



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

16 май 2024 година *

„Преюдициално запитване — Обща система на данък върху добавената стойност (ДДС) — Правила за възстановяването на ДДС 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 — Информация, която трябва да бъде предоставена в едномесечен срок — Прекратяване на процедурата поради липса на отговор от страна на данъчнозадълженото лице в този срок — Член 23 — Отказ да се вземе предвид информация, предоставена за първи път в производството по обжалване — Принцип на ефективност — Принцип на неутралитет на ДДС — Принцип на добра администрация“

По дело C-746/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария) с акт от 18 ноември 2022 г., постъпил в Съда на 6 декември 2022 г., в рамките на производство по дело

Slovenské Energetické Strojárne a.s.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: А. Prechal, председател на състава, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer и M. L. Arastey Sahún (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за Slovenské Energetické Strojárne a.s., от P. Barta, T. Fehér и P. Jalsovszky, ügyvédek,

* Език на производството: унгарски.

- за унгарското правителство, от M. Z. Fehér и R. Kissné Berta, в качеството на представители,
- за Съвета на Европейския съюз, от Zs. Bodnár, J. Haunold и E. d’Ursel, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от J. Jokubauskaitė и A. Tokár, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 14 декември 2023 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 20, параграф 2 и член 23 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 (ОВ L 44, 2008 г., стр. 23), на член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“), на членове 167 и 169—171 от 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), изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), както и на принципите на неутралитет на данъка върху добавената стойност (ДДС), на ефективност и на пропорционалност.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Slovenské Energetické Strojárne a.s. и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Дирекция по жалбите към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария) (наричана по-нататък „второинстанционният данъчен орган“) относно прекратяването на започнатата от посоченото дружество процедура по възстановяване на ДДС за платения от него през 2020 г. ДДС.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директивата за ДДС

- 3 Член 167 от Директивата за ДДС гласи:

„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

4 Съгласно член 170 от тази директива:

„Всички данъчнозадължени лица, които по смисъла на [...] член 2, точка 1 и на член 3 от Директива 2008/9/ЕО 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“.

5 Член 171, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„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“.

Директива 2008/9

6 Съображение 3 от Директива 2008/9 гласи:

„Новата процедура следва да засили положението на предприятията, тъй като държавите членки се задължават да плащат лихва при забавяне на възстановяването и се укрепва правото на обжалване от предприятията“.

7 Член 1 от тази директива предвижда:

„Настоящата директива определя подробните правила за възстановяването [на ДДС], предвидено в член 170 [от Директивата за ДДС], на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, които отговарят на условията, посочени в член 3“.

8 Член 19, параграф 2 от Директива 2008/9/ЕО гласи следното:

„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“.

9 Член 20 от тази директива гласи:

„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. [...]

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“.

10 Съгласно член 21, първа алинея от споменатата директива:

„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“.

11 Член 23 от посочената директива предвижда:

„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“.

12 Член 26 от Директива 2008/9 гласи:

„Държавата членка по възстановяване дължи на заявителя лихва върху размера на сумата за възстановяване, ако сумата бъде изплатена след крайния срок за плащане съгласно член 22, параграф 1.

Първият параграф не се прилага, ако заявителят не представи поисканата допълнителна или нова допълнителна информация на държавата членка по възстановяване в рамките на определения срок. [...]

Унгарското право

Законът за ДДС

- 13 Член 251/F от Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон № CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„(1) Ако въз основа на данните или друга информация, с която разполага, националната данъчна администрация счита, че не може да бъде взето обосновано решение относно заявлението за възстановяване на данъка в срока, определен в член 251/E, параграф 1, тя може с искане в писмена форма да поиска допълнителни данни и информация

- a) от данъчнозадължено лице, което не е установено на националната територия,
- b) от материално и териториално компетентния орган, който е регистрирал неустановеното на националната територия данъчнозадължено лице като установено в тази държава данъчнозадължено лице, в съответствие с член 244, параграфи 2 и 3, или
- v) от трето лице, когато са налице основателни причини да се счита, че то може да допринесе съществено за оценката на заявлението за възстановяване.

[...]

(3) С посоченото в параграфи 1 и 2 искане в писмена форма може да се изиска представянето на оригиналния екземпляр или на заверено копие на документа, посочен в член 127, параграф 1, букви а), с) и d), от името на неустановеното на националната територия данъчнозадължено лице, удостоверяващ извършването на операцията, ако са налице основателни съмнения относно правното основание за възстановяване на данъка или относно размера на платения по получени доставки данък, чието възстановяване се иска. [...]

(4) Срокът за отговор е един месец от датата на връчване на искането, посочена в параграфи 1 и 2“.

- 14 Член 251/I, параграф 4 от Закона за ДДС гласи:

„В случай на забава на плащането при възстановяване на данъка от националната данъчна администрация за всеки ден забава се дължи лихва в съответствие със ставката на санкцията за забава. Националната данъчна администрация не е длъжна да плаща тези лихви, ако неустановеното на националната територия данъчнозадължено лице не е представило в срока за произнасяне пълен отговор по същество на искането за предоставяне на информация, предвидено в член 251/E, параграфи 1 и 2“.

Закон за данъчната администрация

- 15 Член 49, параграф 1, буква b) от Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CL. törvény (Закон № CL от 2017 г. за данъчната администрация) (наричан по-нататък „Законът за данъчната администрация“) предвижда:

„Данъчната администрация прекратява процедурата, когато:

[...]

b) след като е бил приканен от данъчната администрация, заявителят не е подал декларация или не е изпълнил задължението си за отстраняване на нередовности, като поради липсата на такава декларация или на такова отстраняване на нередовности разглеждането на заявлението не е възможно, без провеждането на процедурата да продължи служебно“.

- 16 Член 124, параграфи 3 и 4 от този закон предвижда:

„(3) Освен ако не е налице основание за нищожност, в жалбата и в хода на производството по жалбата заявителят не може да изтъква нови факти или да представя нови доказателства, които са му били известни 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.

(4) В искането по параграф 3 се съдържа описание на констатациите и обстоятелствата, по отношение на които данъчният орган изисква от данъчнозадълженото лице да представи доказателства, заедно с предупреждение за правните последици“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 17 Slovenské Energetické Strojárne е установено в Словакия дружество, което упражнява дейност в енергийния сектор, по-специално като извършва инженерни дейности във връзка с електроцентрали.
- 18 През 2020 г. това дружество извършва монтажни и инсталационни дейности в електроцентралата в Уйпещ (Унгария). За тази цел то придобива различни стоки и ползва различни доставки на услуги в Унгария.
- 19 На 18 февруари 2021 г. посоченото дружество, в качеството си на данъчнозадължено лице, установено в друга държава членка, а именно Словакия, подава 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“) заявление за възстановяване на платения по получени доставки ДДС за стоките и услугите, закупени в Унгария през периода от 1 януари 2020 г. до 31 декември 2020 г. Това заявление за възстановяване за сумата от 37 013 654 HUF (унгарски форинта) (около 97 400 евро) се основава на деветнадесет фактури, издадени от доставчиците на тези стоки и услуги.

- 20 На 22 февруари 2021 г. на основание член 251/F, параграф 1 от Закона за ДДС първоинстанционният данъчен орган отправя искане за предоставяне на информация до Slovenské Energetické Strojárne, за да изясни фактите и да установи основателността на поисканото от него право на възстановяване на ДДС. По-специално този орган е поискал в едномесечен срок от връчването на искането за предоставяне на информация да бъдат представени няколко документа във връзка със заявлението за възстановяване.
- 21 Това искане е изпратено на електронния адрес на Slovenské Energetické Strojárne и се счита за получено от последното.
- 22 С решение от 6 май 2021 г. (наричано по-нататък „първоинстанционното решение“) на основание член 49, параграф 1, буква b) от Закона за данъчната администрация първоинстанционният данъчен орган прекратява процедурата по възстановяване на ДДС, тъй като дружеството не е представило поисканата от този орган информация и поради това, че въз основа на наличната информация не е възможно да се установят с необходимата точност фактите, на които се основава посоченото заявление.
- 23 На 9 юни 2021 г. Slovenské Energetické Strojárne подава жалба по административен ред срещу това решение пред второинстанционния данъчен орган. То прилага към жалбата си по административен ред всички документи, чието представяне е било поискано с искането за предоставяне на информация.
- 24 С решение от 20 юли 2021 г. второинстанционният данъчен орган потвърждава решението на първоинстанционния данъчен орган, като по-специално приема, че не може да вземе предвид приложените към жалбата по административен ред документи, тъй като член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация забранява представянето на нови доказателства в подкрепа на жалба по административен ред, когато тези доказателства са били известни на нейния автор преди приемането на първоинстанционното решение.
- 25 Slovenské Energetické Strojárne обжалва решението от 20 юли 2021 г. пред Fővárosi Törvényszék (Градски съд Будапеща, Унгария), който е запитващата юрисдикция.
- 26 Пред тази юрисдикция дружеството твърди, че член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация не се прилага в рамките на процедура по възстановяване на ДДС. То счита, че предвидената в тази разпоредба забрана за представяне на нови доказателства представлява материалноправно ограничение на правото на обжалване, предвидено в член 23, параграф 2 от Директива 2008/9. Предвиденият в член 20, параграф 2 от посочената директива едномесечен срок за отстраняване на нередовности в случай на искане от данъчната администрация на допълнителна информация с цел произнасяне по заявление за възстановяване на ДДС, обаче няма характер на преклузивен срок. Съгласно член 26 от посочената директива и член 251/I, параграф 4 от Закона за ДДС единствената последица, която може да настъпи по отношение на заявител, който не спазва този срок, би била той да не може повече да иска плащане на лихви в случай на забава на възстановяването.
- 27 Според второинстанционния данъчен орган в случая е приложим член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация. Тази разпоредба, която зачитала принципите на равностойност и ефективност, целяла единствено да попречи на удължаване на

продължителността на производството по обжалване. Освен това изтичането на посочения срок за отстраняване на нередовностите не водело до загуба на правото, тъй като било възможно да се подаде заявление, с което да се поиска възстановяване на срока.

- 28 Така запитващата юрисдикция иска да се установи, първо, дали забраната за представяне на нови доказателства, предвидена в член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация, противоречи на член 23, параграф 2 от Директива 2008/9, тъй като тази забрана може да доведе до материалноправно ограничаване на правото на обжалване на данъчнозадълженото лице.
- 29 Второ, тази юрисдикция иска да се установи и дали такава забрана не води до преобразуване на едномесечния срок за отстраняване на нередовности, предвиден в член 251/F, параграф 4 от Закона за ДДС, в преклузивен срок, като се има предвид, че документите, които не са представени в този срок, не могат да бъдат взети предвид след изтичането му, по-специално на етапа на обжалване по административен ред.
- 30 В това отношение запитващата юрисдикция иска да се установи дали такава забрана е пропорционална, по-специално с оглед на правото на ефективни правни средства за защита, закрепено в член 47 от Хартата. Макар в решение от 2 май 2019 г., *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354), Съдът да е постановил, че едномесечният срок, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, не е преклузивен срок, запитващата юрисдикция отбелязва, че обстоятелствата по спора, с който е сезирана, се различават от тези по делото, по което е постановено посоченото решение, тъй като унгарското административно производство е двуинстанционно и унгарското право изрично предвижда във второинстанционното производство да се прилага забраната за представяне на нови доказателства.
- 31 Трето, запитващата юрисдикция иска да се установи дали Директива 2008/9 допуска данъчната администрация да прекрати процедурата по възстановяване на ДДС, тъй като тази директива предвижда само приемането на решение, с което се одобрява или отхвърля заявлението за възстановяване на ДДС, а именно решение по същество.
- 32 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 [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 позовавал на тях, което създава материалноправно ограничение на правото на обжалване, 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? Горейзложеното в съответствие ли е с правото на ефективни правни средства за защита и на справедлив съдебен процес, предвидено в член 47 от [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 неутралитет на [ДДС], 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?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

- 33 С първия и втория си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 23, параграф 2, първа алинея от Директива 2008/9 във връзка с принципите на неутралитет на ДДС и на ефективност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, по силата на която на данъчнозадължено лице, подало заявление за възстановяване на ДДС, е забранено на етапа на обжалването по административен ред пред второинстанционен данъчен орган да представи допълнителна информация по смисъла на член 20 от тази директива, която е поискана от първоинстанционния данъчен орган и която това данъчнозадължено лице не е предоставило на последно посочения орган в едномесечния срок, предвиден в член 20, параграф 2 от посочената директива. В този контекст посочената юрисдикция иска да се установи и дали този срок представлява преклузивен срок и ако това е така, дали подобно преклудирание е съвместимо с член 47 от Хартата.
- 34 Най-напред следва да се припомни, че съгласно член 1 от Директива 2008/9 предметът на тази директива е да определи подробните правила за възстановяването на ДДС, предвидено в член 170 от Директивата за ДДС, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, които отговарят на условията, посочени в член 3 от Директива 2008/9.
- 35 Също както правото на приспадане, правото на възстановяване представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. Това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки. Всъщност режимът на приспадане — и вследствие на това на възстановяване — цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралността при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при

условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС (решение от 21 октомври 2021 г., CNER Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, т. 36 и цитираната съдебна практика).

- 36 Този основен принцип на неутралитет на ДДС налага приспадането или възстановяването на ДДС за получените доставки да бъде допуснато, ако са изпълнени материалноправните изисквания, дори и данъчнозадължените лица да не са спазили някои формални изисквания (решение от 21 октомври 2021 г., CNER Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, т. 37 и цитираната съдебна практика).
- 37 Въпросът обаче може да стои другояче, ако нарушаването на тези формални изисквания създава пречка да се докаже със сигурност изпълнението на материалноправните изисквания (решение от 21 октомври 2021 г., Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, т. 77 и цитираната съдебна практика).
- 38 Що се отнася до реда и условията за упражняване на правото на възстановяване на ДДС, член 20 от Директива 2008/9 дава възможност на държавата членка по възстановяване, когато последната счита, че не притежава информацията, въз основа на която да вземе решение по цялото или част от заявлението за възстановяване, да поиска допълнителна информация, по-специално от данъчнозадълженото лице или от компетентните органи на държавата членка по установяване, която информация трябва да бъде представена в едномесечен срок от датата на получаване на молбата за предоставяне на информация от нейния адресат (решение от 2 май 2019 г., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, т. 37).
- 39 Както Съдът вече е постановил в решение от 2 май 2019 г., Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, т. 46), този едномесечен срок, предвиден в член 20, параграф 2 от посочената директива, не представлява преклузивен срок.
- 40 Накрая, съгласно член 23, параграф 2, първа алинея от Директива 2008/9 данъчнозадълженото лице 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.
- 41 Тази разпоредба трябва да се тълкува с оглед на съображение 3 от посочената директива, от което следва, че тя цели по-специално да укрепи правото на обжалване на предприятията.
- 42 Съгласно член 23, параграф 2, първа алинея от Директива 2008/9 обжалване като разглежданото в главното производство обжалване по административен ред, е част от вътрешния правен ред на държавата членка по възстановяване, що се отнася до реда и сроковете, които се прилагат по отношение на такава обжалване по административен ред.
- 43 Така въвеждането на национални мерки, с които се отказва да се вземат предвид доказателствата, представени след приемането на решението за отхвърляне на заявление за възстановяване на ДДС, се урежда от вътрешния правен ред на всяка държава членка съгласно принципа на процесуалната автономия на държавите членки, при условие обаче че те не са по-неблагоприятни от тези, които уреждат подобни вътрешни положения (принцип на равностойност), и не правят практически невъзможно или прекомерно трудно

упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (принцип на ефективност) (вж. по аналогия решение от 9 септември 2021 г., GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, т. 59 и цитираната съдебна практика).

- 44 Освен това, като се има предвид съдебната практика, цитирана в точка 39 от настоящото решение, такива мерки не биха могли да доведат, в нарушение на член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, до признаване на преклюдиращо действие при изтичане на предвидения в тази разпоредба едномесечен срок, считано от датата на получаване на искането за предоставяне на допълнителна информация, в който адресатът на искането трябва да представи на държавата членка по възстановяване тази информация, включително при необходимост от допълнителни доказателства.
- 45 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че след като е подало заявление за възстановяване на ДДС, Slovenské Energetické Strojárne е получило от първоинстанционния данъчен орган искане за предоставяне на допълнителна информация по смисъла на член 20 от Директива 2008/9, но не е предоставило тази информация. Едва с подадената до второинстанционния данъчен орган жалба по административен ред, съответстваща на предвидената в член 23, параграф 2 от посочената директива жалба, това дружество предоставя поисканата информация. Тя обаче не е била взета предвид, тъй като съгласно член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация лицето, което иска възстановяване, не може при обжалването по административен ред да представи нови доказателства, които са му били известни преди приемането на първоинстанционното решение.
- 46 От това следва, че спорът в главното производство се отнася не до нарушение на формални изисквания, което не позволява да се докаже, че материалноправните изисквания за правото на възстановяване на ДДС са изпълнени, а до датата, на която тези доказателства трябва да бъдат представени.
- 47 В това отношение следва да се отбележи, на първо място, че национална правна уредба като разглежданата в главното производство води до системно възпрепятстване на възстановяването на ДДС на данъчнозадължени лица, които, макар да са отговорили със закъснение на искането за предоставяне допълнителна информация, изпълняват всички материалноправни условия за получаване на това възстановяване. Както обаче бе припомнено в точки 35 и 36 от настоящото решение, от една страна, правото на възстановяване на ДДС представлява основен принцип на общата система на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано, и от друга страна, принципът на неутралитет на ДДС налага да бъде допуснато приспадане или възстановяване на платения по получени доставки ДДС, ако са изпълнени материалноправните изисквания.
- 48 На второ място, след като констатира, че едномесечният срок, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9 за представяне на допълнителна информация, не е преклюзивен, Съдът постановява, че когато дадено заявление за възстановяване е отхвърлено изцяло или отчасти, данъчнозадълженото лице, което не е предоставило допълнителната информация в този срок, има право да обжалва решението за отхвърляне в съответствие с член 23, параграф 2, първа алинея от посочената директива и в рамките на такова обжалване да отстрани нередовностите в заявлението си за възстановяване, като представи допълнителна информация, с която може да се установи правото му на възстановяване на ДДС (вж. в този смисъл решение от 2 май 2019 г., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, т. 48).

- 49 Както по същество отбелязва генералният адвокат в точка 53 от заключението си, тези разяснения от съдебната практика важат без разлика, независимо дали става въпрос за административна процедура по обжалване, като разглежданата в главното производство, или за съдебно производство по обжалване.
- 50 На трето място, национална правна уредба като разглежданата в главното производство е в разрез с изискванията, произтичащи от правото на добра администрация, отразяващо общ принцип на правото на Съюза, които изисквания се прилагат в рамките на процедурата за данъчен контрол. Всъщност този принцип на добра администрация изисква административен орган като разглеждания по главното производство данъчен орган в рамките на задълженията си за проверка да разгледа внимателно и безпристрастно всички релевантни аспекти, за да се увери, че при приемането на решението си разполага с възможно най-пълната и надеждна информация за тази цел (решение от 21 октомври 2021 г., *CNER Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, т. 48 и цитираната съдебна практика).
- 51 Липсата обаче на възможност за данъчната администрация поради съдържанието на член 124, параграф 3 от Закона за данъчната администрация да вземе предвид всеки предоставен със закъснение отговор на искане за предоставяне на допълнителна информация, което води до систематично отхвърляне на тези предоставени със закъснение отговори, неизбежно води до нарушаване на този принцип от посочената администрация, тъй като тя приема решение, за което ѝ е известно, че вероятно се основава на непълни и дори погрешни данни. Също така това означава, че посочената администрация би нарушила непропорционално принципа на неутралитет на ДДС, като остави в тежест на данъчнозадълженото лице ДДС, чието възстановяване то има право да получи, докато общата система на ДДС цели да облекчи изцяло предприемача от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност (вж. в този смисъл решение от 21 октомври 2021 г., *CNER Equipment Pooling*, C-396/20, EU:C:2021:867, т. 55).
- 52 Накрая, на четвърто място, следва да се отбележи, че член 26, втора алинея от Директива 2008/9, който се отнася изрично до хипотезата, в която данъчнозадължено лице не предостави в определените срокове поисканата му допълнителна информация, подкрепя и тълкуването, че държавата членка по възстановяване не може системно да отказва да вземе предвид предоставените със закъснение отговори на исканията за предоставяне на допълнителна информация.
- 53 При тези обстоятелства следва да се приеме, че национална правна уредба като разглежданата в главното производство нарушава основния принцип на неутралитет на ДДС, както и принципа на ефективност, по-специално като придава преклудиращо действие на едномесечния срок, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9.
- 54 С оглед на изложените по-горе съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че член 23, параграф 2, първа алинея от Директива 2008/9 във връзка с принципите на неутралитет на ДДС и на ефективност трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, по силата на която на данъчнозадължено лице, подало заявление за възстановяване на ДДС, е забранено на етапа на обжалването по административен ред пред второинстанционен данъчен орган да представи допълнителна информация по смисъла на член 20 от тази директива, която е поискана от

първоинстанционния данъчен орган и която това данъчнозадължено лице не е предоставило на последно посочения орган в едномесечния срок, предвиден в член 20, параграф 2 от посочената директива, като този срок не представлява преклузивен срок.

По третия въпрос

- 55 С третия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 23 от Директива 2008/9 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която данъчен орган трябва да прекрати процедурата по възстановяване на ДДС, когато данъчнозадълженото лице не е представило в определения срок допълнителната информация, поискана от този орган на основание член 20 от посочената директива, и че при липсата на тази информация заявлението за възстановяване на ДДС не може да бъде разгледано.
- 56 В това отношение следва да се подчертае, че в текста на третия въпрос запитващата юрисдикция споменава само член 23, параграф 1 от Директива 2008/9, който гласи, че когато заявлението за възстановяване на ДДС бъде отхвърлено изцяло или частично, основанията за отказа се съобщават на заявителя от държавата членка по възстановяване заедно с решението.
- 57 По подобен начин в член 21, първа алинея от тази директива се определят сроковете, в които държавата членка по възстановяване, когато поиска допълнителна информация, е длъжна да уведоми заявителя за своето решение да одобри или отхвърли заявлението за възстановяване.
- 58 Следователно тези разпоредби на Директива 2008/9 се отнасят изрично само до възможността да се приемат решения за одобряване или отхвърляне, изцяло или частично, на заявлението за възстановяване на ДДС, но не и до възможността да се пристъпи към прекратяване на процедурата по възстановяване.
- 59 От своя страна, член 23, параграф 2, втора алинея от тази директива несъмнено предвижда, че ако съгласно законодателството на държавата членка по възстановяване липсата на решение по заявление за възстановяване в сроковете, определени в посочената директива, не се смята за одобрение или отказ, данъчнозадълженото лице, установено в друга държава членка, 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 административни или съдебни процедури, липсата на решение по заявление за възстановяване в тези срокове означава, че заявлението се смята за отхвърлено.
- 60 В настоящия случай обаче се налага изводът, че решение за прекратяване на процедурата, като разглежданото в главното производство, по никакъв начин не е равносилно на липса на решение в определения срок, тъй като подобно решение за прекратяване слага край на производството, образувано по подаденото от данъчнозадълженото лице заявление за възстановяване, без да се предоставя поисканото от него възстановяване, и следователно трябва да се счита за решение за отхвърляне на посоченото заявление по смисъла на член 23 от Директива 2008/9.

- 61 От това следва, че когато по заявление за възстановяване на ДДС, подадено от данъчнозадължено лице, установено в държава членка, различна от държавата членка по възстановяване, е взето такова решение за прекратяване на производството, от една страна, мотивите за прекратяването трябва да бъдат съобщени на данъчнозадълженото лице заедно с това решение в съответствие с член 23, параграф 1 от Директива 2008/9, и от друга страна, това решение трябва да може да бъде обжалвано пред компетентните органи на държавата членка по възстановяване в съответствие с член 23, параграф 2, първа алинея от посочената директива.
- 62 При всички положения в рамките на такова обжалване данъчнозадълженото лице трябва да разполага с правото да представи допълнителната информация, която не е представило в едномесечния срок, предвиден в член 20, параграф 2 от Директива 2008/9, както следва от точки 48 и 49 от настоящото решение.
- 63 С оглед на изложените по-горе съображения на третия въпрос следва да се отговори, че член 23 от Директива 2008/9 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, съгласно която данъчен орган трябва да прекрати процедурата по възстановяване на ДДС, когато данъчнозадълженото лице не е представило в определения срок допълнителната информация, поискана от този орган съгласно член 20 от посочената директива, и че при липсата на тази информация заявлението за възстановяване не може да бъде разгледано, при условие че решението за прекратяване на производството се счита за решение за отхвърляне на заявлението за възстановяване по смисъла на член 23, параграф 1 от посочената директива и може да подлежи на обжалване, което отговаря на изискванията, предвидени в член 23, параграф 2, първа алинея от същата директива.

По съдебните разноски

- 64 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

- 1) Член 23, параграф 2, първа алинея 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, във връзка с принципите на неутралитет на данъка върху добавената стойност (ДДС) и на ефективност**

трябва да се тълкува в смисъл, че

не допуска национална правна уредба, по силата на която на данъчнозадължено лице, подало заявление за възстановяване на ДДС, е забранено на етапа на обжалването по административен ред пред второинстанционен данъчен орган да представи допълнителна информация по смисъла на член 20 от тази директива, която е поискана от първоинстанционния данъчен орган и която това

данъчнозадължено лице не е предоставило на последно посочения орган в едномесечния срок, предвиден в член 20, параграф 2 от посочената директива, като този срок не представлява преклузивен срок.

2) Член 23 от Директива 2008/9

трябва да се тълкува в смисъл, че

допуска национална правна уредба, съгласно която данъчен орган трябва да прекрати процедурата по възстановяване на ДДС, когато данъчнозадълженото лице не е представило в определения срок допълнителната информация, поискана от този орган съгласно член 20 от посочената директива, и че при липсата на тази информация заявлението за възстановяване на ДДС не може да бъде разгледано, при условие че решението за прекратяване на производството се счита за решение за отхвърляне на заявлението за възстановяване по смисъла на член 23, параграф 1 от посочената директива и може да подлежи на обжалване, което отговаря на изискванията, предвидени в член 23, параграф 2, първа алинея от същата директива.

Подписи