



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

М. SZPUNAR

представено на 14 декември 2023 година¹

Дело C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Преюдициално запитване, отправено от Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария))

„Преюдициално запитване — Данъчно облагане — Обща система на данъка върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 170 — Възстановяване на данък на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване — Директива 2008/9/ЕО — Член 20 — Молба за предоставяне на допълнителна информация, подадена от държавата членка по възстановяване — Прекратяване на процедурата поради непредоставяне на допълнителна информация в срок — Член 23 — Отказ да се вземе предвид информация, предоставена за първи път в производството по обжалване“

Въведение

1. В общата система на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) правото на приспадане на платения по получени доставки данък, играе ключова роля, тъй като позволява на данъчнозадълженото лице да избегне тежестта на този данък, която се понася само от потребителите. Въпреки това поради териториалния характер на ДДС, ограничен до територията на отделните държави членки, право на приспадане не възниква, когато данъчнозадължено лице, което няма място на стопанска дейност или постоянен обект в държавата членка, придобива стоки или услуги в тази държава членка, които използва за целите на облагаемите си дейности, извършвани в друга държава членка, или на облагаеми дейности, които обаче не включват задължение за това данъчнозадължено лице да плати данък, например във връзка с така наречения механизъм на „обратно начисляване“. Всъщност в такъв случай на територията на съответната държава членка не се дължи данък, от който може да се приспадне данъкът, платен за стоките или услугите, придобити от данъчнозадълженото лице на територията на тази държава членка.

¹ Език на оригиналния текст: полски.

2. Вместо право на приспадане правото на Съюза предвижда в такива случаи право на възстановяване на платения ДДС. Законодателството на Съюза урежда доста подробно не само материалноправните аспекти на това право на възстановяване, но и свързаните с него процесуални въпроси, включително сроковете, приложими към процедурата по заявлението за възстановяване.

3. Съдът вече е имал няколко повода да тълкува тези разпоредби². Както обаче показва настоящият случай, от тази съдебна практика могат да се направят различни изводи относно правното естество на тези срокове и последиците от тяхното неспазване. Съдът следователно ще има възможност да изясни тълкуването на разглежданите разпоредби и да разсее възникналите съмнения.

Правна уредба

Правото на Съюза

4. Член 170, буква б) и член 171, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност³, изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г.⁴ (наричана по-нататък „Директива 2006/112“), предвиждат:

„Член 170

Всички данъчнозадължени лица, които по смисъла на [...] член 3 от Директива 2008/9/ЕО^[5] и член 171 от настоящата директива, не са установени в държавата членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС, имат право да получат възстановяване на този ДДС, доколкото стоките и услугите са използвани за следните цели:

[...]

б) сделки, за които данъкът е платим единствено от клиента в съответствие с членове 194—197 или член 199.

Член 171

1. ДДС се възстановява на данъчнозадължени лица, които не са установени в държавата членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС, но са установени в друга държава членка, в съответствие с подробните правила, определени в Директива 2008/9/ЕО.

[...]“.

² Вж. по-специално решения: от 21 юни 2012 г., *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382), от 2 май 2019 г., *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, наричано по-нататък „решение *Sea Chefs Cruise Services*“, EU:C:2019:354), от 17 декември 2020 г., *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050), от 9 септември 2021 г., *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, наричано по-нататък „решение *GE Auto Service Leasing*“, EU:C:2021:723).

³ ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

⁴ ОВ L 44, 2008 г., стр. 11.

⁵ Директива на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка (ОВ L 44, 2008 г., стр. 23).

5. Членове 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21 и 23 от Директива 2008/9 предвиждат по-специално:

„Член 3

Настоящата директива се прилага по отношение на всяко данъчнозадължено лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, което отговаря на следните условия:

- а) по време на периода на възстановяване не е имало в държавата членка по възстановяване място на стопанска дейност или постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки, или, ако не е съществувало такова седалище или постоянен обект — местоживеенето или обичайното му пребиваване;
- б) по време на периода на възстановяване не е доставяло стоки или услуги, за които се смята, че са доставени в държавата членка по възстановяване, с изключение на следните сделки:

[...]

- ii) доставка на стоки и услуги на лице, което дължи плащането на ДДС в съответствие с членове 194—197 и член 199 от Директива 2006/112/ЕО.

[...]

Член 5

Всяка държава членка възстановява на данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, всеки ДДС, начислен по отношение на стоки или услуги, предоставени му от други данъчнозадължени лица в тази държава членка, или по отношение на вноса на стоки в тази държава членка, доколкото такива стоки или услуги се използват за целите на следните сделки:

[...]

- б) предназначени за лице, което дължи плащането на ДДС в съответствие с членове 194—197 и член 199 от Директива 2006/112/ЕО, както са прилагани в държавата членка по възстановяване.

[...]

Член 7

За да получи възстановяване на ДДС в държавата членка по възстановяване, данъчнозадълженото лице, неустановено в държавата членка, подава до тази държава членка заявление за възстановяване по електронен път, като го представя в държавата членка, в която е установено, посредством електронен портал, създаден от споменатата държава членка.

[...]

Член 15

1. Заявлението за възстановяване се представя на държавата членка по установяване не по-късно от 30 септември на календарната година, следваща периода на възстановяване. Заявлението се смята за представено само ако заявителят е попълнил цялата информация, изисквана съгласно членове 8, 9 и 11.

[...]

Член 19

[...]

2. Държавата членка по възстановяване уведомява заявителя за своето решение да одобри или отхвърли заявлението за възстановяване в срок четири месеца след неговото получаване от въпросната държава членка.

Член 20

1. Когато държавата членка по възстановяване смята, че не притежава цялата необходима информация, въз основа на която да вземе решение по отношение на цялото или част от заявлението за възстановяване, тя може да поиска по електронен път допълнителна информация, по-специално от заявителя или от компетентните органи на държавата членка по установяване, в четиримесечния срок, посочен в член 19, параграф 2. Когато допълнителната информация се иска от лице, различно от заявителя или от компетентен орган на държава членка, молбата се подава по електронен път само ако получателят разполага с електронни средства.

Ако е необходимо, държавата членка по възстановяване може да поиска нова допълнителна информация.

Когато държавата членка по възстановяване има разумни съмнения относно действителността или точността на определено искане, допълнителната информация, поискана в съответствие с настоящия параграф, може да включва оригинала или копие на съответната фактура или документ за внос [...].

2. Информацията, поискана съгласно параграф 1, се предоставя на държавата членка по възстановяване в срок един месец от датата на получаване на молбата от нейния адресат.

Член 21

Когато държавата членка по възстановяване поиска допълнителна информация, тя уведомява заявителя за своето решение да одобри или отхвърли заявлението в срок два месеца след получаването на исканата информация или, ако не е получила отговор на молбата си — в срок два месеца след изтичането на срока, определен в член 20, параграф 2. Срокът за вземане на решението относно цялото или част от заявлението за възстановяване обаче винаги е най-малко шест месеца от датата на получаване на заявлението от държавата членка по възстановяване.

Когато държавата членка по възстановяване поиска нова допълнителна информация, тя уведомява заявителя за своето решение относно цялото или част от заявлението за

възстановяване в срок осем месеца от получаването на заявлението от посочената държава членка.

[...]

Член 23

1. Когато заявлението за възстановяване бъде отхвърлено изцяло или частично, основанията за отказа се съобщават на заявителя от държавата членка по възстановяване заедно с решението.
2. Заявителят може да обжалва решението за отхвърляне на заявление за възстановяване пред компетентните органи на държавата членка по възстановяване по реда и в рамките на сроковете, определени за обжалване във връзка със заявления за възстановяване от лица, установени в споменатата държава членка.

Ако съгласно законодателството на държавата членка по възстановяване липсата на решение по заявление за възстановяване в сроковете, определени в настоящата директива, не се смята за одобрение или отказ, заявителят разполага със същите административни или съдебни процедури, които в тази хипотеза са на разположение на данъчнозадължените лица, установени във въпросната държава членка. Ако няма на разположение такива процедури, липсата на решение по заявление за възстановяване в тези срокове означава, че заявлението се смята за отхвърлено“.

Унгарското право

6. Разпоредбите на членове 19—21 от Директива 2008/9 са транспонирани в унгарското законодателство в членове 251/C, 251/E, 251/F и 251/G от Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност)⁶.
7. Съгласно член 49, параграф 1, буква b) от Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (Закон CLI от 2017 г. за данъчната администрация, наричан по-нататък „Закон за данъчната администрация“)⁷ данъчната процедура се прекратява, ако заявителят не е подал декларация или не е извършил корекция по искане на данъчния орган, поради което заявлението не може да бъде разгледано.
8. Член 124 от Закона за данъчната администрация предвижда право на обжалване на данъчни решения. Съгласно параграф 3 от този член при обжалването не могат да се посочват факти или да се представят доказателства, които са били известни на жалбоподателя, но той не ги е представил пред първоинстанционния орган, въпреки че са му били поискани.

⁶ Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.).

⁷ Magyar Közlöny 2017/192.

9. Съгласно член 78, параграф 4 от A közüzgazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Закон I от 2017 г. за приемане на Административнопроцесуалния кодекс)⁸ страна по делото може да се позове пред съда на факт, който не е бил разгледан в предходното производство, било защото органът е отказал да го вземе предвид, било защото страната не по своя вина не е знаела за този факт или не се е позовала на него.

Фактическата обстановка, главното производство и преюдициалните въпроси

10. Дружество Slovenské Energetické Strojárne A.S. (наричано по-нататък „дружество SES“), със седалище в Словакия, извършва дейност в областта на машиностроенето за енергийния сектор. През 2020 г. това дружество предоставя услуги по монтаж и инсталиране на електроцентрали в Újpest (Унгария). За целите на доставката на тези услуги то е придобило определен брой стоки и е използвало определен брой услуги в Унгария.

11. На 18 февруари 2021 г. дружество SES подава заявление до Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (Данъчна и митническа дирекция „Големи данъкоплатци“ към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария, наричана по-нататък „първоинстанционният данъчен орган“) за възстановяване на ДДС в размер на 37 013 654 унгарски форинта (HUF) (около 97 400 евро), платен за стоки и услуги, закупени от него в Унгария през 2020 г.

12. На 22 февруари 2021 г. първоинстанционният данъчен орган иска от дружество SES да представи в едномесечен срок редица документи, свързани със заявлението му за възстановяване на ДДС. Дружество SES, въпреки че е получило горепосоченото искане по електронна поща, не е отговорило на него⁹.

13. Поради това с решение от 6 май 2021 г. първоинстанционният данъчен орган прекратява процедурата по заявлението на дружество SES за възстановяване на ДДС на основание член 49, параграф 1, буква b) от Закона за данъчната администрация.

14. На 9 юни 2021 г. дружество SES обжалва решението пред Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция по жалбите на Националната данъчна и митническа администрация, Унгария, наричана по-нататък „второинстанционният данъчен орган“), като представя всички документи, поискани от първоинстанционния данъчен орган.

15. С решение от 20 юли 2021 г. второинстанционният данъчен орган потвърждава решението на първоинстанционния данъчен орган. Органът посочва по-специално, че правилата за данъчната администрация не допускат в производството по обжалване да се посочват нови доказателства, за които жалбоподателят е знаел преди постановяването на първоинстанционното решение, но които не е представил, въпреки че са му били поискани от данъчния орган.

16. Дружество SES подава жалба срещу посоченото по-горе решение пред Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария), който е запитващата юрисдикция по настоящото дело. Дружеството оспорва прилагането на член 124, параграф 3 от Закона за

⁸ Magyar Közlöny 2017/30.

⁹ В становището си дружество SES обяснява причините, поради които не е отговорило на искането на първоинстанционния данъчен орган. Въпреки това не считам, че тези мотиви са от значение за отговора на преюдициалните въпроси по настоящото дело. Във всеки случай в главното производство няма нищо, което да сочи, че дружество SES се е опитало да злоупотреби с правото си на възстановяване на ДДС.

данъчната администрация в процедурата по възстановяване на ДДС съгласно Директива 2008/9, тъй като според него той ограничава правото на обжалване, предвидено в член 23, параграф 2 от тази директива. Освен това то счита, че едномесечният срок, посочен в член 20, параграф 2 от тази директива, не е преклузивен. За разлика от това второинстанционният данъчен орган счита, че член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация е приложим в процедурата по възстановяване на ДДС. Това обаче не лишава данъчнозадълженото лице в хипотеза като тази на дружество SES от правото му на възстановяване, тъй като то може да поиска възстановяване на срока.

17. При тези обстоятелства Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Трябва ли член 23, параграф 2 от Директива [2008/9] да се тълкува в смисъл, че е в съответствие с установените в тази Директива условия за обжалване национална правна уредба, по-конкретно член 124, параграф 3 [от Закона за данъчната администрация], която за целите на разглеждането на заявленията за възстановяване на данъка върху добавената стойност на основание на Директива [2006/112] не позволява на етапа на обжалването да се посочват нови факти, да се представят нови доказателства или да се прави позоваване на нови доказателства, които са били известни на заявителя преди приемането на първоинстанционното решение, но той не ги е представил, въпреки че са му били поискани от данъчния орган, нито се е позовавал на тях, което създава материалноправно ограничение, превишаващо предвидените в Директива 2008/9 изисквания относно формата и срока?
- 2) Утвърдителният отговор на първия въпрос означава ли, че едномесечният срок, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, следва да се счита за преклузивен? Гореизложеното в съответствие ли е с правото на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес, предвидено в член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз [наричана по-нататък „Хартата“], както и с членове 167, 169, 170 и член 171, параграф 1 от Директива [2006/112] и с установените от Съда на Европейския съюз основни принципи на неутралност на данъка, ефективност и пропорционалност?
- 3) Трябва ли член 23, параграф 1 от Директива 2008/9 относно цялостното или частично отхвърляне на заявлението за възстановяване да се тълкува в смисъл, че е в съответствие с тази разпоредба национална правна уредба — по-конкретно член 49, параграф 1, буква б) от Закона за данъчната администрация — на основание на която данъчният орган прекратява процедурата, в случай че данъчнозадълженото лице заявител не отговори на искане на този орган или не изпълни задължението си за отстраняване на нередовности и поради това разглеждането на заявлението не е възможно, без провеждането на процедурата да продължи служебно?“.

18. Преюдициалното запитване е постъпило в Съда на 6 декември 2022 г. Писмени становища са представили: дружество SES, Унгария, Съветът на Европейския съюз¹⁰ и Европейската комисия. Съдът решава да разгледа делото без провеждане на устна фаза на производството.

¹⁰ Становището на Съвета се представя, в случай че преюдициалното запитване по настоящото дело следва да се разбира като искане за проверка на валидността на член 20, параграф 2 от Директива 2008/9 с оглед на член 47 от Хартата.

Правен анализ

19. В настоящия случай запитващата юрисдикция отправя до Съда три преюдициални въпроса, първият от които е от основно значение за решаването на спора в главното производство. Въпреки това ще започна анализа с втория преюдициален въпрос, тъй като отговорът на този въпрос може лесно да се извлече от досегашната практика на Съда, а ще повлияе върху анализа на първия въпрос.

По втория преюдициален въпрос

20. Вторият преюдициален въпрос поставя два различни проблема. Първият от тях се отнася до правното естество на едномесечния срок за отговор на искането за предоставяне на допълнителна информация от органа, разглеждащ заявлението за възстановяване на ДДС, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9. По-конкретно запитващата юрисдикция иска да се установи дали този срок може да се счита за преклузивен, тоест дали неспазването му може да има за последица лишаването на данъчнозадълженото лице от възможността да се позове на допълнителна информация на следващите етапи на процедурата по заявлението за възстановяване. Вторият въпрос е дали преклузивният характер на такъв срок е съвместим с член 47 от Хартата и с редица принципи и разпоредби на правото на Съюза в областта на ДДС. Запитващата юрисдикция поставя втория преюдициален въпрос в случай на положителен отговор на първия въпрос, но въз основа на досегашната практика на Съда на този въпрос може да се отговори, без да се разглежда първо първият въпрос.

Решение Sea Chefs Cruise Services

21. Всъщност правното естество на срока, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, е определено от Съда в решение *Sea Chefs Cruise Services*. В това решение Съдът изрично постановява, че посоченият срок не е преклузивен и надхвърлянето му не лишава данъчнозадълженото лице от възможността да допълни заявлението си за възстановяване на етапа на съдебното производство¹¹.

22. Съдът основава това решение на буквалното и систематичното тълкуване на Директива 2008/9¹². Освен това Съдът отбелязва, че искането за допълнителна информация по член 20, параграф 1 от Директива 2008/9 може да бъде отправено не само до данъчнозадълженото лице, което иска възстановяване на данък, но и до държавата членка, в която той е установен, или до трети лица. В такава ситуация евентуалното забавяне от страна на тези лица, върху които данъчнозадълженото лице няма възможност да влияе, не трябва да води до лишаването му от неговото право на възстановяване¹³.

23. Накрая Съдът уточнява, че тъй като съгласно член 23, параграф 2 от Директива 2008/9 данъчнозадълженото лице има право да обжалва решението за отхвърляне на заявление за възстановяване, а срокът, предвиден в член 20, параграф 2 от тази директива, не е преклузивен, данъчнозадълженото лице има право да се позове на допълнителна информация в подкрепа на правото си на възстановяване при обжалване на такова

¹¹ Решение *Sea Chefs Cruise Services*, диспозитив.

¹² Решение *Sea Chefs Cruise Services*, точки 39—41 и 43—46.

¹³ Решение *Sea Chefs Cruise Services*, точка 42.

решение¹⁴. Това трябва да се разбира в смисъл, че данъчнозадълженото лице може да се позове по-специално на информация или документи, поискани от него от органа, разглеждащ заявлението му за възстановяване, които данъчнозадълженото лице не е предоставило в срока, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9.

24. Вярно е, че в решение *Sea Chefs Cruise Services* Съдът обръща внимание специално на възможността данъчнозадълженото лице да се позове на допълнителна информация в главното производство. Това обаче се дължи на особената конфигурация на основния спор по делото, по което е постановено това решение, и на формулировката на преюдициалния въпрос. Съдът все пак изрично се е позовал на правото на данъчнозадълженото лице да обжалва решението за възстановяване на данъка, предвидено в член 23, параграф 2 от Директива 2008/9¹⁵. Тази разпоредба от своя страна говори общо за обжалване „пред компетентните органи на държавата членка“, което може да включва както съдебни, така и административни органи. Това се потвърждава по-специално от втората алинея от този параграф, съгласно която заявителят следва да разполага със „същите административни или съдебни процедури“ в държавата членка по възстановяване. С оглед на гореизложеното изводите в решение *Sea Chefs Cruise Services* могат да се прилагат не само към съдебните производства, но също така, както в настоящия случай, и към административните жалби срещу решенията за възстановяване на ДДС, ако такъв режим на обжалване е предвиден в националното право на държавата членка по възстановяване.

25. Следователно на първата част от втория въпрос трябва да се отговори, че в съответствие с решение *Sea Chefs Cruise Services* срокът от един месец, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, не може да се счита за преклузивен.

Решение GE Auto Service Leasing не оказва влияние

26. Този извод не се поставя под въпрос от установената практика в решение *GE Auto Service Leasing*. В това решение Съдът постановява, че разпоредбите на правото на Съюза допускат заявление за възстановяване на ДДС да бъде отхвърлено, когато данъчнозадълженото лице не е представило в определения срок пред компетентната данъчна администрация всички документи и сведения, необходими за доказване на правото му на възстановяване, дори ако тези документи и сведения са представени от данъчнозадълженото лице, по негова инициатива, при обжалването по административен или съдебен ред на решението, с което се отказва признаването на такова право на възстановяване¹⁶. По мое мнение обаче особените обстоятелства по делото, по което е постановено това решение, са причина то да не може да бъде приложено към настоящото дело.

27. На първо място, решение *GE Auto Service Leasing* не се отнася до тълкуването на разпоредбите на Директива 2008/9, а на разпоредбите на предходната Директива 79/1072/ЕИО¹⁷. Тази директива е значително по-малко подробна от Директива 2008/9. По-специално тя е предвиждала само един процесуален срок за данъчнозадължените лица,

¹⁴ Решение *Sea Chefs Cruise Services*, точка 48.

¹⁵ Вж. по-специално решение *Sea Chefs Cruise Services*, точка 48.

¹⁶ Решение *GE Auto Service Leasing*, точка 1 от диспозитива.

¹⁷ Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката (ОВ L 331, 1979 г., стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34).

а именно срока за подаване на заявлението за възстановяване¹⁸. С нея изобщо не се е уреждал въпросът за искането от данъчния орган на допълнителна информация от данъчнозадълженото лице, оставяйки този въпрос изцяло на националното право. Това от своя страна означава, че от гледна точка на правото на Съюза държавите членки са били ограничени единствено от принципите на равностойност и ефективност.

28. На второ място, искането на данъчната администрация по делото, по което е постановено решение GE Auto Service Leasing, се е отнасяло до предоставянето от данъчнозадълженото лице на документите, които трябва да бъдат приложени към заявлението за възстановяване съгласно член 3 от самата Директива 79/1072, а именно фактурите, за които се отнася искането, и удостоверението за регистрация като данъчнозадължено лице по ДДС в държавата членка на установяване. Съгласно разпоредбите на посочената директива прилагането на тези документи към заявлението е било условие за упражняване на правото на приспадане от данъчнозадълженото лице¹⁹. Следователно липсата на тези документи не позволява да се установи съществуването на това право.

29. За разлика от това искането за предоставяне на допълнителна информация по член 20, параграф 1 от Директива 2008/9 може да се отнася, както става ясно от самата употреба на думата „допълнителна“, до информация или документи, които не се изисква да бъдат приложени към заявлението за възстановяване съгласно членове 8—10 от тази директива и чиято липса може, но не е задължително да доведе до отказ за възстановяване²⁰.

30. На трето място, в диспозитива на решение GE Auto Service Leasing Съдът включва уговорката, че установеното в него тълкуване на разпоредбите на Директива 79/1072 е приложимо, при условие че са спазени принципите на равностойност и ефективност. Макар Съдът да констатира, че не изглежда да е било прекомерно трудно или невъзможно данъчнозадълженото лице да упражни правото си на възстановяване на ДДС в главното производство, по което е постановено това решение, той оставя този въпрос да бъде преценен от националния съд. Това според мен показва, че разрешението, възприето в посоченото съдебно решение, е било силно повлияно от конкретните обстоятелства по главното производство и не е необходимо да се прилага по дела, които съществено се различават от него.

31. На четвърто и последно място, обстоятелството, че в решение GE Auto Service Leasing Съдът не се позовава на решение Sea Chefs Cruise Services, постановено повече от две години преди това, според мен показва, че Съдът е счел двете дела за напълно различни, така че решение GE Auto Service Leasing по никакъв начин не поставя под въпрос изводите на решение Sea Chefs Cruise Services.

¹⁸ На свой ред този срок е преклузивен, вж. решение от 21 юни 2012 г., Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, диспозитив).

¹⁹ Решение GE Auto Service Leasing, точка 54.

²⁰ Както е отбелязано от самия Съд, вж. решение Sea Chefs Cruise Services, точка 44.

Въпросът за съвместимостта на член 20, параграф 2 от Директива 2008/9 с член 47 от Хартата

32. Запитващата юрисдикция поставя въпроса за тълкуването на член 47 от Хартата, в случай че се приеме, че срокът, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, може да има преклузивен характер. С оглед на отговора, който предлагам на първата част от втория преюдициален въпрос, този въпрос не се поставя.

33. Ето защо само мимоходом искам да отбележа, че според мен независимо от това дали срокът, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, има преклузивен характер или може да бъде третиран като такъв съгласно националното право на държавите членки, той не противоречи на член 47 от Хартата.

34. Вероятно във всички правни системи някои процесуални срокове, включително тези, които са толкова важни за правото на достъп до съд, закрепено в член 47 от Хартата, като например срокът за предявяване на иск или обжалване, имат преклузивен характер и тяхното неспазване води до загуба на възможността за завеждане на дело пред съд. Доколкото сроковете са определени разумно²¹, това не противоречи на правото на достъп до съд. Всъщност това право трябва да отстъпи място на правната сигурност и стабилността на правоотношенията, а именно ценности, за чиято защита служат процесуалните срокове²². Още повече че срокът, дори преклузивният, за предоставяне на данъчния орган на информацията, необходима за разглеждане на заявлението за възстановяване, не може да противоречи на правото на достъп до съд, ако неспазването на този срок не лишава данъчнозадълженото лице от правото да обжалва, включително пред съд, постановеното по неговото дело решение.

Отговор на втория преюдициален въпрос

35. Що се отнася до другите разпоредби и принципи на правото на Съюза, посочени от запитващата юрисдикция във втория ѝ въпрос, ще обсъдя тяхното значение за настоящото дело по-долу, при разглеждането на първия преюдициален въпрос. Ето защо предлагам на втория преюдициален въпрос да се отговори, че член 20, параграф 2 от Директива 2008/9 трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденият в него едномесечен срок за предоставяне на допълнителна информация по искане на органа, който разглежда заявление за възстановяване на ДДС, подадено от данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, не може да се счита за преклузивен срок.

По първия преюдициален въпрос

36. Целта на първия въпрос е да се даде възможност на запитващата юрисдикция да прецени съвместимостта с правото на Съюза на разпоредба от националното право, която изключва възможността в производството по обжалване да се ползват допълнителни сведения или документи, поискани от първоинстанционния данъчен орган, но които данъчнозадълженото лице е предоставило едва на етапа на обжалване пред второинстанционния данъчен орган.

²¹ Срокът от един месец за предоставяне на информация или документи, с които данъчнозадълженото лице обикновено разполага, не изглежда прекомерно строг, тъй като те са свързани със стопанската му дейност.

²² Вж. в този смисъл скорошното решение от 20 май 2021 г., Dickmanns/EUIPO (C-63/20 P, EU:C:2021:406, т. 58 и 60).

37. Буквалната формулировка на този въпрос се отнася единствено до тълкуването на член 23, параграф 2 от Директива 2008/9. Тази разпоредба обаче се ограничава до посочване, че към жалбите срещу решенията за възстановяване на ДДС на данъчнозадължени лица, установени в друга държава членка, се прилагат същите правила като тези за жалбите на местни данъчнозадължени лица. Следователно, за да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, според мен е необходимо да се разшири анализът, като се обхванат други разпоредби и принципи на правото на Съюза в областта на ДДС, по-специално член 170 от Директива 2006/112, член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, както и принципите на равностойност и ефективност и на неутралност на данъка. Освен това член 170 от Директива 2006/112, както и принципите на ефективност и на неутралност на данъка, са посочени от запитващата юрисдикция във втория ѝ въпрос. Така с първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали посочените разпоредби и принципи на правото на Съюза не допускат прилагането на разпоредби на националното право като описаната в точка 36 от настоящото заключение. Ще започна анализа си на този въпрос, като припомня съответната практика на Съда на Европейския съюз.

Досегашна практика на Съда

38. Съгласно постоянната практика на Съда на ЕС правото на възстановяване на ДДС на данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, предвидено в член 170 от Директива 2006/112, отговаря на правото на приспадане на данъка, платен на националната територия, посочено в член 168 от тази директива. Това е основополагащ принцип на общата система на ДДС, който има за цел да облекчи данъчнозадължените лица от тежестта на този данък и по този начин да осигури неутралност на данъка. Това право е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава²³.

39. Принципът на неутралност на данъка освен това изисква правото на приспадане или възстановяване на данъка, платен по получени доставки, да бъде предоставено на данъчнозадължено лице, ако са изпълнени материалноправните изисквания за това право, дори ако данъчнозадълженото лице не е спазило някои формални изисквания. Обратното е възможно само ако нарушаването на тези формални изисквания създава пречка да се докаже със сигурност изпълнението на материалноправните изисквания²⁴. Що се отнася до момента, в който трябва да се представят доказателства, за да се докаже, че са изпълнени материалноправните изисквания за възникване на правото на възстановяване, Съдът намира, че неограничената във времето възможност да се представят такива доказателства би означавала, че положението на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация би могло да бъде безкрайно преразглеждано, което би било в противоречие с принципа на правна сигурност²⁵.

40. Освен това по въпроси, които не са уредени от правото на Съюза, формалните изисквания за упражняване на правото на възстановяване на ДДС се уреждат съгласно принципа на процесуалната автономия на държавите членки, от националното право на тези държави при спазване на принципите на равностойност и ефективност. В съответствие с посочените принципи тези изисквания не трябва да са по-неблагоприятни

²³ Вж. също така решение *Sea Chefs Cruise Services*, точки 34—36.

²⁴ Вж. в този смисъл решение от 17 декември 2020 г., *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, т. 47, 48).

²⁵ Вж. в този смисъл решение *GE Auto Service Leasing*, точка 60.

от тези, които се прилагат към подобни вътрешни положения, и не трябва да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правото на възстановяване²⁶.

41. Накрая, както вече посочих в посветената на втория преюдициален въпрос част от настоящото заключение, Съдът постановява, че срокът, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, не е преклузивен, така че данъчнозадълженото лице може да предостави информацията, поискана от органа, разглеждащ заявлението за възстановяване на ДДС, на етапа на съдебното производство²⁷.

42. Именно с оглед на разгледаната по-горе съдебна практика трябва да се анализира първият преюдициален въпрос.

Прилагане към настоящия случай

43. Въз основа на съдебната практика, разгледана в точки 38—40 от настоящото заключение, Съдът не изключва съвместимостта с правото на Съюза на национално законодателство на държавите членки, което не позволява допълнителна информация относно заявление за възстановяване на ДДС, подадено от данъчнозадължено лице, неустановено в държавата членка по възстановяване, да бъде представена едва на етапа на съдебното производство²⁸, както и на законодателство, което позволява доказателствата за изпълнение на изискванията за освобождаване, представени от данъчнозадълженото лице, да не бъдат взети предвид след приключването на данъчна ревизия²⁹. Съдът само е поставил допустимостта на такива разпоредби в правото на ЕС в зависимост от условията за ефективност и равностойност³⁰, но е оставил на националните съдилища да проверяват изпълнението им.

44. По този начин Съдът се произнася както в хипотеза, в която, давайки насоки по въпроса на националния съд, той счита, че тези условия, и по-специално условието за ефективност, са по-скоро изпълнени³¹, така и в обратната хипотеза. В решение *Nec Plus Ultra Cosmetics* Съдът по-специално отбелязва, че „[в]същност отказът да се вземат предвид доказателства, представени на дата, предхождаща издаването на такъв ревизионен акт, може да направи прекомерно трудно упражняването на правата, признати от правния ред на Съюза, тъй като този отказ ограничава възможността данъчнозадълженото лице да представи доказателства за изпълнението на материалноправните условия за освобождаване от ДДС. Национална правна уредба, която на този етап от данъчното производство не позволява на данъчнозадълженото лице да представи все още липсващите доказателства в подкрепа на претендираното от него право и която не взема предвид евентуалните обяснения относно причините, поради които тези доказателства не са били представени по-рано, изглежда трудно съвместима с принципа на пропорционалност, както и с основния принцип на неутралитет на ДДС“³². В крайна

²⁶ Вж. също така решение *GE Auto Service Leasing*, точка 59.

²⁷ Решение *Sea Chefs Cruise Services*, диспозитив.

²⁸ Решение *GE Auto Service Leasing*.

²⁹ Решение от 2 март 2023 г., *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, диспозитив).

³⁰ По смисъла на съдебната практика, изложена в точка 39 от настоящото заключение.

³¹ Вж. решение *GE Auto Service Leasing*, точка 61.

³² Решение от 2 март 2023 г., *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, т. 37).

сметка по делото, по което е постановено посоченото съдебно решение, Съдът оставя въпросът за съвместимостта на националната правна уредба да бъде решен от запитващата юрисдикция.

45. По мое мнение обаче подобно решение би било недостатъчно в настоящия случай. Процедурата за възстановяване на ДДС на данъчнозадължени лица, които не са установени в държавата членка по възстановяване, е уредена доста подробно с Директива 2008/9. Би било в противоречие с полезното действие на хармонизацията, извършена от законодателя на Съюза, важни въпроси, а такъв несъмнено е въпросът за последиците от неспазването на срока, предвиден в член 20, параграф 2 от тази директива, за правото на данъчнозадълженото лице на възстановяване, да се оставят за уреждане от националното право на държавите членки единствено при спазването, под контрола на националните съдилища, на принципите на равностойност и ефективност.

46. Що се отнася до принципа на равностойност, проверката на съвместимостта на националното законодателство с него изисква тълкуване на това законодателство и следователно трябва да бъде от компетентността на съдилищата на държавите членки. Освен това в настоящия случай нищо не сочи, че този принцип трябва да бъде нарушен, тъй като приложимите тук национални правила, изглежда, се прилагат по принцип за всички данъчни процедури. От друга страна, считам, че Съдът е трябвало да заеме по-категорична позиция по отношение на съвместимостта на тези разпоредби с принципа на ефективност.

47. Ще припомня, че в съответствие с принципа на ефективност националните разпоредби, приети в рамките на процесуалната автономия на държавите членки, не следва правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правото на Съюза³³. Съгласно унгарското право обаче данъчнозадължено лице, което не е предоставило в срок поисканата на основание член 20, параграф 1 от Директива 2008/9 допълнителна информация на органа, разглеждащ заявлението му за възстановяване на ДДС, не може да поправи тази грешка, като предостави информацията на етапа на производството по обжалване на постановеното от този орган решение по заявлението. Вместо това, при определени условия, той може да представи ефективно тази информация в съдебното производство, след обжалване на такова решение³⁴. Според мен подобни правила неоправдано затрудняват упражняването на правото за възстановяване на данъка на данъчнозадължените лица, които не са установени в държавата членка по възстановяване.

48. С Директива 2008/9 се въвеждат редица процесуални срокове, които както компетентните национални органи, така и съответните данъчнозадължени лица са длъжни да спазват³⁵. Страните обаче не са равнопоставени по отношение на правата си съгласно тази директива, или по-общо, съгласно правото на Съюза в областта на ДДС. Тези разпоредби имат за цел преди всичко да защитят и подобрят положението на данъчнозадължените лица, докато данъчните органи защитават обществения интерес да се гарантира правилното функциониране на системата. Този въпрос е от особено значение за системата на ДДС, основана на принципа на неутралност на данъка, според който данъчнозадължените лица по принцип не трябва да носят икономическата тежест на данъчното облагане. От тази гледна точка със срока, предвиден в член 20, параграф 2 от

³³ Вж. също решение GE Auto Service Leasing, точка 59.

³⁴ Вж. изложените разпоредби на националното право в точки 8 и 9 от настоящото заключение.

³⁵ Вж. също съображение 2 от тази директива.

Директива 2008/9, според мен се отговаря на две цели. На първо място, той гарантира на данъчнозадължените лица минимален срок, с който разполагат, като не позволява на данъчните органи произволно да определят прекалено кратки срокове за предоставяне на допълнителна информация. На второ място, позволява цялата процедура по заявлението за възстановяване да приключи в сроковете, предвидени в член 21 от посочената директива. Следователно това е срок, установен в интерес на данъчнозадължените лица, а не в интерес на данъчните органи.

49. Разбира се, както Съдът вече е отбелязвал, процесуалните срокове служат и за това да гарантират, че несигурността относно правното положение на данъчнозадълженото лице няма да се удължава до безкрайност³⁶. Що се отнася до възстановяването на ДДС на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, тази цел е постигната по-специално чрез срока за подаване на заявлението за възстановяване, предвиден в член 15, параграф 1 от Директива 2008/9, който според практиката на Съда е преклузивен срок³⁷, чието неспазване води до погасяване на правото на възстановяване. От друга страна, ако се позволи на данъчнозадълженото лице да предостави на етапа на административното производство по обжалване допълнителната информация, поискана от първоинстанционния орган, няма опасност да се удължи до безкрайност несигурността по отношение на правното положение на това данъчнозадължено лице. Всъщност към подобни производства поради естеството им се прилагат стриктни процесуални срокове, в това число срокът за подаване на жалба, които обикновено са в лесно предвидима времева рамка.

50. Напълно разбирам, че може да бъде разочароващо, когато данъчнозадължено лице, надлежно помолено от първоинстанционен орган да предостави определена информация, без основателна причина не я предоставя в срок и прави това едва на етапа на обжалването. В такава ситуация обаче член 26, втора алинея от Директива 2008/9 освобождава държавата членка по възстановяване от задължението да плати лихва за забава при изплащането на дължимите суми, така че данъчнозадълженото лице поема разходите за забавата, за която е отговорно. Също така мога да допусна, че националното право предвижда в такива случаи налагането на недобросъвестното данъчнозадължено лице допълнителни административни разходи, произтичащи от неговата небрежност.

51. От друга страна, възпрепятстването на данъчнозадълженото лице след изтичането на крайния срок да предостави информация в подкрепа на правото си на възстановяване³⁸, въпреки че съгласно националното право има възможност за това, може да доведе до лишаването му от това право и според мен е непропорционално и противоречи на принципа на ефективност, тъй като прекомерно и без очевидна необходимост затруднява упражняването на това право. Нека припомним, че това е основно право в общата система на ДДС, което представлява същността на механизма на функциониране на тази система и което по принцип не може да бъде ограничавано³⁹. Следователно ограничаването на това право по чисто формални съображения, при положение че са изпълнени материалноправните изисквания за това право, би било в противоречие и с член 170 от Директива 2006/112, съгласно който всички данъчнозадължени лица, които отговарят на тези материалноправни изисквания, имат право на възстановяване.

³⁶ Вж. в този смисъл решение GE Auto Service Leasing, точка 60.

³⁷ Вж. решение Sea Chefs Cruise Services, точка 39 и цитираната съдебна практика.

³⁸ По-специално процедурата за обжалване на решенията на първа инстанция.

³⁹ Вж. съдебната практика, цитирана в точки 38 и 39 от настоящото заключение.

52. Този извод не се променя от евентуалната възможност данъчнозадълженото лице да се позове на допълнителна информация, обосноваваща правото му на възстановяване на ДДС, в съдебното производство. Това е така, защото принуждава данъчнозадълженото лице да обжалва пред съда решението за отказ за възстановяване (или, както е в настоящия случай, за прекратяване на процедурата), за да отстрани процесуално нарушение от формално естество, докато е имало по-лесен и по-бърз начин да направи това в процедура по административно обжалване.

53. Освен това, както посочих в посветената на анализа на втория преюдициален въпрос част от настоящото заключение, в решение *Sea Chefs Cruise Services* Съдът постановява, че срокът, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, не е преклузивен срок, така че данъчнозадълженото лице има право да се позове в съдебното производство на информация, която не е предоставило в предвидения в тази разпоредба срок по искане на органа, разглеждащ заявлението му за възстановяване на ДДС. Същото следва да се прилага и към административна процедура по обжалване, когато националното право предвижда такава процедура по отношение на решенията за възстановяване на ДДС на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване⁴⁰. Всъщност всички аргументи, изтъкнати от Съда в посоченото по-горе решение, са еднакво приложими и към такава процедура. Следователно невъзможността за представяне на допълнителна информация в административната процедура по обжалване, когато националното право предвижда такава процедура, би противоречала на тълкуването на член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, което Съдът е приел в решение *Sea Chefs Cruise Services*⁴¹.

54. Посочените съображения очевидно се отнасят до хипотеза, в която са изпълнени материалноправните изисквания за възникване на правото на възстановяване на ДДС, като забавянето на данъчнозадълженото лице да предостави исканата допълнителна информация не е насочено към измама или злоупотреба с права. При различна хипотеза държавите членки, разбира се, имат право да прилагат мерките, предвидени в националното им право, за да предотвратят подобни измами или злоупотреби. Въпреки това, както Съдът вече е имал повод да отбележи, фактът, че данъчнозадълженото лице предоставя допълнителна информация едва на по-късен етап от производството, сам по себе си не представлява злоупотреба с право⁴².

Отговор на въпроса

55. Ето защо предлагам на първия преюдициален въпрос да се отговори, че член 170 от Директива 2006/112, член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, както и принципите на ефективност и на неутралност на данъка трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат прилагането на разпоредби от националното право, които в производството по обжалване изключват възможността за позоваване на допълнителни сведения или документи, поискани от първоинстанционния данъчен орган и предоставени от данъчнозадълженото лице едва на етапа на обжалване пред второинстанционния данъчен орган.

⁴⁰ Както вече посочих в точка 24 от настоящото заключение.

⁴¹ Както отбелязах в точки 26—30 от настоящото заключение, това тълкуване не се поставя под въпрос от постановеното по-скоро решение *GE Auto Service Leasing*, основано на други, по-малко конкретни разпоредби на правото на Съюза.

⁴² Вж. също така решение *GE Auto Service Leasing*, точка 2 от диспозитива.

По третия преюдициален въпрос

56. С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 23 от Директива 2008/9 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска прилагането на разпоредба от националното право, съгласно която процедура по заявление за възстановяване на ДДС на данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, се прекратява, без да се разглежда заявлението за възстановяване, когато това данъчнозадължено лице не е изпълнило задължението да предостави допълнителна информация, поискана на основание член 20 от тази директива от органа, разглеждащ заявлението. Въпреки че в своя въпрос запитващата юрисдикция се позовава само на член 23, параграф 1 от Директива 2008/9, от разясненията, дадени в преюдициалното запитване, е видно, че тя иска да установи дали решението за прекратяване на процедурата трябва да се приравни на решение за отказ за възстановяване на данъци. Този въпрос е уреден с член 23, параграф 2, втора алинея от посочената директива. Ето защо предлагам да се приеме, че предмет на третия въпрос е член 23 от Директива 2008/9 в неговата цялост.

57. В член 23, параграф 1 от Директива 2008/9 се установява задължението за мотивиране на решението за отказ за възстановяване на ДДС. А съгласно член 23, параграф 2, първа алинея от тази директива данъчнозадълженото лице следва да разполага със същите средства за защита срещу такова решение, с каквито разполагат местните данъчнозадължени лица съгласно правото на държавата членка по възстановяване. И накрая, член 23, параграф 2, втора алинея от същата директива предвижда, че данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, следва да разполага със същите административни или съдебни процедури като местните данъчнозадължени лица, които са в същото положение, като липсата на решение по заявление за възстановяване не се смята нито за признаване на право на възстановяване, нито че е отказано възстановяване. От друга страна, ако националното право на държавата на възстановяване не предвижда такива процедури, липсата на решение трябва да се разглежда като отказ за възстановяване.

58. Според мен тези разпоредби трябва да се тълкуват в смисъл, че в случай на прекратяване на процедурата по заявлението за възстановяване на ДДС, без да се разгледа това заявление, например както в главното производство, с решение за прекратяване на процедурата, поради това че данъчнозадълженото лице не е предоставило в срок поисканата от него допълнителна информация, данъчнозадълженото лице трябва да разполага с ефективни средства за защита по административен или съдебен ред, което да му позволи да поиска повторно разглеждане на заявлението му. Бих добавил, че такова решение за прекратяване или всяка друга форма на прекратяване на процедурата следва да съдържа мотиви, тъй като това е условие за ефективно упражняване на правото на обжалване. При липса на адекватно средство за защита обаче прекратяването на процедурата без разглеждане на заявлението трябва да се смята за решение за отказ за възстановяване с всички последици, които произтичат от член 23, параграф 1 и параграф 2, първа алинея от Директива 2008/9.

59. Тази структура на цитираните разпоредби произтича от особения характер на механизма за възстановяване на ДДС на данъчнозадължени лица, установени в друга държава членка. Всъщност, за разлика от правото на приспадане, което се упражнява от самото данъчнозадължено лице при внасянето на данъка в данъчната администрация, упражняването на правото на възстановяване на данъчнозадължени лица, установени в друга държава членка, което е аналогично на правото на приспадане, изисква положително

действие от страна на държавата членка по възстановяване под формата на решение за възстановяване и изплащане на съответните суми. При тези обстоятелства прекратяването на процедурата без разглеждане на заявлението и съответно липсата на такова положително решение, на практика е равнозначно на отказ за възстановяване. Ето защо данъчнозадълженото лице трябва да разполага с ефективно средство за защита срещу такова прекратяване на процедурата.

60. В контекста на настоящия случай следва да се добави, ако Съдът се съгласи с моето предложение да се отговори на първия и втория преюдициален въпрос, че средствата за защита, с които разполага данъчнозадълженото лице след прекратяване на процедурата без разглеждане на заявлението за възстановяване, трябва да му позволяват, наред с другото, евентуално да се позове на допълнителната информация, която не е предоставило в срок, и която е поискана на основание член 20 от Директива 2008/9 от органа, разглеждащ заявлението. В противен случай прекратяването на процедурата без разглеждане на заявлението би довело до невъзможност за данъчнозадълженото лице да поправи грешката си, изразяваща се в неспазване на срока за предоставяне на допълнителната информация, и този срок сам по себе си би се превърнал в преклузивен, което противоречи на извода на Съда в решение *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Ето защо предлагам на третия преюдициален въпрос да се отговори, че член 23 от Директива 2008/9 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска прилагането на разпоредба от националното право, съгласно която процедурата по заявлението за възстановяване на ДДС на данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, се прекратява без разглеждане на заявлението за възстановяване, когато това данъчнозадължено лице не е изпълнило задължението да предостави допълнителна информация при поискване в съответствие с член 20 от тази директива от страна на органа, разглеждащ заявлението, при условие че националното право предвижда ефективно производство за обжалване на решението за прекратяване на процедурата, което позволява на данъчнозадълженото лице по-специално да се позове в хода на това производство на допълнителната информация, която не е предоставило в срок в рамките на прекратената процедура. В противен случай решението за прекратяване на процедурата трябва да се разглежда като решение за отказ за възстановяване.

Заключение

62. С оглед на всички изложени съображения предлагам следния отговор на поставените от Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария) преюдициални въпроси:

„1) Член 20, параграф 2 от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка

трябва да се тълкува в смисъл, че

предвиденият в него едномесечен срок за предоставяне на допълнителна информация по искане на органа, който разглежда заявление за възстановяване на ДДС, подадено от данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, не може да се счита за преклузивен.

- 2) Член 170 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г., както и принципите на ефективност и на неутралност на данъка

трябва да се тълкуват в смисъл, че

не допускат прилагането на разпоредби от националното право, които в производството по обжалване изключват възможността за позоваване на допълнителни сведения или документи, поискани от първоинстанционния данъчен орган и предоставени от данъчнозадълженото лице едва на етапа на обжалване пред второинстанционния данъчен орган.

- 3) Член 23 от Директива 2008/9

трябва да се тълкува в смисъл, че

допуска прилагането на разпоредба от националното право, съгласно която процедурата по заявлението за възстановяване на ДДС на данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, се прекратява без разглеждане на заявлението за възстановяване, когато това данъчнозадължено лице не е изпълнило задължението да предостави допълнителна информация при поискване в съответствие с член 20 от тази директива от страна на органа, разглеждащ заявлението, при условие че националното право предвижда ефективно производство за обжалване на решението за прекратяване на процедурата, което позволява на данъчнозадълженото лице по-специално да се позове в хода на това производство на допълнителната информация, която не е предоставило в срок в рамките на прекратената процедура. В противен случай решението за прекратяване на процедурата трябва да се разглежда като решение за отказ за възстановяване“.