

Začasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

GERARDA HOGANA,

predstavljeni 17. januarja 2019(1)

Zadeva C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu, Francija))

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – člen 171 – Vračilo DDV – Direktiva 2008/9/ES – člen 20 – Zahteva države članice vračila za dodatne informacije – Zahtevane informacije, ki se posredujejo državi članici vračila v enem mesecu od datuma, ko oseba, ki ji je zahteva za informacije namenjena, to prejme – Pravna narava roka in posledice neizpolnitve“

1. Če davčni zavezanec v roku enega meseca, ki je določen v Direktivi 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, (2) ne odgovori na zahtevo zadevnih davčnih organov za dodatne informacije, ali to pomeni, da njegova pravica do vračila DDV s tem avtomatično preneha? To je bistveno vprašanje, ki se postavlja v tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe.

2. Predlog za sprejetje predhodne odločbe v tej zadevi se nanaša na razlago člena 20(2) Direktive 2008/9. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil vložen v okviru spora pred Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu, Francija) med družbo Sea Chefs Cruise Services GmbH (v nadaljevanju: Sea Chefs) s sedežem v Nemčiji in Ministre de l'Action et des Comptes publics (minister za javno politiko in javne razpore, Francija) v zvezi z odločbo zadnjenavedenega o zavrnitvi zahtevka družbe Sea Chefs za vračilo DDV za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2014.

3. S predhodnim vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu ugotoviti, ali enomesečni rok za predložitev informacij iz člena 20(2) Direktive 2008/9 pomeni prekluzivni rok, torej rok, katerega neupoštevanje povzroči izgubo pravice do vračila oziroma, podredno, ali je to določbo mogoče razlagati tako, da je mogoče zahtevek za vračilo DDV dopolniti s predložitvijo dokazov v okviru

pritožbe iz člena 23 navedene direktive.

4. Pred obravnavo katerega koli od teh vprašanj pa je najprej treba opredeliti upoštevne pravne predpise.

I. Pravni okvir

A. Pravo Evropske unije

1. Direktiva 2006/112

5. Člen 169 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost,⁽³⁾ kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008,⁽⁴⁾ določa:

„Razen odbitka iz člena 168 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV iz omenjenega člena, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), opravljene zunaj države članice, v kateri je davek dolgovan ali plačan, v zvezi s katerimi bi imel pravico do odbitka DDV, če bi bile opravljene v tej državi članici;

[...]“.

6. Člen 170 te direktive določa:

„Vsi davčni zavezanci, ki v smislu člena 1 Direktive 86/560/EGS [...], točke 1 člena 2 in člena 3 Direktive 2008/9/ES[...] ter člena 171 te direktive nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pravico do vračila DDV pod pogojem, da se blago in storitve uporabljajo za:

(a) transakcije iz člena 169;

(b) transakcije, za katere davek plača izključno prejemnik v skladu s členi 194, 195, 196, 197 in 199.“

7. Člen 171 te direktive določa:

„1. Vračilo 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/ES.

[...]“

2. Direktiva 2008/9

8. 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.“

9. Člen 8 Direktive 2008/9 določa:

„1. Zahtevek za vračilo mora vsebovati naslednje podatke:

- (a) ime in polni naslov vlagatelja;
- (b) elektronski naslov;
- (c) opis poslovne dejavnosti vlagatelja, za katero so pridobljeni blago in storitve;
- (d) obdobje vračila, za katerega se vlaga zahtevek;
- (e) izjavo vlagatelja, da v obdobju vračila ni dobavil nobenega blaga ali opravil storitev, za katere bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno ali so bile opravljene v državi članici vračila, z izjemo transakcij iz točk (i) in (ii) člena 3(b);
- (f) identifikacijsko številko DDV ali davčno sklicno številko vlagatelja;
- (g) podatke o bančnem računu, vključno s kodama IBAN in BIC.

2. Poleg podatkov iz odstavka 1 mora zahtevek za vračilo za vsako državo članico vračila in za vsak račun ali uvozni dokument vsebovati naslednje podatke:

- (a) ime in polni naslov dobavitelja;
- (b) identifikacijsko številko DDV ali davčno sklicno številko dobavitelja, kot mu jo dodeli država članica vračila v skladu z določbami členov 239 in 240 Direktive 2006/112/ES, razen pri uvozu;
- (c) predpono države članice vračila v skladu s členom 215 Direktive 2006/112/ES, razen pri uvozu;
- (d) datum in številko računa ali uvoznega dokumenta;
- (e) davčno osnovo in znesek DDV, izražena v valuti države članice vračila;
- (f) znesek odbitnega DDV, izračunana v skladu s členom 5 in drugim odstavkom člena 6, izražen v valuti države članice vračila;
- (g) po potrebi tudi odbitni delež, izračunan v skladu s členom 6 in izražen v odstotkih;
- (h) vrsto pridobljenega blaga ali storitev, označeno z oznakami iz člena 9.“

10. Člen 15 Direktive 2008/9 določa:

„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.

[...]“

11. Člen 20 te direktive določa:

„1. Če država članica vračila presodi, da nima na voljo dovolj ustreznih informacij, na podlagi katerih bi se lahko odločila glede celotnega zahtevka za vračilo ali dela tega zahtevka, lahko v obdobju štirih mesecev iz člena 19(2) zlasti od vlagatelja ali od pristojnih organov države članice, kjer ima vlagatelj sedež, v elektronski obliki zahteva dodatne informacije. Če se dodatne

informacije zahtevajo od osebe, ki ni vlagatelj ali pristojni organ države članice, se zahtevek posreduje v elektronski obliki le, če je ta prejemniku zahteve na voljo. Država članica vračila lahko po potrebi od vlagatelja zahteva še druge dodatne informacije. Podatki, zahtevani v skladu s tem odstavkom, lahko v primeru, da država članica vračila upravičeno dvomi o veljavnosti in pravilnosti določenega zahtevka, vključujejo tudi izvirnik ali kopijo ustreznega računa ali uvoznega dokumenta. V tem primeru pragi iz člena 10 ne veljajo.

2. Državi članici vračila morajo biti zagotovljene dodatne informacije, zahtevane na podlagi odstavka 1, v enem mesecu od datuma, ko oseba, kateri je zahteva za informacije namenjena, leto prejme.“

12. Člen 21 te direktive določa:

„Če država članica vračila zahteva dodatne informacije, vlagatelja obvesti o svoji odločitvi o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka v dveh mesecih od datuma, ko je prejela zahtevane informacije, ali, če odgovora na svojo zahtevo ni prejela, v dveh mesecih po izteku roka in člena 20(2).

[...]“

13. Člen 23 te direktive določa:

„1. Če je zahtevek za vračilo zavrnjen v celoti ali deloma, država članica vračila o svoji odločitvi uradno obvesti vlagatelja in ga hkrati obvesti o vzrokih za zavrnitev.

2. Vlagatelj lahko v primeru zavrnitve zahtevka za vračilo vloži pritožbo pri pristojnih organih države članice vračila, in sicer v obliki in v rokih, ki veljajo za pritožbe glede zahtevkov za vračilo, ki jih vložijo osebe s sedežem v tej državi članici.

[...]“

B. Nacionalno pravo

14. Člen 242-0 priloge II h code général des impôts (splošni davčni zakonik), ki je bil dodan zaradi prenosa zgoraj navedenega člena 20 Direktive 2008/9, določa:

„I. – Davčni organ lahko po elektronski poti [...] zahteva dodatne informacije, zlasti od vlagatelja ali pristojnih organov države članice Evropske unije, v kateri ima vlagatelj sedež, če meni, da nima vseh informacij, potrebnih za odločitev o celotnem zahtevku za vračilo, ki ga je vložil vlagatelj, ali delu tega zahtevka. Če se dodatne informacije zahtevajo od osebe, ki ni vlagatelj ali pristojni organ države članice, je treba zahtevo poslati v elektronski obliki, če je ta naslovniku zahteve na voljo. Davčni organ lahko, če meni, da je to potrebno, zahteva nove dodatne informacije. V zvezi s temi zahtevki lahko davčni organ zahteva, da vlagatelj predloži izvirnik računa ali uvozni dokument, če upravičeno dvomi o veljavnosti ali pravilnosti določenega zahtevka. Zahteva se lahko nanaša na vsako transakcijo ne glede na njen znesek.

II. – Dodatne informacije, zahtevane v skladu z določbami odstavka I, je treba predložiti v enem mesecu od datuma, ko naslovnik prejme zahtevo za informacije.“

II. Postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

15. Družba Sea Chefs je pri francoskih davčnih organih 17. septembra 2015 vložila zahtevek za vračilo DDV v višini 40.054,31 EUR za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2014. Znesek zahtevka v postopku v glavni stvari je omejen na 32.143,47 EUR.

16. Z odločbo z dne 29. januarja 2016 je bil zahtevek družbe Sea Chefs zavržen v celoti, ker ni odgovorila na zahtevo za dodatne informacije, ki so ji jo 14. decembra 2015 po elektronski pošti poslali francoski davčni organi.
17. Družba Sea Chefs je s tožbo in vlogo, ki sta bili evidentirani 7. aprila 2016 in 2. januarja 2017, Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu) med drugim predlagala, naj odredi vračilo DDV v višini 32.143,47 EUR za upošteveno obdobje.
18. Direktor direktorata za davke nerezidentov je v vlogah, ki sta bili vloženi 24. oktobra 2016 in 28. decembra 2017, navedel, da je treba tožbo zavreči kot nedopustno, ker se ni upošteval enomesečni rok za odgovor v skladu s členom 20(2) Direktive 2008/9, ki je bil prenesen v zadnji odstavek člena 242(0) W priloge II k splošnemu davčnemu zakoniku. Po mnenju zadevnega direktorja je bil zahtevek prekludiran zaradi neupoštevanja enomesečnega roka. Direktor je prav tako trdil, da zahtevka za vračilo DDV ni mogoče dopolniti s predložitvijo dokazov, ki dokazujejo pravico do vračila, davčnemu sodišču.
19. Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu) je s sodbo z dne 27. junija 2017 prekinilo odločanje o tožbi družbe Sea Chefs, na podlagi določb člena L. 113(1) code de justice administrative (zakonik o upravnem sodstvu) spis v zadevi posredovalo Conseil d'État (državni svet, Francija) in mu predložilo več vprašanj.
20. Conseil d'État (državni svet) je o teh vprašanjih odločilo z mnenjem (*avis contentieux*) št. 412053 z dne 18. oktobra 2017.
21. Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu) med drugim meni, da če francoski davčni organi nimajo vseh razpoložljivih informacij, na podlagi katerih bi lahko zagotovili, da davčni zavezanec, ki nima sedeža v Franciji, izpolnjuje pogoje za vračilo DDV v zvezi z blagom ali storitvami, ki so mu bile dobavljene v Franciji, lahko organi od davčnega zavezanca po elektronski poti zahtevajo take informacije. Davčni zavezanec mora informacije predložiti v enem mesecu od prejema zahteve.
22. Navedeno sodišče prav tako meni, da Direktiva 2008/9, da bi zagotovila učinkovitost sistema DDV, določa roke, ki zagotavljajo hitro obravnavo zahtevkov za vračilo, vlagatelji pa jih morajo spoštovati. Vendar Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu) opazuje, da niti Direktiva 2008/9 niti nobena nacionalna določba ne določata posledic, ki jih ima neupoštevanje roka za odgovor za pravico do vračila DDV. Po mnenju navedenega sodišča zlasti nobeno od zakonodajnih besedil ne določa jasno, ali ima davčni zavezanec možnost dopolniti svoj zahtevek pred davčnim sodiščem ali pa je njegov zahtevek prekludiran.
23. Družba Sea Chefs je pred Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu) trdila, da je z vidika pritožbe v skladu s členom 23 Direktive 2008/9 v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, zagotovljenim s pravom Unije, če se ji onemogoči odprava nastalega položaja. Nevtralnost DDV se zagotavlja s pravico do popolnega odbitka, kar je temeljno načelo DDV in vključuje pravico do sodnega varstva.
24. Družba Sea Chefs je prav tako trdila, da je nezmožnost dopolniti zahtevek za vračilo DDV pred sodiščem v nasprotju z načelom sorazmernosti DDV. Po mnenju družbe Sea Chefs morajo davčni organi sicer zagotoviti, da davčni zavezanec izpolnjuje svoje obveznosti obračuna in plačila DDV, ter lahko določijo še druge obveznosti za zagotovitev pravilnega pobiranja DDV in preprečevanje goljufije, vendar ti organi ne smejo preseči tistega, kar je potrebno za uresnitev teh ciljev.

25. Po mnenju Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu) je vprašanje združljivosti tega pravila o prekluziji z načeloma nevtralnosti in sorazmernosti odločilno za rešitev spora, o katerem mora odločiti to sodišče, in pomeni resno težavo.

26. V teh okoliščinah je Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba določbe člena 20(2) Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 razlagati tako, da določajo pravilo o prekluziji, ki pomeni, da davčni zavezanec države članice, ki zahteva vračilo davka na dodano vrednost od države članice, v kateri nima sedeža, ne more dopolniti svojega zahtevka za vračilo pred davčnim sodiščem, če ni upošteval roka za odgovor na zahtevo za informacije, ki jo je uprava poslala v skladu z določbami odstavka 1 istega člena, ali, nasprotno, tako, da lahko ta davčni zavezanec v okviru pravice do pritožbe, določene v členu 23 Direktive, ter glede na načeli nevtralnosti in sorazmernosti davka na dodano vrednost dopolni svoj zahtevek pred davčnim sodiščem?“

III. Postopek pred Sodiščem

27. Družba Sea Chefs, francoska in španska vlada ter Evropska komisija so predložile pisna stališča. Po koncu pisnega dela postopka je Sodišče presodilo, da ima na voljo dovolj informacij, da lahko v skladu s členom 76(2) Poslovnika Sodišča o zadevi odloči brez obravnave.

IV. Analiza

28. V skladu s členom 1 Direktive 2008/9 je 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. Pravica davčnega zavezanca s sedežem v neki državi članici do vračila DDV, plačane v drugi državi članici, kot jo ureja Direktiva 2008/9, tako ustreza pravici, da odbije vstopni DDV, ki ga je plačal v svoji državi članici, ki je bila v njegovo korist uvedena z Direktivo 2006/112.(5)

29. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije. Namen tako vzpostavljenega sistema odbitkov in zato vračil je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačane 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. Pravica do odbitka DDV je vseeno odvisna od upoštevanja tako vsebinskih kot formalnih zahtev ali pogojev.(6)

30. Kljub vzporednicam, ki so bile v sodni praksi Sodišča potegnjene med pravico do odbitka DDV in pravico do vračila DDV, so pravila v Direktivi 2008/9 glede informacij, ki jih mora vsebovati zahtevek za vračilo,(7) in rokov za predložitev zahtevka za vračilo(8) precej podrobnejša od pravil o odbitku DDV, ki so v Direktivi 2006/112.(9)

31. Na primer, Direktiva 2006/112 ne vsebuje nobenega roka, v katerem je treba odbiti DDV. Vendar je Sodišče v sodbi z dne 28. julija 2016, Astone,(10) odločilo, da je treba člene 167, 168, 178, člen 179, prvi odstavek, ter člena 180 in 182 Direktive 2006/112 razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, s katero je določen prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka, če sta spoštovani načeli enakovrednosti in učinkovitosti, pri čemer je Sodišče odločilo, da mora to preveriti predložitveno sodišče. Poleg tega je Sodišče v sodbah z dne 8. maja 2008,

Ecotrade,(11) in z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport,(12) odločilo, da bi bila možnost uveljavljanja pravice do odbitka brez kakršnih koli časovnih omejitev v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki zahteva, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti nasproti davčni upravi ne more biti neskončno dolgo izpodbojen.

32. Nasprotno pa Direktiva 2008/9 določa vrsto rokov v zvezi s postopkom za predložitev zahtevka in za odobritev vračila DDV. V zvezi s tem je Sodišče v sodbi z dne 21. junija 2012, Elsacom,(13) odločilo, da prvi stavek člena 15(1) Direktive 2008/9 določa prekluzivni rok za predložitev zahtevka za vračilo DDV in da bi neupoštevanje tega roka povzročilo izgubo pravice do vračila.

33. Sodišče je torej menilo, da so zaradi uporabe izrazov „najpozneje“ (*au plus tard*) v prvem pododstavku člena 7(1) Osme direktive Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (79/1072/EGS)(14) in „najpozneje“ (*au plus tard*) v prvem stavku člena 15(1) Direktive 2008/9 predpisani roki prekluzivni in da po teh datumih ni več mogoče predložiti zahtevka za vračilo DDV.

34. Mimogrede pa bi samo pripomnil, da Sodišče v sodbi z dne 21. junija 2012, Elsacom,(15) ni pripisalo nobenega pomena zavezujoči naravi izraza iz zadevnih določb.

35. Drugače od roka, določenega v prvem stavku člena 15(1) Direktive 2008/9, iz samega besedila člena 20(2) iste direktive ni razvidno, ali je tam določen enomesečni rok prekluziven, ker v zadnjenavedeni določbi ni izraza, kot je „najpozneje“. V členu 20(2) Direktive je nedvomno uporabljen izraz „morajo“, vendar v teh okoliščinah uporabe te besede ne štejem za odločilno za to vprašanje.

36. Nasprotno, menim, da ima neobstoj takih izrazov, kot je „najpozneje“, v členu 20(2) Direktive 2008/9 v primerjavi s členom 15(1) iste direktive določen pomen in ni zgolj naključen. Ta opustitev jasno kaže na to, da evropski zakonodajalec v zadnjenavedeni določbi ni nameraval določiti prekluzivnega roka.(16) Glede na temeljno naravo pravice do vračila DDV v okviru skupnega sistema DDV in načela nevtralnosti, ki je osrednjega pomena za ta sistem, je treba prekluzivne roke, ki bi povzročili izgubo te pravice, nujno določiti jasno in nedvoumno v razumljivem jeziku v sami direktivi.

37. Prav tako bi pripomnil, da lahko v skladu s členom 20(1) Direktive 2008/9 država članica, ki obravnava vračilo, zahteva dodatne informacije bodisi od vlagatelja bodisi od pristojnih organov države članice sedeža bodisi celo od tretje osebe. Člen 20(2) Direktive 2008/9 vendarle določa enoten enomesečni rok za predložitev zahtevanih informacij ne glede na to, kdo je naslovnik zahteve.

38. Že samo to dejstvo po mojem mnenju kaže na to, da razlaga te določbe, kakor so jo podali francoski davčni organi,(17) ne more biti pravilna. Čeprav je pravica do odbitka temeljni vidik celotnega sistema DDV, bi – če bi bila ta razlaga pravilna – to pomenilo, da lahko na pravico davčnega zavezanca v zvezi s tem v celoti vplivajo dejanja tretjih oseb, od katerih ne bi bile vse v položaju, da odgovorijo na tako zahtevo v tem razmeroma kratkem roku. Zato bi bilo očitno nepošteno, če bi to, da tretja oseba – kot so davčni organi države članice sedeža – ne predloži zahtevanih informacij v roku, določenem v členu 20(2) te direktive, povzročilo izgubo pravice davčnega zavezanca do vračila.

39. Ta ugotovitev je podprta tudi s premislekom v sodni praksi Sodišča, v katerem je poudarjen pomen pravice vsake osebe do dobrega upravljanja(18) in pravice do učinkovitega pravnega sredstva, kakor je zagotovljena s členom 47 Listine.(19) V tem okviru menim, da je bistveni vidik

pravice vsake osebe do dobrega upravljanja in pravice do učinkovitega pravnega sredstva, da materialnopravna pravica, ki jo zagotavlja pravo Unije, ne more biti izničena oziroma ne more prenehati zaradi roka, ki se lahko uporabi nepošteno ali samovoljno. Tak pa bi bil položaj tu, če bi bila na primer pravica davčnega zavezanca do odbitka avtomatično prekludirana, ker druga oseba ne bi odgovorila na zahtevo za informacije v enem mesecu.

40. Prav tako je treba spomniti, da prvi odstavek člena 21 Direktive 2008/9 določa rok, v katerem mora država članica vračila obvestiti vlagatelja o svoji odločitvi o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka po tem, ko je prejela zahtevane informacije v skladu s členom 20(1) te direktive ali če odgovora na svojo zahtevo ni prejela. Zato je mogoče ugotoviti, da torej člen 21 Direktive 2008/9 ne izključuje možnosti države članice, da odobri vračilo DDV kljub dejstvu, da vlagatelj ni odgovoril na zahtevo po dodatnih informacijah. To je dodaten dokaz, da ni bilo predvideno, da bi bil rok, določen v členu 20(2), prekluziven v tem smislu, da bi zaradi njegovega neupoštevanja pravica do odbitka avtomatično prenehala.

41. Poleg tega v skladu z drugim odstavkom člena 26 Direktive 2008/9, če vlagatelj dodatnih informacij, ki jih je zahtevala država članica vračila, ne predloži v predpisanem roku, zadevna država članica vlagatelju ne dolguje obresti na znesek vračila, ki ga je treba plačati v roku, določenem v členu 22(1) Direktive 2008/9. Drugi odstavek člena 26 Direktive 2008/9 torej očitno temelji na domnevi, da neupoštevanje roka za predložitev dodatnih informacij v skladu s členom 20(2) ne povzroči izgube pravice do vračila DDV.

42. Iz vseh teh razlogov moram torej ugotoviti, da rok, določen v členu 20(2) Direktive 2008/9, ni prekluziven v smislu, v katerem so ga uporabili francoski davčni organi v tej zadevi. Kljub temu, da rok, določen v členu 20(2) Direktive 2008/9, ni prekluziven, je vendarle treba ugotoviti, da neupoštevanje roka ni brez posledic.

43. Prvič, v skladu s prvim odstavkom člena 21 Direktive 2008/9 mora država članica vračila, če ni prejela odgovora na svojo zahtevo za dodatne informacije, vlagatelja obvestiti o svoji odločitvi o odobritvi ali zavrnitvi zahtevka v dveh mesecih po izteku roka iz člena 20(2) te direktive. Nepredložitev odgovora torej na celoma povzroči sprejetje odločitve v zvezi z zahtevkom za vračilo, zoper katero pa se vlagatelj lahko pritoži v skladu s členom 23(2) Direktive 2008/9.

44. Člen 23(2) Direktive 2008/9 ne določa podrobnih pravil o tam omenjeni pravici do pritožbe. Če ni nobene navedbe ali omejitve in ob upoštevanju dvojne zahteve po enakovrednosti in učinkovitosti, je obseg pritožbe stvar nacionalnega postopkovnega prava. Iz tega torej sledi, da so vsaj na celoma dopustne pritožbe pred upravnim organom in/ali sodiščem ter se v njih lahko obravnavajo pravna in dejanska vprašanja.

45. Glede na to, da menim, da rok iz člena 20(2) ni prekluziven in da vlagatelj ni izgubil svoje pravice do vračila DDV, ker ni izpolnil zahteve za dodatne informacije v predvidenem roku, lahko vlagatelj dodatne informacije, ki jih je pred tem zahtevala država članica vračila, predloži v okviru pritožbenega postopka z namenom dopolnitve svojega zahtevka za vračilo.

46. Da bi se zagotovilo, da se te možnosti ne uporablja sistematično in da se rok, določen v členu 20(2) Direktive 2008/9, vendarle upošteva, menim, da država članica vračila, če se upoštevat na celoti učinkovitosti in enakovrednosti, lahko odredi, da stroške pritožbenega postopka, ki je posledica tega, da vlagatelj ni predložil dodatnih informacij v roku, določenem v tej določbi, plača vlagatelj, vendar tega ni dolžna storiti.

47. Drugi?, kot je navedeno v to?ki 41 zgoraj, ima to, da se na zahtevo za dodatne informacije ne odgovori pravo?asno, lahko v skladu s ?lenom 26 Direktive 2008/9 posledice v smislu obresti, dolgovanih vlagatelju, ?e se DDV vrne z zamudo.

V. Predlog

48. Na podlagi zgornjih preudarkov Sodiš?u predlagam, da na vprašanje za predhodno odlo?anje, ki ga je postavilo Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodiš?e v Montreuilu, Francija), odgovori:

?len 20(2) Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vra?ilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, dav?nim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi ?lanici vra?ila, ampak v drugi državi ?lanici je treba razlagati tako, da ne dolo?a prekluzivnega roka, katerega neupoštevanje bi povzro?ilo avtomati?no izgubo pravice do vra?ila davka na dodano vrednost (DDV) od države ?lanice. Dav?ni zavezanec torej lahko dopolni svoj zahtevek za vra?ilo DDV, tako da predloži dokaze v okviru pritožbe iz ?lena 23 te direktive.

1 Jezik izvirnika: angleš?ina.

2 UL 2008, L 44, str. 23.

3 UL 2006, L 347, str. 1.

4 UL 2008, L 44, str. 1.

5 Sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, to?ki 34 in 36 ter navedena sodna praksa).

6 Sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, to?ke od 37 do 40 ter navedena sodna praksa).

7 Glej ?len 8 Direktive 2008/9. Iz spisa pred Sodiš?em o?itno izhaja, da je bil zahtevek za vra?ilo družbe Sea Chefs vložen pravo?asno v skladu s ?lenom 15(1) te direktive. Poleg tega, kar mora sicer preveriti predložitveno sodiš?e, v spisu pred Sodiš?em ni? ne kaže na to, da družba Sea Chefs ni izpolnila nacionalnih dolo?b, ki prenašajo ?len 8 Direktive 2008/9, tako da je torej predložila veljaven in popoln zahtevek za vra?ilo DDV. Prav tako ni? ne kaže na to, da gre za vprašanje goljufije ali zlorabe pravic.

8 Glej ?len 15(1) Direktive 2008/9.

9 Glej ?len 178 Direktive 2006/112 o pogojih, ki veljajo za pravico do odbitka DDV.

10 C?332/15, EU:C:2016:614, to?ka 39.

11 C?95/07 in C?96/07, EU:C:2008:267, to?ka 44.

12 C?284/11, EU:C:2012:458, to?ka 48.

13 C?294/11, EU:C:2012:382, to?ki 26 in 33.

14 UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79.

15 C?294/11, EU:C:2012:382, to?ki 26 in 33.

16 Tak pristop bi bil v skladu tudi s pristopom evropskega zakonodajalca k postopkom, ki urejajo pravico do odbitka DDV, in neobstojem kakršnega koli konkretnega roka za predložitev zahtevka za odbitek v Direktivi 2006/112.

17 Glej točko 18 zgoraj.

18 Glej po analogiji člen 41 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina), ki zavezuje med drugim institucije Unije. Čeprav člen 41 Listine ne zavezuje organov države članice, pa jih zavezuje obveznost dobrega upravljanja, kot je določena v tem členu Listine, ko prenašajo pravo Unije, saj se v tej določbi izraža splošno načelo prava Unije. Glej sodbo z dne 8. maja 2014, HN (C-604/12, EU:C:2014:302, točki 49 in 50).

19 Glej po analogiji sodbo z dne 19. septembra 2018, Hampshire County Council (združeni zadevi C-325/18 PPU in C-375/18 PPU, EU:C:2018:739, točka 82). Glej v zvezi s pravico do pritožbe v skladu s členom 23(2) Direktive 2008/9 točke od 44 do 46 spodaj.