

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 16. maja 2024(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Postopki za vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila – Direktiva 2008/9/ES – Člen 20 – Zahteva za dodatne informacije, ki jo poda država članica vračila – Informacije, ki jih je treba posredovati v enem mesecu – Ustavitev postopka zaradi neobstoja odgovora davčnega zavezanca v tem roku – Člen 23 – Zavrnitev upoštevanja informacij, ki so bile prvič predložene v postopku s pravnim sredstvom – Načelo učinkovitosti – Načelo nevtralnosti DDV – Načelo dobrega upravljanja“

V zadevi C-746/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 18. novembra 2022, ki je na Sodišču prispela 6. decembra 2022, v postopku

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica senata, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer, sodniki, in M. L. Arastey Sahún (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Slovenské Energetické Strojárne a.s. P. Barta, T. Fehér in P. Jalsovszky, ügyvédek,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in R. Kissné Berta, agenta,
- za Svet Evropske unije Zs. Bodnár, J. Haunold in E. d’Ursel, agentke,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitis in A. Tokár, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 14. decembra 2023

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 20(2) in člena 23 Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (UL 2008, L 44, str. 23), člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina), členov 167 in od 169 do 171 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), ter načel nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV), učinkovitosti in sorazmernosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Slovenské Energetické Strojárne a.s. in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) (v nadaljevanju: drugostopenjski davčni organ) zaradi ustavitve postopka vračila DDV, ki ga je ta družba začela v zvezi z DDV, ki ga je plačala leta 2020.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 Člen 167 Direktive o DDV določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

4 Člen 170 te direktive določa:

„Vsi davčni zavezanci, ki v smislu [...] točke 1 člena 2 in člena 3 Direktive 2008/9/ES ter člena 171 te direktive nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pravico do vračila DDV pod pogojem, da se blago in storitve uporabljajo za:

[...]

(b) transakcije, za katere davek plača izključno prejemnik v skladu s členi 194, 195, 196, 197 in 199.“

5 Člen 171(1) navedene direktive določa:

„Vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, ampak v drugi državi članici, se opravi v skladu s podrobnimi pravili iz Direktive 2008/9/ES.“

Direktiva 2008/9

6 V uvodni izjavi 3 Direktive 2008/9 je navedeno:

„Novi postopek bi moral izboljšati položaj podjetij, saj bodo države članice dolžne plačati obresti, če prepozno vrnejo davek; poleg tega bo okrepljena pravica podjetij do pritožbe.“

7 Člen 1 te direktive določa:

„Ta direktiva določa podrobna pravila za vračilo [DDV] v skladu s členom 170 Direktive [o DDV] davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila in izpolnjujejo pogoje iz člena 3.“

8 Člen 19(2) Direktive 2008/9 določa:

„Država članica vračila vlagatelja obvesti o svoji odločitvi o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka za vračilo v štirih mesecih od njegovega prejema s strani države članice vračila.“

9 Člen 20 te direktive določa:

„1. Če država članica vračila presodi, da nima na voljo dovolj ustreznih informacij, na podlagi katerih bi se lahko odločila glede celotnega zahtevka za vračilo ali dela tega zahtevka, lahko v obdobju štirih mesecev iz člena 19(2) zlasti od vlagatelja ali od pristojnih organov države članice, kjer ima vlagatelj sedež, v elektronski obliki zahteva dodatne informacije. [...]

Država članica vračila lahko po potrebi od vlagatelja zahteva še druge dodatne informacije.

Podatki, zahtevani v skladu s tem odstavkom, lahko v primeru, da država članica vračila upravičeno dvomi o veljavnosti in pravilnosti določenega zahtevka, vključujejo tudi izvirnik ali kopijo ustreznega računa ali uvoznega dokumenta. [...]

2. Državi članici vračila morajo biti zagotovljene dodatne informacije, zahtevane na podlagi odstavka 1, v enem mesecu od datuma, ko oseba, kateri je zahteva za informacije namenjena, leto prejme.“

10 Člen 21, prvi odstavek, navedene direktive določa:

„Če država članica vračila zahteva dodatne informacije, vlagatelja obvesti o svoji odločitvi o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka v dveh mesecih od datuma, ko je prejela zahtevane informacije, ali, če odgovora na svojo zahtevo ni prejela, v dveh mesecih po izteku roka in člena 20(2). Vendar je rok za odločitev glede celotnega zahtevka za vračilo ali dela tega zahtevka v vsakem primeru najmanj šest mesecev od datuma prejema zahtevka s strani države članice vračila.“

11 Člen 23 iste direktive določa:

„1. Če je zahtevek za vračilo zavrnjen v celoti ali deloma, država članica vračila o svoji odločitvi uradno obvesti vlagatelja in ga hkrati obvesti o vzrokih za zavrnitev.

2. Vlagatelj lahko v primeru zavrnitve zahtevka za vračilo vložijo pritožbo pri pristojnih organih države članice vračila, in sicer v obliki in v rokih, ki veljajo za pritožbe glede zahtevkov za vračilo, ki jih vložijo osebe s sedežem v tej državi članici.

Če po pravu države članice vračila dejstvo, da odločitev o zahtevku za vračilo ni bila sprejeta v predpisanem roku, določenem v tej direktivi, ne velja ne za odobritev ne za zavrnitev, so vsi upravni ali sodni postopki, ki so v tem primeru na voljo davčnim zavezancem, ki imajo sedež v tej državi članici, ustrezno na voljo vlagatelju. Če takih postopkov ni, velja nesprejetje odločitve o zahtevku za vračilo v predpisanem roku za zavrnitev zahtevka.“

12 Člen 26 Direktive 2008/9 določa:

„Država članica vračila vlagatelju dolguje obresti na znesek vračila, če se vračilo plača po zadnjem dnevu plačila, določenem v členu 22(1).

Če vlagatelj državi članici vračila v predpisanem roku ne predloži zahtevanih dodatnih ali še drugih

dodatnih informacij, se prvi odstavek ne uporablja. [...]“

Madžarsko pravo

Zakon o DDV

13 §len 251/F az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„1. §e nacionalna davčna uprava na podlagi podatkov ali drugih informacij, ki jih ima na voljo, meni, da o zahtevku za vračilo davka ni mogoče sprejeti utemeljene odločbe v roku, določenem v §lenu 251/E(1), lahko pisno zahteva dodatne podatke in informacije

(a) od davčnega zavezanca, ki nima sedeža na državnem ozemlju,

(b) od stvarno in krajevno pristojnega organa, ki je v skladu s §lenom 244(2) in (3) registriral davčnega zavezanca, ki nima sedeža na Madžarskem, kot davčnega zavezanca s sedežem v zadevni državi, ali

(c) tretji osebi, §e obstajajo utemeljeni razlogi za domnevo, da lahko bistveno prispeva k presoji zahtevka za vračilo.

[...]

3. S pisno zahtevo iz odstavkov 1 in 2 se lahko zahteva izvirnik ali overjena kopija dokumenta iz §lena 127(1)(a), (c) in (d) v imenu davčnega zavezanca, ki nima sedeža na nacionalnem ozemlju, ki potrjuje, da je bila transakcija opravljena, §e obstaja razumen dvom o pravni podlagi za vračilo davka ali o znesku vstopnega davka, katerega vračilo se zahteva. [...]

4. Rok za odgovor je en mesec od dneva vročitve zahteve iz odstavkov 1 in 2.“

14 §len 251/I(4) zakona o DDV določa:

„V primeru zamude pri izplačilu vračila davka s strani nacionalne davčne uprave so za vsak dan zamude dolgovane zamudne obresti. Nacionalna davčna uprava ni dolžan plačati teh obresti, §e davčni zavezanec, ki nima sedeža na nacionalnem ozemlju, v roku, določenem za sprejetje odločitve, ni podal popolnega vsebinskega odgovora na zahtevo za informacije iz §lena 251/F(1) in (2).“

Zakon o davčni upravi

15 §len 49(1)(b) az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zakon št. CLI iz leta 2017 o davčni upravi (v nadaljevanju: zakon o davčni upravi) določa:

„Davčna uprava ustavi postopek, §e:

[...]

(b) se davčni zavezanec, ki je vložil zahtevek, ne odzove na poziv davčne uprave in ne izpolni svoje obveznosti dopolnitve ter §e zato o zahtevku ni mogoče presoditi, in se ta postopek ne nadaljuje po uradni dolžnosti.“

16 §len 124(3) in (4) tega zakona določa:

„3. Razen v primeru razlogov za nižnost vlagatelj zahteve niti v pritožbi niti v okviru nadaljnega postopka ne more navajati novih dejstev oziroma navajati ali predložiti novih dokazov, s katerimi je bil seznanjen pred sprejetjem prvostopenjske odločbe, vendar jih v zvezi s posameznim dokazom kljub pozivu davčne uprave ni predložil ali se nanje ni skliceval v zvezi z nekim dejstvom.

4. Zahteva iz odstavka 3 vsebuje opis ugotovitev in okoliščin, v zvezi s katerimi davčna uprava davčnega zavezanca poziva k predložitvi dokazov, ter pravni pouk.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

17 Slovenské Energetické Strojárne je družba s sedežem na Slovaškem, ki opravlja dejavnost v energetskem sektorju, zlasti z opravljanjem inženirskih dejavnosti v zvezi z elektrarnami.

18 Ta družba je leta 2020 v elektrarni v mestu Újpest (Madžarska) izvajala montažna in inštalacijska dela. Za to je na Madžarskem pridobila različno blago in koristila različne storitve.

19 Navedena družba je 18. februarja 2021 kot davčna zavezanica s sedežem v drugi državi članici Unije, in sicer na Slovaškem, pri Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (davčni in carinski urad za velike davčne zavezance pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) (v nadaljevanju: prvostopenjski davčni organ) z dopisom z dne 18. februarja 2021 vložila zahtevek za vračilo vstopnega DDV za blago in storitve nabavljene na Madžarskem v obdobju med 1. januarjem 2020 in 31. decembrom 2020. Ta zahtevek za vračilo zneska 37.013.654 madžarskih forintov (HUF) (približno 97.400 EUR) je temeljil na 19 računih dobaviteljev tega blaga in storitev.

20 Prvostopenjski davčni organ je 22. februarja 2021 na podlagi člena 251/F(1) zakona o DDV družbi Slovenské Energetické Strojárne poslal zahtevo za informacije, da bi pojasnil dejansko stanje in ugotovil, ali je pravica do vračila DDV, ki ga zahteva ta družba, utemeljena. Natančneje, ta uprava je zahtevala, naj se v roku enega meseca od vročitve zahteve za informacije predloži več dokumentov v zvezi z zahtevkom za vračilo.

21 Ta zahteva je bila poslana na elektronski naslov družbe Slovenské Energetické Strojárne in zanjo se šteje, da jo je ta družba prejela.

22 Prvostopenjski davčni organ je z odločbo z dne 6. maja 2021 (v nadaljevanju: prvostopenjska odločba) na podlagi člena 49(1)(b) zakona o davčni upravi postopek vračila DDV ustavil, ker ta družba ni predložila informacij, ki jih je zahteval ta organ, in ker na podlagi razpoložljivih informacij ni bilo mogoče z zahtevano natančnostjo ugotoviti dejstev, na katerih temelji ta zahtevek.

23 Družba Slovenské Energetické Strojárne je zoper to odločbo 9. junija 2021 vložila pritožbo pri drugostopenjskem davčnem organu. Pritožbi je priložila vse dokumente, katerih predložitev je bila zahtevana v okviru zahteve po informacijah.

24 Drugostopenjski davčni organ je z odločbo z dne 20. julija 2021 potrdil prvostopenjsko odločbo, pri čemer je med drugim menil, da ne more upoštevati dokumentov, priloženih pritožbi, ker člen 124(3) zakona o davčni upravi prepoveduje predložitev novih dokazov v utemeljitev pritožbe, če je njen vlagatelj za te dokaze vedel pred sprejetjem prvostopenjske odločbe.

25 Družba Slovenské Energetické Strojárne je zoper odločbo z dne 20. julija 2021 vložila tožbo pri Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska), ki je predložitevno sodišče.

26 Ta družba pred tem sodiščem trdi, da se člen 124(3) zakona o davčni upravi v postopku vračila DDV ne uporablja. Meni, da prepoved predložitve novih dokazov, ki jo vsebuje ta določba, pomeni vsebinsko omejitev pravice do pritožbe iz člena 23(2) Direktive 2008/9. Enomesečni rok za dopolnitev, določen v členu 20(2) te direktive, če davčna uprava zahteva dodatne informacije za odgovor na zahtevek za vračilo DDV, pa naj ne bi bil prekluziven. V skladu s členom 26 navedene direktive in členom 251/I(4) zakona o DDV naj bi bila edina posledica, ki bi ji bil izpostavljen vlagatelj zahtevka, ki ne spoštuje tega roka, da v primeru zamude pri vračilu ne more več zahtevati plačila obresti.

27 Po mnenju drugostopenjskega davčnega organa se v obravnavanem primeru člen 124(3) zakona o davčni upravi uporablja. Namen te določbe, s katero naj bi bili spoštovani načeli enakovrednosti in učinkovitosti, naj bi bil le preprečiti, da bi se pritožbeni postopek zavlekel. Poleg tega naj iztek navedenega roka za dopolnitev ne bi povzročil izgube pravice, saj naj bi bilo mogoče vložiti tožbo za vrnitev v prejšnje stanje.

28 Predložitveno sodišče se tako sprašuje, prvič, ali je prepoved predložitve novih dokazov iz člena 124(3) zakona o davčni upravi v nasprotju s členom 23(2) Direktive 2008/9, ker lahko ta prepoved pomeni vsebinsko omejitev pravice davčnega zavezanca do pritožbe.

29 Drugič, to sodišče se sprašuje tudi, ali taka prepoved ne povzroči, da se enomesečni rok za dopolnitev, določen v členu 251/F(4) zakona o DDV, spremeni v prekluzivni rok, ker dokumentov, ki niso bili predloženi v tem roku, ni mogoče upoštevati po njegovem izteku, zlasti v fazi pritožbe.

30 V zvezi s tem se sprašuje o sorazmernosti take prepovedi, zlasti ob upoštevanju pravice do učinkovitega pravnega sredstva, določene v členu 47 Listine. Predložitveno sodišče navaja, da se, čeprav je Sodišče v sodbi z dne 2. maja 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), razsodilo, da enomesečni rok iz člena 20(2) Direktive 2008/9 ni prekluzivni rok, okoliščine spora, o katerem odloča, razlikujejo od okoliščin v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, ker ima madžarski upravni postopek dve stopnji in ker madžarsko pravo izrecno določa, da se v okviru drugostopenjskega postopka uporabi prepoved predložitve novih dokazov.

31 Tretjič, predložitveno sodišče se sprašuje, ali Direktiva 2008/9 davčni upravi dopušča, da postopek vračila DDV ustavi, saj ta direktiva določa le sprejetje odločbe o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka za vračilo DDV, torej vsebinsko odločbo.

32 V teh okoliščinah je Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 23(2) Direktive [2008/9] razlagati tako, da nacionalna ureditev, natančneje člen 124(3) [zakona o davčni upravi], ki za namene presoje zahtevkov za vračilo DDV v skladu z Direktivo [o DDV] v pritožbeni fazi ne dopušča navajanja novih dejstev ali predložitve novih dokazov, s katerimi je bil vlagatelj zahtevka seznanjen pred sprejetjem prvostopenjske odločbe, vendar jih kljub pozivu davčnega organa ni predložil ali se nanje ni skliceval, kar privede do vsebinske omejitve, ki presega formalne in časovne zahteve, določene v Direktivi [2008/9], izpolnjuje zahteve iz te direktive v zvezi s pritožbami?

2. Ali pritrdilen odgovor na prvo vprašanje pomeni, da je treba enomesečni rok, določen v členu 20(2) Direktive [2008/9], šteti za prekluziven? Ali je to združljivo z zahtevo glede pravice do učinkovitega pravnega sredstva in nepristranskega sodišča iz člena 47 [Listine], člena 167, 169, 170 in 171(1) Direktive [o DDV] ter temeljnimi načeli [...] nevtralnosti [DDV], učinkovitosti in sorazmernosti, ki jih je izoblikovalo Sodišče Evropske unije?

3. Ali je treba določiti člen 23(1) Direktive [2008/9] v zvezi z zavrnitvijo zahtevka za vračilo v celoti ali delno razlagati tako, da je nacionalna ureditev, in sicer člen 49(1)(b) zakona o davčni upravi, na podlagi katerega davčni organ, če se davčni zavezanec, ki je vložil zahtevek, ne odzove na poziv davčnega organa in ne izpolni svoje obveznosti dopolnitve ter če zato o zahtevku ni mogoče presoditi, ustavi postopek in ga ne nadaljuje po uradni dolžnosti, v skladu s temi določbami?

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

33 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 23(2), prvi pododstavek, Direktive 2008/9 v povezavi z načeloma nevtralnosti DDV in učinkovitosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero je davčnemu zavezancu, ki je vložil zahtevek za vračilo DDV, prepovedano, da bi v fazi pritožbe pred drugostopenjskim davčnim organom predložil dodatne informacije v smislu člena 20 te direktive, ki jih je zahteval prvostopenjski davčni organ in ki jih ta davčni zavezanec zadnjenavedenemu organu ni predložil v roku enega meseca iz člena 20(2) navedene direktive. V tem okviru se to sodišče sprašuje tudi, ali je ta rok prekluziven, in če je odgovor pritrdilen, ali je taka prekluzija združljiva s členom 47 Listine.

34 Najprej je treba opozoriti, da je v skladu s členom 1 Direktive 2008/9 cilj te direktive določiti podrobna pravila za vračilo DDV v skladu s členom 170 Direktive o DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila in izpolnjujejo pogoje iz člena 3 Direktive 2008/9.

35 Tako kot pravica do odbitka tudi pravica do vračila pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije, in je načeloma ni mogoče omejiti. Ta pravica se izvršuje takoj za celoten davek, ki je bil naložen na vstopne transakcije. Namen sistema odbitkov in zato tudi vračil je podjetnika v celoti razbremeniti dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, če so navedene dejavnosti načeloma predmet DDV (sodba z dne 21. oktobra 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, točka 36 in navedena sodna praksa).

36 To temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek ali vračilo vstopnega DDV odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (sodba z dne 21. oktobra 2021, CHEP Equipment Pooling C-396/20, EU:C:2021:867, točka 37 in navedena sodna praksa).

37 Vendar je lahko drugače, če zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (sodba z dne 21. oktobra 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, točka 77 in navedena sodna praksa).

38 V zvezi s pravili za uveljavljanje pravice do vračila DDV člen 20 Direktive 2008/9 državi članici vračila, če presodi, da nima na voljo dovolj ustreznih informacij, na podlagi katerih bi se lahko odločila glede celotnega zahtevka za vračilo ali njegovega dela, daje možnost, da zlasti od davčnega zavezanca ali od pristojnih organov države članice, v kateri ima ta sedež, zahteva dodatne informacije, ki ji morajo biti zagotovljene v enem mesecu od datuma, ko oseba, ki ji je zahteva za informacije namenjena, to zahtevo prejme (sodba z dne 2. maja 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, točka 37).

39 Kot je Sodišče že razsodilo v sodbi z dne 2. maja 2019, Sea Chefs Cruise Services

(C-133/18, EU:C:2019:354, točka 46), ta enomesečni rok iz člena 20(2) te direktive ni prekluzivni rok.

40 Nazadnje, v skladu s členom 23(2), prvi pododstavek, Direktive 2008/9 lahko davčni zavezanec v primeru zavrnitve zahtevka za vračilo vložijo pritožbo pri pristojnih organih države članice vračila, in sicer v obliki in v rokih, ki veljajo za pritožbe glede zahtevkov za vračilo, ki jih vložijo osebe s sedežem v tej državi članici.

41 To določbo je treba razlagati ob upoštevanju uvodne izjave 3 te direktive, iz katere izhaja, da je njen namen med drugim okrepiti pravico podjetij do pritožbe.

42 V skladu s členom 23(2), prvi pododstavek, Direktive 2008/9 je pravno sredstvo, kot je upravna pritožba iz postopka v glavni stvari, glede oblike in rokov, ki veljajo za tako pritožbo, urejeno z notranjim pravnim redom države članice vračila.

43 Tako je uvedba nacionalnih ukrepov, s katerimi se dokazi, predloženi po tem, ko je bila odločba o zavrnitvi zahtevka za vračilo DDV sprejeta, ne upoštevajo, v skladu z načelom procesne avtonomije držav članic urejena z notranjim pravnim redom vsake države članice, vendar le če ti ukrepi niso manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne nacionalne položaje (načelo enakovrednosti), in v praksi ne onemogočajo ali pretirano otežujejo uveljavljanja pravic, ki jih daje pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (glej po analogiji sodbo z dne 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, točka 59 in navedena sodna praksa).

44 Poleg tega ob upoštevanju sodne prakse, navedene v točki 39 te sodbe, taki ukrepi ne smejo pripeljati do tega, da bi se v nasprotju s členom 20(2) Direktive 2008/9 izteku enomesečnega roka od datuma prejema zahteve za dodatne informacije iz te določbe, v katerem mora oseba, ki ji je ta zahteva namenjena, državi članici vračila predložiti te informacije, vključno po potrebi z dodatnimi dokazi, priznal prekluzivni učinek.

45 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da je prvostopenjski davčni organ družbi Slovenské Energetické Strojárne, potem ko je ta vložila zahtevek za vračilo DDV, poslal zahtevo za dodatne informacije v smislu člena 20 Direktive 2008/9, in da ta družba teh informacij ni predložila. Navedena družba je šele v okviru upravne pritožbe, ki ustreza pritožbi iz člena 23(2) te direktive in ki je bila vložena pri drugostopenjskem davčnem organu, predložila zahtevane informacije. Vendar te niso bile upoštevane, ker v skladu s členom 124(3) zakona o davčni upravi vlagatelj zahtevka za to vračilo v svoji pritožbi ne more predložiti novih dokazov, za katere je vedel pred sprejetjem prvostopenjske odločbe.

46 Iz tega izhaja, da se spor o glavni stvari ne nanaša na kršitev formalnih zahtev, ki preprečujejo predložitev dokazil o izpolnjevanju vsebinskih zahtev za upravičenost do vračila DDV, temveč na to, do kdaj je treba ta dokaz predložiti.

47 V zvezi s tem je treba na prvem mestu navesti, da je učinek nacionalne ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, da se sistematično preprečuje vračilo DDV davčnim zavezancem, ki – čeprav so na zahtevo za dodatne informacije odgovorili prepozno – izpolnjujejo vse vsebinske pogoje za pridobitev tega vračila. Kot pa je bilo opozorjeno v točkah 35 in 36 te sodbe, po eni strani pravica do vračila DDV pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV in je načeloma ni mogoče omejiti, po drugi strani pa načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek ali vračilo obravnanega vstopnega DDV odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve.

48 Na drugem mestu, Sodišče je po ugotovitvi, da enomesečni rok iz člena 20(2) Direktive 2008/9 za predložitev dodatnih informacij ni prekluzivni rok, razsodilo, da ima davčni zavezanec, ki v tem roku ni predložil dodatnih informacij, kadar je bil zahtevek za vračilo v celoti ali delno

zavrnilen, pravico, da zoper to zavrnilno odlobo vloži pritožbo v skladu s členom 23(2), prvi pododstavek, te direktive in da v okviru take pritožbe dopolni svoj zahtevek za vračilo s predložitvijo dodatnih informacij, s katerimi je mogoče dokazati obstoj njegove pravice do vračila DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 2. maja 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, točka 48).

49 Kot je generalni pravobranilec v bistvu navedel v točki 53 sklepnih predlogov, ta spoznanja iz sodne prakse veljajo ne glede na to, ali gre za upravno pritožbo, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ali za pravno sredstvo pred sodiščem.

50 Na tretjem mestu, nacionalna ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, je v nasprotju z zahtevami, ki izhajajo iz pravice do dobrega upravljanja, ki odraža splošno načelo prava Unije, in ki se uporabljajo v okviru postopka davčnega nadzora. To načelo dobrega upravljanja namreč od upravnega organa, kot je davčna uprava iz postopka v glavni stvari, zahteva, da v okviru obveznosti preverjanja, ki jih ima, skrbno in nepristransko preuči vse upoštevne vidike, tako da se prepriča, da ima v zvezi s tem ob sprejetju odločbe najpopolnejše in najzanesljivejše podatke (sodba z dne 21. oktobra 2021, *CHEP Equipment Pooling* C-396/20, EU:C:2021:867, točka 48 in navedena sodna praksa).

51 To, da davčna uprava zaradi vsebine člena 124(3) zakona o davčni upravi nima možnosti, da bi upoštevala kateri koli prepozen odgovor na zahtevo za dodatne informacije, kar povzroči sistematično zavračanje teh prepoznih odgovorov, pa navedeno upravo nujno pripelje do tega, da krši to načelo, saj sprejme odlobo, za katero ve, da je možno, da temelji na nepopolnih ali celo napačnih elementih. Poleg tega to povzroči, da ta uprava nesorazmerno krši načelo nevtralnosti DDV, ker davčnemu zavezancu prepusti breme DDV, do katerega vračila je upravičen, medtem ko je skupni sistem DDV namenjen temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 21. oktobra 2021, *CHEP Equipment Pooling* C-396/20, EU:C:2021:867, točka 55).

52 Nazadnje, na četrtem mestu, je treba navesti, da člen 26, drugi odstavek, Direktive 2008/9, ki se izrecno nanaša na primer, v katerem davčni zavezanec dodatnih informacij, ki so bile od njega zahtevane, ne predloži v predpisanem roku, prav tako potrjuje razlago, v skladu s katero država članica vračila ne sme sistematično zavračati upoštevanja prepoznih odgovorov na zahteve za dodatne informacije.

53 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da se z nacionalno ureditvijo, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, krši temeljno načelo nevtralnosti DDV in zlasti s tem, da se enomesečnemu roku iz člena 20(2) Direktive 2008/9 priznava uinkovitost, načelo uinkovitosti.

54 Glede na navedene preudarke je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 23(2), prvi pododstavek, Direktive 2008/9 v povezavi z načeloma nevtralnosti DDV in uinkovitosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero je davčnemu zavezancu, ki je vložil zahtevek za vračilo DDV, prepovedano, da bi v fazi pritožbe pred drugostopenjskim davčnim organom predložil dodatne informacije v smislu člena 20 te direktive, ki jih je zahteval prvostopenjski davčni organ in ki jih ta davčni zavezanec zadnjenavedenemu organu ni predložil v roku enega meseca iz člena 20(2) navedene direktive, saj ta rok ni prekluziven.

Tretje vprašanje

55 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 23 Direktive 2008/9 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora davčni organ ustaviti postopek vračila DDV, kadar davčni zavezanec v predpisanem roku ni predložil dodatnih

informacij, ki jih je ta organ zahteval na podlagi ?lena 20 te direktive, in ?e brez teh informacij zahtevka za vra?ilo DDV ni mogo?e obravnavati.

56 V zvezi s tem je treba poudariti, da predložitveno sodiš?e v besedilu tretjega vprašanja omenja le ?len 23(1) Direktive 2008/9, ki dolo?a, da ?e je zahtevek za vra?ilo zavrnen v celoti ali deloma, država ?lanica vra?ila o svoji odlo?itvi uradno obvesti vlagatelja in ga hkrati obvesti o vzrokih za zavrnitev.

57 Podobno ?len 21, prvi odstavek, te direktive dolo?a roka, v katerih mora država ?lanica vra?ila, kadar zahteva dodatne informacije, obvestiti vlagatelja o svoji odlo?itvi o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka za vra?ilo.

58 Ti dolo?bi Direktive 2008/9 se tako izrecno nanašata le na možnost sprejetja odlo?b o celotni ali delni odobritvi ali zavrnitvi zahtevka za vra?ilo DDV, ne pa na možnost ustavitve postopka vra?ila.

59 ?len 23(2), drugi pododstavek te direktive sicer dolo?a, da so – ?e po pravu države ?lanice vra?ila dejstvo, da odlo?itev o zahtevku za vra?ilo ni bila sprejeta v predpisanem roku, dolo?enem v navedeni direktivi, ne velja ne za odobritev ne za zavrnitev – vsi upravni ali sodni postopki, ki so v tem primeru na voljo dav?nim zavezancem, ki imajo sedež v državi ?lanici vra?ila, ustrezno na voljo dav?nemu zavezancu, ki ima sedež v drugi državi ?lanici. ?e takih upravnih ali sodnih postopkov ni, velja nesprejetje odlo?itve o zahtevku za vra?ilo v predpisanem roku za zavrnitev zahtevka.

60 Vendar je treba v obravnavanem primeru ugotoviti, da odlo?ba o ustavitvi postopka, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, nikakor ni enakovredna neobstoju odlo?be v predpisanem roku, saj se s tako odlo?bo o ustavitvi postopka postopek, ki se je za?el z zahtevkom za vra?ilo, ki ga je vložil dav?ni zavezanec, kon?a, ne da bi mu bilo odobreno vra?ilo, ki ga je zahteval, in je treba torej zanjo šteti, da pomeni odlo?bo o zavrnitvi navedenega zahtevka v smislu ?lena 23 Direktive 2008/9.

61 Iz tega sledi, da se zahteva, da se, kadar je predmet take odlo?be o ustavitvi postopka zahtevek za vra?ilo DDV, ki ga vložil dav?ni zavezanec s sedežem v državi ?lanici, ki ni država ?lanica vra?ila, po eni strani v skladu s ?lenom 23(1) Direktive 2008/9 dav?nemu zavezancu razlogi za ustavitev postopka sporo?ijo hkrati s to odlo?bo in da po drugi strani v skladu s ?lenom 23(2), prvi pododstavek, te direktive obstaja možnost vložitve pritožbe zoper navedeno odlo?bo pri pristojnih organih države ?lanice vra?ila.

62 Vsekakor mora imeti dav?ni zavezanec v okviru takih pritožb pravico predložiti dodatne informacije, ki jih ni predložil v roku enega meseca iz ?lena 20(2) Direktive 2008/9, kot je razvidno iz to?k 48 in 49 te sodbe.

63 Glede na navedene preudarke je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 23 Direktive 2008/9 razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora dav?ni organ ustaviti postopek vra?ila DDV, kadar dav?ni zavezanec v predpisanem roku ni predložil dodatnih informacij, ki jih je ta organ zahteval na podlagi ?lena 20 te direktive, in ?e brez teh informacij zahtevka za vra?ilo ni mogo?e obravnavati, pod pogojem, da se odlo?ba o ustavitvi postopka šteje za odlo?bo o zavrnitvi tega zahtevka za vra?ilo v smislu ?lena 23(1) navedene direktive in da je mogo?e zoper njo vložiti pritožbo, ki izpolnjuje zahteve, dolo?ene v ?lenu 23(2), prvi pododstavek, iste direktive.

Stroški

64 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (drugi senat) razsodilo:

1. ?len 23(2), prvi pododstavek, Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vra?ilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, dav?nim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi ?lanici vra?ila, ampak v drugi državi ?lanici, v povezavi z na?eloma nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV) in u?inkovitosti

je treba razlagati tako, da

nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero je dav?nemu zavezancu, ki je vložil zahtevek za vra?ilo DDV, prepovedano, da bi v fazi pritožbe pred drugostopenjskim dav?nim organom predložil dodatne informacije v smislu ?lena 20 te direktive, ki jih je zahteval prvostopenjski dav?ni organ in ki jih ta dav?ni zavezanec zadnjenavedenemu organu ni predložil v roku enega meseca iz ?lena 20(2) navedene direktive, saj ta rok ni prekluziven.

2. ?len 23 Direktive 2008/9

je treba razlagati tako, da

ne nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero mora dav?ni organ ustaviti postopek vra?ila DDV, kadar dav?ni zavezanec v predpisanem roku ni predložil dodatnih informacij, ki jih je ta organ zahteval na podlagi ?lena 20 te direktive, in ?e brez teh informacij zahtevka za vra?ilo ni mogo?e obravnavati, pod pogojem, da se odlo?ba o ustavitvi postopka šteje za odlo?bo o zavrnitvi tega zahtevka za vra?ilo v smislu ?lena 23(1) navedene direktive in da je mogo?e zoper njo vložiti pritožbo, ki izpolnjuje zahteve, dolo?ene v ?lenu 23(2), prvi pododstavek, iste direktive.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarš?ina.