Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

21. října 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Podmínky vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně – Směrnice 2008/9/ES – Článek 20 odst. 1 – Žádost členského státu vrácení daně o doplňující informace – Skutečnosti, které mohou být předmětem žádosti o doplňující informace – Nesoulad mezi částkou uvedenou v žádosti o vrácení daně a částkou uvedenou na předložených fakturách – Zásada řádné správy – Zásada neutrality DPH – Prekluzivní lhůta – Důsledky pro opravu chyby osoby povinné k dani“

Ve věci C-396/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko) ze dne 2. července 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 30. července 2020, v řízení

CHEP Equipment Pooling NV

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně druhého senátu vykonávající funkci předsedy třetího senátu, J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi a N. Wahl (zpravodaj), soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za CHEP Equipment Pooling NV Sz. Vámosi-Nagym, ügyvéd,

– za maďarskou vládu M. Z. Fehérem a R. Kissné Berta, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a Zs. Teleki, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: maďarština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 20 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).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností CHEP Equipment Pooling NV a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní daňové a celní správy, Maďarsko) ve věci rozhodnutí tohoto ředitelství vyhovět žádosti o vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) pouze částečně.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2008/9

3 Body 1 a 2 odůvodnění směrnice 2008/9 znějí takto:

„(1) Prováděcí předpisy, které stanovila směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku [Úř. věst. 1979, L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79], představují pro správní orgány členských států i pro hospodářské subjekty značné problémy.

(2) Úprava stanovená v uvedené směrnici by měla být změněna, pokud jde o lhůtu, v níž musí být rozhodnutí o žádostech o vrácení daně oznámena hospodářským subjektům. Současně by mělo být stanoveno, že i hospodářské subjekty musí poskytnout odpověď v určitých lhůtách. Postup by měl být navíc zjednodušen a modernizován možností využívat moderní technologie.“

4 Článek 2 směrnice 2008/9 stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

1) ‚osobou povinnou k dani neusazenou v členském státě vrácení daně‘ osoba povinná k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice [Rady] 2006/112/ES [ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1)], která není usazená v členském státě vrácení daně, avšak je usazená na území jiného členského státu;

2) ‚členským státem vrácení daně' členský stát, ve kterém byla DPH účtována osobě povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně za zboží nebo služby, které jí dodaly nebo poskytly jiné osoby povinné k dani v tomto členském státě, nebo při dovozu zboží do tohoto členského státu;

[…]

4) ‚žádostí o vrácení daně' žádost o vrácení DPH účtované osobě povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně za zboží nebo služby, které jí dodaly nebo poskytly jiné osoby povinné k dani v tomto členském státě, nebo při dovozu zboží do tohoto členského státu;

[…]"

5 Článek 5 směrnice 2008/9 stanoví:

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně DPH účtovanou za zboží nebo službu, které jí dodala nebo poskytla jiná osoba povinná k dani v tomto členském státě, nebo při dovozu zboží do tohoto členského státu, pokud se toto zboží a tyto služby použijí pro účely těchto plnění:

a) plnění uvedená v čl. 169 písm. a) a b) směrnice 2006/112/ES;

b) plnění pro osobu, která je osobou povinnou odvést daň podle článků 194 až 197 a článku 199 směrnice 2006/112/ES, jak jsou uplatňovány v členském státě vrácení daně.

Aniž je dotčen článek 6, určí se nárok na vrácení daně na vstupu pro účely této směrnice podle směrnice 2006/112/ES, jak je uplatňována v členském státě vrácení daně."

6 Článek 7 směrnice 2008/9 stanoví následující:

„Aby dosáhla vrácení daně v členském státě vrácení daně, musí osoba povinná k dani neusazená v členském státě vrácení daně podat v členském státě, ve kterém je usazena, prostřednictvím elektronického portálu zřízeného tímto členským státem elektronickou žádost o vrácení daně určenou členskému státu vrácení daně."

7 Článek 8 odst. 2 písm. e) této směrnice stanoví:

„[…] v žádosti o vrácení daně [se] uvedou pro každý členský stát vrácení daně a pro každou fakturu nebo dovozní doklad tyto údaje:

[…]

e) základ daně a výši DPH vyjádřené v měně členského státu vrácení daně;

[…]"

8 Článek 15 uvedené směrnice zní takto:

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

2. Členský stát usazení zašle žadateli neprodleně elektronické potvrzení o přijetí.“

9 Článek 18 téže směrnice stanoví:

„1. Členský stát usazení nepředá žádost o vrácení daně členskému státu vrácení daně, pokud u žadatele nastane v období pro vrácení daně v členském státě usazení některá z těchto okolností:

a) žadatel není osobou povinnou k dani pro účely DPH;

b) žadatel uskutečňuje výhradně dodání zboží nebo poskytnutí služby osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně odvedené na předchozím stupni podle článků 132, 135, 136 a 371, článků 374 až 377, čl. 378 odst. 2 písm. a), čl. 379 odst. 2 nebo článků 380 až 390 směrnice 2006/112/ES nebo obsahově shodných ustanovení o osvobození podle aktu o přistoupení z roku 2005;

c) na žadatele se vztahuje osvobození od daně pro malé podniky podle článků 284, 285, 286 a 287 směrnice 2006/112/ES;

d) na žadatele se vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce podle článků 296 až 305 směrnice 2006/112/ES.

2. Členský stát usazení oznámí žadateli elektronickými prostředky své rozhodnutí podle prvního odstavce.“

10 Článek 19 směrnice 2008/9 stanoví:

„1. Členský stát vrácení daně neprodleně vyrozumí žadatele elektronickými prostředky o datu, kdy žádost obdržel.

2. Členský stát vrácení daně oznámí žadateli své rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení daně do čtyř měsíců ode dne, kdy žádost obdržel.“

11 Článek 20 odst. 1 této směrnice stanoví:

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

Pokud má správce daně důvodné pochybnosti o platnosti nebo přesnosti konkrétního nároku, mohou údaje požadované členským státem vrácení daně podle tohoto odstavce zahrnovat předložení originálu

nebo kopie příslušné faktury nebo dovozního dokladu. Prahové hodnoty uvedené v článku 10 se v tom případě nepoužijí.“

Směrnice 2006/112

12 Článek 1 odst. 2 směrnice 2006/112 stanoví:

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

13 Článek 171 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Osobě povinné k dani neusazené v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, ale usazené v jiném členském státě se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými ve směrnici [2008/9].“

Maďarské právo

14 Ustanovení § 249 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty) [*Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.), dál jen „zákon o DPH“] stanoví, že vrácení DPH osobě povinné k dani neusazené v Maďarsku se provádí na základě písemné žádosti. Podle § 251/E tohoto zákona vydá správce daně své rozhodnutí ve lhůtě čtyř měsíců.

15 Podle § 251/F uvedeného zákona může správce daně písemně požádat osobu povinnou k dani neusazenou v Maďarsku o doplňující informace, a zejména od ní může požadovat originál nebo ověřený opis faktury, existují-li důvodné pochybnosti o právním základu pro vrácení daně nebo o výši DPH, která má být vrácena.

16 Podle § 127 odst. 1 písm. a) téhož zákona musí mít osoba povinná k dani v držení fakturu vystavenou na její jméno, která dokládá, že plnění bylo uskutečněno.

17 Ustanovení § 120 zákona o DPH stanoví:

„Pokud osoba povinná k dani, která jedná jako taková, používá či jiným způsobem využívá zboží nebo služby pro účely zdaněných dodání zboží nebo poskytnutí služeb, má tato osoba nárok odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, částku, kterou

a) jí účtovala jiná osoba povinná k dani – včetně veškerých osob nebo subjektů podléhajících zjednodušené korporátní dani – v souvislosti s pořízením zboží nebo využíváním služeb;

[…]“

18 Ustanovení § 4 odst. 2 písm. e) belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatérítтetési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítтetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet [nařízení 32/2009 (XII. 21.) o některých ustanoveních týkajících se uplatnění nároku na vrácení daně z přidané hodnoty v Maďarské republice osob povinných k dani neusazených v tuzemsku a nároku na vrácení daně z přidané hodnoty v ostatních členských státech Evropského společenství, které mají osoby povinné k dani usazené v Maďarsku] (*Magyar Közlöny* 2009/188), stanoví, že žádost o vrácení daně podaná osobou povinnou k dani usazenou v jiném členském státě musí uvádět základ daně a částku DPH u každé předložené faktury.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

19 CHEP Equipment Pooling, společnost založená podle belgického práva podléhající DPH, vykonává svou činnost v odvětví logistiky a specializuje se na obchod s paletami. Poté, co společnost CHEP Equipment Pooling pořídila v Maďarsku palety, které následně pronajala svým dceřiným společnostem v různých členských státech, podala dne 28. září 2017 maďarským orgánům jakožto osoba povinná k DPH v Belgii žádost o vrácení DPH zaplacené na vstupu, která se týkala zboží a služeb pořízených v období od 1. ledna do 31. prosince 2016.

20 K této žádosti byl přiložen jednak výkaz DPH obsahující osm kolonek, nazvaných „číslo faktury“, „datum fakturace“, „vystavitel faktury“, „základ daně“, „daň“, „odpočitatelná daň“, „název“ a „kódy“, a jednak faktury uvedené ve výkazu.

21 Vzhledem k tomu, že správce daně prvního stupně konstatoval, že ve výkazu bylo někdy odkazováno na faktury, u nichž již byla DPH vrácena, a kromě toho zaznamenal nesoulad mezi částkami DPH uvedenými v tomto výkazu a částkami uvedenými na fakturách, které k němu byly připojeny, přičemž fakturovaná částka byla v určitých případech nižší než částka uvedená ve zmíněném výkazu a v jiných případech byla vyšší, požádal dne 2. listopadu 2017 žalobkyni v původním řízení, aby mu poskytla doplňující informace, a sice doklady a přiznání týkající se okolností uskutečnění hospodářské transakce, pokud jde o 143 faktur.

22 Žalobkyně v původním řízení předala správci daně prvního stupně objednávky palet, které vydala dopravci, kupní smlouvu uzavřenou s dopravcem, smlouvu o nájmu palet uzavřenou mezi ní a společností CHEP Magyarország, faktury vystavené posledně uvedené společnosti v souvislosti s nájmem palet, faktury vystavené touto společností zákazníkům a seznam míst, kde se palety skutečně nacházely.

23 Po přezkumu doplňujících dokumentů předložených žalobkyní v původním řízení správce daně prvního stupně rozhodnutím ze dne 29. listopadu 2017 vyhověl žádosti o vrácení DPH ve výši 254 636 343 maďarských forintů (HUF) (v rozhodné době přibližně 826 715 eur). Naproti tomu správce daně nevrátil žalobkyni v původním řízení částku 92 803 004 HUF (v rozhodné době přibližně 301 300 eur). Tento správce daně identifikoval tři kategorie žádostí. Zaprvé totiž správce daně odmítl vyhovět žádostem, na jejichž základě již byla daň vrácena. Zadruhé, pokud jde o žádosti, na nichž byla částka DPH vyšší než částka uvedená na příslušné faktuře, správce daně vrátil daň pouze do výše částky uvedené na faktuře. Zatřetí, pokud jde o žádosti, na nichž byla výše DPH nižší než částka uvedená na příslušné faktuře, správce daně vrátil daň pouze ve výši částky uvedené v žádosti o vrácení daně.

24 V rámci stížnosti podané proti tomuto rozhodnutí žalobkyně v původním řízení tvrdila, pokud jde o třetí kategorii žádostí, že částka DPH uvedená na fakturách pro ni teoreticky zakládá nárok na vrácení DPH vyšší, než je částka, o kterou sama žádala v uvedeném výkazu.

25 Odvolací ředitelství státní daňové a celní správy potvrdilo rozhodnutí správce daně prvního stupně. Uvedené ředitelství vysvětlilo, že žalobkyně v původním řízení nemůže opravit chybu, pokud jde o částku v její původní žádosti o vrácení daně, aniž tato oprava bude představovat novou žádost. Žalobkyni v původním řízení přitom uplynula lhůta pro podání takové žádosti vzhledem k tomu, že lhůta pro takový úkon uplynula dne 30. září 2017, to znamená v projednávané věci dva dny po podání její původní žádosti. Žalobkyně v původním řízení dodala, že správce daně prvního stupně nebyl povinen od ní požadovat další doplňující informace, jelikož skutkové okolnosti věci v původním řízení bylo snadné prokázat.

26 Žalobkyně v původním řízení podala žalobu k Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovní soud hlavního města Budapešti, Maďarsko), soudu prvního stupně.

27 Uvedený soud prvního stupně žalobu zamítl. Soud prvního stupně uvedl, že nárok na vrácení daně, zahájení řízení a určení částky DPH dotčené uvedeným vrácením daně závisejí na samotné osobě povinné k dani a že vyhovění takové žalobě, jako je žaloba podaná žalobkyní v původním řízení, by zbavilo mechanismus žádosti o vrácení daně smyslu, neboť by stačilo, aby osoba povinná k dani připojila faktury, na nichž je založen nárok na vrácení daně, a – s výjimkou použití poměrného podílu – by byla daňová správa ve všech případech povinna vrátit nejvyšší částku DPH odpovídající fakturám. Uvedený soud prvního stupně dodal, že uvedená správa je povinna využít možnosti požadovat doplňující údaje pouze tehdy, pokud jsou nezbytné k tomu, aby jí umožnily přijmout podložené rozhodnutí, nebo pokud jí chybí zásadní informace, k čemuž v projednávaném případě nedošlo.

28 Žalobkyně v původním řízení se odvolala k předkládajícímu soudu, Kúria (Nejvyšší soud, Maďarsko), přičemž zejména tvrdila, že soud prvního stupně porušil zásadu neutrality DPH zakotvenou v čl. 1 odst. 2 směrnice 2006/112.

29 Předkládající soud, který jednak konstatoval, že neexistuje množstevní omezení počtu žádostí o vrácení daně, které mohou být podány před uplynutím prekluzivní lhůty, a že osoby povinné k dani mají možnost opravit případné předchozí chyby tím, že podají nové žádosti, a jednak konstatoval význam, který má v tomto ohledu žádost podaná krátce před uplynutím prekluzivní lhůty, má za to, že je podstatné určit, zda je daňová správa schopna přijmout odůvodněné rozhodnutí o žádosti osoby povinné k dani, pokud nejsou uvedeny podrobnosti o rozdílech mezi částkami DPH uvedenými v této žádosti a částkami DPH uvedenými na fakturách předložených na podporu této žádosti.

30 Předkládající soud poukazuje na podobnost mezi ustanoveními unijního práva a použitelnými ustanoveními vnitrostátního práva, neboť jak čl. 8 odst. 2 písm. e) směrnice 2008/9, tak § 4 odst. 2 písm. e) nařízení 32/2009 uvedeného v bodě 18 tohoto rozsudku vyžadují, aby každá žádost povinně uváděla částku DPH. Kromě toho podle čl. 20 odst. 1 této směrnice i podle § 251/F odst. 3 zákona o DPH může být podle předkládajícího soudu rozhodnutí o vrácení daně přijato pouze tehdy, pokud má daňová správa k dispozici veškeré informace relevantní k přijetí podloženého rozhodnutí, informace, které zahrnují přesně uvedenou částku DPH, jejíž vrácení je požadováno. Konečně je předkládající soud toho názoru, že stejně jako uvedený čl. 20 odst. 1 v jeho maďarské verzi umožňuje daňové správě požádat osobu povinnou k dani o dodatečné údaje týkající se „podstatných informací“, pokud existují oprávněné důvody pro pochybnosti

o přesnosti určitých žádostí, i zákon o DPH daňové správě poskytuje možnost kontaktovat osobu povinnou k dani v případě vážných pochybností o částce zaplacené daně na vstupu, jejíž vrácení je požadováno.

31 Předkládající soud si klade otázku, zda je možné, aby daňová správa požádala osobu povinnou k dani o doplňující informace v případě, kdy – jako v projednávané věci – existuje rozdíl mezi částkou uvedenou v žádosti o vrácení daně a částkou uvedenou na fakturách předložených na podporu této žádosti. Podle předkládajícího soudu je pravda, že je možné mít za to, že tento rozdíl nepředstavuje podstatnou informaci ve smyslu čl. 20 odst. 1 směrnice 2008/9, takže uvedená daňová správa není povinna upozornit osobu povinnou k dani na její chybu nebo chyby. Předkládající soud má však spíše za to, že tato daňová správa v takovém případě musí požadovat doplňující informace, neboť existence takového rozdílu zpochybňuje správnost samotné žádosti.

32 Za těchto podmínek se Kúria (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 20 odst. 1 směrnice [2008/9] vykládán v tom smyslu, že v případě zjevných číselných rozdílů – aniž vyvstává otázka poměrného odpočtu – mezi žádostí o vrácení daně a fakturou v neprospěch osoby povinné k dani může mít členský stát vrácení daně za to, že není nutné vyžádat si doplňující údaje a že má k dispozici veškeré údaje nezbytné k rozhodnutí o vrácení daně?“

K předběžné otázce

33 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 20 odst. 1 směrnice 2008/9 musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa členského státu, v němž je podána žádost o vrácení DPH osobou povinnou k dani usazenou v jiném členském státě, měla za to, že má k dispozici dostatečné informace pro rozhodnutí o uvedené žádosti, aniž vyzve tuto osobu povinnou k dani k předložení doplňujících informací.

34 Tato otázka je položena v kontextu, v němž zaprvé existuje rozdíl mezi částkou DPH uvedenou v žádosti a částkou uvedenou na fakturách předložených na podporu této žádosti; zadruhé je žádost podána krátce před uplynutím prekluzivní lhůty, což vyvolává otázku, zda má osoba povinná k dani právo podat buď opravnou žádost, nebo novou žádost zohledňující chyby, na které poukázala daňová správa, a zatřetí se v případě takového rozdílu daňová správa odchyluje od částky DPH uvedené ve zmíněné žádosti ve prospěch částky uvedené na faktuře, je-li tato částka na faktuře nižší, a naopak použije částku daně uvedenou v žádosti, je-li tato částka nižší než částka uvedená na faktuře, takže daňová správa má za to, že je omezena limitem, kterým je částka uvedená v žádosti o vrácení daně, v důsledku čehož osoba povinná k dani nemůže částku DPH, na kterou by měla nárok, obdržet v plné výši.

35 Nejprve je třeba připomenout, že cílem směrnice 2008/9 je podle jejího článku 1 stanovit prováděcí pravidla pro vracení 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, a nikoliv určit podmínky pro uplatnění a rozsah nároku na vrácení daně. Článek 5 druhý pododstavec této směrnice totiž stanoví, že aniž je dotčen článek 6 této směrnice, určí se nárok na vrácení DPH zaplacené na vstupu pro účely této směrnice podle směrnice 2006/112, jak je uplatňována v členském státě vrácení daně. Nárok osoby povinné k dani usazené v jednom členském státě na vrácení DPH zaplacené v jiném členském státě, jak je upraven ve

směrnici 2008/9, tedy odpovídá nároku, zavedenému v její prospěch směrnicí 2006/112, na odpočet DPH zaplacené na vstupu ve vlastním členském státě (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, body 34 až 36 a citovaná judikatura).

36 Stejně jako nárok na odpočet představuje nárok na vrácení daně základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (rozsudek ze dne 11. června 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, bod 53), a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se uplatní bezprostředně u všech daní, kterými byla zatížena 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]. Cílem režimu odpočtů, a tedy vrácení daně, je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že všechny ekonomické činnosti jsou bez ohledu na cíle nebo výsledky z těchto činností vyplývající, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH, zdaněny neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 38 a citovaná judikatura).

37 Tato základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby byl přiznán odpočet nebo vrácení DPH zaplacené na vstupu, jestliže jsou splněny věcné požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům [rozsudek ze dne 18. listopadu 2020, Komise v. Německo (Vrácení DPH – Faktury), C-371/19, nezveřejněný, EU:C:2020:936, bod 80 a citovaná judikatura].

38 Článek 15 odst. 1 směrnice 2008/9 však sám omezuje nárok na vrácení DPH, když stanoví, že žádost o vrácení daně musí být podána u členského státu usazení nejpozději do 30. září kalendářního roku následujícího po období vrácení daně, takže tento stát musí uvedenou žádost předat členskému státu vrácení daně, ledaže tomu brání některý z důvodů pro nepředání uvedených v článku 18 této směrnice.

39 Tato první kontrola prováděná členským státem usazení je doplněna o kontrolu prováděnou členským státem vrácení daně, přičemž tento posledně uvedený členský stát může za tímto účelem podle čl. 20 odst. 1 směrnice 2008/9 požádat žadatele nebo členský stát usazení o doplňující informace.

40 Je třeba uvést, že i když toto posledně uvedené ustanovení obsahuje určité rozdíly ve znění v různých jazykových verzích, nemění tyto rozdíly podstatu uvedeného ustanovení, jelikož informace, které mohou být požadovány členským státem vrácení daně, jsou údaje, které mu musí umožnit rozhodnout o celé žádosti o vrácení daně nebo její části, jak ostatně vyplývá z obecné systematiky směrnice 2008/9 a účelu článku 20 této směrnice.

41 V tomto ohledu je třeba uvést, že unijní normotvůrce, který konstatoval, jak uvádí bod 1 odůvodnění směrnice 2008/9, skutečnost, že mechanismus vracení DPH představuje „pro správní orgány členských států i pro hospodářské subjekty značné problémy“, rozhodl, jak uvádí bod 2 odůvodnění této směrnice, učinit postup tohoto vrácení daně plynulejším, „pokud jde o lhůtu, v níž musí být rozhodnutí o žádostech o vrácení daně oznámena hospodářským subjektům“, stanovit lhůty, v nichž hospodářské subjekty „musí [současně] poskytnout odpověď“ a umožnit využívání elektronické pošty pro sdělování rozhodnutí a odpovědí, aby byl „[postup] zjednodušen a modernizován možností využívat moderní technologie“.

42 Článek 20 směrnice 2008/9 musí být chápán v této logice větší plynulosti v tom smyslu, že unijní normotvůrce chtěl zabránit tomu, aby prostřednictvím obstrukčních žádostí o informace členský stát vrácení daně oddálil svou povinnost vrátit daň nebo oslabil její účinnost. Z tohoto důvodu toto ustanovení upřesňuje, že se žádosti o doplňující informace musí týkat toho, co umožňuje dotyčnému daňové správě rozhodnout rozhodnutím. V zájmu umožnění neutrality mechanismu DPH úplným vrácením DPH se tak žádosti o informace musí týkat všech relevantních informací, a tedy nezbytných pro tento účel.

43 V projednávané věci ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že maďarská daňová správa tím, že konstatovala rozdíly mezi částkami DPH uvedenými v žádosti o vrácení daně a částkami uvedenými na fakturách předložených na podporu této žádosti, využila možnosti stanovené v čl. 20 odst. 1 prvním pododstavci směrnice 2008/9 tím, že žalobkyni v původním řízení požádala o doplňující informace. Naproti tomu, jakmile byly tyto informace přezkoumány, nevyužila tato daňová správa možnosti uvedené v čl. 20 odst. 1 druhém pododstavci této směrnice požádat o další doplňující údaje, protože měla za to, že je dostatečně jasně informovaná k rozhodnutí o žádosti o vrácení daně.

44 Jak bylo totiž uvedeno v bodě 23 tohoto rozsudku, daňová správa mohla z těchto údajů poskytnutých osobou povinnou k dani identifikovat tři typy žádostí, a sice zaprvé žádosti, které již vedly k vrácení daně, u nichž znovu nepřistoupila k vrácení daně, zadruhé žádosti odpovídající fakturám, na nichž byla částka DPH nižší než částka DPH uvedená v žádosti o vrácení daně, na základě kterých vrátila částku DPH ve výši uvedené na zmíněných fakturách, a zatřetí žádosti, na nichž byla částka DPH uvedená na dotčených fakturách vyšší než částka DPH uvedená v žádosti o vrácení daně, které vedly pouze k částečnému vrácení daně ve výši částky uvedené ve zmíněné žádosti. Žalobkyně v původním řízení zpochybňuje pouze odmítnutí maďarské daňové správy týkající se tohoto třetího typu žádostí.

45 V tomto ohledu z vyjádření maďarské vlády vyplývá, že toto odepření spočívá v tom, že daňová správa měla za to, že je vázána částkou DPH uvedenou v žádosti o vrácení daně a nechtěla vrátit více, než v ní bylo uvedeno, i když z částky DPH uvedené na fakturách potenciálně vyplývá nárok na vrácení vyšší částky.

46 V takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, je třeba poměřit povinnosti osoby povinné k dani a povinnosti dotčené vnitrostátní daňové správy. Je tak třeba připomenout, že osoba povinná k dani má nejlepší předpoklady k tomu znát realitu plnění, ohledně kterých podává žádost o vrácení daně, a že tedy přinejmenším do určité míry musí nést důsledky svého vlastního administrativního jednání. Osoba povinná k dani je vázána zejména údaji, které uvádí na jí vystavovaných fakturách, a konkrétně údaji týkajícími se částky DPH a použitelné sazby v souladu s ustanoveními článku 226 směrnice 2006/112.

47 V rámci své judikatury týkající se možnosti členských států zavést prekluzivní lhůtu v oblasti odpočtů DPH již ostatně Soudní dvůr měl příležitost zdůraznit, že taková lhůta, jejíž nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá, nemůže být považována za neslučitelnou s režimem upraveným směrnicí 2006/112, pokud se tato lhůta zaprvé použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a dále v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet DPH (zásada efektivity) (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 47).

48 V důsledku těchto povinností, které má autor žádosti o vrácení daně, je třeba uvést, že i když směrnice 2008/9 neobsahuje ustanovení týkající se možnosti tohoto žadatele opravit jeho žádost o vrácení daně, s výjimkou zvláštního případu změny podílu stanoveného v článku 13 této směrnice, který není v projednávané věci relevantní, nebo možnosti podat novou žádost o vrácení daně v návaznosti na zpětvzetí první žádosti o vrácení daně, je však třeba připomenout, že jelikož členský stát uplatňuje unijní právo, požadavky vyplývající z práva na řádnou správu, které odráží obecnou zásadu unijního práva, a zejména právo každého na to, aby jeho záležitosti byly řešeny nestranně a v přiměřené době, se uplatní v rámci postupu daňové kontroly. Tato zásada řádné správy po správním orgánu, jako je daňová správa ve věci v původním řízení, vyžaduje, aby v rámci svých kontrolních povinností provedl pečlivý a nestranný přezkum všech relevantních aspektů, a zajistil tak, že bude mít při přijímání svého rozhodnutí k tomu účelu co nejúplnější a nejspolehlivější poznatky (rozsudek ze dne 14. května 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, body 43 a 44).

49 V důsledku toho, pokud se osoba povinná k dani dopustí jedné nebo více chyb ve své žádosti o vrácení daně a pokud je ona ani dotyčná daňová správa později nezjistí, nelze z nich vyvodit odpovědnost uvedené správy, ledaže by uvedené chyby byly snadno postřehnutelné, přičemž v takovém případě je tato správa musí být schopna zjistit v rámci kontrolních povinností, které jí přísluší na základě zásady řádné správy.

50 V projednávané věci, jak bylo připomenuto v bodech 21 a 23 tohoto rozsudku, maďarská daňová správa konstatovala nesoulad mezi částkami DPH uvedenými v žádosti o vrácení daně a částkami uvedenými na určitých předložených fakturách, v důsledku čehož požádala žalobkyni v původním řízení o doplňující informace, a když měla za to, že je dostatečně jasně informovaná, rozhodla, takže respektovala ducha čl. 20 odst. 1 směrnice 2008/9. Maďarská daňová správa nebyla povinna, pokud tyto informace byly skutečně dostačující, což bude muset ověřit předkládající soud, znovu požádat o dodatečné informace, které by se ukázaly jako zbytečné.

51 Nicméně vzhledem k tomu, že – jak bylo připomenuto v bodech 36 a 37 tohoto rozsudku – nárok na vrácení daně představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijním normotvůrcem a že zásada neutrality DPH vyžaduje, aby byl přiznán nárok na odpočet nebo a vrácení DPH zaplacené na vstupu, pokud jsou splněny věcné požadavky, je třeba určit, zda rozhodnutím – které podle předkládajícího soudu učinil v projednávané věci správce daně prvního stupně – to znamená přenesením částky DPH na žalobkyni v původním řízení, o níž uvedený správce daně věděl, že ji bude žalobkyni v původním řízení teoreticky dlužit, ale jejíž rozpor s toutéž částkou uvedenou v žádosti o vrácení daně představoval překážku pro vrácení daně, daňová správa členského státu vrácení daně porušila uvedenou zásadu neutrality nebo případně zásadu řádné správy.

52 Okolnost, že žalobkyně v původním řízení podala žádost o vrácení daně dne 28. září 2017, zatímco prekluzivní lhůta uplynula dne 30. září 2017, není relevantní, neboť podle čl. 19 odst. 2 směrnice 2008/9 má členský stát vrácení daně k dispozici lhůtu čtyř měsíců pro rozhodnutí od přijetí žádosti o vrácení daně. Z toho vyplývá, že zatímco se opětovně připomíná, že je na osobě povinné k dani, aby věnovala zvláštní pozornost obsahu své žádosti, lhůty spojené s posouzením žádosti o vrácení daně vedou v takovém případě, jako je případ ve věci v původním řízení, k pochybnostem ohledně povinnosti uložené uvedené daňové správě vyzvat uvedenou osobu povinnou k dani nikoli k podání nové žádosti, ale k opravě své původní žádosti v závislosti na připomínkách, které dotčená správa k žádosti učinila.

53 V tomto ohledu, pokud je osoba povinná k dani vyzvána daňovou správou na základě zásady řádné správy a v souladu se zásadou neutrality DPH, podle které, jak bylo připomenuto v bodě 37 tohoto rozsudku, nárok na vrácení DPH zaplacené na vstupu musí být přiznán, pokud jsou splněny věcné požadavky, a to i v případě, že osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům, aby svou žádost opravila poté, co v ní byla zjištěna chyba, je třeba poznamenat, že jelikož opravná žádost se provádí do původní žádosti, má se za to, že opravná žádost byla podána k datu původní žádosti, to znamená za okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, před uplynutím prekluzivní lhůty. Vzhledem k tomu, že směrnice 2008/9 neobsahuje ustanovení upravující možnost opravit žádost o vrácení daně s výjimkou zvláštního případu uvedeného v článku 13 této směrnice, který není v projednávaném případě relevantní, přísluší členským státům, aby stanovily podmínky této možnosti v souladu s uvedenými zásadami.

54 Pokud tedy v důsledku řádně zjištěné chyby osoby povinné k dani mohla dotyčná daňová správa s jistotou určit částku DPH, která má být osobě povinné k dani vrácena, zásada řádné správy daňové správě ukládá, aby o tom prostřednictvím prostředků, které považuje za nejvhodnější, s náležitou péčí informovala osobu povinnou k dani a vyzvala ji k opravě její žádosti o vrácení daně tak, aby tato osoba mohla výzvě vyhovět.

55 Kromě toho by v případě neexistence takové výzvy daňová správa dotyčného členského státu nepřiměřeně zasahovala do zásady neutrality DPH tím, že by na osobu povinnou k dani přenesla DPH, na jejíž vrácení má osoba povinná k dani nárok, zatímco společný systém DPH má za cíl zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho hospodářských činností.

56 S ohledem na výše uvedené je třeba na předběžnou otázku odpovědět tak, že čl. 20 odst. 1 směrnice 2008/9 vykládaný ve světle zásad daňové neutrality a řádné správy, musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa členského státu vrácení daně v případě, že nabyla jistotu, případně ve světle doplňujících informací poskytnutých osobou povinnou k dani, že částka DPH skutečně zaplacená na vstupu, jak je uvedena na faktuře připojené k žádosti o vrácení daně, je vyšší než částka uvedená v této žádosti, vrátila DPH pouze ve výši odpovídající částce uvedené v této žádosti, aniž předtím s náležitou péčí a prostřednictvím prostředků, které považuje za nejvhodnější, vyzve osobu povinnou k dani k opravení její žádosti o vrácení daně prostřednictvím žádosti považované za podanou ke dni původní žádosti.

K nákladům řízení

57 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 20 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, vykládaný ve světle zásad daňové neutrality a řádné správy, musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby daňová správa členského státu vrácení daně v případě, že nabyla jistotu, případně ve světle doplňujících informací poskytnutých osobou povinnou k dani, že

částka daně z přidané hodnoty skutečně zaplacená na vstupu, jak je uvedena na faktuře připojené k žádosti o vrácení daně, je vyšší než částka uvedená v této žádosti, vrátila daň z přidané hodnoty pouze ve výši odpovídající částce uvedené v této žádosti, aniž předtím s náležitou péčí a prostřednictvím prostředků, které považuje za nejvhodnější, vyzve osobu povinnou k dani k opravení její žádosti o vrácení daně prostřednictvím žádosti považované za podanou ke dni původní žádosti.

Podpisy.