

Дело C-746/22**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

6 декември 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Fővárosi Törvényszék (Унгария)

Дата на акта за преюдициално запитване:

18 ноември 2022 г.

Жалбоподател:

Slovenské Energetické Strojárne A. S.

Ответник:Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Дирекция по жалбите към Националната данъчна и
митническа администрация, Унгария)**Предмет на главното производство**

Съдебно обжалване на административен акт в областта на данъчното облагане

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

На първо място, да се установи дали национална правна уредба, която за целите на разглеждането на заявление за възстановяване на данъка върху добавената стойност (ДДС) не позволява заявителят да изтъква нови факти или да представя нови доказателства на етапа на обжалването, които са му били известни преди приемането на първоинстанционното решение, но не ги е представил, въпреки че са му били поискани от данъчния орган, или не се е позовал на тях, установява материалноправно ограничение, превишаващо условията за обжалване, предвидени в член 23, параграф 2 от Директива 2008/9 на Съвета.

На второ място, да се установи дали едномесечният срок, посочен в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9/ЕО на Съвета, е преклузивен, и при утвърдителен отговор, дали това е в съответствие с принципите и съответните разпоредби на правото на Съюза.

На трето място, да се установи дали е в съответствие с член 23, параграф 1 от Директива 2008/9/ЕО на Съвета национална правна уредба, въз основа 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 нередовностите и поради това оценяването на заявлението му не е възможно.

Правно основание: член 267 ДФЕС

Преюдициални въпроси

1. Трябва ли член 23, параграф 2 от Директива 2008/9/ЕО на Съвета 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 (наричана по-нататък „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 az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (Закон CLII от 2017 г. за данъчната администрация, наричан по-нататък „Законът за данъчната администрация“) — която за целите на разглеждането на заявленията за възстановяване на данъка върху добавената стойност на основание на Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) 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 позовал 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? Горезложеното 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

Директивата за ДДС и с установените от Съда на Европейския съюз основни принципи на данъчен неутралитет, 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?

Разпоредби от правото на Съюза, на които се прави позоваване

- Харта на основните права на Европейския съюз (ОВ С 326, 2012 г., стр. 391) (наричана по-нататък „Хартата“): член 47
- Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправка в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“): членове 167, 169, 170 и член 171, параграф 1
- 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 (ОВ L 44, 2008 г., стр. 23) (наричана по-нататък „Директива 2008/9“): член 1, член 20, параграфи 1 и 2, член 21, член 23, параграфи 1 и 2, член 26 и член 29, параграфи 1 и 2
- Практика на Съда: по-специално решения от 10 април 1984 г., von Colson и Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, и от 2 май 2019 г., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354

Разпоредби от националното право, на които се прави позоваване

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“): член 251/С, параграф 2; член 251/Е, параграфи 1 и 2; член 251/Ф, параграфи 1—4; член 251/Г, параграфи 1 и 2; член 251/Н, параграфи 1 и 2; и член 251/І, параграфи 1 и 4

- Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CLII. törvény (Закон CLII от 2017 г. за данъчната администрация, наричан по-нататък „Закон за данъчната администрация“): член 9, член 49, параграф 1, буква b) и член 124
- A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Закон I от 2017 г. за приемане на Административнопроцесуалния кодекс, наричан по-нататък „Административнопроцесуалният кодекс“): член 78, параграф 4

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Жалбоподателят е търговско дружество, регистрирано по словашкото право, извършващо дейност в енергийния сектор, което произвежда отоплителни инсталации и продава тези инсталации и техните компоненти, като извършва също така и инженерни дейности във връзка с електроцентрали. През юни 2020 г. жалбоподателят започва да извършва инсталационни и монтажни работи в Унгария въз основа на договор, сключен с търговското дружество Budapesti Erőmű Zrt. За тази цел той придобива стоки и услуги в Унгария. Във връзка с това със заявление от 18 февруари 2021 г. жалбоподателят, в качеството си на данъчнозадължено лице, установено в друга държава — членка на Съюза, по-конкретно в Словакия, иска на основание член 244 от Закона за ДДС възстановяването на 37 013 654 унгарски форинта (HUF) във връзка с платения ДДС по получени доставки на стоки и услуги в Унгария в периода от 1 януари до 31 декември 2020 г. на базата на деветнадесет фактури.
- 2 С административен акт от 22 февруари 2021 г. 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“), приемайки, че не може да вземе обосновано решение въз основа на данните, с които разполага, отправя искане до жалбоподателя да предостави данни в съответствие с член 251/F, параграф 1 от Закона за ДДС. По-конкретно тя отправя искане до жалбоподателя да представи в едномесечен срок от връчването на административния акт както фактурите, така и договорите и поръчките, на които се основават фактурите, които не са били приложени към първоначалното заявление, но са необходими за неговото разглеждане, както и да представи декларация, в която жалбоподателят да посочи с каква цел и в чия полза е платил за посочените във фактурите услуги, както и връзката им със стопанската му дейност. Първоинстанционният данъчен орган изпраща административния акт на жалбоподателя по електронната поща и приема, че последният го е получил.
- 3 С решение от 6 май 2021 г. на основание член 49, параграф 1, буква b) от Закона за данъчната администрация първоинстанционният данъчен орган прекратява процедурата, образувана по заявлението на жалбоподателя, като посочва, че последният не е изпълнил задължението си за предоставяне на

данни, въпреки че е бил приканен да направи това, поради което данните, с които посоченият орган разполага, не му позволяват да установи точните факти.

- 4 Жалбоподателят обжалва първоинстанционното решение и същевременно изпълнява искането на първоинстанционния данъчен орган за предоставяне на данни, като му изпраща поисканите в административния акт документи.
- 5 С решение от 20 юли 2021 г. сезираният с посочената жалба ответник потвърждава първоинстанционното решение. Той посочва, че жалбоподателят не е отговорил на искането за отстраняване на нередовности преди да му бъде връчено първоинстанционното решение, нито е представил в срок поисканите документи, поради което не е било възможно да установи дали жалбоподателят има право на възстановяване на данъка. Той припомня, че член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация предвижда, че „освен ако не е налице основание за нищожност, в жалбата и в хода на производството по жалбата не може да се изтъкват нови факти или да се представят нови доказателства, които са били известни на лицето, имащо право на обжалване, преди приемането на първоинстанционното решение, но това лице не е представило доказателствата, въпреки че са му били поискани от данъчния орган, или не се е позовало на фактите“. В административния акт, с който е поискано предоставянето на данни, първоинстанционният данъчен орган е уведомил жалбоподателя за тази забрана за посочване на нови факти и доказателства. С оглед на гореизложеното и на член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация ответникът приема, че в производството по обжалване вече няма възможност да се вземат предвид изпратените от жалбоподателя документи и данни.
- 6 Жалбоподателят обжалва решението на ответника пред Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария).

Основни твърдения на страните в главното производство

- 7 **Жалбоподателят** твърди, че член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация не е приложим в процедурата по възстановяване на ДДС. Според него Директива 2008/9 урежда изчерпателно материалноправните и процесуалните норми, уреждащи процедурата по възстановяване на ДДС, поради което член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация, доколкото изключва представянето на нови доказателства на етапа на обжалването и в хода на производството, образувано по жалбата (по-нататък „забраната за посочване на нови факти и доказателства“), представлява материалноправно ограничение.
- 8 Жалбоподателят счита, че съгласно член 23, параграф 2 от Директива 2008/9, предвиждащ възможността за обжалване, условията, свързани с реда и сроковете за обжалване в рамките на процедурата по възстановяване на

ДДС, се уреждат от разпоредбите, приети от държавата членка по възстановяване. Директива 2008/9 обаче не предвижда основание за никакво материалноправно ограничение по отношение на обжалването нито изрично, нито чрез препращаща норма, така че спрямо жалбоподателя не може да се прилага наложеното с унгарската правна уредба материалноправно ограничение, въз основа на което в жалбата не могат да се изтъкват нови факти, нито да се посочват нови доказателства, които са били известни на жалбоподателя преди приемането на първоинстанционното решение.

- 9 Според жалбоподателя с установеното в унгарската правна уредба ограничение по отношение на обжалването се поставя под въпрос непрекъснатия характер на едномесечния срок за отстраняване на нередовности, тъй като след приемането на първоинстанционното решение, но преди приемането на окончателното решение, заявителят възстановяването не може да представи на унгарския данъчен орган нови факти или обстоятелства, така, че последният да ги вземе предвид, нито нови доказателства, които, въпреки че са съществували още в хода на първоинстанционното производство, не са били представени от заявителя по някаква причина, за която той има вина. От друга страна, като правна последица от неспазването на срока за отстраняване на нередовности от страна на заявителя член 26 от Директива 2008/9 и член 251/І, параграф 4 от Закона за ДДС предвиждат единствено, че ако заявителят не изпълни в срок искането за отстраняване на нередовности, той няма право да иска лихва върху сумата, която държавата членка по възстановяването трябва да му възстанови, дори при забавяне на плащането от страна на органите.
- 10 Жалбоподателят посочва още, че нито член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, нито разпоредбата за неговото транспониране в унгарското право, а именно член 251/І, параграф 4 от Закона за ДДС, определят едномесечния срок като преклузивен, поради което неговото неспазване не може да доведе до това жалбоподателят да изгуби окончателно правото си на възстановяване на данъка. В този смисъл жалбоподателят твърди, че след изтичането на този срок той все още има право да представи в рамките на производството по обжалване документите, на които се основава заявлението му за възстановяване на ДДС и които са посочени от данъчния орган като необходими.
- 11 Накрая, жалбоподателят посочва, че при тези обстоятелства ответникът не е имал право да прекрати процедурата.
- 12 **Ответникът** твърди, че член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация е приложим и към разглеждането на заявленията за възстановяване на ДДС. Според него тази разпоредба не прави на практика невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза, тъй като с нея се цели единствено да се избегне увеличаване на продължителността на производствата по обжалване.

- 13 Според ответника принципите на равностойност и ефективност не са нарушени. Обратно на твърденията на жалбоподателя, ответникът посочва, че в диспозитива на първоинстанционното решение не се прави разграничение между процедурните и материалноправните норми относно обжалването, а в него се посочват нормите относно реда на обжалване и ограниченията на правото на обжалване. Ответникът счита, че с оглед на гореизложеното унгарската правна уредба е в съответствие с правото на Съюза и с установените от Съда правни принципи и следователно не нарушава принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност.
- 14 Ответникът твърди, че едномесечният срок, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, за представяне на допълнителна информация не е преклузивен, тъй като във връзка с неспазването на срока жалбоподателят е могъл да подаде молба за възстановяване на срока.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 15 С преюдициалното запитване запитващата юрисдикция иска Съдът да установи дали забраната за посочване на нови факти и доказателства, предвидена в член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация, противоречи на член 23, параграф 2 от Директива 2008/9, както и дали тази забрана нарушава принципите, установени от съдебната практика на Съюза относно обжалването, като се има предвид, че правото на Съюза допуска представянето на доказателства във всеки един момент до приемането на окончателното решение.
- 16 Запитващата юрисдикция иска също така да се установи дали във връзка с прилагането на забраната за посочване на нови факти и доказателства, предвидена в член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация, едномесечният срок за отстраняване на нередовности придобива преклузивен характер, доколкото декларациите, документите и останалите доказателства, допълнително представени едновременно с жалбата, вече не се вземат предвид от унгарския данъчен орган.
- 17 Накрая, запитващата юрисдикция иска да се изясни, що се отнася до процедурата по възстановяване на ДДС, дали данъчният орган има право да прекрати тази процедура при посочените обстоятелства.
- 18 Що се отнася до **първия преюдициален въпрос**, запитващата юрисдикция посочва, че в настоящия случай жалбоподателят не е изпълнил искането на данъчния орган за предоставяне на данни в хода на първоинстанционното производство, но след връчването на първоинстанционното решение жалбоподателят е приложил поисканите данни и документи към жалбата срещу посоченото решение, подадена до второинстанционния данъчен орган. Последният обаче отказва да вземе предвид тези данни и документи на основание член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация. Както посочва запитващата юрисдикция обаче, Директива 2008/9 не

предвижда, че в случай на неспазване на предвидения едномесечен срок за представяне на допълнителна информация, поискана от държавата членка по възстановяване, съществува възможност представената информация да не се вземе предвид. Запитващата юрисдикция добавя, че разпоредбите на Директива 2008/9 относно обжалването също не съдържат забрана за посочване на нови факти и доказателства, каквато е установена в член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация.

- 19 Запитващата юрисдикция се позовава на дело *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), като посочва, че фактите по това дело се различават от тези по настоящия случай само по това, че унгарското административно производство е двуинстанционно и съгласно унгарското право във второинстанционното административно производство вече изрично се прилага забраната за посочване на нови факти и доказателства, установена в член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация.
- 20 Според запитващата юрисдикция при разглеждането на заявленията за възстановяване на ДДС въз основа на Директивата за ДДС следва да се зачитат правата на жалбоподателя, предвидени в Директива 2008/9, в чийто персонален обхват попада жалбоподателят.
- 21 В това отношение запитващата юрисдикция изпитва съмнение дали следва да се приеме, че е налице нарушение на правото на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес, предвидено в член 47 от Хартата, поради обстоятелството, че в унгарското право забраната за посочване на нови факти и доказателства, приложима в производството по обжалване, води до ограничаване на правото на страните по производството на представяне на доказателства. Вследствие на забраната за посочване на нови факти и доказателства няма възможност такива да се представят, което очевидно се отразява върху решението на второинстанционния данъчен орган, пред когото е образувано производството по обжалване, както и върху крайния резултат от съдебното производство, образувано по жалбата, която може да се подаде срещу това последно решение.
- 22 В този контекст запитващата юрисдикция счита за релевантно и обстоятелството, че член 78, параграф 4 от Административнопроцесуалния кодекс, уреждащ съдебното производство по административни дела в Унгария, също предвижда правило, съгласно което „жалбоподателят или заинтересованото лице може да изтъкне факти или обстоятелства, които макар да са съществували в хода на административното производство, не са били разгледани в него, в случай че административният орган не ги е взел предвид в административното производство, въпреки че на тях е било направено позоваване, както и в случай, че те не са били известни на жалбоподателя или на заинтересованото лице не по негова вина или жалбоподателят или заинтересованото лице не са могли да ги изтъкнат не по своя вина“. С други думи, забраната да се сочат нови факти и доказателства обхваща и съдебното производство по административни дела.

- 23 В това отношение запитващата юрисдикция иска да установи също така дали забраната да се сочат нови факти и доказателства е пропорционална и съвместима с изискванията, гарантиращи справедлива процедура, като се има предвид, че тя може да доведе до материалноправно ограничение на правото на обжалване на данъчнозадълженото лице като основна гаранция за процесуалната легитимация.
- 24 Във връзка с **втория преюдициален въпрос** запитващата юрисдикция също се позовава на решение на Съда по дело *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18), чийто предмет е идентичен с този на втория преюдициален въпрос по настоящото дело.
- 25 Запитващата юрисдикция уточнява, че съвместимостта на член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация с Директива 2008/9 се поставя под въпрос, тъй като прилагането на тази национална разпоредба в процедурата по възстановяване на ДДС може да доведе до придаване на преклузивен характер на едномесечния срок в момента на приемане на решението на първоинстанционния орган, тъй като след приемането на това решение не може да се представят доказателства, които макар да са били известни на заявителя, до този момент последният не ги е представил на данъчния орган по своя вина.
- 26 Що се отнася до **третия преюдициален въпрос**, запитващата юрисдикция отбелязва, че Директива 2008/9 предвижда заявлението за възстановяване да бъде прието или отхвърлено, без да установява нормативна възможност за прекратяване на процедурата. Тя добавя, че Законът за ДДС, с който е транспонирана тази Директива, също не предвижда възможност за прекратяване на процедурата. Съгласно член 251/С, параграф 2 от Закона за ДДС, в случай че заявлението е подадено в срок, данъчният орган се произнася по същество по него. С други думи, както Директива 2008/9, така и Законът за ДДС изискват приемане на решение по същество.
- 27 Обратно, в случая унгарският данъчен орган е приложил правилото относно прекратяването на процедурата, установено в член 49, параграф 1, буква b) от Закона за данъчната администрация, поради което запитващата юрисдикция иска да се установи дали разпоредбата на Директива 2008/9, предвиждаща приемане на решение за уважаване или отхвърляне на заявлението за възстановяване на ДДС, не допуска данъчният орган да приеме решение за прекратяване на процедурата областта на възстановяването на ДДС.