

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 13. julija 2023(*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Nacionalna ureditev, ki določa možnost, da se zastaralni rok za dejanja davčne uprave v primeru sodnega postopka prekine brez časovne omejitve – Ponovljen davčni postopek – Uredba št. 2988/95 – Področje uporabe – Načeli pravne varnosti in učinkovitosti prava Unije“

V zadevi C-615/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu, Madžarska) z odločbo z dne 4. oktobra 2021, ki je na Sodišče prispela 4. oktobra 2021, v postopku

Napfény-Toll Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Regan (poročevalec), predsednik senata, K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji sodnika petega senata, D. Gratsias, M. Ilešič in I. Jarukaitis, sodniki,

generalni pravobranilec: A. Rantos,

sodni tajnik: I. Illéssy, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. novembra 2022,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Napfény-Toll Kft. L. Detvay, O. Kovács, P. Nagy in Gy. Tiborfi, ügyvédek,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in R. Kissné Berta, agenta,
- za špansko vlado A. Ballesteros Panizo, agent,
- za Evropsko komisijo F. Blanc, J. Jokubauskaitis in A. Sipos, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 2. februarja 2023

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago načel pravne varnosti in učinkovitosti prava Unije v okviru uporabe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006

o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Napfény-Toll Kft. in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska) v zvezi s pravico te družbe, da od zneska davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je dolžna plačati, odbije znesek DDV, ki ga je dolžna plačati za različne pridobitve blaga, opravljene junija 2010 in od novembra 2010 do septembra 2011.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3 V uvodni izjavi 8 Direktive 2006/112 je navedeno:

„V skladu s Sklepom Sveta 2000/597/ES, Euratom z dne 29. septembra 2000 o sistemu virov lastnih sredstev Skupnosti [(UL 2000, L 253, str. 42)] se proračun Evropskih skupnosti, ne glede na druge prihodke, v celoti financira iz lastnih sredstev. Ta sredstva naj bi vključevala tudi sredstva iz DDV, pridobljena z uporabo skupne davčne stopnje od osnove za odmero, ki se določi enotno in v skladu s pravili Skupnosti.“

Uredba (ES, Euratom) št. 2988/95

4 Člen 1 Uredbe Sveta (ES, Euratom) št. 2988/95 z dne 18. decembra 1995 o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1, zvezek 1, str. 340) določa:

„1. Za zaščito finančnih interesov Evropskih skupnosti se sprejmejo splošna pravila za enotne preglede ter upravne ukrepe in kazni v zvezi z nepravilnostmi, ki se nanašajo na zakonodajo Skupnosti.

2. ‚Nepravilnost‘ pomeni vsako kršenje določb zakonodaje Skupnosti, ki je posledica dejanja ali opustitve s strani gospodarskega subjekta, ki je ali bi lahko škodljivo vplivalo na proračun Skupnosti ali proračunska sredstva, ki jih upravljajo, bodisi z zmanjšanjem ali izgubo prihodkov iz lastnih sredstev, ki se zbirajo neposredno v imenu Skupnosti, bodisi z neupravičenimi izdatki.“

5 Člen 3(1) in (3) te uredbe določa:

„1. Pregon zastara v štirih letih od storitve nepravilnosti iz člena 1(1). [...]

V primeru nadaljevanja ali ponavljanja nepravilnosti teče zastaranje od dneva, ko so nepravilnosti prenehale. Pri večletnih programih zastaralni rok v vsakem primeru teče do zaključka programa.

Katero koli dejanje pristojnega organa v zvezi s preiskavo ali sodnim postopkom, ki se nanaša na nepravilnost in o katerem je organ obvestil zadevno osebo, pretrga zastaranje. Po vsakem dejanju, ki pomeni pretrganje zastaranja, začne zastaralni rok teči znova.

Če pristojni organ ni izrekel kazni, zadeva zastara najpozneje na dan, ko poteče rok, ki je dvakrat daljši od zastaralnega roka, razen če je bil upravni postopek prekinjen v skladu s členom 6(1).

[...]

3. Države članice lahko določijo daljši zastaralni rok od tistega iz odstavkov 1 in 2.“

6 Člen 2(1)(b) Sklepa Sveta 2007/436/ES, Euratom z dne 7. junija 2007 o sistemu virov lastnih sredstev Evropskih skupnosti (UL 2007, L 163, str. 17), s katerim je bil razveljavljen in nadomeščen Sklep 2000/597, določa:

„Lastna sredstva v splošnem proračunu Evropske unije sestavljajo prihodki iz naslednjih virov:

[...]

(b) [...] iz uporabe enotne stopnje, veljavne za vse države članice in usklajene osnove za odmero DDV, določene v skladu s predpisi Skupnosti. [...]“

Madžarsko pravo

Ureditev v zvezi s prekinitvijo zastaralnih rokov na davnem področju

7 Člen 164 az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon št. XCII iz leta 2003 o zakoniku o davnem postopku) (Magyar Közlöny 2003/131 (XI.14.)), v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: prejšnji zakonik o davnem postopku), določa:

„(1) Pravica do odmere davka zastara v petih letih od zadnjega dneva koledarskega leta, v katerem bi morala biti oddana napoved ali obvestilo v zvezi s tem davkom, ali – če take napovedi ali obvestila ni – od zadnjega dneva koledarskega leta, v katerem bi moral biti davek plačan.

[...]

(5) V primeru sodnega nadzora nad odločbo davnega organa zastaralni rok za pravico do odmere pravilnega zneska dolgovanega davka preneha teči v obdobju od datuma dokončnosti odločbe drugostopenjskega davnega organa do datuma pravnomonosti sodne odločbe, torej v primeru pritožbe do datuma, ko je o njej odločeno.“

8 Prejšnji zakonik o davnem postopku je bil s 1. januarjem 2018 razveljavljen in nadomeščen z določbami az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zakon št. CLI iz leta 2017 o zakoniku o davni upravi) (Magyar Közlöny 2017/192) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, in določbami az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zakon št. CL iz leta 2017 o zakoniku o davnem postopku) (Magyar Közlöny 2017/192) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: novi zakonik o davnem postopku).

9 Člen 203(3) novega zakonika o davnem postopku v bistvu povzema vsebino člena 164 prejšnjega zakonika o davnem postopku. Ta člen 203(3) določa, da če je davni zavezanec vložil tožbo v upravnem sporu zoper odločbo davnega organa, zastaralni rok za pravico do odmere pravilnega zneska dolgovanega davka preneha teči od datuma dokončnosti odločbe drugostopenjskega organa do datuma pravnomonosti sodne odločbe ali – v primeru pritožbe – do datuma, ko je o tej pritožbi odločeno.

10 Člen 203(7)(c) tega novega zakonika določa, da se zastaralni rok podaljša za dvanajst mesecev, zlasti če sodišče, ki odloča o zadevi v upravnem sporu zoper odločbo davnega organa, odredi uvedbo novega postopka.

11 V skladu s 271(1) novega zakonika o davnem postopku je treba določiti tega novega zakonika, vključno z določbami 203(7)(c) navedenega novega zakonika, uporabiti za postopke, ki so se začeli ali so bili ponovljeni po začetku veljavnosti istega novega zakonika.

Sodna praksa v zvezi z uporabo ureditve prekinitve zastaralnih rokov na davnem področju

12 Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska) je v sodbi Kfv.I.35.343/2019/11 v zvezi s ciljem, ki se uresničuje z ureditvijo o prekinitvi zastaralnih rokov na davnem področju, navedlo:

„V okviru prejšnjega zakonika o davnem postopku sta uporaba prekinitve in podaljšanje zastaralnega roka pogojena že s samim dejstvom ‚sodnega nadzora‘, in ne z vsebino odločbe, s katero se ta nadzor konča. Sodni nadzor se začne z vložitvijo tožbe [...]. Nižna odločba ne more imeti nobenega pravnega učinka *ex tunc*, potem ko je bila ugotovljena njena ničnost; davni organ pa lahko zaradi sodnega nadzora sprejme odločbo, ki ima lahko pravne učinke v roku iz tega prejšnjega zakonika.“

13 Alkotmánybíróság (ustavno sodišče, Madžarska) je z odločbo z dne 25. januarja 2022, ki je bila izdana po vložitvi predloga za sprejetje predhodne odločbe, 271(1) novega zakonika o davnem postopku razveljavilo v delu, v katerem vsebuje izraz „ponovljen“, ker je ta izraz v bistvu povzročil, da se je podaljšanje zastaralnega roka iz 203(7)(c) tega novega zakonika retroaktivno uporabljalo za ponavljajoče se postopke v teku.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

14 Družba Napfény-Toll je od zneska DDV, ki ga je bila dolžna plačati, odbila znesek DDV, ki ga je bila dolžna plačati za različne pridobitve blaga, opravljene junija 2010 in v obdobju od novembra 2010 do septembra 2011.

15 Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (nacionalna davna in carinska uprava – urad Budimpešta Jug, Madžarska) je decembra 2011 kot prvoopenjski organ začela daven nadzor, o katerem je bila družba Napfény-Toll obveščena 13. decembra 2011.

16 Ta uprava je ob koncu tega daven nadzora ugotovila, da del zneska davka, ki ga je družba Napfény-Toll odbila za zadevna obdobja, ne bi smel biti odbit, ker naj nekateri razuni, na katere se je v ta namen sklicevala, ne bi ustrezali nobeni dejanski gospodarski transakciji, drugi pa naj bi bili del daven goljufije, za katero je družba Napfény-Toll vedela. Zato je navedena uprava z odločbo z dne 8. oktobra 2015 (v nadaljevanju: upravna odločba prvoopenjskega organa) od družbe Napfény-Toll zahtevala plačilo neplačanega davka v skupnem znesku 144.785.000 madžarskih forintov (HUF) (približno 464.581 EUR) ter ji naložila globo v višini 108.588.000 HUF (približno 348.433 EUR) in zamudne obresti v višini 46.080.000 HUF (približno 147.860 EUR).

Prva upravna odločba drugostopenjskega organa

17 Z odločbo z dne 11. decembra 2015, vročeno 14. decembra 2015 (v nadaljevanju: prva upravna odločba drugostopenjskega organa), je Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép – magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (nacionalna davčna in carinska uprava – generalni direktorat regije Osrednja Madžarska, Madžarska; v nadaljevanju: generalni direktorat regije Osrednja Madžarska), ki je postal direktorat za pritožbe nacionalne davčne in carinske uprave, pri katerem je družba Napfény-Toll vložila pritožbo, kot drugostopenjski davčni upravni organ razveljavil upravno odločbo prvostopenjskega organa glede zamudnih obresti, naloženih družbi Napfény-Toll, v preostalem pa je to pritožbo zavrnil. Družba Napfény-Toll je zoper prvo upravno odločbo drugostopenjskega organa vložila tožbo.

18 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska) je s sodbo z dne 2. marca 2018, ki je postala pravnomočna istega dne, odpravilo odločbo drugostopenjskega davčnega organa in odredilo uvedbo novega postopka. Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti) je v utemeljitev svoje sodbe navedlo, da je ugotovilo, da ta prva upravna odločba vsebuje protislovno obrazložitev. Čeprav so bila v tej upravni odločbi ugotovljena dejstva, ki so se razlikovala od tistih, ugotovljenih v upravni odločbi prvostopenjskega organa, je bilo v njej hkrati navedeno, da je prvostopenjski davčni organ dejstva pravilno ugotovil.

Druga upravna odločba drugostopenjskega organa

19 Generalni direktorat regije Osrednja Madžarska je z odločbo z dne 5. marca 2018 (v nadaljevanju: druga upravna odločba drugostopenjskega organa), ki je bila družbi Napfény-Toll vročena 7. marca 2018, v bistvu potrdil prvostopenjsko upravno odločbo. Kljub temu pa je znižal znesek zamudnih obresti, naloženih družbi Napfény-Toll.

20 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti), pri katerem je družba Napfény-Toll vložila tožbo, je s sodbo z dne 5. julija 2018, ki je istega dne postala pravnomočna, odpravilo upravno odločbo drugostopenjskega organa in odredilo uvedbo novega postopka, ker je, po eni strani, v drugi upravni odločbi drugostopenjskega organa, ki je bila izdana prvi delovni dan po razglasitvi sodbe z dne 2. marca 2018, v velikem obsegu dobesedno povzeta prva upravna odločba drugostopenjskega organa, ne da bi bilo navedeno, v katerem delu so bile s to drugo upravno odločbo spremenjene ugotovitve iz upravne odločbe prvostopenjskega organa, tako da so bile posledice te sodbe z dne 2. marca 2018 zgolj formalne, in je, po drugi strani, druga upravna odločba drugostopenjskega organa še vedno vsebovala protislovne ugotovitve glede obstoja zadevnih transakcij.

21 S sodbo z dne 30. januarja 2020 je Kúria (vrhovno sodišče), pri katerem je davčna uprava vložila pritožbo, vsebinsko potrdilo sodbo z dne 5. julija 2018 iz dveh razlogov. Na eni strani je Kúria (vrhovno sodišče) v delu, v katerem je bila v obrazložitvi druge upravne odločbe drugostopenjskega organa povzeta obrazložitev prve upravne odločbe drugostopenjskega organa, razsodilo, da je Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti) pravilno ugotovilo, da generalni direktorat regije Osrednja Madžarska ni upošteval zavezujočih navodil iz sodbe z dne 2. marca 2018. Čeprav je imel ta generalni direktorat – kot trdi – res na voljo le malo časa pred zastaranjem pravice do odmere davka in s tem zneska DDV, ki ga je bilo treba plačati, ga ta okoliščina še ne odvezuje izpolnitve njegovih zakonskih obveznosti. Na drugi strani je Kúria (vrhovno sodišče), tako kot Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti), razsodilo, da je obrazložitev druge upravne odločbe drugostopenjskega organa protislovna.

Tretja upravna odločba drugostopenjskega organa

22 Generalni direktorat regije Osrednja Madžarska je z odločbo z dne 6. aprila 2020 (v nadaljevanju: tretja upravna odločba drugostopenjskega organa) potrdil upravno odločbo prvostopenjskega organa, vendar je spremenil znesek zamudnih obresti, naloženih družbi Napfény-Toll. Generalni direktorat je v utemeljitev svojega stališča navedel, da ni ugotovil obstoja drugačnih dejstev, kot so bila ugotovljena v upravni odločbi prvostopenjskega organa, v kateri so bila ta dejstva ugotovljena pravilno.

23 Družba Napfény-Toll je zoper tretjo upravno odločbo drugostopenjskega organa vložila tožbo pri Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu, Madžarska), ki je predložitveno sodišče, med drugim z obrazložitvijo, da v skladu s členom 164(1) in (5) prejšnjega zakonika o davnem postopku pravica davnega organa do odmere zneskov DDV, ki jih je treba plačati, zastara v petih letih od zadnjega dneva koledarskega leta, v katerem bi morala biti vložena napoved ali obvestilo v zvezi s tem davkom, ali – če take napovedi ali obvestila ni – od zadnjega dneva koledarskega leta, v katerem bi moral biti ta davek plačan. Vendar naj bi pravica davnega organa do odmere zneskov DDV, ki jih je bilo treba plačati za zadevna obdobja, zastarala pred datumom sprejetja tretje upravne odločbe drugostopenjskega organa. Družba Napfény-Toll namreč meni, da je ponavljajoče se sprejemanje odločb v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki naj bi bilo varovano z zastaranjem. To naj bi veljalo še toliko bolj, ker je v postopku v glavni stvari prišlo do druge uvedbe novega postopka, ker generalni direktorat regije Osrednja Madžarska ni upošteval navodil iz prve sodne odločbe. Generalni direktorat naj bi bil torej kriv, da je od začetka nadzora, o katerem je bila obveščena družba Napfény-Toll, postopek trajal skoraj deset let.

24 V teh okoliščinah predložitveno sodišče navaja, da člen 164(5) prejšnjega zakonika o davnem postopku ne določa omejitve, kolikokrat lahko davna uprava davni postopek ponovi, ali omejitve skupnega trajanja prekinitve tega postopka. Vendar pa se v skladu s sodno prakso Kúria (vrhovno sodišče) zastaralni rok prekine za ves čas trajanja sodnega nadzora nad odločbo te uprave. Posledično naj ne bi bilo omejitve glede trajanja prekinitve zastaralnega roka v primeru sodnega nadzora, kar pomeni, da bi se lahko pravica davnega organa do odmere zneskov DDV, ki jih je treba plačati, podaljšala za več let ali v skrajnih primerih celo za desetletja. Zato predložitveno sodišče dvomi o združljivosti ureditve iz postopka v glavni stvari in s tem povezane upravne prakse z načeloma pravne varnosti in učinkovitosti.

25 V teh okoliščinah je Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba načelo pravne varnosti in načelo učinkovitosti, ki sta del prava [Unije], razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice, ki sodišču ne dopušča proste presoje, kot je določeno v členu 164(5) [prejšnjega zakonika o davnem postopku], kot tudi praksi, ki temelji na tej ureditvi, na podlagi katerih se na področju [DDV] zastaralni rok pravice davne uprave do odmere davka prekine za ves čas trajanja sodnih nadzorov, ne glede na število ponovljenih upravnih davčnih postopkov in ne da bi bilo skupno trajanje prekinitev v primeru več zaporednih sodnih nadzorov omejeno, tudi kadar sodišče, ki odloča o odločbi davnega organa, sprejeti v ponovljenem postopku na podlagi predhodne sodne odločbe, ugotovi, da ta davni organ ni upošteval navodil iz te sodne odločbe, drugače povedano, da je bil nov sodni postopek izveden po krivdi navedenega organa?“

Postopek po vložitvi predloga za sprejetje predhodne odločbe

26 Predložitveno sodišče je po vložitvi predloga za sprejetje predhodne odločbe Sodišču z dopisom z dne 3. maja 2022 predložilo kopijo odločbe Alkotmánybíróság (ustavno sodišče) z dne 25. januarja 2022, s katero je to sodišče razveljavilo člen 271(1) novega zakonika o davnem postopku v delu, v katerem je ta določba vsebovala izraz „ponovljen“, in kopijo druge odločbe

Alkotmánybíróság (ustavno sodišče) z dne 26. aprila 2022, v kateri je bilo odločeno enako.

27 Sodišče je z dopisom z dne 30. junija 2022 predložitveno sodišče pozvalo, naj potrdi, da – ob upoštevanju nekaterih prvotno predloženih navedb – po odločitvi Alkotmánybíróság (ustavno sodišče) o razveljavitvi člena 271(1) novega zakonika o davčnem postopku v delu, v katerem je ta določba vsebovala izraz „ponovljen“, postopek v glavni stvari nikakor ni zastaral.

28 Predložitveno sodišče je v dopisu z dne 7. julija 2022 v bistvu navedlo, da je bil učinek te odločbe Alkotmánybíróság (ustavno sodišče) zgolj to, da je pravica davčne uprave do odmere zneska izstopnega DDV, ki ga je bilo treba plačati za davčno leto 2010, zastarala. V zvezi z davčnim letom 2011 pa je to sodišče navedlo, da bo vprašanje, ali je pravica davčne uprave zastarala, presojalo glede na odgovor, ki ga bo na postavljeno vprašanje dalo Sodišče.

Vprašanje za predhodno odločanje

29 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba načeli pravne varnosti in učinkovitosti prava Unije razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice in s to ureditvijo povezani upravni praksi, na podlagi katerih se na področju DDV rok, v katerem pravica davčne uprave do odmere tega davka zastara, prekine za ves čas trajanja sodnih nadzorov, ne glede na to, kolikokrat je bilo treba po teh nadzorih isti upravni davčni postopek ponoviti, in ne da bi bilo skupno trajanje prekinitev tega roka omejeno, tudi kadar sodišče, ki odloča o odločbi zadevnega davčnega organa, sprejeti v ponovljenem postopku na podlagi predhodne sodne odločbe, ugotovi, da ta davčni organ ni upošteval usmeritev iz te sodne odločbe.

30 Najprej je treba navesti, da trenutno veljavno pravo Unije niti ne določa roka, v katerem davčni upravi pravica do odmere DDV zastara, niti *a fortiori* ne določa primerov, v katerih bi bilo treba tak rok prekiniti.

31 Res je, da Uredba št. 2988/95, ki je bila omenjena na obravnavi pred Sodiščem, določa nekatere zahteve v zvezi z izražunom in prekinitvijo zastaralnih rokov za pregon nepravilnosti iz te uredbe. Vendar je iz člena 1(2) navedene uredbe razvidno, da se ta uredba uporablja le v primeru škode za proračun Unije zaradi zmanjšanja ali izgube prihodkov iz naslova lastnih sredstev, „ki se zbirajo neposredno v imenu Unije“. Čeprav iz uvodne izjave 8 Direktive 2006/112 in člena 2(1)(b) Sklepa 2007/436 izhaja, da so lastna sredstva Unije prihodki, pridobljeni z uporabo enotne davčne stopnje – ki velja za vse države članice – od usklajene osnove za odmero DDV, tako da v skladu s sodno prakso Sodišča obstaja zveza med pobiranjem prihodkov iz naslova DDV v skladu s pravom Unije, ki se uporabi, in dajanjem ustreznih virov iz naslova DDV na razpolago proračunu Unije (sodba z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, točka 26), ostaja dejstvo, da ni mogoče šteti, da je DDV pobran neposredno v imenu Unije v smislu člena 1(2) Uredbe št. 2988/95.

32 Po eni strani namreč ta davek poberejo davčni zavezanci, ti pa ga šele nato plačajo državam članicam. Po drugi strani v skladu s členom 1 Uredbe Sveta (EGS, Euratom) št. 1553/89 z dne 29. maja 1989 o dokončni enotni ureditvi zbiranja lastnih sredstev, pridobljenih iz davka na dodano vrednost (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1, zvezek 1, str. 197) lastna sredstva Unije, ki temeljijo na DDV, niso samo odstotek prihodkov iz tega davka, ki je bil dejansko pobran, ampak izhajajo iz uporabe enotne stopnje od osnove za odmero DDV držav članic, ki je izražunana v skladu s členom 3 te uredbe in je predmet različnih prilagoditev, določenih z določbami navedene uredbe.

33 V zvezi s tem je sicer res, da je Sodišče priznalo, da se Konvencija, pripravljena na podlagi člena K.3 Pogodbe o Evropski uniji, o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti, podpisana 26. julija 1995 v Luksemburgu (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 19, zvezek 8, str. 57)

uporablja za primere goljufij v zvezi s prihodki iz uporabe enotne stopnje od usklajene osnove za odmero DDV, ki je določena v skladu s pravili prava Unije. Vendar člen 1 te konvencije v nasprotju z jasnim besedilom člena 1(2) Uredbe št. 2988/95 ne vsebuje pogoja v zvezi z neposrednim pobiranjem zadevnih prihodkov v imenu Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi, C-105/14, EU:C:2015:555, točka 41).

34 Ob neobstoju določb prava Unije, ki se uporabljajo, morajo države članice določiti in uporabljati pravila o zastaranju v zvezi s pravico davčne uprave do odmere DDV, vključno s tistimi, ki se nanašajo na načine prekinitve in/ali pretrganja tega zastaranja (glej po analogiji sodbo z dne 21. januarja 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, točka 45).

35 Če pa sta določitev in uporaba teh pravil v pristojnosti držav članic, morajo te to pristojnost izvajati ob spoštovanju prava Unije, ki zahteva določitev razumnih rokov, ki varujejo tako davčnega zavezanca kot zadevni organ (glej po analogiji sodbo z dne 8. septembra 2011, Q-Beef in Bosschaert, C-89/10 in C-96/10, EU:C:2004:555, točka 36).

36 V zvezi s tem je Sodišče razsodilo, da je petletni zastaralni rok, ki se uporablja za zahteve za vračilo preveč plačanega DDV in ki začne teči s koncem koledarskega leta, v katerem je potekel rok za plačilo davka, v skladu s pravom Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, točka 43).

37 Glede na to sodno prakso je treba zastaralni rok za pravico davčne uprave do odmere dolgovanega DDV, ki bi – kot v postopku v glavni stvari – tekel pet let od zadnjega dneva koledarskega leta, v katerem bi morala biti oddana napoved ali obvestilo v zvezi s tem davkom, ali – če take napovedi ali obvestila ni – od zadnjega dneva koledarskega leta, v katerem bi moral biti davek plačan, po analogiji šteti za skladen s pravom Unije.

38 V tem okviru se predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba načeli pravne varnosti in ugotovitosti razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se tak zastaralni rok lahko prekine za ves čas trajanja sodnih nadzorov.

39 Na prvem mestu, treba je opozoriti, da je načelo pravne varnosti del pravnega reda Unije in ga morajo zato države članice pri izvajanju pristojnosti iz točk 31 in 32 te sodbe spoštovati (glej v tem smislu sodbi z dne 10. decembra 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, točka 30 in navedena sodna praksa, in z dne 20. maja 2021, BTA Baltic Insurance Company, C-230/20, neobjavljena, EU:C:2021:410, točka 45).

40 V skladu z ustaljeno sodno prakso je namen tega načela zagotavljanje predvidljivosti položajev in pravnih razmerij, med drugim pa to načelo tudi zahteva, da se položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v razmerju do davčne ali carinske uprave ne more neskončno dolgo izpodbijati (sodba z dne 10. decembra 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, točka 31 in navedena sodna praksa), kar pomeni, da mora ta davčni zavezanec, da bi se lahko ugotovito skliceval na uporabo navedenega načela, imeti možnost sklicevati se na določen pravni položaj.

41 Ker pa je davčna uprava pred iztekom za to določenega zastaralnega roka zadevnega davčnega zavezanca obvestila, da namerava ponovno preučiti njegov davčni položaj in tako implicitno umakniti svojo odločitev, da sprejme njegovo napoved, se ta davčni zavezanec ne more več sklicevati na položaj, ki bi nastal na podlagi te napovedi, tako da načelo pravne varnosti v takem primeru in ob neobstoju drugih okoliščin ne more biti kršeno (glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, točka 40).

42 Poleg tega, ker zahteve, ki izhajajo iz uporabe načela pravne varnosti, niso absolutne, morajo države članice zagotoviti, da jih uravnotežijo z drugimi zahtevami, ki so neločljivo povezane z njihovim članstvom v Uniji, zlasti z zahtevami iz člena 4(3) PEU, da sprejmejo vse splošne ali posebne ukrepe, potrebne za zagotovitev izpolnjevanja obveznosti, ki izhajajo iz Pogodb ali aktov, ki jih institucije sprejmejo na podlagi teh pogodb. Tako morajo biti nacionalna pravila, ki določajo postopke za prekinitev zastaralnega roka pravice davčne uprave do odmere dolgovanega DDV, oblikovana tako, da se vzpostavi ravnotežje med, na eni strani, zahtevami, ki so neločljivo povezane z uporabo tega načela, in na drugi strani, zahtevami, ki omogočajo dejansko in učinkovito izvajanje Direktive 2006/112, pri čemer je treba to ravnotežje presojati ob upoštevanju vseh elementov nacionalne ureditve zastaranja (glej po analogiji sodbo z dne 21. januarja 2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, točki 49 in 50).

43 Čeprav lahko nacionalna ureditev in upravna praksa, kot sta ti, ki ju je opisalo predložitveno sodišče in katerih predvidljivost uporabe v razmerju do strank se v postopku v glavni stvari ne izpodbija, povzročita podaljšanje trajanja takega zastaralnega roka, pa načeloma ne moreta povzročiti, da bi se lahko položaj zadevnih davčnih zavezancev v nedogled izpodbijal. Taka prekinitev, nasprotno, omogoča, da se prepreči, da bi bilo dejansko in učinkovito izvajanje Direktive 2006/112 ogroženo zaradi vlaganja pravnih sredstev, s katerimi se zavlačuje postopek, in posledično, da bi bilo to izvajanje ogroženo zaradi sistemskega tveganja nekaznovanosti dejanj, ki pomenijo kršitve te direktive (glej po analogiji sodbo z dne 21. januarja 2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, točki 53 in 56).

44 Zato je treba ugotoviti, da načelo pravne varnosti ne nasprotuje nacionalni ureditvi in upravni praksi, ki določata, da se rok, v katerem pravica davčne uprave do odmere DDV zastara, prekine za ves čas trajanja sodnih nadzorov, in to ne glede na to, kolikokrat je bilo treba po teh nadzorih zadevni upravni davčni postopek ponoviti, in ne da bi bilo skupno trajanje prekinitev tega roka omejeno.

45 Na drugem mestu, v zvezi z načelom učinkovitosti, na katero se predložitveno sodišče prav tako sklicuje v svojem vprašanju, je treba opozoriti, da to načelo skupaj z načelom enakovrednosti, o spoštovanju katerega navedeno sodišče ni podvomilo, ureja procesno avtonomijo, ki jo imajo države članice pri opredelitvi podrobnih pravil za uresničevanje pravic, ki jih pravni red Unije podeljuje posameznikom, kadar pravo Unije v zvezi s tem ne vsebuje posebnih predpisov.

46 Pravila nacionalnega prava, ki se nanašajo na roke za zastaranje pravic in obveznosti iz Direktive 2006/112 ter na pogoje za prekinitev teh rokov, pa pomenijo podrobna pravila za izvajanje določb te direktive in morajo torej biti v skladu z načeloma učinkovitosti in enakovrednosti (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 20. decembra 2017, *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, točka 37; z dne 26. aprila 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, točka 38; z dne 14. februarja 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, točka 35, in z dne 23. aprila 2020, *Sole-Mizo in Dalmandi Mezgazdasági*, C-13/18 in C-126/18, EU:C:2020:292, točka 53), kar poleg tega v tej zadevi ni sporno.

47 Zato v skladu z načelom učinkovitosti ta procesna pravila ne smejo biti oblikovana tako, da v praksi onemogočajo ali pretirano otežujejo uresničevanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 19. julija 2012, *Littlewoods Retail* in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točka 28, in z dne 28. junija 2022, *Komisija/Španija* (Kršitev prava Unije s strani zakonodajalca), C-278/20, EU:C:2022:503, točka 33).

48 Vendar zaradi dejstva, da nacionalna ureditev ali nacionalna upravna praksa določa, da se rok, v katerem pravica davčne uprave do odmere DDV zastara, prekine za ves čas trajanja sodnih

nadzorov, ne glede na to, kolikokrat je bilo treba po teh nadzorih upravni davčni postopek ponoviti, in ne da bi bilo skupno trajanje prekinitev tega roka omejeno, v praksi ni onemogočeno ali vsaj pretirano oteženo uveljavljanje pravic, ki jih priznava pravni red Unije.

49 Prekinitev roka, v katerem pravica davčne uprave do odmere tega davka zastara, za ves čas trajanja sodnih nadzorov namreč temu davčnemu zavezancu nikakor ne preprečuje uveljavljanja pravic, ki jih daje pravni red Unije, zlasti Direktiva 2006/112, temveč je, nasprotno, namen te prekinitve navedenemu davčnemu zavezancu omogočiti učinkovito uveljavljanje pravic, ki jih ima na podlagi prava Unije, obenem pa ohraniti pravice davčne uprave.

50 Poleg tega je v obravnavanem primeru iz opisa dejanskega stanja v predlogu za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da je tožena stranka v postopku v glavni stvari lahko vložila tožbe zoper odločbe, ki jih je zaporedoma sprejela davčna uprava, in ob teh priložnostih uveljavljala pravice, ki jih ima na podlagi prava Unije. Natančneje, ta tožena stranka se je namreč kljub obstoju ureditve in upravne prakse iz postopka v glavni stvari lahko na podlagi načela pravne varnosti sklicevala na obveznost držav članic, da določijo razumen zastaralni rok, v katerem lahko ta uprava ponovno začne postopek preužitve položaja davčnega zavezanca. Tako je iz spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno, kar sta poleg tega na obravnavi pred Sodiščem potrdili tako madžarska vlada kot tožena stranka v postopku v glavni stvari, da je pravica davčne uprave do odmere DDV, dolgotrajnega za transakcije, opravljene junija 2010, ugasnila, ne da bi tej upravi uspelo izdati popravek odločbe v skladu z določbami Direktive 2006/112.

51 Zato je treba ugotoviti, da načelo učinkovitosti prav tako ne nasprotuje nacionalni ureditvi in upravni praksi, ki določata, da se rok, v katerem pravica davčne uprave do odmere DDV zastara, prekine za ves čas trajanja sodnih nadzorov, in to ne glede na to, kolikokrat je bilo treba po teh nadzorih zadevni upravni davčni postopek ponoviti, in ne da bi bilo skupno trajanje prekinitev tega roka omejeno.

52 Na tretjem mestu, treba je poudariti, kot je to storil generalni pravobranilec v točkah od 60 do 65 sklepnih predlogov, da okoliščina, da niti načelo pravne varnosti niti načelo učinkovitosti ne nasprotujeta taki ureditvi in taki upravni praksi, ne izključuje, da pravo Unije po potrebi zahteva, da se pred sprejetjem odločbe v skladu z Direktivo 2006/112 izpeljejo nekatere posledice iz ponovitve pretiranega števila davčnih postopkov ali iz predolgega skupnega trajanja prekinitve roka, v katerem ta pravica davčne uprave zastara.

53 Kadar namreč nacionalna uprava v razmerju do neke osebe izvaja pravo Unije, ima ta oseba na podlagi pravice do dobrega upravljanja, ki odraža načelo prava Unije, pravico, da se njen položaj obravnava v razumnem roku (glej v tem smislu sodbo z dne 14. maja 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, točka 43), in nato v primeru vložitve pravnega sredstva pravico, da se v skladu s členom 47, drugi odstavek, Listine Evropske unije o temeljnih pravicah o njeni zadevi prav tako odloči v razumnem roku.

54 Zato načelo dobrega upravljanja in člen 47 Listine o temeljnih pravicah po ponovnem začetku postopka preužitve položaja davčnega zavezanca glede na pravila skupnega sistema DDV zahtevata, da trajanje takega ponovnega preizkusa in po potrebi poznejših sodnih nadzorov, glede na okoliščine posamezne zadeve, ni nerazumno.

55 Čeprav vsak neuspešen poskus davčne uprave, da bi upoštevala sodno odločbo, v kateri so bile uporabljene določbe prava Unije, in podaljšanje trajanja upravnega postopka, ki je bilo posledica tega, ne moreta pomeniti kršitve prava Unije, pa bi to lahko veljalo, če bi bilo treba ta upravni postopek ponoviti, ker ta uprava očitno ni upoštevala odločilnega razloga sodne odločbe, ki se nanaša na navedeni upravni postopek, pod pogojem da je bil ta razlog jasno in izrecno naveden v tej sodni odločbi.

56 Ob tem je treba opozoriti, da lahko predolgo trajanje upravnega ali sodnega postopka upraviči odpravo odločbe, sprejete ob njegovem koncu, le, če je to trajanje vplivalo na zmožnost zadevne osebe, da se brani (glej v tem smislu sodbi z dne 26. novembra 2013, *Gascogne Sack Deutschland/Komisija*, C-40/12 P, EU:C:2013:768, točka 81, in z dne 8. maja 2014, *Bolloré/Komisija*, C-414/12 P, neobjavljena, EU:C:2014:301, točka 84).

57 Ker morajo davčni zavezanci med tekom zastaralnega roka priakovati, da se bo njihov pravni položaj, ki je nastal na podlagi njihove napovedi, morda izpodbijal, nato, če jih davčna uprava obvesti o ponovnem začetku postopka preužitve tega položaja, priakovati, da bodo morali utemeljiti podatke, navedene v njihovi davčni napovedi, in nazadnje, kadar vložijo tožbo zoper odmero odločbo, izdano ob koncu tega postopka, priakovati, da bodo morali utemeljenost svojih trditev dokazati s predložitvijo dokazov, morajo zagotoviti, da do pravnomoenosti davčnih odločb hranijo vsa upoštevana dokazila v zvezi s svojo napovedjo. Glede na prevladujočo vlogo obračunov in dokazil v skupnem sistemu DDV bi bilo torej pri ugotavljanju točnosti obračunov davčnih zavezancev mogoče le v izjemnih okoliščinah ugotoviti, da je predolgo trajanje upravnega ali sodnega postopka lahko vplivalo na zmožnost zadevne osebe, da se brani.

58 V obravnavanem primeru iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, ni razvidno, da bi bila presoja veljavnosti tretje upravne odločbe drugostopenjskega organa, ki jo opravi predložitveno sodišče, odvisna izključno od dokazov, za katere ne velja obveznost, navedena v prejšnji točki, in ki zaradi ponovitve davčnih postopkov ali skupnega trajanja prekinitve zastaralnega roka ne bi več obstajali.

59 Vendar mora to sodišče ugotoviti, ali lahko zlasti ob upoštevanju okoliščin obravnavane zadeve te večkratne ponovitve upravnega postopka in prekinitve zastaralnega roka pomenijo, da davčna uprava ali nacionalna sodišča niso izpolnili svojih obveznosti dobrega upravljanja in odločanja v razumnem roku, kar je poleg tega vplivalo na zmožnost zadevne osebe, da se brani.

60 Glede na vse navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba naeli pravne varnosti in učinkovitosti prava Unije razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice in s to ureditvijo povezani upravni praksi, na podlagi katerih se na področju DDV rok, v katerem pravica davčne uprave do odmere tega davka zastara, prekine za ves čas trajanja sodnih nadzorov, ne glede na to, kolikokrat je bilo treba po teh nadzorih upravni davčni postopek ponoviti, in ne da bi bilo skupno trajanje prekinitev tega roka omejeno, tudi kadar sodišče, ki odloča o odločbi zadevnega davčnega organa, sprejeti v ponovljenem postopku na podlagi predhodne sodne odločbe, ugotovi, da ta davčni organ ni upošteval usmeritev iz te sodne odločbe.

Stroški

61 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 Sodišče (peti senat) razsodilo:

Naeli pravne varnosti in učinkovitosti prava Unije je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice in s to ureditvijo povezani upravni praksi, na podlagi katerih se na področju davka na dodano vrednost rok, v katerem pravica davčne uprave do

odmere tega davka zastara, prekine za ves čas trajanja sodnih nadzorov, ne glede na to, kolikokrat je bilo treba po teh nadzorih upravni davčni postopek ponoviti, in ne da bi bilo skupno trajanje prekinitev tega roka omejeno, tudi kadar sodišče, ki odloča o odlobi zadevnega davčnega organa, sprejeti v ponovljenem postopku na podlagi predhodne sodne odločbe, ugotovi, da ta davčni organ ni upošteval usmeritev iz te sodne odločbe.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarščina.