

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (deseti senat)

z dne 30. septembra 2021(*)

„Predhodno odloanje – Upravno sodelovanje in boj proti goljufijam na podroju davka na dodano vrednost (DDV) – Uredba (EU) št. 904/2010 – leni od 10 do 12 – Izmenjava informacij – Davni nadzor – Roki – Prekinitev davnega nadzora v primeru izmenjave informacij – Prekoraitev roka, doloenega za posredovanje informacij – Vpliv na zakonitost prekinitve davnega nadzora“

V zadevi C-186/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodiše Slovaške republike) z odlobo z dne 5. marca 2020, ki je na Sodiše prispela 29. aprila 2020, v postopku

HYDINA SK s.r.o.

proti

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

SODIŠE (deseti senat),

v sestavi M. Ileši, predsednik senata, E. Regan (poročevalec), predsednik petega senata, in I. Jarukaitis, sodnik,

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. aprila 2021,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za HYDINA SK s.r.o. M. Kvasovský, advokát,
- za slovaško vlado B. Ricziová, agentka,
- za eško vlado M. Smolek, O. Serdula in J. Vlášil, agenti,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskait in A. Tokár, agenta,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlobe se nanaša na razlago lena 10 Uredbe Sveta (EU)

št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (UL 2010, L 268, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo HYDINA SK s.r.o. in Finančno riaditeštvo Slovenske republike (finančna uprava Slovaške republike) (v nadaljevanju: finančna uprava) glede davčnega nadzora, opravljenega po vložitvi zahteve za odbitek davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi z dobavami blaga.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodnih izjavah 5, 7, 8 in 25 Uredbe št. 904/2010 je navedeno:

„(5) Ukrepi davčnega usklajevanja, sprejeti zaradi vzpostavitve notranjega trga, bi morali vključevati uvedbo skupnega sistema za sodelovanje med državami članicami, zlasti kar zadeva izmenjavo informacij, s katerim pristojni organi držav članic pomagajo eden drugemu in sodelujejo z [Evropsko komisijo], da bi zagotovili pravilno uporabo DDV za dobave blaga in storitev, pridobitve blaga znotraj Skupnosti in uvoz blaga.

[...]

(7) Za namene pobiranja dolgovanega davka, bi morale države članice sodelovati in tako zagotoviti pravilno odmero DDV. Zato morajo ne samo nadzorovati pravilno uporabo dolgovanega davka na svojem ozemlju, temveč bi morale tudi ponuditi pomoč drugim državam članicam za zagotovitev pravilne uporabe davka v zvezi z dejavnostjo, ki se opravlja na njihovem ozemlju, dolgovan pa je v drugi državi članici.

(8) Nadziranje pravilne uporabe DDV pri čezmejnih transakcijah, obdavčljivih v državi članici, ki ni država članica, kjer ima dobavitelj sedež, je v veliko primerih odvisno od informacij, s katerimi razpolaga država članica sedeža, ali ki jih ta država članica veliko enostavneje pridobi. Učinkovitost nadzora teh transakcij je torej odvisna od tega ali država članica sedeža zbira oziroma je zmožna zbirati te informacije.

[...]

(25) Roki iz te uredbe za posredovanje informacij se razumejo kot najdaljša obdobja, ki se ne smejo prekoračiti, pri čemer velja načelo, da je treba zaradi učinkovitega sodelovanja informacije, ki so zaproseni državi članici že na razpolago, posredovati nemudoma.“

4 Člen 1(1) te uredbe določa:

„Ta uredba določa pogoje, pod katerimi sodelujejo pristojni organi v državah članicah, odgovorni za uporabo predpisov o DDV, drug z drugim in s Komisijo, da se zagotovi izpolnjevanje obveznosti z navedenimi predpisi.

Zato določa pravila in postopke, ki omogočajo pristojnim organom držav članic, da sodelujejo in izmenjujejo kakršne koli informacije drug z drugim, ki lahko pomagajo, da se izvede pravilna odmera DDV, da se nadzira pravilna uporaba DDV, predvsem pri transakcijah znotraj Skupnosti, ter se bori proti goljufijam na področju DDV. Določa predvsem pravila in postopke, ki državam članicam omogočajo zbiranje in izmenjavo navedenih informacij z elektronskimi sredstvi.“

5 Člen 10 navedene uredbe določa:

„Zaprošeni organ posreduje informacije iz 7 in 9 čim prej in ne pozneje kot tri mesece po datumu prejema zahtevka.

Kadar pa zaprošeni organ že ima navedene informacije, se rok skrajša na največ en mesec.“

6 Člen 11 iste uredbe določa:

„V nekaterih posebnih kategorijah primerov se zaprošeni organ in organ prosilec lahko sporazumeta o rokih, ki so drugačni od rokov, opredeljenih v členu 10.“

7 Člen 12 Uredbe št. 904/2010 določa:

„Kadar zaprošeni organ na zahtevek ne more odgovoriti do skrajnega roka, nemudoma pisno obvesti organ prosilca o razlogih za to in navede, kdaj misli, da bo lahko odgovoril.“

Slovaško pravo

8 Člen 3(2), drugi stavek, zákon č. 563/2009 Z. z. o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon št. 563/2009 o davni upravi (zakonik o davnem postopku) in o spremembah nekaterih drugih zakonov) z dne 1. decembra 2009 v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o davnem postopku), določa:

„Davni organ mora obravnavati vsak primer, ki je predmet davnega postopka, ga nemudoma in brez nepotrebnega odlašanja preužiti ter uporabiti najprimernejša sredstva, ki vodijo k pravilni doloitvi in odmeri davka.“

9 Člen 46(10) zakonika o davnem postopku določa:

„Rok za izvedbo davnega nadzora ne sme prekoražiti enega leta od datuma zažetka nadzora. Za prekinitev davnega nadzora se ustrezno uporablja člen 61.“

10 Člen 61(1)(b) tega zakonika določa:

„Davni organ lahko prekine davni postopek, če je bil sprožen postopek v zvezi z drugo okolišino, pomembno za izdajo odlože, ali če je zaprosena pridobitev informacij v skladu s posebnim predpisom.“

11 Ta člen 61(1)(b) vsebuje opombo 21a, ki se kot primer posebnega predpisa nanaša na zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správě daní (zákon št. 442/2012 o mednarodni pomoži in sodelovanju na podrožju pobiranja davkov) z dne 5. decembra 2012 in na Uredbo št. 904/2010.

12 Člen 61(5) navedenega zakonika določa:

„Če se davni postopek prekine, roki, predvideni s tem zakonom, ne težejo.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odložanje

13 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari, družba s sedežem na Slovaškem, je v davnem obdobju za december 2013 uveljavljala pravico do odbitka DDV za dobave mesnin, navedenih na računih, ki jih je izdala družba ARGUS Plus spol. s r.o., ki ima tudi sedež v tej državi članici.

14 Daňový úrad Prešov (davna uprava v Prešovu, Slovaška) (v nadaljevanju: davna uprava) je zažela davni nadzor, da bi ugotovila utemeljenost te pravice in z njo povezanega zahtevka za

vračilo presežka DDV ali njegovega dela za to davčno obdobje.

15 Davčna uprava je za preužitev, ali so bili pogoji za pravico do odbitka DDV izpolnjeni, izvedla obsežen dokazni postopek, da bi preverila obstoj povezav med družbo ARGUS Plus in tožečo stranko v postopku v glavni stvari. Davčna uprava je davčni nadzor v zvezi z zadnjenavedeno družbo dvakrat prekinila, ker je v skladu s postopkom iz Uredbe št. 904/2010 pristojnim organom dveh držav članic poslala zahteve za informacije, da bi ugotovila, ali je bilo blago, ki ji ga je zaračunala družba ARGUS Plus, dejansko dobavljeno.

16 Prva zahteva za informacije je bila predložena pristojnim organom Republike Poljske, to je države članice, v kateri je družba ARGUS Plus to blago kupila, kar je povzročilo prekinitev davčnega nadzora v obdobju od 26. avgusta 2014 do 11. marca 2015, in davčna uprava je to prekinitev odpravila šele po prejemu odgovora, ki so ga poljski organi predložili po izteku trimesečnega roka iz člena 10 Uredbe št. 904/2010. Poleg tega se člena 11 in 12 te uredbe nista uporabila.

17 Druga prošnja za informacije je bila predložena pristojnim organom Madžarske, da bi se pridobil zapisnik zaslišanja madžarskega državljana, ki upravlja družbo ARGUS Plus, kar je ponovno povzročilo prekinitev davčnega nadzora v obdobju od 20. aprila do 1. julija 2015.

18 Na koncu tega postopka je davčna uprava ugotovila, da tožeča stranka v postopku v glavni stvari ni predložila nobenega dokaza, da je družba ARGUS Plus v davčnem obdobju za december 2013 dejansko dobavila blago, navedeno na računih, ki so ji bili predloženi. Davčna uprava je ugotovila, da družba ARGUS Plus v tem davčnem obdobju ni opravljala dejanske gospodarske dejavnosti, da dejansko ni pridobila pravice do razpolaganja s tem blagom kot lastnik in da zato navedenega blaga ni mogla dobaviti drugim davčnim zavezancem.

19 V teh okoliščinah je davčna uprava 30. maja 2016 sprejela odločbo, s katero je glede tožeče stranke v postopku v glavni stvari za navedeno davčno obdobje ugotovila razliko DDV v višini 174.699,33 EUR.

20 Ta družba je zoper to odločbo vložila pritožbo. Finančna uprava je z odločbo z dne 17. oktobra 2016 odločbo davčne uprave potrdila.

21 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je pri Krajský súd v Prešove (regionalno sodišče v Prešovu, Slovaška) vložila tožbo zoper to odločbo finančne uprave. V okviru te tožbe se je med drugim sklicevala na predolgo skupno trajanje davčnega nadzora. Poudarila je, da v skladu s členom 46(10) zakonika o davčnem postopku ta davčni nadzor ne sme trajati več kot eno leto od svojega začetka. V obravnavanem primeru pa naj bi se davčni nadzor začel 21. marca 2014 in končal 7. decembra 2015.

22 Krajský súd v Prešove (regionalno sodišče v Prešovu) je s sodbo z dne 18. januarja 2018 navedeno tožbo zavrnilo. V zvezi s trajanjem davčnega nadzora je to sodišče poudarilo, da iz člena 61(5) zakonika o davčnem postopku izhaja, da v primeru prekinitve davčnega nadzora rok iz člena 46(10) tega zakonika preneha teči, kar pomeni, da se za izračun tega roka obdobje, v katerem je bil davčni nadzor prekinjen, ne upošteva. Ker je bil v postopku v glavni stvari davčni nadzor prekinjen zaradi dveh zahtev za informacije, vloženih na podlagi Uredbe št. 904/2010, je Krajský súd v Prešove (regionalno sodišče v Prešovu) razsodilo, da ožitek tožeče stranke v postopku v glavni stvari v zvezi s trajanjem tega nadzora ni utemeljen.

23 Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike), pri katerem je bila vložena pritožba zoper to sodbo, na prvem mestu navaja, da neprav potreba po pridobitvi informacij na podlagi Uredbe št. 904/2010 upravičuje prekinitev davčnega nadzora, bi morali

zaprošeni organi – v smislu člena 10 te uredbe v povezavi z uvodno izjavo 25 te uredbe – te informacije posredovati najpozneje v treh mesecih od datuma prejema zahtevka. V obravnavanem primeru pa naj ta rok ne bi bil upoštevan. Poleg tega naj prekoračitev navedenega roka ne bi bila odpravljena niti na podlagi postopka iz členov 11 in 12 navedene uredbe, ki naj bi omogočal podaljšanje tega roka.

24 Navedeno sodišče se ob navedbi, da opomba št. 21a k členu 61(1)(b) zakonika o davčnem postopku napotuje na celotno Uredbo št. 904/2010 kot na primer posebnega predpisa, katerega uporaba lahko upraviči prekinitev davčnega nadzora, sprašuje, ali je mogoče po eni strani iz te uredbe izpeljati legitimen razlog, ki upravičuje prekinitev davčnega nadzora, in po drugi strani ne upoštevati določb te uredbe, zlasti člena 10 te uredbe. Meni namreč, da te opombe ni mogoče razlagati tako, da je edina funkcija navedene uredbe to, da se upraviči prekinitev nadzora, temveč da je treba poleg tega upoštevati roke, ki jih ta uredba določa.

25 Na drugem mestu je po mnenju predložitvenega sodišča nujno treba pojasniti naravo obveznosti, ki so z roki iz te uredbe naložene pristojnim organom držav članic, in posledice prekoračitve teh rokov glede na morebitne kršitve pravic davkoplačevalcev.

26 To sodišče namreč meni, da je treba za določitev zakonitosti trajanja davčnega nadzora presoditi zakonitost trajanja obdobja prekinitve, zlasti ob upoštevanju načela sorazmernosti in pravne varnosti.

27 V teh okoliščinah je Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba določbo v uvodni izjavi 25 [Uredbe št. 904/2010], v skladu s katero ‚se roki iz te uredbe za posredovanje informacij iz te uredbe [...] razumejo kot najdaljša obdobja‘, razlagati tako, da gre za roke, ki jih ni mogoče prekoračiti, njihova prekoračitev pa povzroči nezakonitost prekinitve davčnega nadzora?

2. Ali ima neupoštevanje rokov za izvajanje mednarodne izmenjave informacij, ki so določeni v [Uredbi št. 904/2010], posledico (sankcijo) za zaproseni organ in organ, ki je vložil zahtevek?

3. Ali se lahko mednarodna izmenjava informacij, ki presega roke iz [Uredbe št. 904/2010], šteje za nezakonit poseg v pravice davčnega zavezanca?“

Vprašanja za predhodno odločanje

28 Predložitveno sodišče s tremi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 10 Uredbe št. 904/2010 v povezavi z uvodno izjavo 25 te uredbe razlagati tako, da določa roke, katerih prekoračitev lahko vpliva na zakonitost prekinitve davčnega nadzora, določenega z nacionalnim pravom države članice prosilke, dokler zaprosena država članica ne predloži informacij, ki se zahtevajo v okviru mehanizma upravnega sodelovanja, uvedenega s to uredbo.

29 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za razlago določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo, v katero je umeščena, in cilje, ki se uresničujejo z ureditvijo, katere del je (glej zlasti sodbi z dne 6. oktobra 2020, Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, točka 61 in navedena sodna praksa, ter z dne 24. marca 2021, A, C-950/19, EU:C:2021:230, točka 34).

30 Iz besedila člena 10 Uredbe št. 904/2010 izhaja, da mora zaproseni organ informacije, za katere je zaprosil organ prosilec, posredovati čim prej in ne pozneje kot tri mesece po datumu

prejema zahtevka, pri čemer se ta rok skrajša na največ en mesec, kadar zaprošeni organ že ima navedene informacije.

31 Kot je razvidno iz uvodne izjave 25 te uredbe, ta člen 10 tako določa najdaljše roke, v katerih mora zaprošeni organ organu prosilcu predložiti podatke, ki jih je ta zahteval.

32 Vendar je treba v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 29 te sodbe, za določitev obsega člena 10 Uredbe št. 904/2010 upoštevati tudi člena 11 in 12 te uredbe, ki s tem členom 10 tvorita oddelek 2, ki je naslovljen „Rok za posredovanje informacij“ in ki je umeščen v poglavje II navedene uredbe.

33 V zvezi s tem člen 11 Uredbe št. 904/2010 določa, da se lahko v nekaterih posebnih kategorijah primerov zaprošeni organ in organ prosilec sporazumeta o rokih, ki so drugačni od rokov, opredeljenih v navedenem členu 10. Člen 12 te uredbe pa določa, da kadar zaprošeni organ na zahtevek ne more odgovoriti do skrajnega roka, mora nemudoma pisno obvestiti organ prosilca o razlogih za to in navesti, kdaj misli, da bo lahko odgovoril.

34 Iz teh členov izhaja, da je zakonodajalec Unije izrecno predvidel možnost, da pristojni davčni organi držav članic odgovorijo na zahtevo za informacije po izteku rokov iz člena 10 Uredbe št. 904/2010.

35 Poleg tega je iz členov 11 in 12 Uredbe št. 904/2010 razvidno tudi, da se roki iz člena 10 te uredbe ne nanašajo na razmerja med pristojnimi davčnimi organi, ki morajo sodelovati v okviru mehanizma, vzpostavljenega z navedeno uredbo, in davčnimi zavezanci, temveč le na razmerja med navedenimi organi. Na eni strani se lahko namreč zadevni davčni organi v skladu s tem členom 11 dogovorijo o daljšem roku, ne da bi bilo določeno, da se morajo posvetovati z zadevnim davčnim zavezancem, in po drugi strani zaprošeni organ v skladu s tem členom 12 obvesti le organ prosilca, ne pa davčnega zavezanca, da na prošnjo ni mogoče odgovoriti v predpisanem roku.

36 Poleg tega niti členi od 10 do 12 Uredbe št. 904/2010 niti nobena druga določba te uredbe ne določajo nobene posledice, če pristojni davčni organi prekoračijo enega od rokov, ki izhajajo iz uporabe navedenih členov, bodisi za te organe bodisi za davčne zavezance.

37 Tako je iz besedila teh določb in posledično iz konteksta, v katerega je umeščen ta člen 10, razvidno, da zadevni davčni zavezanec zaradi prekoračitve enega od rokov, ki jih ta člen določa, ne pridobi nobene pravice in to ne povzroči nobene posebne posledice, vključno glede zakonitosti prekinitve davčnega nadzora, določene z nacionalnim pravom države članice prosilke, dokler zaprošena država članica ne posreduje zahtevane informacije.

38 To razlago potrjuje cilj, ki se uresničuje z Uredbo št. 904/2010.

39 V zvezi s tem je treba navesti, da je v skladu s členom 1(1) te uredbe namen te uredbe določiti pogoje, pod katerimi organi, ki so v državah članicah pristojni za izvajanje zakonodaje v zvezi z DDV, sodelujejo med seboj in s Komisijo, da bi zagotovili spoštovanje te zakonodaje, ter da ta uredba za to določa pravila in postopke, ki tem organom držav članic omogočajo, da sodelujejo in si izmenjujejo kakršne koli informacije, ki lahko omogočijo, da se izvede pravilna odmera DDV, da se nadzira pravilna uporaba tega davka, predvsem pri transakcijah znotraj Skupnosti, in da se bori proti goljufijam na področju tega davka.

40 Kot izhaja iz uvodnih izjav 5 in 7 Uredbe št. 904/2010, je tako cilj te uredbe z uvedbo skupnega sistema za sodelovanje med državami članicami, zlasti kar zadeva izmenjavo informacij, zagotoviti pravilno odmero DDV, med drugim glede dejavnosti, ki se opravljajo na

ozemlju ene izmed teh držav, DDV zanje pa je dolgovan v drugi državi članici. Kot je namreč priznal zakonodajalec Unije v uvodni izjavi 8 te uredbe, je nadziranje pravilne uporabe DDV pri transakcijah, obdavčljivih v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima dobavitelj sedež, v veliko primerih odvisno od informacij, ki jih ima država članica sedeža oziroma ki jih ta država članica veliko enostavneje pridobi (glej v tem smislu sodbo z dne 18. junija 2020, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, točka 43).

41 Zato je treba ugotoviti, da je cilj Uredbe št. 904/2010, da se omogoči upravno sodelovanje z namenom izmenjave informacij, ki jih lahko potrebujejo davčni organi držav članic (sodba z dne 18. junija 2020, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, točka 48).

42 Ob neobstoju izrecne določbe v tem smislu v Uredbi št. 904/2010 pa te uredbe ni mogoče razlagati tako, da davčnim zavezancem podeljuje posebne pravice (glej po analogiji sodbo z dne 20. junija 2018, *Enteco Baltic*, C-108/17, EU:C:2018:473, točka 105 in navedena sodna praksa).

43 Poleg tega ta uredba ne ureja najdaljšega trajanja davčnega nadzora ali pogojev za prekinitev takega nadzora v primeru začetka postopka izmenjave informacij, ki ga ta uredba določa. Zato se davčni zavezanec ne more sklicevati na navedeno uredbo, da bi izpodbijal zakonitost prekinitve davčnega nadzora, uvedenega proti njemu, zaradi predolgega trajanja.

44 Glede na vse zgornje preudarke je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 10 Uredbe št. 904/2010 v povezavi z uvodno izjavo 25 te uredbe razlagati tako, da ne določa rokov, katerih prekoraitev bi lahko vplivala na zakonitost prekinitve davčnega nadzora, določene s pravom države članice prosilke, dokler zaprošena država članica ne posreduje informacij, ki se zahtevajo v okviru mehanizma upravnega sodelovanja, uvedenega s to uredbo.

Stroški

45 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 stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (deseti senat) razsodilo:

Člen 10 Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost v povezavi z uvodno izjavo 25 te uredbe je treba razlagati tako, da ne določa rokov, katerih prekoraitev bi lahko vplivala na zakonitost prekinitve davčnega nadzora, določene s pravom države članice prosilke, dokler zaprošena država članica ne posreduje informacij, ki se zahtevajo v okviru mehanizma upravnega sodelovanja, uvedenega s to uredbo.

Podpisi

* Jezik postopka: slovaščina.