě z rozhodnutí TEAC, má Tribunal Supremo za to, že v souladu s právem není ani rozsudek Audiencia Nacional, který přístup TEAC potvrzuje. Tribunal Supremo má za to, že je třeba posoudit všechny dokumenty předložené v řízení před TEAC a před příslušným senátem Audiencia Nacional, navzdory tomu, že nebylo vyhověno výzvám, které daňová správa adresovala dotčené společnosti, když požádala o vrácení daně.
- 21 Tato důkazní analýza předpokládá, že všechny doklady předložené společností GE AUTO SERVICE LEASING GMBH jak před TEAC, tak v řízení o správní žalobě jsou v souladu s mechanismem vrácení stanoveným v souvislosti s DPH. Audiencia Nacional má však za to, že pokud striktně splní povinnosti vyplývající z rozsudku Tribunal Supremo, velmi pravděpodobně poruší požadavky, podmínky nebo omezení, která pro vrácení DPH zaplacené osobami neusazenými v tuzemsku stanoví článek 7 směrnice 79/1072/EHS, což je ustanovení velmi podobné ustanovení obsaženému v čl. 15 odst. 1 platné směrnice 2008/9, a odchýlí se od judikatury Soudního dvora EU v této oblasti. Domnívá se, že dotčená společnost neprokázala, že hmotněprávní podmínky jejího nároku na vrácení jsou splněny, když tak měla v souladu s platnými ustanoveními směrnice učinit, a obzvláště, když k tomu byla vyzvána a správce daně jí opakovaně umožnil tak učinit. Při plnění rozsudku Tribunal Supremo nemůže Audiencia Nacional porušovat právní předpisy Evropské unie, ani judikaturu Soudního dvora EU.
- 22 Audiencia Nacional má za to, že jednání správce daně nelze nic vytknout. Vzhledem k neúplnosti žádosti umožnil osobě povinné k dani předložit všechny doklady nezbytné k tomu, aby mohl její žádosti o vrácení daně vyhovět. Byl dodržen jak obecný daňový zákon, tak i čl. 41 odst. 2 Listiny základních práv Evropské unie, který je nyní zakotven v čl. 6 odst. 1 Smlouvy o Evropské unii.

Neúplné doklady předložené žalobkyní neumožňovaly správci daně ověřit, že celá částka, jejíž vrácení bylo požadováno, odpovídá fakturám, druhům plnění nebo příjemcům, v jejichž případě vzniká nárok na vrácení daně. Zdůrazňuje, že správce daně vydal zamítavé rozhodnutí na základě informací, které měl k dispozici, a nebyl schopen ověřit, že podmínky nároku na odpočet byly splněny.

- 23 Judikatura Soudního dvora v podstatě zdůrazňuje, že nárok osob povinných k dani na odpočet DPH na vstupu, kterou musí odvést, představuje základní zásadu společného systému DPH. Režim odpočtů, a tedy i vrácení daně musí být nastaven tak, aby podnikatele zcela zbavil zátěže DPH splatné nebo odvedené v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH musí zajišťovat neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, za předpokladu, že tyto činnosti samy podléhají DPH.
- 24 Nárok osoby povinné k dani usazené v jednom členském státě na vrácení DPH odvedené v jiném členském státě, který je upraven jak ve směrnici 2008/9, tak ve směrnici 79/1072/EHS, odpovídá nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu ve vlastním členském státě, který jí přiznává směrnice 2006/112, jak vyplývá z rozsudků Soudního dvora EU ze dne 25. října 2012, Daimler a Widex, C-318/11 a C-319/11, EU: C2012:666 (bod 41), jakož i ze dne 21. března 2018, C-533/16 (bod 36).
- 25 Neexistence věcného rozdílu mezi nárokem na odpočet neusazených osob povinných k dani ve srovnání s nárokem, který mají osoby povinné k dani v rámci vlastního členského státu, zvyšuje význam odpovědi Soudního dvora. Je-li důvod existence nároku na vrácení osoby usazené a osoby neusazené stejný, jediné rozdíly jsou procesní; pokud bude potvrzen přístup Tribunal Supremo, je třeba připustit, že osoba povinná k dani může předložit doklady prokazující nárok kdykoli, a to i po přijetí rozhodnutí orgánem pověřeným správou daní, bez jakéhokoli časového omezení a bez ohledu na to, co správa a daná osoba učinily.
- 26 Obecně platí, že k tomu, aby mohlo dojít k uplatnění nároku na odpočet daně, musí být osoba povinná k dani držitelem faktury vystavené v souladu s články 220 až 236 a články 238 až 240 směrnice 2006/112 (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 19. října 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 40).
- 27 Formální požadavky v zásadě nemohou bránit plnému odpočtu daně. I když je pravda, že členské státy mohou v souladu s čl. 22 odst. 8 šesté směrnice přijmout jiná ustanovení za účelem zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, tím, že systematicky zpochybňují nárok na odpočet DPH, který představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy v této oblasti, jak již bylo uznáno v rozsudku ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Rec. P. I-7281 (bod 47).

- 28 Audiencia Nacional se domnívá, že - v rozporu s rozsudkem Tribunal Supremo - Soudní dvůr o této otázce již rozhodl, přičemž vyloučil možnost, aby toto právo bylo vykonáváno bez časového omezení. V rozsudcích Soudního dvora EU ze dne 21. června 2012, C-294/11 (bod 29), ze dne 21. března 2018, C-533/16 (bod 46) a ze dne 28. července 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614 (bod 33), bylo konstatováno, že možnost uplatnit nárok na odpočet DPH bez časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat. Jiné řešení, jako je řešení, které vyplývá ze splnění rozsudku Tribunal Supremo, může vést k tomu, že diskuze zůstane otevřená po neomezenou dobu.
- 29 Pokud jde o to, kdy mají být předloženy informace nezbytné pro doplnění faktur, rozsudek Soudního dvora EU ze dne 8. května 2013, C-271/12 (bod 35), se vyslovil proti tomu, že faktura může být doplněna poté, co správce daně přijal rozhodnutí o odmítnutí nároku na odpočet DPH, neboť to brání zajištění správného výběru a kontroly DPH. Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 26. dubna 2018 (C-81/17) (bod 38) to potvrdil.
- 30 Co se týče případného nedbalostního nebo zneužívajícího jednání žalované, Audiencia Nacional v oblasti DPH připomíná rozsudek Soudního dvora EU ze dne 26. dubna 2018, C-81/17 (bod 49), podle kterého je „možné uložit peněžitou správní sankci nedbalé osobě povinné k dani [...]“. Stejně tak odepření práva nebo výhody z důvodu zneužití nebo podvodného jednání je pouze důsledkem zjištění, podle kterého nejsou v případě podvodu nebo zneužití práva objektivní podmínky, jež jsou požadovány za účelem získání požadované výhody, ve skutečnosti splněny, a proto takové odepření nevyžaduje zvláštní právní základ (rozsudky Soudního dvora EU ze dne 14. prosince 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, bod 56; *Halifax*, bod 93, ze dne 4. června 2009, *Pometon*, C-158/08, EU:C:2009:349, bod 28, a ze dne 22. listopadu 2017, C-251/16, bod 32).
- 31 Tato situace, kdy má být provedeno, co nařídil Tribunal Supremo, přičemž to zjevně odporuje unijním právním předpisům a judikatuře, tedy odůvodňuje předložení této otázky. Audiencia Nacional poukazuje na to, že k obdobné situaci došlo ve vnitrostátním procesním právu v souvislosti s tím, jak judikatura občanskoprávního senátu Tribunal Supremo vykládala a uplatňovala omezení zrušovacích účinků spojených s prohlášením spotřebitelské smlouvy za zneužívající podle čl. 6 odst. 1 směrnice Rady 93/13/EHS ze dne 5. dubna 1993. Judikatura Tribunal Supremo byla opravena rozsudkem Soudního dvora EU ze dne 21. prosince 2016, C-154/15 a C-307/15.