

## Věc C-746/22

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

6. prosince 2022

**Předkládající soud:**

Fővárosi Törvényszék (Maďarsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

18. listopadu 2022

**Žalobkyně:**

SLOVENSKÉ ENERGETICKÉ STROJÁRNE a.s.

**Žalovaný:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

**Předmět původního řízení**

Soudní řízení správní v oblasti daní.

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Zaprvé určení, zda vnitrostátní právní úprava, která pro účely posouzení žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) neumožňuje žadateli ve fázi odvolacího řízení uvést nové skutečnosti a předložit nové důkazy, o nichž věděl před vydáním prvostupňového rozhodnutí, ale které nepředložil, přestože k tomu byl správcem daně vyzván, nebo kterých se nedovolával, představuje věcné omezení, které jde nad rámec požadavků stanovených pro odvolání v čl. 23 odst. 2 směrnice Rady 2008/9/ES.

Zadruhé určení, zda je jednoměsíční lhůta uvedená v čl. 20 odst. 2 směrnice Rady 2008/9/ES kogentní povahy, a pokud ano, zda je v souladu s příslušnými unijními zásadami a ustanoveními.

Zatřetí určení, zda je s čl. 23 odst. 1 směrnice Rady 2008/9/ES slučitelná taková vnitrostátní právní úprava, podle které správce daně zastaví řízení, pokud osoba povinná k dani, která podala žádost, neodpoví na výzvu správce daně nebo nesplní svou povinnost nápravy, a pokud tak neučiní, nelze žádost posoudit.

Právní základ: článek 267 SFEU

### Předběžné otázky

- 1) Musí být čl. 23 odst. 2 směrnice Rady 2008/9/ES, 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 (dále jen „směrnice 2008/9“), vykládán v tom smyslu, že taková vnitrostátní právní úprava – zejména § 124 odst. 3 az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon č. CLI z roku 2017, o daňové správě; dále jen „zákon o daňové správě“) – která pro účely posuzování žádostí o vrácení daně z přidané hodnoty podle směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) neumožňuje ve fázi odvolacího řízení uplatnit nové skutečnosti a navrhopvat nebo předložit nové důkazy, o nichž žadatel věděl před vydáním prvostupňového rozhodnutí, ale které nepředložil, přestože k tomu byl správcem daně vyzván, nebo se jich nedovolával, čímž dochází k věcnému omezení, které přesahuje formální požadavky a požadavky ohledně lhůt stanovené směrnicí 2008/9, je v souladu s požadavky stanovenými touto směrnicí ve vztahu k odvoláním?
- 2) Znamená kladná odpověď na první otázku, že jednoměsíční lhůtu uvedenou v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 je třeba považovat za kogentní? Je výše uvedené v souladu s požadavkem práva na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces zakotveným v článku 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“), s články 167, 169, 170 a čl. 171 odst. 1 směrnice o DPH a se základními zásadami daňové neutrality, efektivity a proporcionality, které rozvinul Soudní dvůr Evropské unie?
- 3) Musí být čl. 23 odst. 1 směrnice 2008/9 o úplném nebo částečném zamítnutí žádosti o vrácení daně vykládán v tom smyslu, že je s ním v souladu taková vnitrostátní právní úprava – konkrétně § 49 odst. 1 písm. b) zákona o daňové správě – podle které správce daně zastaví řízení, pokud osoba povinná k dani, která podala žádost o vrácení daně, na výzvu správce daně neodpoví nebo nesplní svou povinnost k nápravě, a pokud tak neučiní, nelze žádost posoudit, aniž by bylo v řízení pokračováno z moci úřední?

### Uplatňovaná ustanovení unijního práva

- Listina základních práv Evropské unie (Úř. věst. 2012, C 326, s. 391) (dále jen „Listina“): článek 47

- Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1): články 167, 169, 170 a čl. 171 odst. 1
- 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 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 23) (dále jen „směrnice 2008/9“): článek 1; čl. 20 odst. 1 a 2; článek 21; čl. 23 odst. 1 a 2; článek 26 a čl. 29 odst. 1 a 2
- Judikatura Soudního dvora: mimo jiné rozsudky ze dne 10. dubna 1984, von Colson a Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, a ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services, C- 133/18, EU:C:2019:354

### **Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva**

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007, o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“): § 251/C odst. 2; § 251/E odst. 1 a 2; § 251/F odst. 1 až 4; § 251/G odst. 1 a 2; § 251/H odst. 1 a 2; § 251/I odst. 1 a 4
- Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zákon č. CLI z roku 2017, o daňové správě) (zákon o daňové správě): § 9; § 49 odst. 1 písm. b) a § 124
- A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (zákon č. I z roku 2017, soudní řád správní, dále jen „soudní řád správní“): § 78 odst. 4

### **Stručný popis skutkového stavu a původního řízení**

- 1 Žalobkyně je obchodní společnost podle slovenského práva působící v odvětví energetiky, v němž vyrábí topná zařízení, prodává topná zařízení a jejich součásti a vykonává inženýrskou činnost v souvislosti s elektrárnami. Od června 2020 začala žalobkyně provádět instalační a montážní práce v Maďarsku na základě smlouvy uzavřené se společností Budapesti Erőmű Zrt. Za tímto účelem pořídila v Maďarsku různé zboží a služby. V tomto ohledu žalobkyně jako osoba povinná k dani usazená v jiném členském státě Unie, konkrétně na Slovensku, požádala dopisem ze dne 18. února 2021 podle § 244 zákona o DPH na základě 19 faktur o vrácení DPH ve výši 37 013 654 forintů (HUF) za pořízení zboží a služeb v Maďarsku v období od 1. ledna do 31. prosince 2020.
- 2 Správním aktem ze dne 22. února 2021 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (daňové a celní ředitelství pro velké daňové poplatníky Státní daňové a celní správy, Maďarsko; dále jen „prvostupňový správce daně“), který se domníval, že na základě informací, které měl k dispozici, nemůže

přijmout podložené rozhodnutí, požádal žalobkyni o sdělení údajů podle § 251/F odst. 1 zákona o DPH. Zejména vyzval žalobkyni, aby ve lhůtě jednoho měsíce od oznámení správního aktu předložila faktury, jakož i smlouvy a objednávky, na jejichž základě byly faktury vystaveny, které nebyly přiloženy k původní žádosti, ale které jsou podstatné pro posouzení této žádosti, a dále aby předložila prohlášení žalobkyně o tom, za jakým účelem a v čí prospěch pořídila služby uvedené na fakturách a jaký vztah měly k její hospodářské činnosti. Prvostupňový správce daně zaslal správní akt na e-mailovou adresu žalobkyně a předpokládal, že jej žalobkyně obdržela.

- 3 Rozhodnutím ze dne 6. května 2021 prvostupňový správce daně podle § 49 odst. 1 písm. b) zákona o daňové správě zastavil řízení zahájené na základě žádosti žalobkyně s tím, že žalobkyně nesplnila svou povinnost sdělit údaje, ačkoli k tomu byla vyzvána, a že v důsledku toho nebylo možné na základě informací, které měl prvostupňový správce daně k dispozici, zjistit přesný skutkový stav.
- 4 Žalobkyně se proti prvostupňovému rozhodnutí odvolala a současně splnila požadavek prvostupňového správce daně na sdělení údajů tím, že předložila dokumentaci požadovanou správním aktem.
- 5 Žalovaný, který toto odvolání projednal, potvrdil prvostupňové rozhodnutí rozhodnutím ze dne 20. července 2021. Uvedl, že žalobkyně neodpověděla na výzvu k nápravě před oznámením prvostupňového rozhodnutí a nepředložila požadovanou dokumentaci ve lhůtě, takže nebylo možné určit, zda má žalobkyně nárok na vrácení daně. Připomněl, že § 124 odst. 3 zákona o daňové správě daní stanoví, že „s výjimkou důvodů neplatnosti nelze v odvolání a v řízení zahájeném po podání odvolání uplatňovat nové skutečnosti nebo nové důkazy, které byly osobě oprávněně podat odvolání známy před vydáním prvostupňového rozhodnutí, když tato osoba tyto důkazy nepředložila, ačkoliv k tomu byla správcem daně vyzvána, resp. se těchto skutečností nedovolávala“. Prvostupňový správce daně ve správním aktu, v němž požadoval sdělení údajů, upozornil žalobkyni na tento zákaz předkládání nových skutečností nebo důkazů. S ohledem na tuto skutečnost a v souladu s § 124 odst. 3 zákona o daňové správě dospěl žalovaný k závěru, že k dokumentaci a údajům předloženým žalobkyní v odvolacím řízení již nemohl přihlídnout.
- 6 Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Fővárosi Törvényszék (Městský soud v Budapešti, Maďarsko).

### **Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 7 **Žalobkyně** tvrdí, že § 124 odst. 3 zákona o daňové správě se v řízení o vrácení DPH nepoužije. Podle jejího názoru směrnice 2008/9 taxativním způsobem upravuje hmotněprávní a procesní pravidla řízení o vrácení DPH, takže § 124 odst. 3 zákona o daňové správě tím, že vylučuje předkládání nových důkazů ve fázi odvolání a v řízení zahájených na základě odvolání (dále jen „zákaz předkládání nových důkazů“), představuje věcné omezení.

- 8 Žalobkyně uvádí, že čl. 23 odst. 2 směrnice 2008/9, který stanoví možnost podat odvolání, stanoví, že požadavky týkající se způsobů a lhůt pro odvolání podaná v rámci řízení o vrácení DPH se řídí pravidly přijatými členským státem vrácení daně. Kromě toho však směrnice 2008/9 nepředstavuje základ pro žádné věcné omezení ve vztahu k odvolání, a to ani výslovně, ani prostřednictvím odkazu, takže věcné omezení stanovené maďarskou právní úpravou, podle níž nelze v odvolání uplatnit žádné nové skutečnosti nebo nové důkazy známé žalobkyni před přijetím prvostupňového rozhodnutí, nelze ve vztahu k žalobkyni uplatnit.
- 9 Podle žalobkyně je omezení práva na odvolání stanovené maďarskou právní úpravou v rozporu s nekogentní povahou jednoměsíční lhůty na nápravu, neboť po vydání prvostupňového rozhodnutí, ale před vydáním pravomocného rozhodnutí, nemůže žadatel o vrácení daně obeznamit maďarského správce daně s novými skutečnostmi nebo okolnostmi nebo s novými důkazy, které sice existovaly již v průběhu řízení v prvním stupni, ale které žadatel z nějakého důvodu z vlastního zavinění nepředložil. Naproti tomu článek 26 směrnice 2008/9 a § 251/I odst. 4 zákona o DPH jako právní důsledek nedodržení lhůty k nápravě ze strany žadatele stanoví pouze to, že v případě, že žadatel nevyhoví žádosti o nápravu ve lhůtě, není oprávněn požadovat úroky z částky, kterou má členský stát vrácení daně vrátit, a to ani v případě, že jsou příslušné orgány v prodlení.
- 10 Žalobkyně rovněž tvrdí, že ani čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9, ani ustanovení, kterým byla tato směrnice provedena do maďarského práva, tedy § 251/F odst. 4 zákona o DPH, nekvalifikují jednoměsíční lhůtu jako kogentní, takže její nedodržení nemůže mít za následek definitivní ztrátu nároku žalobkyně na vrácení daně. V tomto ohledu žalobkyně tvrdí, že i po uplynutí této lhůty je oprávněna předložit v rámci odvolání dokumentaci, na které je založena její žádost o vrácení DPH a která byla správcem daně prohlášena za nezbytnou.
- 11 Konečně žalobkyně tvrdí, že za těchto okolností nebyl žalovaný oprávněn řízení zastavit.
- 12 **Žalovaný** tvrdí, že § 124 odst. 3 zákona o daňové správě se vztahuje i na posuzování žádostí o vrácení DPH. Domnívá se, že toto ustanovení v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje výkon práv přiznaných unijním právním řádem, neboť jeho cílem je pouze zabránit prodloužení trvání odvolacího řízení.
- 13 Podle žalovaného nedošlo k porušení zásad rovnocennosti a efektivity. Namítá, že na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně, závěrečná část prvostupňového rozhodnutí nerozlišuje mezi formálními a hmotněprávními pravidly pro podání odvolání, ale odkazuje na pravidla týkající se způsobu podání odvolání a mezi práva podat odvolání. S ohledem na výše uvedené se domnívá, že maďarská právní úprava je v souladu s unijním právem a s právními zásadami stanovenými Soudním dvorem, a že tudíž není v rozporu se zásadami daňové neutrality a proporcionality.

- 14 Žalovaný tvrdí, že jednoměsíční lhůta stanovená v čl. 20 odst. 2 směrnice 2008/9 pro poskytnutí doplňujících údajů není kogentní, neboť žalobkyně mohla ve vztahu k nedodržení lhůty podat žádost o prominutí této lhůty.

### **Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 15 Prostřednictvím žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předkládající soud žádá Soudní dvůr, aby určil, zda je zákaz předkládání nových důkazů stanovený v § 124 odst. 3 zákona o daňové správě v rozporu s čl. 23 odst. 2 směrnice 2008/9 a zda je tento zákaz v rozporu se zásadami stanovenými unijní judikaturou v oblasti odvolání, neboť unijní právo umožňuje předkládat důkazy kdykoli až do přijetí pravomocného rozhodnutí.
- 16 Předkládající soud se rovněž táže, zda se ve spojení s uplatněním zákazu předkládání nových důkazů stanoveného v § 124 odst. 3 zákona o daňové správě stává jednoměsíční lhůta pro nápravu kogentní, pokud maďarský správce daně již nepřihlíží k prohlášením, listinám a jiným důkazům, které byly předloženy dodatečně současně s odvoláním.
- 17 Konečně předkládající soud žádá o objasnění, zda má správce daně v řízení o vrácení DPH pravomoc řízení za výše uvedených okolností zastavit.
- 18 Pokud jde o **první předběžnou otázku**, předkládající soud uvádí, že v projednávané věci žalobkyně nevyhověla požadavku správce daně na sdělení údajů v průběhu prvostupňového řízení, ale po oznámení prvostupňového rozhodnutí připojila údaje a dokumenty požadované v žádosti jako přílohu k odvolání, které podala proti tomuto rozhodnutí u druhostupňového správce daně. Ten však odmítl tyto údaje a dokumenty zohlednit na základě § 124 odst. 3 zákona o daňové správě. Jak však uvádí předkládající soud, směrnice 2008/9 nestanoví, že by v případě překročení lhůty jednoho měsíce pro poskytnutí doplňujících údajů požadovaných členským státem vrácení daně existovala možnost, že se k předloženým údajům nebude přihlížet. Tento soud dodává, že stejně tak ustanovení směrnice 2008/9 týkající se odvolání nezahrnují zákaz předkládání nových důkazů stanovený v § 124 odst. 3 zákona o daňové správě.
- 19 Předkládající soud odkazuje na věc *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18) a zdůrazňuje, že skutkové okolnosti této věci se od projednávané věci liší pouze tím, že maďarské správní řízení je dvojstupňové a podle maďarského práva se zákaz předkládání nových důkazů stanovený v § 124 odst. 3 zákona o daňové správě výslovně použije již ve druhém stupni správního řízení.
- 20 Podle předkládajícího soudu je třeba při posuzování nároků na vrácení DPH podle směrnice o DPH respektovat práva žalobkyně stanovená ve směrnici 2008/9, jejíž osobní působnost zahrnuje i žalobkyni.
- 21 V tomto ohledu má předkládající soud pochybnosti o tom, zda nedošlo k porušení práva na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces zakotveného v článku 47

Listiny tím, že podle maďarského práva je v důsledku zákazu předkládání nových důkazů použitelného v odvolacím řízení omezeno právo účastníků řízení předkládat důkazy nebo navrhnout důkazy. V důsledku zákazu předkládat nové důkazy nelze předkládat nové skutečnosti nebo důkazy, což má samozřejmě vliv na rozhodnutí druhostupňového správce daně, u něhož probíhá odvolací řízení, jakož i na konečný výsledek soudního řízení po podání správní žaloby proti posledně uvedenému rozhodnutí.

- 22 V této souvislosti považuje předkládající soud za relevantní rovněž skutečnost, že § 78 odst. 4 zákona o soudním řízení správním, který upravuje soudní řízení správní v Maďarsku, rovněž stanoví pravidlo, které uvádí, že „žalobce nebo dotčená osoba se mohou dovolávat skutečností nebo okolností, které sice existovaly v době předcházejícího správního řízení, ale nebyly v tomto řízení posuzovány, pokud k nim správní orgán v předcházejícím správním řízení nepřihlédl, přestože byly uplatněny, jakož i v případě, že o nich žalobce nebo dotčená osoba bez vlastního zavinění nevěděli nebo je bez vlastního zavinění uplatnit nemohli“. Jinými slovy, zákaz předkládání nových důkazů se vztahuje i na soudní řízení správní.
- 23 V tomto ohledu si předkládající soud rovněž klade otázku, zda je zákaz předkládání nových důkazů přiměřený a slučitelný s požadavky zaručujícími spravedlivý proces, jelikož může vést k podstatnému omezení práva daňového poplatníka na odvolání jakožto základní záruky procesní legitimity.
- 24 Pokud jde o **druhou předběžnou otázku**, předkládající soud rovněž odkazuje na rozsudek Soudního dvora ve věci *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), jehož předmět byl obsahově totožný s předmětem druhé předběžné otázky v projednávané věci.
- 25 Předkládající soud upřesňuje, že otázka slučitelnosti § 124 odst. 3 zákona o daňové správě se směrnicí 2008/9 vyplývá z toho, že použití tohoto vnitrostátního ustanovení v řízení o vrácení DPH může mít za následek, že lhůta jednoho měsíce se stane kogentní v okamžiku vydání rozhodnutí prvostupňového správce daně, neboť po vydání tohoto rozhodnutí nelze předložit důkazy, které žalobce, ačkoli o nich věděl, z vlastního zavinění do té doby správci daně nepředložil.
- 26 Pokud jde o **třetí předběžnou otázku**, předkládající soud uvádí, že směrnice 2008/9 stanoví pouze přijetí rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení daně, aniž stanoví jakoukoli normativní možnost zastavení řízení. Dodává, že ani zákon o DPH, který tuto směrnici provádí, nestanoví možnost zastavení řízení. Podle § 251/C odst. 2 zákona o DPH platí, že v případě, že je žádost podána ve lhůtě, rozhodne o ní správce daně meritorně. Jinými slovy, jak směrnice 2008/9, tak zákon o DPH vyžadují přijetí rozhodnutí ve věci samé.
- 27 V rozporu s tím maďarský správce daně v projednávané věci použil pravidlo o zastavení řízení stanovené v § 49 odst. 1 písm. b) zákona o daňové správě, což vede předkládající soud k otázce, zda ustanovení směrnice 2008/9, které stanoví

povinnost přijmout rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení DPH, brání tomu, aby vnitrostátní orgán přijal rozhodnutí o zastavení řízení v oblasti vrácení DPH.

PRACOVNÍ DOKUMENT