

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 21. oktobra 2021(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Način vračila DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila – Direktiva 2008/9/ES – Člen 20(1) – Zahteva za dodatne informacije države članice vračila – Podatki, na katere se lahko nanaša zahteva za dodatne informacije – Neskladje med zneskom, navedenim v zahtevku za vračilo, in zneskom, navedenim na predloženih računih – Načelo dobrega upravljanja – Načelo nevtralnosti DDV – Prekluzivni rok – Posledice za popravek napake davčnega zavezanca“

V zadevi C-396/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska) z odločbo z dne 2. julija 2020, ki je na Sodišče prispela 30. julija 2020, v postopku

CHEP Equipment Pooling NV

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica drugega senata v funkciji predsednice tretjega senata, J. Passer, F. Biltgen, sodnika, L. S. Rossi, sodnica, in N. Wahl (poročevalec), sodnik,

generalni pravobranilec: G. Hogan,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za CHEP Equipment Pooling NV Sz. Vámosi Nagy, ügyvéd,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in R. Kissné Berta, agenta,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in Zs. Teleki, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 20(1) 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 (UL 2008, L 44, str. 23).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo CHEP Equipment Pooling NV in Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) glede odločbe tega urada, da le delno ugotovi zahtevek za vračilo davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/9

3 V uvodnih izjavah 1 in 2 Direktive 2008/9 je navedeno:

„(1) Izvedbena pravila, ki jih določa Direktiva Sveta 79/1072/EGS 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, povzročajo upravnim organom držav članic in podjetjem precejšnje težave [(UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79)].

(2) Pri postopkih, ki so določeni v navedeni direktivi, bi bilo treba spremeniti roke, v katerih je treba obvestiti podjetja o odločitvah, ki se nanašajo na zahteve za vračilo. Hkrati bi bilo treba predpisati, da morajo tudi podjetja v določenem roku zagotoviti odgovor. Poleg tega bi bilo treba postopek poenostaviti in posodobiti z omogočanjem uporabe modernih tehnologij.“

4 Člen 2 Direktive 2008/9 določa:

„Za namene te direktive se uporabljajo naslednje opredelitve pojmov:

1. „davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila“ je vsak davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive [Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1)], ki nima sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici;

2. „država članica vračila“ je država članica, v kateri je bil davčnemu zavezancu, ki nima sedeža v državi članici vračila, zaračunan DDV 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;

[...]

4. „zahtevek za vračilo“ je zahtevek za vračilo DDV, ki je bil v državi članici vračila zaračunan davčnemu zavezancu, ki nima sedeža v državi članici vračila, 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;

[...]“

5 Člen 5 Direktive 2008/9 določa:

„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:

- (a) transakcije iz člena 169(a) in (b) Direktive 2006/112/ES;
- (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.

Brez poseganja v člen 6 se, za namene te direktive, zahtevek za upravičenost do vračila določi v skladu z Direktivo 2006/112/ES, kakor se uporablja v državi članici vračila.“

6 Člen 7 Direktive 2008/9 določa:

„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.“

7 Člen 8(2)(e) te direktive določa:

„[...] mora zahtevek za vračilo za vsako državo članico vračila in za vsak račun ali uvozni dokument vsebovati naslednje podatke:

[...]

- (e) davčno osnovo in znesek DDV, izražena v valuti države članice vračila;

[...]“

8 Člen 15 navedene direktive določa:

„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.

2. Država članica, kjer ima vlagatelj sedež, vlagatelju nemudoma pošlje elektronsko potrdilo o prejemu.“

9 Člen 18 iste direktive določa:

„1. Država članica, kjer ima vlagatelj sedež, zahtevka za vračilo ne posreduje državi članici vračila, če vlagatelj v državi članici, kjer ima sedež, v obdobju vračila:

- (a) ni davčni zavezanec za namene DDV;
- (b) le dobavlja blago ali opravlja storitve, za katere v skladu s členi 132, 135, 136, 371, 374 do 377, členom 378(2)(a), členom 379(2) ali členi 380 do 390 Direktive 2006/112/ES ali določbami o oprostitvi z enako vsebino v skladu z Aktoma o pristopu Bolgarije in Romunije iz leta 2005, velja oprostitev brez pravice do odbitka DDV v prehodni fazi;
- (c) uveljavlja oprostitve plačila davka za mala podjetja v skladu s členi 284, 285, 286 in 287 Direktive 2006/112/ES;
- (d) uveljavlja pravico do skupne pavšalne ureditve za kmete iz členov 296 do 305 Direktive 2006/112/ES.

2. Država članica sedeža, vlagatelja v elektronski obliki uradno obvesti o svoji odločitvi, sprejeti v skladu z odstavkom 1.“

10 Člen 19 Direktive 2008/9 določa:

„1. Država članica vrati vlagatelja v elektronski obliki nemudoma uradno obvesti o datumu prejema zahtevka.

2. Država članica vrati vlagatelja obvesti o svoji odločitvi o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka za vratio v štirih mesecih od njegovega prejema s strani države članice vrati.“

11 Člen 20(1) te direktive določa:

„če država članica vrati presodi, da nima na voljo dovolj ustreznih informacij, na podlagi katerih bi se lahko odločila glede celotnega zahtevka za vratio 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 vrati lahko po potrebi od vlagatelja zahteva še druge dodatne informacije.

Podatki, zahtevani v skladu s tem odstavkom, lahko v primeru, da država članica vrati upravičeno dvomi o veljavnosti in pravilnosti določenega zahtevka, vključujejo tudi izvirnik ali kopijo ustreznega računa ali uvoznega dokumenta. V tem primeru pragi iz člena 10 ne veljajo.“

Direktiva 2006/112

12 Člen 1(2) Direktive 2006/112 določa:

„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnje blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem DDV se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

13 Člen 171(1) te direktive določa:

„Vratio DDV davčnim zavezancem, 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].“

Madžarsko pravo

14 Člen 249 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost, *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)); v nadaljevanju: zakon o DDV) določa, da se vratio DDV davčnemu zavezanču, ki nima sedeža na madžarskem ozemlju, opravi na podlagi pisne zahteve. Davčna uprava v skladu s členom 251/E tega zakona odloči bo izda v štirih mesecih.

15 V skladu s 251/F tega zakona lahko davčni organ od davnega zavezanca, ki nima sedeža na madžarskem ozemlju, pisno zahteva dodatne informacije in zlasti od njega zahteva izvirnik ali overjen prepis računa, če obstaja upravičen dvom glede pravne podlage za vračilo ali zneska DDV, ki ga je treba vrniti.

16 V skladu s 127(1)(a) navedenega zakona mora imeti davni zavezanec račun, izdan na njegovo ime, ki potrjuje, da je bila transakcija opravljena.

17 120. člen zakona o DDV določa:

„Če davni zavezanec – ki deluje kot tak – uporablja ali drugače izkorišča blago ali storitve za obdavčljive dobave blaga ali obdavčljivo opravljanje storitev, ima pravico odbiti od davka, ki ga dolguje, davek, ki:

(a) ga je obravnaval drug davni zavezanec – vključno z osebami ali organizacijami, ki so zavezane za poenostavljen davek od dohodka pravnih oseb – v zvezi z nakupom blaga ali uporabo storitev;

[...]“

18 4(2)(e) befordon nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillet? általánosforgalmiadó-visszatéríttetési jognak, valamint a befordon letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillet? hozzáadottértékadó-visszatéríttetési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekr?l szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet (uredba 32/2009 (XII. 21.) o nekaterih določbah v zvezi z uveljavljanjem pravice do vračila davka na dodano vrednost v Republiki Madžarski davnim zavezancem, ki nimajo sedeža na Madžarskem in pravice do vračila davka na dodano vrednost v drugi državi članici Evropske skupnosti davnim zavezancem, ki imajo sedež na Madžarskem; *Magyar Közlöny* 2009/188.) določa, da mora davn zavezanec s sedežem v drugi državi članici za vsak predložen račun navesti davnno osnovo in znesek DDV.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

19 CHEP Equipment Pooling, družba belgijskega prava, ki je zavezanka za DDV, opravlja svojo dejavnost v logističnem sektorju in je specializirana za trženje palet. Ker je na Madžarskem kupila palete, ki jih je nato oddala svojim hčerinskim družbam v različnih državah članicah, je 28. septembra 2017 kot zavezanka za DDV v Belgiji madžarskim organom predložila zahtevek za vračilo plačanega vstopnega DDV, ki se je nanašal na blago in storitve, pridobljene med 1. januarjem in 31. decembrom 2016.

20 K zahtevku so bili priloženi izkaz o DDV, ki je vseboval osem stolpcev, naslovljenih „številka računa“, „datum računa“, „izdajatelj računa“, „davnna osnova“, „davek“, „odbitni davek“, „poimenovanje“ in „kode“, ter računi, navedeni v tem izkazu.

21 Ker je prvostopenjski davnni organ ugotovil, da se je izkaz na nekaterih mestih nanašal na račune, za katere je bil DDV že vrnjen, in je poleg tega opazil neskladja med zneski DDV iz tega izkaza in zneski, navedenimi na računih, ki so mu bili priloženi, pri čemer je bil zaračunani znesek v nekaterih primerih nižji od tistega, ki je bil naveden v navedenem izkazu, in v drugih primerih višji, je od tožeče stranke v postopku v glavni stvari 2. novembra 2017 zahteval, naj ji predloži dodatne dokaze, in sicer listine in izjave v zvezi z okoliščinami, v katerih so nastale finančne transakcije glede 143 računov.

22 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je prvostopenjskemu davnnemu organu poslala

naročilnice za palete, ki jih je izdala prevozniku, prodajno pogodbo, ki jo je sklenila s prevoznikom, pogodbo o najemu palet, sklenjeno med njo in družbo CHEP Magyarország, račune, naslovljene na zadnjenavedeno družbo v zvezi z najemom palet, račune, ki jih je ta izdala strankam, in seznam krajev, v katerih so palete dejansko bile.

23 Prvostopenjski davčni organ je po preužitvi dodatnih dokumentov, ki jih je predložila tožena stranka v postopku v glavni stvari, z odločbo z dne 29. novembra 2017 ugodil zahtevek za vračilo DDV v višini 254.636.343 madžarskih forintov (HUF) (takrat približno 826.715 EUR). Nasprotno pa je toženi stranki iz postopka v glavni stvari v breme prepustil znesek 92.803.004 HUF (takrat približno 301.300 EUR). Ta organ je opredelil tri kategorije zahtevkov. Prvi, zavrnil je zahteve, glede katerih je že bilo opravljeno vračilo. Drugi, za zahteve, katerih znesek DDV je bil višji od zneska, navedenega na ustreznem računu, je vračilo opravil le v višini zneska, navedenega na računu. Tretji, za zahteve, katerih znesek DDV je bil nižji od zneska, navedenega na ustreznem računu, je opravil vračilo le v višini zneska, navedenega v zahtevku za vračilo.

24 Tožena stranka v postopku v glavni stvari je s pritožbo, vloženo zoper to odločbo, v zvezi s tretjo kategorijo zahtevkov trdila, da ji znesek DDV, naveden na računih, teoretično daje pravico do višjega vračila DDV, kot ga je sama zahtevala v izkazu.

25 Direktorat za pritožbe pri nacionalni upravi za davke in carine je potrdil odločbo prvostopenjskega davnega organa. Pojasnil je, da tožena stranka v postopku v glavni stvari napake v zvezi z zneskom njenega prvotnega zahtevka za vračilo ne more popraviti, ne da bi ta popravek pomenil nov zahtevek. Glede tožene stranke v postopku v glavni stvari pa naj bi bilo za vložitev take zahteve že prepozno, saj se je rok za tako vložitev iztekel 30. septembra 2017, in sicer v obravnavanem primeru dva dni po vložitvi njenega prvotnega zahtevka. Dodal je, da prvostopenjski davčni organ od nje ni bil dolžan zahtevati dodatnih informacij, saj bi bilo dejansko stanje v postopku v glavni stvari enostavno ugotoviti.

26 Tožena stranka je to odločbo izpodbijala pred Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska), prvostopenjskim sodiščem.

27 To prvostopenjsko sodišče je tožbo zavrnilo. Navedlo je, da so pravica do vračila, zaetek postopka in doložitev zneska DDV, na katerega se nanaša navedeno vračilo, odvisni od davnega zavezanca in da bi ugoditev taki tožbi, kot jo je vložila tožena stranka v postopku v glavni stvari, mehanizmu zahtevek za vračilo odvzela smisel, saj bi zadostovalo, da davni zavezanec priloži račune, na katerih temelji pravica do vračila, in da bi morala davna uprava, razen v primeru sorazmernega izračuna, vedno vrniti najvišji znesek DDV, ki ustreza računom. Navedeno prvostopenjsko sodišče je dodalo, da mora navedena uprava dodatne informacije zahtevati le, če so te potrebne za sprejetje utemeljene odločitve ali če ji za sprejetje odločitve manjkajo bistvene informacije, češar pa naj v obravnavanem primeru ne bi bilo.

28 Tožena stranka v postopku v glavni stvari se je pritožila pri predložitvenem sodišču, Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska), pri čemer je med drugim trdila, da je prvostopenjsko sodišče kršilo načelo nevtralnosti DDV iz člena 1(2) Direktive 2006/112.

29 Predložitveno sodišče, ki ugotavlja, prvi, neobstoj številne omejitve števila zahtevkov za vračilo, ki jih je mogoče vložiti pred iztekom prekluzivnega roka, in možnosti davnih zavezancev, da z vložitvijo novih zahtevkov popravijo morebitne prejšnje napake, in drugi, pomen, ki ga ima v zvezi s tem zahtevek, ki je bil vложен malo pred iztekom prekluzivnega roka, meni, da je bistveno ugotoviti, ali lahko davna uprava sprejme obrazloženo odločbo o zahtevku davnega zavezanca, če razlike med zneski DDV, ki so bili navedeni v tem zahtevku, in zneski, ki so bili navedeni na računih, predloženih v njihovo utemeljitev, niso pojasnjene.

30 Poudarja podobnost med določbami prava Unije in določbami nacionalnega prava, ki se uporabljajo, saj tako člen 8(2)(e) Direktive 2008/9 kot člen 4(2)(e) uredbe 32/2009, navedene v točki 18 te sodbe, zahtevata, da je v vsakem zahtevku nujno naveden znesek DDV. Poleg tega tako člen 20(1) te direktive kot člen 251/F(3) zakona o DDV določata, da lahko davčna uprava odločitev o vračilu sprejme le, če ima na voljo vse informacije, ki so potrebne za sprejetje utemeljene odločitve in med katere spada natančno navedba zneska DDV, katerega vračilo se zahteva. Nazadnje, kot naj bi navedeni člen 20(1) v madžarski različici omogočal davčni upravi, da od davčnega zavezanca zahteva dodatne podatke v zvezi z „bistvenimi informacijami“, kadar obstajajo utemeljeni razlogi za dvom o pravilnosti nekaterih zahtevkov, naj bi mu tudi zakon o DDV omogočal, da v primeru resnega dvoma o znesku vstopnega davka, katerega vračilo se zahteva, stopi v stik z davčnim zavezancem.

31 Predložitveno sodišče se sprašuje o možnosti, da davčna uprava od davčnega zavezanca zahteva dodatne informacije, če – kot v obravnavani zadevi – obstaja razlika med zneskom, navedenim v zahtevku za vračilo, in zneskom, navedenim na računih, ki so bili predloženi v njegovo utemeljitev. Seveda bi se lahko štelo, da ta razlika ni bistvena informacija v smislu člena 20(1) Direktive 2008/9, tako da naj navedenemu organu davčnega zavezanca ne bi bilo treba opozoriti na njegovo ali njegove napake. Vendar predložitveno sodišče meni, da bi morala ta uprava v takem primeru zahtevati dodatne informacije, saj bi obstoj takega odstopanja omajal pravilnost samega zahtevka.

32 V teh okoliščinah je Kúria (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 20(1) Direktive [2008/9] razlagati tako, da lahko država članica vračila tudi v primeru očitnih številčnih razhajanj – ne da bi se postavljalo vprašanje sorazmernega izražanja – med zahtevkom za vračilo in računom, ki jih je mogoče pripisati davčnemu zavezancu, šteje, da ni treba zaprositi za dodatne informacije in da ima na voljo dovolj ustreznih informacij za odločitev o vračilu?“

Vprašanje za predhodno odločanje

33 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 20(1) Direktive 2008/9 razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčna uprava države članice, v kateri je davčni zavezanec, ki ima sedež v drugi državi članici, vložil zahtevek za vračilo DDV, šteje, da ima na voljo dovolj elementov za odločitev o tej zahtevi, ne da bi tega davčnega zavezanca pozvala, naj predloži dodatne informacije.

34 To vprašanje se postavlja v okoliščinah, v katerih, prvič, obstaja razlika med zneskom DDV, navedenim v zahtevku, in zneskom DDV, navedenim na računih, ki so bili predloženi v utemeljitev zahtevka, drugič, predlog je vložen malo pred iztekom prekluzivnega roka, zaradi česar se postavlja vprašanje, ali ima davčni zavezanec pravico vložiti bodisi predlog za popravek zahtevka bodisi nov zahtevek, ob upoštevanju napak, na katere je opozorila davčna uprava, in tretjič, ob obstoju take razlike davčna uprava odstopi od zneska DDV, ki je naveden v navedenem zahtevku, in uporabi znesek, ki je izkazan na računu, če je ta znesek nižji, in nasprotno uporabi tistega, ki je naveden v zahtevku, če je ta nižji od zneska, navedenega na računu, ker šteje, da zgornjo mejo predstavlja zahtevek za vračilo, tako da davčni zavezanec ne more v celoti pridobiti zneska DDV, do katerega meni, da je upravičen.

35 Najprej je treba spomniti, da je v skladu s členom 1 Direktive 2008/9 njen namen določiti podrobna pravila za vračilo DDV v skladu s členom 170 Direktive 2006/112 davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila in izpolnjujejo pogoje iz člena 3 Direktive 2008/9, ni pa

njen namen določiti pogoje za izvrševanje in obseg pravice do vračila. Člen 5, drugi odstavek, te direktive namreč določa, da se brez poseganja v člen 6 te direktive v smislu zadnje direktive zahtevki za upravičenost do vračila določijo v skladu z Direktivo 2006/112, kakor se uporablja v državi članici vračila. Pravica davčnega zavezanca s sedežem v neki državi članici do vračila DDV, plačanega v drugi državi članici, ki jo ureja Direktiva 2008/9, tako ustreza pravici, ki je bila v njegovo korist uvedena z Direktivo 2006/112, da odbije vstopni DDV, ki ga je plačal v svoji državi članici (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točke od 34 do 36 in navedena sodna praksa).

36 Tako kot pravica do odbitka tudi pravica do vračila pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije (sodba z dne 11. junija 2020, CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, točka 53), in je načeloma ni mogoče omejiti. Ta pravica se izvršuje takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – Rauni), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 79). Namen tako vzpostavljenega sistema odbitkov in zato vračil je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 38 in navedena sodna praksa).

37 To temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odbitek ali vračilo vstopnega DDV odobri, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (sodba z dne 18. novembra 2020, Komisija/Nemčija (Vračilo DDV – Rauni), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, točka 80 in navedena sodna praksa).

38 Vendar pa člen 15(1) Direktive 2008/9 določa omejitev pravice do vračila DDV s tem, da določa, da je treba zahtevek za vračilo pri državi članici sedeža vložiti najpozneje 30. septembra koledarskega leta, ki sledi obdobju vračila, ta država pa mora nato navedeni zahtevek poslati državi članici vračila, razen če temu ne nasprotuje eden od razlogov za neposredovanje iz člena 18 te direktive.

39 Ta prvi nadzor, ki ga izvaja država članica sedeža, dopolnjuje nadzor, ki ga izvaja država članica vračila, pri čemer lahko ta zadnjenavedena država v ta namen na podlagi člena 20(1) Direktive 2008/9 od vlagatelja ali države članice sedeža zahteva dodatne informacije.

40 Poudariti je treba, da zadnjenavedena določba sicer vsebuje nekatere redakcijske razlike glede na jezikovne razlike, vendar te razlike ne spreminjajo bistva navedene določbe, saj so informacije, ki jih lahko zahteva država članica vračila, tiste, ki ji morajo omogočiti, da odloči o celotnem zahtevku za vračilo ali delu zahtevka, kot to med drugim izhaja iz splošne sistematike Direktive 2008/9 in namena člena 20 te direktive.

41 V zvezi s tem je treba poudariti, da se je zakonodajalec Unije, ki je ugotovil, kot je navedeno v uvodni izjavi 1 Direktive 2008/9, da mehanizem vračila DDV povzroča „upravnim organom držav članic in podjetjem precejšnje težave“, odločil, da bo, kot je navedeno v uvodni izjavi 2 te direktive, omogočil, da se postopek vračila pospeši glede rokov, v katerih je treba „obvestiti podjetja o odločitvah, ki se nanašajo na zahtevke za vračilo“, predpisal, da „morajo tudi podjetja v določenem roku zagotoviti odgovor“, in omogočil uporabo elektronske pošte za posredovanje odločitev in odgovorov, da se „postopek poenostavi in posodobi z omogočanjem uporabe modernih tehnologij.“

42 Člen 20 Direktive 2008/9 je treba razumeti v tem smislu pospešitve, in sicer, da je zakonodajalec Unije želel preprečiti, da bi država članica vračila z zavlaževalnimi zahtevami za

informacije odložila svojo obveznost vračila ali zmanjšala njeno učinkovitost. Zato je v tej določbi navedeno, da se morajo zahteve za dodatne informacije nanašati na to, kar zadevni davčni upravi omogoča, da sprejme odločbo. Da bi se omogočila nevtralnost mehanizma DDV s popolnim vračilom DDV, se morajo tako zahteve za informacije nanašati na vse upoštevne in torej potrebne informacije.

43 V obravnavanem primeru je iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, razvidno, da je madžarska davčna uprava, ker je ugotovila razlike med zneski DDV, navedenimi v zahtevku za vračilo, in zneski DDV, navedenimi na računih, predloženih v utemeljitev tega zahtevka, uporabila možnost iz člena 20(1), prvi pododstavek, Direktive 2008/9 in od tožbe stranke v postopku v glavni stvari zahtevala dodatne informacije. Po drugi strani pa po preučitvi teh informacij ni uporabila možnosti iz člena 20(1), drugi pododstavek, te direktive, da zahteva še druge dodatne informacije, ker je menila, da ima dovolj podatkov za sprejetje odločitve o zahtevku za vračilo.

44 Kot je namreč razvidno iz točke 23 te sodbe, je na podlagi podatkov, ki jih je predložil davčni zavezanec, lahko ugotovila, da gre za tri vrste zahtevkov, in sicer, prvi, za zahtevke, za katere je bilo vračilo že izvedeno in glede katerih torej ni opravila novega vračila, drugi, za zahtevke, ki so se nanašali na račune, katerih znesek DDV je bil nižji od zneska, navedenega v zahtevku za vračilo, za katere je opravila vračilo v višini zneska DDV, navedenega na teh računih, in tretji, za zneske, za katere je bil znesek DDV, naveden na zadevnih računih, višji od zneska, navedenega v zahtevku za vračilo, in za katere je bilo dodeljeno le delno vračilo v višini zneska, navedenega v navedenem zahtevku. Tožba stranke v postopku v glavni stvari izpodbija zavrnitev madžarske davčne uprave le v zvezi s tretjo vrsto zahtevkov.

45 V zvezi s tem je iz stališča madžarske vlade razvidno, da se ta zavrnitev nanaša na to, da je davčna uprava menila, da jo znesek DDV, naveden v zahtevku za vračilo, zavezuje, in ni želela vrniti več, kot je bilo navedeno v njem, čeprav je bilo iz zneska DDV, ki je bil naveden na računih, morda razvidno upravičenje do višjega zneska.

46 V položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, je treba pretehtati obveznosti davčnega zavezanca in obveznosti, ki jih ima zadevna nacionalna davčna uprava. Tako je treba opozoriti, da je davčni zavezanec v najboljšem položaju, da pozna resničnost transakcij, za katere vloži zahtevek za vračilo, in da mora torej vsaj v določeni meri nositi posledice svojega upravnega ravnanja. Med drugim ga zavezujejo navedbe na računih, ki jih izda, zlasti podatki o znesku DDV in stopnji, ki se uporablja, v skladu z določbami člena 226 Direktive 2006/112.

47 Sodišče je poleg tega v okviru sodne prakse glede možnosti, da države članice uvedejo prekluzivni rok v zvezi z vračilom DDV, že imelo možnost poudariti, da je posledica poteka takega roka sankcioniranje nezadostno skrbnega davčnega zavezanca in da se ta rok ne more šteti za nezdržljiv s sistemom, določenim z Direktivo 2006/112, če se po eni strani ta rok enako uporablja za pravico na davčnem področju, ki temelji na notranjem pravu, in pravico, ki temelji na pravu Unije (načelo enakovrednosti), in če po drugi strani v praksi ne onemogoča ali prezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka DDV (načelo učinkovitosti) (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 47).

48 Kot posledico teh obveznosti, ki jih ima vlagatelj zahteve za vračilo, je treba navesti, da čeprav Direktiva 2008/9 ne vsebuje določb v zvezi z njegovo možnostjo, da popravi zahtevek za vračilo – razen v posebnem v primeru sorazmernega izražanja iz člena 13 te direktive, ki v obravnavanem primeru ni upošteven, ali v primeru vložitve novega zahtevka za vračilo ob umiku prvotnega zahtevka – je treba vseeno opozoriti, da kadar država članica izvaja pravo Unije, morajo biti v okviru postopka davčnega nadzora spoštovana jamstva, ki izhajajo iz pravice do dobrega upravljanja, ki odraža splošno načelo prava Unije, ter zlasti jamstva, ki izhajajo iz pravice vsakogar, da se njegove zadeve obravnavajo nepristransko in v razumnem roku. To načelo

dobrega upravljanja od upravnega organa, kot je davčna uprava iz postopka v glavni stvari, zahteva, da v okviru obveznosti preverjanja, ki jih ima, skrbno in nepristransko preuči vse upoštevne vidike, tako da se prepriča, da ima v zvezi s tem ob sprejetju odločbe najpopolnejše in najzanesljivejše podatke (sodba z dne 14. maja 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, točki 43 in 44).

49 Če torej davčni zavezanec stori eno ali več napak v zahtevku za vračilo in jih ne on ne zadevna davčna uprava kasneje ne odkrijeta, odgovornosti za te napake ni mogoče naprtiti navedeni upravi, razen če bi se lahko navedene napake zlahka opazile, tako da bi jih morala ta uprava zaznati v okviru obveznosti preverjanja, ki jih ima na podlagi načela dobrega upravljanja.

50 Kot je bilo navedeno v točkah 21 in 23 te sodbe, je v obravnavanem primeru madžarska davčna uprava ugotovila neskladja med zneski DDV, ki so navedeni v zahtevku za vračilo, in zneski DDV, ki so navedeni na nekaterih predloženih računih, zaradi česar je od tožbe stranke v postopku v glavni stvari zahtevala dodatne informacije, nato pa je, ker je menila, da ima dovolj podatkov, sprejela odločitev in tako upoštevala člen 20(1) Direktive 2008/9. Če so bile te informacije v resnici zadostne, kar mora preveriti predložitveno sodišče, ji ni bilo treba ponovno zahtevati dodatnih informacij, saj ji te ne bi koristile.

51 Ker pa je, kot je bilo opozorjeno v točkah 36 in 37 te sodbe, pravica do vračila temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je vzpostavil zakonodajalec Unije, in ker načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odobri odbitek ali vračilo vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, je treba ugotoviti, ali je davčna uprava države članice s tem, da je odločila, kot je odločil prvostopenjski davčni organ v obravnavanem primeru glede na navedbe predložitvenega sodišča, to je, da je tožbi stranki iz postopka v glavni stvari prepustila breme določenega zneska DDV, za katerega je vedela, da ji je dolgovan, a ga zaradi neskladja z zneskom, navedenim v zahtevku za vračilo, ni bilo mogoče vrniti, kršila navedeno načelo nevtralnosti ali, odvisno od primera, načelo dobrega upravljanja.

52 Okoliščina, da je tožba stranka v postopku v glavni stvari zahtevk za vračilo vložila 28. septembra 2017, medtem ko se je prekluzivni rok iztekel 30. septembra 2017, ni upoštevna, saj ima v skladu s členom 19(2) Direktive 2008/9 država članica vračila na voljo štiri mesece, da odloči o zahtevku za vračilo. Ob ponovnem poudarku, da mora davčni zavezanec posvetiti posebno pozornost vsebini tega zahtevka, iz navedenega izhaja, da roki za preučetev zahtevka za vračilo v primeru, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, vodijo v vprašanje glede obveznosti navedene uprave, da navedenega davčnega zavezanca ne pozove k vložitvi novega zahtevka, ampak k popravku prvotnega zahtevka glede na pripombe, ki jih je prejel.

53 V zvezi s tem je treba, kadar davčna uprava na podlagi načela dobrega upravljanja in načela nevtralnosti DDV, v skladu s katerim je treba, kot je bilo opozorjeno v točki 37 te sodbe, vračilo vstopnega DDV odobriti, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili, pozove davčnega zavezanca, naj popravi svoj zahtevek po tem, ko je ugotovila napako v njem, opozoriti, da se, ker se popravek navezuje na prvotni zahtevek, šteje, da je bil vložen na datum prvotnega zahtevka, to je v obravnavani zadevi pred potekom prekluzivnega roka. Ker v Direktivi 2008/9 ni določbe, ki bi urejala možnost popravka zahtevka za vračilo, razen posebnega primera iz člena 13 te direktive, ki v obravnavanem primeru ni upošteven, morajo države članice v skladu z navedenimi načeli določiti podrobna pravila za to možnost.

54 Če je torej zadevna davčna uprava po odkriti napaki davčnega zavezanca lahko z gotovostjo določila znesek DDV, ki mu ga je treba vrniti, ji načelo dobrega upravljanja nalaga, da z vso potrebno skrbnostjo in na način, za katerega meni, da je najbolj primeren, o tem obvesti davčnega zavezanca in ga pozove, naj popravi zahtevek za vračilo, tako da mu bo lahko ugodila.

55 Poleg tega bi davčna uprava zadevne države članice, če takega poziva ne bi bilo, nesorazmerno kršila načelo nevtralnosti DDV, ker bi davčnemu zavezancu prepustila breme DDV, do katerega vračila je upravičen, medtem ko je skupni sistem DDV namenjen temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti.

56 Glede na navedeno je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 20(1) Direktive 2008/9 v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in dobrega upravljanja razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčna uprava države članice vračila v primeru, v katerem je z gotovostjo ugotovila, po potrebi s pomočjo dodatnih informacij, ki jih je predložil davčni zavezanec, da je dejansko plačani znesek vstopnega DDV, kot je naveden na računu, priloženem zahtevku za vračilo, višji od zneska, navedenega v tem zahtevku, opravi vračilo DDV le do višine tega zadnjenavedenega zneska, ne da bi pred tem davčnega zavezanca z vso potrebno skrbnostjo in na način, ki se ji zdi najbolj primeren, pozvala, da popravi svoj zahtevek za vračilo s popravkom, za katerega se šteje, da je bil vložen na datum vložitve prvotnega zahtevka.

Stroški

57 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 20(1) 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 v povezavi z načeloma davčne nevtralnosti in dobrega upravljanja je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčna uprava države članice vračila v primeru, v katerem je z gotovostjo ugotovila, po potrebi s pomočjo dodatnih informacij, ki jih je predložil davčni zavezanec, da je dejansko plačani znesek vstopnega davka na dodano vrednost, kot je naveden na računu, priloženem zahtevku za vračilo, višji od zneska, navedenega v tem zahtevku, opravi vračilo davka na dodano vrednost le do višine tega zadnjenavedenega zneska, ne da bi pred tem davčnega zavezanca z vso potrebno skrbnostjo in na način, ki se ji zdi najbolj primeren, pozvala, da popravi svoj zahtevek za vračilo s popravkom, za katerega se šteje, da je bil vložen na datum vložitve prvotnega zahtevka.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarščina.