

Zadeva C-746/22

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

6. december 2022

Predložitevno sodišče:

Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti,
Madžarska)

Datum predložitvene odločbe:

18. november 2022

Tožeča stranka:

Slovenské Energetické Strojárne A. S.

Tožena stranka:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nacionalna
davčna in carinska uprava, direktorat za pritožbe, Madžarska)

Predmet postopka v glavni stvari

Upravni spor z davčnega področja.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Prvič, ugotovitev, ali nacionalna ureditev, ki pri presoji zahtevka za vračilo davka na dodano vrednost (DDV) vlagatelju zahtevka v fazi pritožbe ne omogoča, da bi se skliceval na nova dejstva ali predložil nove dokaze, s katerimi je bil seznanjen pred sprejetjem prvostopenjske odločbe, vendar jih kljub pozivu davčnega organa ni predložil ali na katere se ni skliceval, povzroča vsebinsko omejitev, ki presega zahteve v zvezi s pritožbami iz člena 23(2) Direktive Sveta 2008/9/ES.

Drugič, ugotovitev, ali je enomesečni rok iz člena 20(2) Direktive Sveta 2008/9/ES prekluziven, in, če je odgovor pritrdilen, ali je to v skladu z opoštevnicami načeli in določbami Unije.

Tretjič, ugotovitev, ali je nacionalna ureditev, na podlagi katere davčni organ ustavi postopek, če se davčni zavezanec, ki je vložil zahtevek, ni odzval na poziv davčnega organa niti izpolnil svoje obveznosti dopolnitve in če zato o zahtevku ni mogoče presoditi, združljiva s členom 23(1) Direktive Sveta 2008/9/ES.

Pravna podlaga: člen 267 PDEU.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 23(2) Direktive Sveta 2008/9/ES 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 (v nadaljevanju: Direktiva 2008/9), razlagati tako, da nacionalna ureditev, natančneje člen 124(3) az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zakon št. CLI iz leta 2017 o ureditvi davčne uprave; v nadaljevanju: zakon o davčni upravi), ki za namene presoje zahtevkov za vračilo davka na dodano vrednost v skladu z Direktivo Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) v pritožbeni fazi ne dopušča navajanja novih dejstev ali predložitve novih dokazov, s katerimi je bil vlagatelj zahtevka seznanjen pred sprejetjem prvostopenjske odločbe, vendar jih kljub pozivu davčnega organa ni predložil ali se nanje ni skliceval, kar privede do vsebinske omejitve, ki presega formalne in časovne zahteve, določene v Direktivi 2008/9, izpolnjuje zahteve iz te direktive v zvezi s pritožbami?
2. Ali pritrdilen odgovor na prvo vprašanje pomeni, da je treba enomesečni rok, določen v členu 20(2) Direktive 2008/9, šteti za prekluziven? Ali je to združljivo z zahtevo glede pravice do učinkovitega pravnega sredstva in nepristranskega sodišča iz člena 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina), členi 167, 169, 170 in 171(1) Direktive o DDV ter temeljnimi načeli davčne nevtralnosti, učinkovitosti in sorazmernosti, ki jih je izoblikovalo Sodišče Evropske unije?
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?

Upoštevne določbe prava Unije

- Listina Evropske unije o temeljnih pravicah (UL 2012, C 326, str. 391) (Listina): člen 47

- Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, popravki v UL 2007, L 335, str. 60, in UL 2015, L 323, str. 31) (Direktiva o DDV): členi 167, 169, 170 in 171(1)
- Direktiva Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (UL 2008, L 44, str. 23) (Direktiva 2008/9): členi 1, 20(1) in (2), 21, 23(1) in (2), 26 ter 29(1) in (2)
- Sodna praksa Sodišča: med drugim sodbi z dne 10. aprila 1984, von Colson in Kamann, 14/83, EU:C:1984:153, in z dne 2. maja 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354.

Navedene določbe nacionalnega prava

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: zakon o DDV): členi 251/C(2), 251/E(1) in (2), 251/F(1) in (4), 251/G(1) in (2), 251/H(1) in (2) ter 251/I(1) in (4)
- Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zakon št. CLI iz leta 2017 o ureditvi davčne uprave) (zakon o davčni upravi): členi 9, 49(1)(b) in 124
- A közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (zakon št. I iz leta 2017 o zakoniku o upravnem sporu; v nadaljevanju: zakonik o upravnem sporu): člen 78(4)

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Tožeča stranka je gospodarska družba slovaškega prava, ki svojo dejavnost opravlja v energetske sektorju, pri čemer v tem okviru proizvajajo sisteme ogrevanja ter trži te sisteme in njihove sestavne dele, opravlja pa tudi inženirske dejavnosti v zvezi z elektrarnami. Tožeča stranka je junija 2020 začela opravljati inštalacijska in montažna dela na Madžarskem na podlagi pogodbe, sklenjene z družbo Budapesti Erőmű Zrt. V ta namen je na Madžarskem pridobila različno blago in koristila različne storitve. V zvezi s tem je tožeča stranka kot davčna zavezanica s sedežem v drugi državi članici Unije, konkretno na Slovaškem, z dopisom z dne 18. februarja 2021 v skladu s členom 244 zakona o DDV na podlagi devetnajstih računov zahtevala vračilo zneska 37.013.654 HUF iz naslova vstopnega DDV za pridobitev blaga in storitev na Madžarskem v obdobju od 1. januarja do 31. decembra 2020.

- 2 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (nacionalna davčna in carinska uprava, davčni in carinski urad za velike davčne zavezance, Madžarska; v nadaljevanju: prvostopenjski davčni organ) je menil, da na podlagi podatkov, s katerimi razpolaga, ne more sprejeti odločbe, zato je s sklepom z dne 22. februarja 2021 tožečo stranko pozval, naj predloži informacije v skladu s členom 251/F(1) zakona o DDV. Tožečo stranko je med drugim pozval, naj v roku enega meseca od vročitve upravnega akta predloži račune ter pogodbe in naročila, na katerih ti računi temeljijo, ki niso bili priloženi k prvotnemu zahtevku, vendar so nujni za njegovo presojo, ter predloži tudi svojo izjavo, iz katere naj bo razvidno, s kakšnim namenom in za koga je naročila storitve, navedene na računih, ter kako so povezane z njeno gospodarsko dejavnostjo. Prvostopenjski davčni organ je sklep poslal na elektronski naslov tožeče stranke in domneval, da ga je ta prejela.
- 3 Prvostopenjski davčni organ je s sklepom z dne 6. maja 2021 v skladu s členom 49(1)(b) zakona o davčni upravi ustavil postopek, začel na zahtevo tožeče stranke, pri čemer je navedel, da ta ni izpolnila svoje obveznosti predložitve informacij, čeprav je bila k temu pozvana, in da zato na podlagi podatkov, s katerimi je ta organ razpolagal, ni bilo mogoče določiti natančnega dejanskega stanja.
- 4 Tožeča stranka je izpodbijala prvostopenjski sklep in hkrati izpolnila zahtevo prvostopenjskega davčnega organa po predložitvi informacij, tako da je predložila dokumente, zahtevane v sklepu.
- 5 Tožena stranka, pri kateri je bila vložena ta pritožba, je s sklepom z dne 20. julija 2021 potrdila prvostopenjski sklep. Navedla je, da tožeča stranka ni odgovorila na zahtevo za dopolnitev, dokler ji ni bil vročen prvostopenjski sklep, niti ni pravočasno predložila zahtevane dokumentacije, zato ni bilo mogoče ugotoviti, ali je tožeča stranka upravičena do vračila davka. Opozorila je, da člen 124(3) zakona o davčni upravi določa, da „v pritožbi in postopku, začetem na podlagi pritožbe, razen razlogov za ničnost ni mogoče navajati novih dejstev ali se sklicevati na nove dokaze, s katerimi je bil upravičenec do pritožbe seznanjen pred sprejetjem prvostopenjske odločbe, vendar kljub pozivu davčnega organa ni predložil dokazil niti se ni skliceval na dejstva“. Prvostopenjski davčni organ je v sklepu, v katerem je zahteval predložitev informacij, tožečo stranko opozoril na to prepoved poznejših novih navedb. Tožena stranka je glede na to in v skladu z določbo iz člena 124(3) zakona o davčni upravi sklepala, da v okviru pritožbenega postopka ne more več upoštevati dokumentacije in informacij, ki jih je predložila tožeča stranka.
- 6 Tožeča stranka je zoper sklep tožene stranke vložila tožbo pri Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti, Madžarska).

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 7 **Tožeča stranka** trdi, da se člen 124(3) zakona o davčni upravi v postopku vračila DDV ne uporablja. Meni, da Direktiva 2008/9 izčrpno ureja materialnopravna in postopkovna pravila v zvezi s postopkom vračila DDV, zato člen 124(3) zakona o davčni upravi s tem, da v fazi pritožbe in v postopku, ki se je začel na podlagi pritožbe, izključuje predložitev novih dokazov (v nadaljevanju: prepoved predložitve novih dokazov), pomeni vsebinsko omejitev.
- 8 Tožeča stranka meni, da člen 23(2) Direktive 2008/9, ki določa možnost pritožbe, določa, da zahteve v zvezi z obliko in roki za vložitev pritožb v okviru postopka vračila DDV urejajo predpisi, ki jih sprejme država članica vračila. Poleg tega naj Direktiva 2008/9 ne bi določala nobene vsebinske omejitve glede pritožb niti izrecno niti v obliki napotitve, tako da naj proti tožeči stranki ne bi bilo mogoče uporabiti vsebinske omejitve, ki jo določa madžarska ureditev, na podlagi katere v pritožbi ni več mogoče navajati novih dejstev niti se sklicevati na nove dokaze, s katerimi je bila tožeča stranka seznanjena pred sprejetjem prvostopenjske odločbe.
- 9 Po mnenju tožeče stranke se z omejitvijo pritožbe, določeno z madžarsko ureditvijo, izniči nezavezujoča narava enomesečnega roka za dopolnitev, ker vlagatelj zahtevka za vračilo po sprejetju prvostopenjske odločbe, vendar pred sprejetjem končne odločbe madžarskega davčnega organa ne more seznaniti z novimi dejstvi ali okoliščinami niti novimi dokazi, ki jih vlagatelj zahtevka iz nekega razloga po lastni krivdi ni predložil, čeprav so obstajali že med postopkom na prvi stopnji, tako da bi jih ta organ upošteval. V zvezi s tem naj bi člen 26 Direktive 2008/9 in člen 251/I(4) zakona o DDV kot pravno posledico tega, da vlagatelj zahtevka ni spoštoval roka za dopolnitev, določala le, da v tem primeru nima pravice zahtevati plačila obresti na znesek, ki ga mora vrniti država članica vračila, tudi če organi zamujajo pri plačilu.
- 10 Tožeča stranka trdi tudi, da niti v členu 20(2) Direktive 2008/9 niti določbi, s katero je ta člen prenesen v madžarsko pravo, to je členu 251/F(4) zakona o DDV, enomesečni rok ni opredeljen kot prekluziven, zato tožeča stranka zaradi nespoštovanja tega roka ne more dokončno izgubiti pravice do vračila davka. V zvezi s tem tožeča stranka trdi, da ima po izteku tega roka še vedno pravico, da v okviru pritožbe predloži dokumentacijo, na kateri temelji njen zahtevk za vračilo DDV in ki jo je davčni organ navedel kot potrebno.
- 11 Nazadnje tožeča stranka trdi, da v teh okoliščinah tožena stranka ni imela pravice ustaviti postopka.
- 12 **Tožena stranka** trdi, da se člen 124(3) zakona o davčni upravi uporablja tudi za presojo zahtevkov za vračilo DDV. Meni, da ta določba v praksi ne onemogoča niti pretirano ne otežuje uveljavljanja pravic, ki so zagotovljene s pravnim redom Unije, saj je njen namen zgolj preprečiti, da bi pritožbeni postopki trajali predolgo.

- 13 Po mnenju tožene stranke načeli enakovrednosti in učinkovitosti nista kršeni. V nasprotju s tem, kar trdi tožeča stranka, naj v zadnjem delu prvostopenjskega sklepa ne bi šlo za razlikovanje med formalnimi in materialnopravnimi pravili, ki urejajo vložitev pritožbe, temveč naj bi bilo v njem napoteno na pravila, ki urejajo način vložitve pritožbe, in omejitve pravice do pritožbe. Glede na navedeno meni, da je madžarska ureditev v skladu s pravom Unije in pravnimi načeli, ki jih je izoblikovalo Sodišče, in da torej ne krši načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti.
- 14 Tožena stranka trdi, da enomesečni rok iz člena 20(2) Direktive 2008/9 za posredovanje dodatnih informacij ni prekluziven, saj bi lahko tožeča stranka v zvezi s prekoračitvijo roka vložila predlog za vrnitev v prejšnje stanje.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 15 Predložitveno sodišče s predlogom za sprejetje predhodne odločbe Sodišče sprašuje, ali je prepoved predložitve novih dokazov iz člena 124(3) zakona o davčni upravi v nasprotju s členom 23(2) Direktive 2008/9 in ali je ta prepoved v nasprotju z načeli, ki izhajajo iz sodne prakse Unije na področju pritožb, saj pravo Unije dovoljuje predložitev dokazov kadar koli do sprejetja končne odločbe.
- 16 Predložitveno sodišče sprašuje tudi, ali enomesečni rok za dopolnitev vloge v povezavi z uporabo prepovedi predložitve novih dokazov iz člena 124(3) zakona o davčni upravi postane prekluziven, ker madžarski davčni organ ne upošteva več izjav, dokumentov in drugih dodatnih dokazov, ki so bili predloženi skupaj s pritožbo.
- 17 Nazadnje predložitveno sodišče prosi za pojasnilo, ali lahko davčni organ v okviru postopka vračila DDV v zgoraj navedenih okoliščinah ustavi postopek.
- 18 Predložitveno sodišče v zvezi s **prvim vprašanjem za predhodno odločanje** navaja, da v obravnavani zadevi tožeča stranka ni izpolnila zahteve davčnega organa po predložitvi informacij med postopkom na prvi stopnji, temveč je po vročitvi prvostopenjske odločbe informacije in dokumente, navedene v zahtevi, priložila pritožbi, ki jo je zoper to odločbo vložila pri drugostopenjskem davčnem organu. Vendar je zadnjenavedeni organ zavrnil upoštevanje teh informacij in dokumentov, pri čemer se je oprl na določbe člena 124(3) zakona o davčni upravi. Vendar, kot navaja predložitveno sodišče, v Direktivi 2008/9 ni predvidena možnost neupoštevanja predloženih informacij v primeru prekoračitve enomesečnega roka, določenega za predložitev dodatnih informacij, ki jih je zahtevala država članica vračila. Navedeno sodišče dodaja, da določbe Direktive 2008/9, ki se nanašajo na pritožbe, prav tako ne določajo prepovedi predložitve novih dokazov, ki je določena v členu 124(3) zakona o davčni upravi.
- 19 Predložitveno sodišče se sklicuje na sodbo *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18) in poudarja, da se dejansko stanje v navedeni zadevi od tega v obravnavani zadevi razlikuje le v tem, da ima madžarski upravni postopek dve fazi in da je v

madžarskem pravu izrecno določeno, da se prepoved predložitve novih dokazov iz člena 124(3) zakona o davčni upravi uporablja že v okviru drugostopenjskega upravnega postopka.

- 20 Po mnenju predložitvenega sodišča je treba pri obravnavanju zahtevkov za vračilo DDV na podlagi Direktive o DDV spoštovati pravice tožeče stranke, določene v Direktivi 2008/9, na katere osebno področje uporabe spada tožeča stranka.
- 21 V zvezi s tem se predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba ugotoviti kršitev pravice do učinkovitega pravnega sredstva in nepristranskega sodišča iz člena 47 Listine, ker je v madžarskem pravu zaradi prepovedi predložitve novih dokazov, ki velja v pritožbenih postopkih, pravica strank do dokazovanja ali predložitve dokazov omejena. Zaradi te prepovedi novih dejstev ali dokazov ni mogoče predložiti, kar očitno vpliva na odločbo drugostopenjskega davčnega organa, ki vodi pritožbeni postopek, in na končni izid sodnega postopka, začetega na podlagi tožbe v upravnem sporu, ki jo je mogoče vložiti zoper zadnjenavedeno odločbo.
- 22 V tem okviru predložitveno sodišče meni, da je prav tako upoštevno, da tudi člen 78(4) zakonika o upravnem sporu, ki ureja postopek upravnega spora na Madžarskem, določa pravilo, v skladu s katerim „se lahko tožeča stranka ali zadevna oseba sklicuje na dejstva ali okoliščine, ki so sicer obstajale v času predhodnega upravnega postopka, vendar v njem niso bile presojanе, če jih upravni organ v okviru predhodnega postopka kljub napotitvi nanje ni upošteval, kot tudi v primeru, da tožeča stranka ali zadevna oseba z njimi ni bila seznanjena, ne da bi bila za to sama kriva, ali da se, prav tako ne po lastni krivdi, ni mogla sklicevati nanje.“ Z drugimi besedami, prepoved predložitve novih dokazov velja tudi za upravne spore.
- 23 V zvezi s tem se predložitveno sodišče sprašuje tudi, ali je prepoved predložitve novih dokazov sorazmerna in združljiva z zahtevami glede poštenega sojenja, ob upoštevanju, da lahko pripelje do vsebinske omejitve pravice do pravnega sredstva, ki jo ima davčni zavezanec, kot temeljnega jamstva za procesno upravičenje.
- 24 Predložitveno sodišče se v zvezi z **drugim vprašanjem za predhodno odločanje** prav tako sklicuje na sodbo Sodišča Sea Chefs Cruise Services (C-133/18), katere predmet je bil enak predmetu drugega vprašanja v obravnavani zadevi.
- 25 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da se vprašanje združljivosti člena 124(3) zakona o davčni upravi z Direktivo 2008/9 postavlja, ker lahko uporaba te nacionalne določbe v okviru postopka vračila DDV povzroči, da enomesečni rok ob izdaji odločbe prvostopenjskega davčnega organa postane prekluziven, ker po sprejetju te odločbe ni mogoče predložiti nobenega dokaza, s katerim vlagatelj zahtevka do tedaj po lastni krivdi ni seznanil davčnega organa.
- 26 Predložitveno sodišče v zvezi s **tretjim vprašanjem za predhodno odločanje** ugotavlja, da Direktiva 2008/9 predvideva le sprejetje odločbe o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka za vračilo, ne da bi bila določena kakršna koli regulativna

možnost za ustavitev postopka. Dodaja, da tudi zakon o DDV, s katerim je bila ta direktiva prenesena, ne določa možnosti ustavitve postopka. V skladu s členom 251/C(2) zakona o DDV mora davčni organ, če je bil zahtevek vložen pravočasno, odločiti o utemeljenosti zahtevka. Z drugimi besedami, tako Direktiva 2008/9 kot zakon o DDV zahtevata sprejetje meritorne odločbe.

- 27 V nasprotju s tem je madžarski davčni organ v obravnavani zadevi uporabil pravilo o ustavitvi postopka iz člena 49(1)(b) zakona o davčni upravi, zaradi česar se predložitveno sodišče sprašuje, ali določba Direktive 2008/9, ki določa sprejetje odločbe o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka za vračilo DDV, nasprotuje temu, da nacionalni organ na področju vračila DDV sprejme odločbo o ustavitvi postopka.