



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MACIEJA SZPUNARJA,
predstavljeni 14. decembra 2023¹

Zadeva C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A.S.
proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska))

Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 170 – Vračilo davka davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila – Direktiva 2008/9/ES – Člen 20 – Zahteva po dodatnih informacijah, ki jo oblikuje država članica vračila – Ustavitev postopka zaradi nepravočasne predložitve dodatnih informacij – Člen 23 – Zavrnitev upoštevanja informacij, ki so prvič predložene šele v okviru pritožbenega postopka

Uvod

1. V skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) ima pravica do odbitka vstopnega davka ključno vlogo, saj je z njo davčnemu zavezancu omogočeno, da se izogne bremenu tega davka, ki ga nosijo šele potrošniki. Vendar zaradi teritorialnosti DDV, ki je omejen na ozemlje posameznih držav članic, pravica do odbitka ne nastane, če davčni zavezanec, ki v dani državi članici nima sedeža ali stalne poslovne enote, v tej državi članici pridobi blago ali storitve, ki jih uporabi za namene svoje obdavčene dejavnosti, ki jo izvaja v drugi državi članici, ali za namene obdavčene dejavnosti, pri kateri obveznost plačila davka za tega davčnega zavezanca ni podana, na primer v zvezi z mehanizmom tako imenovane „obrnjene davčne obveznosti“. V takem primeru na ozemlju dane države članice namreč ni izstopnega davka, od katerega bi bilo mogoče odbiti davek, plačan za blago ali storitve, ki jih je davčni zavezanec pridobil na ozemlju te države članice.

2. Pravo Unije namesto pravice do odbitka v takem položaju določa pravico do vračila plačanega DDV. V zakonodaji Unije so precej podrobno urejeni ne le vsebinski vidiki te pravice do vračila, temveč tudi z njo povezana postopkovna vprašanja, vključno s temi, ki se nanašajo na roke, ki veljajo v postopku v zvezi z zahtevkom za vračilo.

¹ Jezik izvirnika: poljščina.

3. Sodišče je te določbe razlagalo že večkrat.² Vendar je iz obravnavane zadeve razvidno, da je iz te sodne prakse mogoče izpeljati razhajajoče ugotovitve glede pravne narave teh rokov in posledic njihovega neupoštevanja. Sodišče bo v tej zadevi lahko torej natančneje pojasnilo razlago navedenih določb in razblinilo dvome, ki se porajajo.

Pravni okvir

Pravo Unije

4. Člen 170(b) in člen 171(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost³, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008⁴ (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112), določata:

„Člen 170

Vsi davčni zavezanci, ki v smislu [...] člena 3 Direktive 2008/9/ES⁵ 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.

Člen 171

1. Vračilo DDV davčnim zavezanecem, 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.

[...]“.

5. Členi 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21 in 23 Direktive 2008/9 določajo:

„Člen 3

Ta direktiva se uporablja za vsakega davčnega zavezanca, ki nima sedeža v državi članici vračila in izpolnjuje naslednje pogoje:

(a) v obdobju vračila v državi članici vračila ni imel sedeža svoje ekonomske dejavnosti ali stalne poslovne enote, iz katere so se opravljale poslovne transakcije, ali, če ni imel takšnega sedeža ali poslovne enote, svojega bivališča ali običajnega kraja bivanja;

² Glej zlasti sodbe z dne 21. junija 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382); z dne 2. maja 2019, Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, v nadaljevanju: sodba Sea Chefs Cruise Services, EU:C:2019:354); z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050), in z dne 9. septembra 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, v nadaljevanju: sodba GE Auto Service Leasing, EU:C:2021:723).

³ UL 2006, L 347, str. 1.

⁴ UL 2008, L 44, str. 11.

⁵ Direktiva Sveta z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezanecem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (UL 2008, L 44, str. 23).

- (b) v obdobju vračila ni dobavil nobenega blaga ali opravil storitev, za katere bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno ali so bile opravljene v državi članici vračila, z izjemo naslednjih transakcij:

[...]

- (ii) dobave blaga in opravljanje storitev prejemniku, ki je v skladu s členi 194 do 197 in členom 199 Direktive 2006/112/ES dolžan plačati davek.

[...]

Člen 5

Vsaka država članica davčnemu zavezancu, ki nima sedeža v državi članici vračila, povrne DDV, ki je bil zaračunan za blago, ki so mu ga dobavili, ali za storitve, ki so jih zanj opravili drugi davčni zavezanci v tej državi članici, ali za uvoz blaga v to državo članico, če se takšno blago in storitve uporabijo za naslednje transakcije:

[...]

- (b) transakcije, katerih prejemnik je v skladu s členi 194 do 197 in členom 199 Direktive 2006/112/ES, kakor se uporablja v državi članici vračila, dolžan plačati DDV.

[...]

Člen 7

Davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila, uveljavlja vračilo DDV v državi članici vračila tako, da na državo članico vračila naslovi elektronski zahtevek, ki ga predloži v državi članici, kjer ima sedež, prek elektronskega portala, ki ga je vzpostavila ta država članica.

[...]

Člen 15

1. Zahtevek za vračilo je treba državi članici, kjer ima vlagatelj sedež, predložiti najpozneje 30. septembra koledarskega leta, ki sledi obdobju vračila. Zahtevek za vračilo velja za predloženega le, če je vlagatelj navedel vse podatke iz členov 8, 9 in 11.

[...]

Člen 19

[...]

2. 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.

Člen 20

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. Če se dodatne informacije zahtevajo od osebe, ki ni vlagatelj ali pristojni organ države članice, se zahtevek posreduje v elektronski obliki le, če je ta prejemniku zahteve na voljo.

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, le-to prejme.

Člen 21

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 [iz] 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.

Če država članica vračila zahteva še druge dodatne informacije, vlagatelja uradno obvesti o svoji odločitvi glede celotnega zahtevka za vračilo ali dela tega zahtevka v osmih mesecih od njegovega prejema s strani države članice vračila.

[...]

Člen 23

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 vloži 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.“

Madžarsko pravo

6. Določbe členov od 19 do 21 Direktive 2008/9 so bile v madžarsko pravo prenesene s členi 251/C, 251/E, 251/F in 251/G az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o DDV)⁶.

7. V skladu s členom 49(1)(b) az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zakon št. CLI iz leta 2017 o ureditvi davčne uprave; v nadaljevanju: zakon o davčni upravi)⁷ se davčni postopek ustavi, če vlagatelj na zahtevo davčnega organa ne predloži izjave ali ne opravi popravka, zaradi česar zahtevka ni mogoče preučiti.

8. Člen 124 zakona o davčni upravi določa pravico do pritožbe zoper davčne odločbe. V skladu z odstavkom 3 tega člena se v pritožbi ni mogoče sklicevati na okoliščine ali dokaze, za katere je pritožnik vedel, vendar jih prvostopenjskemu organu ni predložil, čeprav je bil k temu pozvan.

9. V skladu s členom 78(4) a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (zakon št. I iz leta 2017 o upravnem sporu)⁸ se lahko stranka pred sodiščem sklicuje na okoliščino, ki v predhodnim postopku ni bila presojana, in sicer tako zato, ker je organ ni hotel upoštevati, kot tudi zato, ker stranka brez svoje krivde za to okoliščino ni vedela ali se nanjo ni sklicevala.

Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

10. Družba Slovenské Energetické Strojárne A.S. (v nadaljevanju: SES) s sedežem na Slovaškem je dejavna v sektorju strojegradnje na področju energetike. Ta družba je leta 2020 v elektrarni v mestu Újpest (Madžarska) izvajala montažne in inštalacijske storitve. Za izvedbo teh storitev je na Madžarskem pridobila več blaga in uporabila vrsto storitev.

11. Družba SES je 18. februarja 2021 pri Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (davčni in carinski urad za velike davčne zavezance pri nacionalni carinski in davčni upravi, Madžarska; v nadaljevanju: prvostopenjski davčni organ) vložila zahtevek za vračilo DDV v višini 37.013.654 HUF (približno 97.400 EUR), plačanega za blago in storitve, ki jih je leta 2020 pridobila na Madžarskem.

12. Prvostopenjski davčni organ je 22. februarja 2021 od družbe SES zahteval, naj v roku enega meseca predloži vrsto dokumentov, povezanih z njenim zahtevkom za vračilo DDV. Družba SES na to zahtevo, čeprav jo je po elektronski pošti prejela, ni odgovorila⁹.

13. Prvostopenjski davčni organ je glede na to z odločbo z dne 6. maja 2021 na podlagi člena 49(1)(b) zakona o davčni upravi ustavil postopek v zvezi z zahtevkom za vračilo DDV, ki ga je vložila družba SES.

⁶ *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.).

⁷ *Magyar Közlöny* 2017/192.

⁸ *Magyar Közlöny* 2017/30.

⁹ Družba SES v svojem stališču pojasnjuje razloge, iz katerih ni odgovorila na zahtevo prvostopenjskega davčnega organa. Vendar se mi ne zdi, da so ti razlogi bistveni za oblikovanje odgovora na vprašanja za predhodno odločanje, predložena v tej zadevi. V vsakem primeru iz postopka v glavni stvari ni razvidno, da bi družba SES skušala zlorabiti svojo pravico do vračila DDV.

14. Družba SES je 9. junija 2021 zoper to odločbo pri Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni carinski in davčni upravi, Madžarska, v nadaljevanju: drugostopenjski davčni organ) vložila pritožbo in obenem predložila vse dokumente, ki jih je zahteval prvostopenjski davčni organ.

15. Drugostopenjski davčni organ je z odločbo z dne 20. julija 2021 potrdil odločbo prvostopenjskega davčnega organa. Drugostopenjski davčni organ je zlasti ugotovil, da se v skladu s predpisi o davčni upravi v pritožbenem postopku ni mogoče sklicevati na nove dokaze, za katere je pritožnik vedel pred izdajo odločbe na prvi stopnji, vendar jih ni predložil, čeprav ga je davčni organ k temu pozval.

16. Družba SES je zoper zgoraj navedeno odločbo vložila tožbo pri Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska), ki je predložitveno sodišče v tej zadevi. Ta družba trdi, da se člen 124(3) zakona o davčni upravi ne bi smel uporabljati v postopkih vračila DDV na podlagi Direktive 2008/9, saj se z njim po njenem mnenju omejuje pravica do pritožbe iz člena 23(2) te direktive. Poleg tega meni, da enomesečni rok iz člena 20(2) navedene direktive ni prekluziven. Drugostopenjski davčni organ pa meni, da se člen 124(3) zakona o davčni upravi uporablja v postopkih za vračilo DDV. Vendar naj zaradi tega davčnemu zavezancu v položaju, v kakršnem je družba SES, ne bi bila odvzeta pravica do vračila, saj naj bi lahko ta davčni zavezanec vložil predlog za vrnitev v prejšnje stanje.

17. 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 davka na dodano vrednost v skladu z Direktivo [2006/112] 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 Evropske unije o temeljnih pravicah [(v nadaljevanju: Listina)], členi 167, 169, 170 in 171(1) Direktive [2006/112] ter temeljnimi načeli davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti, ki jih je izoblikovalo [Sodišče]?
3. Ali je treba določbo člena 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?“

18. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je Sodišče prejelo 6. decembra 2022. Pisna stališča so predložile: družba SES, Madžarska, Svet Evropske unije¹⁰ in Evropska komisija. Sodišče je sklenilo, da bo zadevo preučilo brez obravnave.

Presoja

19. Predložitveno sodišče je v tej zadevi Sodišču predložilo tri vprašanja za predhodno odločanje, od katerih je prvo bistveno za rešitev spora v postopku v glavni stvari. Vendar bom presojo začel z drugim vprašanjem za predhodno odločanje; odgovor nanj je namreč mogoče zlahka izpeljati iz dosedanje sodne prakse Sodišča, poleg tega pa bo vplival na presojo prvega vprašanja.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

20. Drugo vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na dva ločena problema. Prvi je pravna narava enomesečnega roka, v katerem je treba odgovoriti na poziv organa, ki obravnava zahtevek za vračilo DDV, za predložitev dodatnih informacij in ki je določen v členu 20(2) Direktive 2008/9. Predložitveno sodišče želi konkretno dognati, ali je ta rok mogoče šteti za prekluziven, torej, ali je posledica njegovega neupoštevanja lahko to, da davčni zavezanec izgubi možnost, da se v poznejših fazah postopka v zvezi z zahtevkom za vračilo sklicuje na dodatne informacije. Drugi problem pa se nanaša na to, ali bi bila taka prekluzivnost tega roka skladna s členom 47 Listine ter vrsto načel in določb prava Unije v zvezi z DDV. Čeprav je predložitveno sodišče drugo vprašanje za predhodno odločanje postavilo za primer, če bi bilo treba na prvo odgovoriti pritrdilno, je brez predhodne preučitve prvega vprašanja nanj mogoče odgovoriti že na podlagi dosedanje sodne prakse Sodišča.

Sodba Sea Chefs Cruise Services

21. Sodišče je pravno naravo roka iz člena 20(2) Direktive 2008/9 namreč opredelilo v sodbi Sea Chefs Cruise Services. V tej sodbi je izrecno odločilo, da navedeni rok ni prekluziven in da zaradi njegovega neupoštevanja davčni zavezanec ne izgubi možnosti, da v fazi sodnega postopka dopolni zahtevek za vračilo¹¹.

22. Sodišče je to ugotovitev utemeljilo z jezikovno in sistematično razlago Direktive 2008/9¹². Poleg tega je opozorilo, da se lahko zahteva za dodatne informacije iz člena 20(1) Direktive 2008/9 naslovi ne le na davčnega zavezanca, ki zahteva vračilo davka, temveč tudi na državo članico, v kateri ima sedež, ali na tretje osebe. V takem položaju posledica morebitne zamude, ki bi jo povzročili ti subjekti in na katero davčni zavezanec nima vpliva, ne more biti to, da se mu odvzame pravica do vračila¹³.

23. Sodišče je nazadnje ugotovilo, da se davčni zavezanec zato, ker ima v skladu s členom 23(2) Direktive 2008/9 pravico vložiti pravno sredstvo zoper odločbo o zavrnitvi vračila, in zato, ker rok iz člena 20(2) te direktive ni prekluziven, v postopku s pravnim sredstvom zoper tako

¹⁰ Stališče Sveta je bilo predloženo za primer, če bi bilo treba predlog za sprejetje predhodne odločbe v tej zadevi razumeti kot predlog za preučitev veljavnosti člena 20(2) Direktive 2008/9 glede na člen 47 Listine.

¹¹ Sodba Sea Chefs Cruise Services (izrek).

¹² Sodba Sea Chefs Cruise Services (točke od 39 do 41 in od 43 do 46).

¹³ Sodba Sea Chefs Cruise Services (točka 42).

odločbo lahko sklicuje na dodatne informacije, da bi utemeljil svojo pravico do vračila¹⁴. To pomeni, da se davčni zavezanec lahko sklicuje tudi na informacije ali dokumente, ki jih je od njega zahteval organ, ki preučuje njegov zahtevek za vračilo, vendar jih davčni zavezanec ni predložil v roku iz člena 20(2) Direktive 2008/9.

24. Res je, da je Sodišče v sodbi *Sea Chefs Cruise Services* govorilo konkretno o možnosti davčnega zavezanca, da se sklicuje na dodatne informacije v postopku pred nacionalnim sodiščem. Toda to je izhajalo iz posebnosti spora v glavni stvari, ki je bil končan s to sodbo, in iz samega besedila vprašanja za predhodno odločanje. Vendar se je Sodišče izrecno sklicevalo na pravico davčnega zavezanca do pritožbe zoper odločbo o vračilu davka iz člena 23(2) Direktive 2008/9¹⁵. Zakonodajalec pa v tej določbi na splošno govori o „pritožb[ah] pri *pristojnih organih* države članice“, s čimer so lahko zajeti tako sodni kot upravni organi. To je potrjeno zlasti z drugim pododstavkom navedene določbe, v skladu s katerim so davčnemu zavezancu na voljo „vsi upravni ali sodni postopki“ v državi članici vračila. Glede na navedeno se ugotovitve iz sodbe *Sea Chefs Cruise Services* lahko uporabijo ne le za sodne postopke, temveč tudi – kot v obravnavanem primeru – za pritožbe, ki se v okviru upravnega postopka vložijo zoper odločbo o vračilu DDV, če je v zakonodaji države članice vračila tovrstno pravno sredstvo določeno.

25. Na prvi del drugega vprašanja za predhodno odločanje je treba zato v skladu s sodbo *Sea Chefs Cruise Services* odgovoriti tako, da enomesečni rok iz člena 20(2) Direktive 2008/9 ni mogoče šteti za prekluziven.

Neobstoj vpliva sodbe GE Auto Service Leasing

26. Ta ugotovitev ni omajana z izsledki iz sodbe *GE Auto Service Leasing*. Sodišče je v tej sodbi odločilo, da določbe prava Unije ne nasprotujejo temu, da se zavrne zahtevek za vračilo DDV davčnega zavezanca, ki pristojnemu davčnemu organu v predpisanem roku ni predložil vseh dokumentov in informacij, ki se zahtevajo za dokaz njegove upravičenosti do vračila, in sicer celo če je davčni zavezanec vse te dokumente in informacije na lastno pobudo predložil v okviru pritožbenega postopka ali sodnega postopka zoper odločbo o zavrnitvi vračila¹⁶. Vendar te sodbe zaradi posebnih okoliščin zadeve, v kateri je bilo z njo odločeno, po mojem mnenju ni mogoče uporabiti v obravnavani zadevi.

27. Prvič, sodba *GE Auto Service Leasing* se ni nanašala na razlago določb Direktive 2008/9, temveč določb njene predhodnice, Direktive 79/1072/EGS¹⁷. Ta direktiva je bila precej manj podrobna kot Direktiva 2008/9. Zlasti je določala le en procesni rok za davčne zavezance, in sicer rok za vložitev zahtevka za vračilo davka¹⁸. Vprašanje zahteve davčnega organa, naj mu davčni zavezanec predloži dodatne informacije, v njej sploh ni bilo urejeno, ampak je bilo v celoti prepuščeno nacionalnemu pravu. To pa pomeni, da so bile države članice z vidika prava Unije pri urejanju tega vprašanja omejene le z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti.

¹⁴ Sodba *Sea Chefs Cruise Services* (točka 48).

¹⁵ Glej zlasti sodbo *Sea Chefs Cruise Services* (točka 48).

¹⁶ Sodba *GE Auto Service Leasing* (točka 1 izreka).

¹⁷ Osmo direktiva Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79).

¹⁸ Ta rok pa je prekluziven; glej sodbo z dne 21. junija 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382, izrek).

28. Drugič, zahteva davčnega organa v zadevi, v kateri je bilo odločeno s sodbo GE Auto Service Leasing, se je nanašala na predložitev dokumentov, ki jih je davčni zavezanec v skladu s členom 3 same Direktive 79/1072 moral priložiti k zahtevku za vračilo, in sicer računov, na katere se je zahtevek nanašal, in potrdilo, da je v državi članici svojega sedeža registriran kot zavezanec za DDV. V skladu z določbami navedene direktive je bila priložitev teh dokumentov k zahtevku pogoj, da je davčni zavezanec lahko uveljavljal pravico do odbitka¹⁹. Zato v primeru, če ti dokumenti niso bili predloženi, ni bilo mogoče ugotoviti obstoja te pravice.

29. Zahteva za predložitev dodatnih informacij iz člena 20(1) Direktive 2008/9 pa se lahko nanaša, kot je razvidno že iz uporabe besede „dodatne“, na informacije ali dokumente, ki jih v skladu s členi od 8 do 10 te direktive ni treba priložiti zahtevku za vračilo in katerih nepredložitev utegne – ne pa tudi mora – povzročiti zavrnitev vračila²⁰.

30. Tretjič, Sodišče je v izrek sodbe GE Auto Service Leasing vključilo pridržek, da se razlaga določb Direktive 79/1072, ki je opredeljena v sodbi, uporablja pod pogojem spoštovanja načel enakovrednosti in učinkovitosti. Čeprav je Sodišče ugotovilo, da se ne zdi, da je bilo v postopku v glavni stvari v zadevi, ki je bila končana s to sodbo, davčnemu zavezancu uveljavljanje pravice do vračila DDV čezmerno oteženo ali onemogočeno, pa je presojo tega vprašanja prepustilo nacionalnemu sodišču. Iz tega je po mojem mnenju razvidno, da je bila odločitev, ki jo je Sodišče sprejelo v zadevni sodbi, močno pogojena s posebnimi okoliščinami zadeve v glavni stvari in da je ni treba nujno uporabiti za primere, ki se od nje bistveno razlikujejo.

31. Nazadnje, četrtič, iz tega, da se Sodišče v sodbi GE Auto Service Leasing nikakor ni sklicevalo na sodbo Sea Chefs Cruise Services, razglašeno več kot dve leti prej, je po mojem mnenju razvidno, da je štel, da gre za popolnoma različni zadevi, zaradi česar sodba GE Auto Service Leasing nikakor ne omaja ugotovitev, ki izhajajo iz sodbe Sea Chefs Cruise Services.

Vprašanje o skladnosti člena 20(2) Direktive 2008/9 s členom 47 Listine

32. Predložitveno sodišče je vprašanje o razlagi člena 47 Listine postavilo za primer, če bi Sodišče presodilo, da je rok iz člena 20(2) Direktive 2008/9 lahko prekluziven. Glede na odgovor, ki ga predlagam na prvi del drugega vprašanja za predhodno odločanje, se to vprašanje ne postavlja.

33. Zato naj samo obrobno navedem, da člen 20(2) Direktive 2008/9 ne glede na to, ali je rok iz njega prekluziven oziroma ali je kot tak lahko obravnavan v pravih redih držav članic, po mojem mnenju ni v nasprotju s členom 47 Listine.

34. Verjetno v vseh pravnih redih obstajajo nekateri procesni roki – med katerimi so tudi taki, ki so z vidika pravice do dostopa do sodišča, varovane s členom 47 Listine, posebej pomembni, kakršen je rok za vložitev tožbe ali pravnega sredstva – ki so prekluzivni in katerih neupoštevanje povzroči izgubo možnosti predložitve zadeve v presojo sodišču. Če so ti roki določeni razumno²¹, to ni v nasprotju s pravico do sodnega varstva. Prednost pred to pravico morata namreč imeti pravna varnost in stabilnost pravnih razmerij, torej vrednoti, katerih varstvu so procesni roki namenjeni²². Zato s pravico do dostopa do sodišča *a fortiori* ne more biti v nasprotju – celo

¹⁹ Sodba GE Auto Service Leasing (točka 54).

²⁰ Kot je ugotovilo samo Sodišče – glej sodbo Sea Chefs Cruise Services (točka 44).

²¹ Enomesečni rok, ki velja za predložitev informacij ali dokumentov, s katerimi davčni zavezanec običajno že razpolaga, saj se nanašajo na njegovo gospodarsko dejavnost, pa se ne zdi pretirano strog.

²² Glej v tem smislu nedavno sodbo z dne 20. maja 2021, Dickmanns/EUIPO (C-63/20 P, EU:C:2021:406, točki 58 in 60).

prekluziven – rok za predložitev davčnemu organu informacij, potrebnih za preučitev zahtevka za vračilo davka, če zaradi neupoštevanja tega roka davčni zavezanec ne izgubi pravice do izpodbijanja – tudi pred sodiščem – odločbe, izdane v njegovi zadevi.

Odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje

35. O pomenu preostalih določb in načel prava Unije, ki jih je predložitveno sodišče navedlo v drugem vprašanju za predhodno odločanje, za obravnavano zadevo bom razpravljal spodaj, v okviru obravnave prvega vprašanja za predhodno odločanje. Predlagam torej, naj se na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 20(2) Direktive 2008/9 razlagati tako, da se enomesečni rok, ki je v njem določen za predložitev dodatnih informacij, ki jih zahteva organ, ki obravnava zahtevek za vračilo DDV, ki ga je vložil davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici, ne more šteti za prekluziven.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

36. Predložitveno sodišče je prvo vprašanje za predhodno odločanje postavilo, da bi lahko presodilo, ali je s pravom Unije skladna določba nacionalnega prava, na podlagi katere se v pritožbenem postopku ni mogoče sklicevati na dodatne informacije ali dokumente, ki jih je zahteval prvostopenjski davčni organ, vendar jih je davčni zavezanec predložil šele v okviru pritožbenega postopka pred drugostopenjskim davčnim organom.

37. Samo besedilo tega vprašanja se nanaša le na razlago člena 23(2) Direktive 2008/9. Vendar je v njem določeno le, da za pritožbe zoper odločbe o vračilu DDV davčnim zavezancem s sedežem v drugi državi članici veljajo enaka pravila kot za pritožbe davčnih zavezancev, ki imajo sedež v državi članici vračila. Da bi se predložitvenemu sodišču lahko dalo koristen odgovor, je treba po mojem mnenju analizo razširiti na druge določbe in načela prava Unije s področja DDV, zlasti na člen 170 Direktive 2006/112, člen 20(2) Direktive 2008/9 ter načela enakovrednosti, učinkovitosti in davčne nevtralnosti. Člen 170 Direktive 2006/112 ter načeli učinkovitosti in davčne nevtralnosti je predložitveno sodišče sicer omenilo v drugem vprašanju za predhodno odločanje. Predložitveno sodišče želi torej s prvim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu izvedeti, ali navedene določbe in načela prava Unije nasprotujejo uporabi takih določb nacionalnega prava, kakršna je ta, opisana v točki 36 teh sklepnih predlogov. Presajo tega vprašanja bom začel s povzetkom upoštevne sodne prakse Sodišča.

Dosedanja sodna praksa Sodišča

38. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica do vračila DDV davčnemu zavezancu s sedežem v drugi državi članici, določena v členu 170 Direktive 2006/112, ustreza pravici do odbitka davka, plačanega na ozemlju države članice, določeni v členu 168 te Direktive. Gre za temeljno načelo skupnega sistema DDV, katerega namen je davčnim zavezancem olajšati breme tega davka in tako zagotoviti davčno nevtralnost. Ta pravica je zato sestavni del tega sistema in načeloma ne sme biti omejena²³.

²³ Glej v tem smislu sodbo *Sea Chefs Cruise Services* (točke od 34 do 36).

39. Iz načela nevtralnosti izhaja tudi zahteva, da se davčnemu zavezancu pravica do odbitka ali vračila vstopnega davka prizna, če so izpolnjeni vsebinski pogoji za to pravico, in sicer tudi če ta davčni zavezanec ni izpolnil nekaterih formalnih zahtev. Drugače je lahko le, če zaradi neupoštevanja teh formalnih zahtev ni mogoče z gotovostjo dokazati, da so bili izpolnjeni vsebinski pogoji.²⁴ Sodišče je glede vprašanja, kdaj je treba predložiti dokaze, da so vsebinski pogoji za pravico do vračila izpolnjeni, ugotovilo, da bi bil, če bi bila predložitev takih dokazov mogoča brez kakršnih koli časovnih omejitev, položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v razmerju do davčne uprave lahko neskončno dolgo izpodbojen, kar bi bilo v nasprotju z načelom pravne varnosti.²⁵

40. Poleg tega se v okviru, ki s pravom Unije ni urejen, v skladu z načelom procesne avtonomije držav članic formalne zahteve za izvajanje pravice do vračila DDV določijo v nacionalnem pravu teh držav ob upoštevanju načel enakovrednosti in učinkovitosti. V skladu s temi načeli take zahteve ne smejo biti manj ugodne od teh, ki veljajo v podobnih nacionalnih položajih, in zaradi njih uveljavljanje pravice do vračila v praksi ne sme biti onemogočeno ali čezmerno oteženo.²⁶

41. Sodišče je nazadnje ugotovilo, kot sem navedel že v delu teh sklepnih predlogov, ki se nanaša na drugo vprašanje za predhodno odločanje, da rok iz člena 20(2) Direktive 2008/9 ni prekluziven, tako da lahko davčni zavezanec informacije, ki jih zahteva organ, ki obravnava zahtevek za vračilo DDV, predloži v fazi sodnega postopka.²⁷

42. Prvo vprašanje za predhodno odločanje je treba presoditi ob upoštevanju zgoraj obravnavane sodne prakse.

Uporaba v obravnavani zadevi

43. Iz sodne prakse, obravnavane v točkah od 38 do 40 teh sklepnih predlogov, je razvidno, da Sodišče ni izključilo, da so s pravom Unije lahko v skladu nacionalne določbe, na podlagi katerih dodatnih informacij v zvezi z zahtevkom za vračilo DDV davčnega zavezanca, ki nima sedeža v državi članici vračila,²⁸ ni mogoče predložiti šele v fazi postopka pred sodiščem, in nacionalne določbe, na podlagi katerih je dopustno, da se dokazila o izpolnjevanju pogojev za oprostitev, ki jih je davčni zavezanec predložil šele po opravljenem davčnem inšpekcijskem nadzoru, ne upoštevajo.²⁹ Sodišče je dopustnost takih določb z vidika prava Unije pogojilo le s tem, da sta izpolnjena pogoja učinkovitosti in enakovrednosti³⁰, vendar je preverjanje tega, ali sta izpolnjena, prepustilo nacionalnim sodiščem.

44. Sodišče je v tem smislu odločilo tako v položaju, v katerem je v okviru smernic, ki jih je v zvezi s tem dalo nacionalnemu sodišču, menilo, da sta ta pogoja, zlasti pogoj učinkovitosti, najbrž izpolnjena,³¹ kot tudi v obrnjenem položaju. V sodbi Nec Plus Ultra Cosmetics je zlasti ugotovilo, da lahko „[z]avrnitev izvedbe dokazov, predloženih pred sprejetjem [...] odločbe o odmeri davka, [...] pretirano oteži uresničevanje pravic, ki jih priznava pravni red Unije, ker taka zavrnitev

²⁴ Glej v tem smislu sodbo z dne 17. decembra 2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, točki 47, 48).

²⁵ Glej v tem smislu sodbo GE Auto Service Leasing (točka 60).

²⁶ Glej v tem smislu sodbo GE Auto Service Leasing (točka 59).

²⁷ Sodba Sea Chefs Cruise Services (izrek).

²⁸ Sodba GE Auto Service Leasing.

²⁹ Sodba z dne 2. marca 2023, Nec Plus Ultra Cosmetics (C-664/21, EU:C:2023:142, izrek).

³⁰ V smislu sodne prakse, navedene v točki 39 teh sklepnih predlogov.

³¹ Glej sodbo GE Auto Service Leasing (točka 61).

davčnemu zavezancu omejuje možnost predložitve dokazov o izpolnjevanju vsebinskih pogojev, ki omogočajo pridobitev oprostitve DDV. Nacionalna ureditev, ki v tej fazi postopka obdavčitve davčnemu zavezancu ne omogoča predložitve še manjkajočih dokazov za utemeljitev pravice, ki jo ta davčni zavezanec uveljavlja, in ki ne upošteva morebitnih pojasnil o razlogih, iz katerih ti dokazi niso bili predloženi prej, je zato težko združljiva z načelom sorazmernosti in tudi s temeljnim načelom nevtralnosti DDV³². Sodišče je presojo skladnosti nacionalnih določb s pravom Unije nazadnje prepustilo sodišču, ki je začelo postopek predhodnega odločanja, v okviru katerega je bila sprejeta navedena sodba.

45. Menim, da bi bila podobna odločitev v obravnavani zadevi nezadostna. Postopek vračila DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, je bil v Direktivi 2008/9 urejen precej podrobno. Dopustitev, da se pomembna vprašanja – kakršno je nedvomno to o posledici, ki jo ima neupoštevanja roka iz člena 20(2) te direktive za pravico davčnega zavezanca do vračila davka – uredijo s pravom držav članic, in sicer le s tem pridržkom, da morata biti – kar preverjajo nacionalna sodišča – pri tem spoštovani načeli enakovrednosti in učinkovitosti, bi bila v nasprotju s polnim učinkom harmonizacije, ki jo je izvedel zakonodajalec Unije.

46. V zvezi z načelom enakovrednosti je treba navesti, da je za preverjanje skladnosti nacionalnih določb s tem načelom potrebna njihova razlaga, zaradi česar je to naloga sodišč držav članic. Poleg tega v obravnavani zadevi ni razvidno, da je bilo to načelo kršeno, saj se zdi, da se nacionalne določbe, ki se v njej uporabijo, na splošno uporabljajo za vse davčne postopke. Menim pa, da bi se moralo Sodišče določneje opredeliti glede skladnosti teh določb z načelom učinkovitosti.

47. Naj spomnim, da v skladu z načelom učinkovitosti zaradi nacionalnih določb, ki jih države članice sprejmejo v okviru svoje procesne avtonomije, posameznikom ne sme biti čezmerno oteženo ali v praksi onemogočeno uveljavljanje pravic, ki izhajajo iz prava Unije³³. V skladu z določbami madžarskega prava pa davčni zavezanec, ki organu, ki preučuje njegov zahtevek za vračilo DDV, dodatnih informacij, ki jih ta organ zahteva na podlagi člena 20(1) Direktive 2008/9, ni predložil v predpisanem roku, te napake ne more popraviti s tem, da jih predloži v fazi postopka s pritožbo zoper odločbo o zahtevku, ki jo je izdal navedeni organ. Lahko pa pod določenimi pogoji te informacije veljavno predloži v sodnem postopku po izpodbijanju take odločbe.³⁴ Menim, da je s takšnimi pravili davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, čezmerno oteženo uveljavljanje vračila davka.

48. Direktiva 2008/9 določa vrsto procesnih rokov, ki jih morajo spoštovati tako pristojni nacionalni organi kot zainteresirani davčni zavezanci³⁵. Vendar ti subjekti niso v enakem položaju glede upravičenj, ki zanje izhajajo iz te direktive ali širše iz določb prava Unije o DDV. Namen teh določb je predvsem zaščititi in izboljšati položaj davčnih zavezancev, medtem ko davčni organi ščitijo javni interes, ki je v zagotavljanju pravilnega delovanja tega sistema. To ima poseben pomen v sistemu DDV, ki temelji na načelu davčne nevtralnosti, v skladu s katerim davčni zavezanci načeloma ne bi smeli nositi ekonomskega bremena obdavčitve. S tega vidika ima rok iz člena 20(2) Direktive 2008/9 po mojem mnenju dva namena. Prvič, z njim se davčnim zavezancem zagotovi minimalno obdobje, v katerem lahko ukrepajo, s čimer se prepreči, da bi davčni organi samovoljno določali pretirano kratke roke za predložitve dodatnih informacij.

³² Sodba z dne 2. marca 2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, točka 37).

³³ Glej v tem smislu sodbo *GE Auto Service Leasing* (točka 59).

³⁴ Glej povzetek določb nacionalnega prava iz točk 8 in 9 teh sklepnih predlogov.

³⁵ Glej tudi uvodno izjavo 2 te direktive.

Drugič, z njim je omogočeno, da se celoten postopek v zvezi z zahtevkom za vračilo konča v rokih iz člena 21 te direktive. Gre torej za rok, ki je določen v interesu davčnih zavezancev, in ne v interesu davčnih organov.

49. Kot je Sodišče že ugotovilo, je namen procesnih rokov seveda tudi zagotovitev, da se negotovost glede pravnega položaja davčnega zavezanca ne bi podaljševala v nedogled.³⁶ V zvezi z vračilom DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, se ta namen izpolnjuje zlasti z rokom za vložitev zahtevka za vračilo iz člena 15(1) Direktive 2008/9, ki je v skladu s sodno prakso Sodišča prekluziven³⁷ in katerega neupoštevanje povzroči izgubo pravice do vračila. To, da se davčnemu zavezancu omogoči, da v fazi upravnega pritožbenega postopka predloži dodatne informacije, ki jih je od njega zahteval prvostopenjski organ, pa ne pomeni tveganja, da se bo negotovost glede pravnega položaja tega davčnega zavezanca podaljševala v nedogled. Tak postopek je namreč že po naravi stvari zamejen s strogimi procesnimi roki – zlasti z rokom za vložitev pravnega sredstva – in se običajno izvede v lahko predvidljivem časovnem okviru.

50. Seveda razumem, da je lahko frustrirajoče, če davčni zavezanec, ki ga prvostopenjski organ ustrezno pozove k predložitvi določenih informacij, teh brez pomembnega razloga ne predloži v določenem roku, ampak šele v fazi pritožbenega postopka. Vendar v takem primeru državi članici na podlagi člena 26, drugi odstavek, Direktive 2008/9 ni treba plačati obresti iz naslova morebitne zamude pri izplačilu dolgovanih zneskov, tako da davčni zavezanec nosi stroške zamude, za katero je odgovoren. Prav tako si lahko predstavljam, da nacionalna zakonodaja v takih primerih določa, da se neskrbnemu davčnemu zavezancu naložijo dodatni upravni stroški, ki nastanejo zaradi njegove malomarnosti.

51. Po drugi strani pa to, da se davčnemu zavezancu onemogoči, da po izteku roka predloži informacije za utemeljitev svoje pravice do vračila, čeprav je v okviru nacionalnega prava priložnost³⁸ za to podana, tako da lahko to pravico tudi izgubi, po mojem mnenju ni sorazmerno in je v nasprotju z načelom učinkovitosti, saj se s tem čezmerno ter brez očitne potrebe otežuje uveljavljanje te pravice. Spomnim pa naj, da gre pri tem za temeljno pravico v skupnem sistemu DDV, ki pomeni bistvo mehanizma delovanja tega sistema in je načeloma ni mogoče omejiti.³⁹ Omejitev te pravice zgolj iz formalnih razlogov, medtem ko so vsebinski pogoji zanjo izpolnjeni, bi bila zato tudi v nasprotju s členom 170 Direktive 2006/112, v skladu s katerim imajo vsi davčni zavezanci, ki izpolnjujejo te vsebinske pogoje, pravico do vračila.

52. Na to ugotovitev ne vpliva morebitna možnost, da se davčni zavezanec na dodatne informacije za utemeljitev pravice do vračila DDV sklicuje v postopku pred sodiščem. S tem bi se davčnega zavezanca namreč prisililo, da odločbo o zavrnitvi vračila (ali, kot v tem primeru, o ustavitvi postopka) za to, da bi odpravil formalno kršitev določb postopka, izpodbija pred sodiščem, čeprav bi bilo to mogoče preprosteje in hitreje opraviti v okviru upravnega pritožbenega postopka.

53. Poleg tega je Sodišče v sodbi *Sea Chefs Cruise Services*, kot sem navedel v delu teh sklepnih predlogov, ki se nanaša na presojo drugega vprašanja za predhodno odločanje, ugotovilo, da rok iz člena 20(2) Direktive 2008/9 ni prekluziven, zaradi česar se davčni zavezanec v sodnem postopku lahko sklicuje na informacije, ki jih na zahtevo organa, ki obravnava njegov zahtevek za vračilo DDV, ni predložil v roku iz te določbe. Enako bi moralo veljati za upravni pritožbeni postopek, če

³⁶ Glej v tem smislu sodbo *GE Auto Service Leasing* (točka 60).

³⁷ Glej sodbo *Sea Chefs Cruise Services* (točka 39 in navedena sodna praksa).

³⁸ In sicer v postopku s pritožbo zoper prvostopenjsko odločbo.

³⁹ Glej sodno prakso, navedeno v točkah 38 in 39 teh sklepnih predlogov.

je tak postopek v nacionalnem pravu določen za odločbe o vračilu DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila.⁴⁰ Vsi predudarki, ki jih je Sodišče navedlo v zgoraj navedeni sodbi, so namreč enako upoštevni tudi za tak postopek. Neobstoj možnosti predložitve dodatnih informacij v okviru upravnega pritožbenega postopka, ki ga določa nacionalno pravo, bi bil zato v nasprotju z razlago člena 20(2) Direktive 2008/9, ki jo je Sodišče sprejelo v sodbi *Sea Chefs Cruise Services*⁴¹.

54. Zgornje ugotovitve se seveda nanašajo na položaj, v katerem so vsebinski pogoji za pravico do vračila DDV izpolnjeni, davčni zavezanec pa z zamudo pri predložitvi zahtevanih dodatnih informacij ni želel goljufati ali zlorabiti pravic. V nasprotnem položaju države članice seveda lahko uporabijo ukrepe, ki so v njihovih nacionalnih pravih določeni za preprečevanje takih goljufij ali zlorabe pravic. To, da davčni zavezanec dodatne informacije predloži šele v poznejši fazi postopka, pa – kot je Sodišče že ugotovilo – samo po sebi še ne pomeni zlorabe pravice.⁴²

Odgovor na vprašanje

55. Zato predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 170 Direktive 2006/112, člen 20(2) Direktive 2008/9 ter načeli učinkovitosti in davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo uporabi določb nacionalnega prava, v skladu s katerimi je izključena možnost davčnega zavezanca, da se v pritožbenem postopku sklicuje na dodatne informacije ali dokumente, ki jih je zahteval prvostopenjski davčni organ, vendar jih je davčni zavezanec predložil šele v fazi postopka s pritožbo, ki jo je vložil pri drugostopenjskem davčnem organu.

Tretje vprašanje za predhodno odločanje

56. Predložitveno sodišče želi s tretjim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu ugotoviti, ali je treba člen 23 Direktive 2008/9 razlagati tako, da nasprotuje uporabi določbe nacionalnega prava, v skladu s katero se postopek v zvezi z zahtevkom za vračilo DDV davčnemu zavezancu s sedežem v drugi državi članici ustavi brez preučitve zahtevka za vračilo, če ta davčni zavezanec ni izpolnil obveznosti predložitve dodatnih informacij, ki jih je na podlagi člena 20 te direktive zahteval organ, ki obravnava zahtevek. Čeprav predložitveno sodišče v vprašanju omenja le člen 23(1) Direktive 2008/9, je iz obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da želi dognati, ali je treba sklep o ustavitvi postopka enačiti z odločbo o zavrnitvi vračila davka. To vprašanje pa je urejeno v členu 23(2), drugi pododstavek, navedene direktive. Zato predlagam, naj se šteje, da je predmet tretjega vprašanja celoten člen 23 Direktive 2008/9.

57. Člen 23(1) Direktive 2008/9 določa obveznost obrazložitve odločbe o zavrnitvi vračila DDV. V skladu s členom 23(2), prvi pododstavek, te direktive pa bi moral imeti davčni zavezanec zoper takšno odločbo na voljo enaka pravna sredstva, kot jih imajo nacionalni davčni zavezanci v skladu s pravom države članice vračila. Nazadnje, člen 23(2), drugi pododstavek, te direktive določa, da mora imeti v primeru, v katerem se nesporetnost odločitve o zahtevku za vračilo ne šteje ne za priznanje pravice do vračila ne za zavrnitev vračila, davčni zavezanec, ki ima sedež v drugi državi

⁴⁰ Kot sem navedel že v točki 24 teh sklepnih predlogov.

⁴¹ Ta razlaga, kot sem navedel že v točkah od 26 do 30 teh sklepnih predlogov, pa ni omajana s poznejšo sodbo *GE Auto Service Leasing*, ki je bila izdana v okviru drugih, manj natančnih določb prava Unije.

⁴² Glej v tem smislu sodbo *GE Auto Service Leasing* (točka 2 izreka).

članici, dostop do istih upravnih ali sodnih postopkov kot davčni zavezanci s sedežem v zadevni državi članici, ki so v enakem položaju. Če pa nacionalna zakonodaja države vračila takih postopkov ne določa, se nesporejete odločitve šteje za zavrnitev vračila.

58. Menim, da je treba te določbe razlagati tako, da mora imeti davčni zavezanec, če se postopek v zvezi z zahtevkom za vračilo DDV konča brez preučitve tega zahtevka – na primer, kot v postopku v glavni stvari, z izdajo odločbe o ustavitvi postopka, ker davčni zavezanec ni pravočasno predložil zahtevanih dodatnih informacij –, na voljo učinkovita pravna sredstva v okviru upravnega ali sodnega postopka, s katerimi lahko ponovno zahteva preučitev svojega zahtevka. Naj dodam, da bi morala taka odločba o ustavitvi postopka ali katera koli druga oblika končanja postopka vsebovati obrazložitev, saj je to pogoj za učinkovito uveljavljanje pravice do pravnega sredstva. Če pa ustreznega pravnega sredstva ni, je treba končanje postopka brez preučitve zahtevka obravnavati kot odločitev o zavrnitvi vračila z vsemi posledicami, ki v zvezi s tem izhajajo iz člena 23(1) in člena 23(2), prvi pododstavek, Direktive 2008/9.

59. Taka konstrukcija navedenih določb izhaja iz posebnosti mehanizma vračila DDV za davčne zavezance s sedežem v drugi državi članici. Za razliko od pravice do odbitka, ki jo davčni zavezanec uveljavlja sam ob plačilu davka davčnim organom, je namreč za uveljavljanje pravice do vračila davka davčnim zavezancem s sedežem v drugi državi članici, ki ustreza pravici do odbitka, potrebno dejavno ukrepanje države članice vračila v obliki sprejetja odločbe o vračilu in izplačila ustreznih zneskov. V tem položaju sta končanje postopka brez preučitve zahtevka in posledičen neobstoj take pozitivne odločbe v praksi enakovredna zavrnitvi vračila. Zato mora imeti davčni zavezanec zoper takšno končanje postopka na voljo učinkovito pravno sredstvo.

60. V okviru obravnavane zadeve je treba dodati – če se bo Sodišče strinjalo z mojim predlogom za odgovor na prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje – da mora imeti davčni zavezanec v okviru pravnih sredstev, ki so mu na voljo po postopku, ki se je končal brez preučitve zahtevka za vračilo, med drugim možnost, da se sklicuje na dodatne informacije, ki jih na zahtevo, ki jo je v skladu s členom 20 Direktive 2008/9 oblikoval organ, ki obravnava zahtevek, ni predložil v predpisanem roku. V nasprotnem primeru davčni zavezanec po postopku, ki se je končal brez preučitve zahtevka, ne bi mogel več odpraviti napake v obliki neupoštevanja roka za predložitev dodatnih informacij, tako da bi ta rok postal prekluziven, kar bi bilo v nasprotju s presojo Sodišča iz zadeve *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Predlagam torej, naj se na tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 23 Direktive 2008/9 razlagati tako, da ne nasprotuje uporabi določbe nacionalnega prava, na podlagi katere se postopek v zvezi z zahtevkom za vračilo DDV davčnemu zavezancu s sedežem v drugi državi članici ustavi brez preučitve zahtevka za vračilo, če ta davčni zavezanec ni izpolnil obveznosti predložitve dodatnih informacij, ki jih je organ, ki obravnava zahtevek, zahteval v skladu s členom 20 Direktive 2008/9, pod pogojem, da je v nacionalnem pravu določen učinkovit postopek s pravnim sredstvom zoper odločbo o ustavitvi postopka, v okviru katerega se davčni zavezanec lahko zlasti sklicuje na dodatne informacije, ki jih ni pravočasno predložil v okviru ustavljenega postopka. V nasprotnem primeru je treba odločbo o ustavitvi postopka šteti za odločbo o zavrnitvi vračila.

Predlog

62. Glede na vse zgornje preudarke predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je Sodišču predložilo Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska), odgovori tako:

1. Člen 20(2) 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,

je treba razlagati tako, da

enomesečni rok, ki je v njem določen za predložitev dodatnih informacij, ki jih zahteva organ, ki obravnava zahtevek za vračilo DDV, ki ga je vložil davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici, ni mogoče šteti za prekluziven.

2. Člen 170 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/EU z dne 12. februarja 2008, člen 20(2) Direktive 2008/9 ter načeli učinkovitosti in davčne nevtralnosti

je treba razlagati tako, da

nasprotujejo uporabi določb nacionalnega prava, v skladu s katerimi se v pritožbenem postopku ni mogoče sklicevati na dodatne informacije ali dokumente, ki jih je zahteval prvostopenjski davčni organ, a jih je davčni zavezanec predložil šele v okviru pritožbe, vložene pri drugostopenjskem davčnem organu.

3. Člen 23 Direktive 2008/9

je treba razlagati tako, da

ne nasprotuje uporabi določbe nacionalnega prava, v skladu s katero se postopek v zvezi z zahtevkom za vračilo DDV davčnemu zavezancu s sedežem v drugi državi članici ustavi brez preučitve zahtevka za vračilo, če ta davčni zavezanec ni izpolnil obveznosti predložitve dodatnih informacij, ki jih je organ, ki obravnava zahtevek, zahteval v skladu s členom 20 te direktive, pod pogojem, da je v nacionalnem pravu določen učinkovit postopek s pravnim sredstvom zoper odločbo o ustavitvi postopka, v okviru katerega se davčni zavezanec lahko zlasti sklicuje na dodatne informacije, ki jih ni pravočasno predložil v okviru ustavljenega postopka. V nasprotnem primeru je treba odločbo o ustavitvi postopka šteti za odločbo o zavrnitvi vračila.