

**Zadeva C-186/20**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

29. april 2020

**Predložitevno sodišče:**

Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče, Slovaška republika)

**Datum predložitvene odločbe:**

5. marec 2020

**Pritožnica:**

HYDINA SK s.r.o.

**Druga stranka:**

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

---

## **Predmet postopka**

Kasacijska pritožba, ki jo je vložila družba HYDINA SK s.r.o. (v nadaljevanju: pritožnica) v zvezi z nadzorom nad zakonitostjo odločbe davčnega organa, da ne odobri vračila preplačila vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) in naloži plačilo davka.

## **Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Najvyšší súd Slovenskej republiky (vrhovno sodišče Slovaške republike) predloži vprašanja za predhodno odločanje v skladu s členom 267 PDEU, katerih predmet so narava rokov za predložitev informacij v okviru mednarodne izmenjave informacij v skladu z Uredbo št. 904/2010 v okviru davčne revizije, pravne posledice neupoštevanja teh rokov v zvezi z zakonitostjo prekinitve davčne revizije in to, ali neupoštevanje teh rokov pomeni nezakonit poseg v pravice davčnega zavezanca.

## **Vprašanja za predhodno odločanje**

- Ali je treba določbo v uvodni izjavi 25 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 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 davčne revizije?
- Ali ima neupoštevanje rokov za izvajanje mednarodne izmenjave informacij, ki so določeni v Uredbi Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost, posledico (sankcijo) za zaproseni organ in organ, ki je vložil zahtevek?
- Ali se lahko mednarodna izmenjava informacij, ki presega roke iz Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost, šteje za nezakonit poseg v pravice davčnega zavezanca?

## **Navedene določbe prava Unije**

Pogodba o delovanju Evropske unije, člen 288

Uredba Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Uredba št. 904/2010), uvodna izjava 25, členi 10, 11 in 12

### **Navedene nacionalne določbe**

Ústava Slovenske republike (ustava Slovaške republike), člen 2(2) in člen 7(2)

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zakon št. 563/2009 o davčnem postopku (davčni zakonik) ter o spremembi in dopolnitvi nekaterih zakonov (v nadaljevanju: davčni zakonik))

„Člen 3(2), drugi stavek

*Davčni organ mora obravnavati vsak primer, ki je predmet davčnega postopka, ga nemudoma in brez nepotrebnega odlašanja preučiti ter uporabiti najprimernejša sredstva, ki vodijo k pravilni določitvi in odmeri davka.*

Člen 46(10)

*Rok za izvedbo davčne revizije ne sme prekoračiti enega leta od datuma začetka revizije. Za prekinitev davčne revizije se ustrezno uporablja člen 61.*

Člen 61(1)(b)

*Davčni organ lahko prekine davčni postopek, če je bil sprožen postopek v zvezi z drugo okoliščino, pomembno za izdajo odločbe, ali če je zaprosena pridobitev informacij v skladu s posebno določbo.<sup>21a)</sup>*

Člen 61(5)

*Če se davčni postopek prekine, roki, predvideni s tem zakonom, ne tečejo.*

Opomba 21a) k členu 61(1)(b) napotuje na zakon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (zakon št. 442/2012 o mednarodni pomoci in sodelovanju v davčnih postopkih) in Uredbo št. 904/2010.

Sodba vrhovnega sodišča Slovaške republike št. 3Sžf/46/2015 z dne 27. julija 2016

Resolucija Ústavný súd Slovenske republike (ustavno sodišče Slovaške republike), št. postopka IV. ÚS 116 / 2013-11, z dne 28. februarja 2013.

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka**

- 1 Pritožnica je v davčnem obdobju december 2013 uveljavljala pravico do odbitka DDV iz naslova nakupa mesa od družbe Argus Plus spol. s r.o. (v nadaljevanju:

dobavitelj) v skupnem znesku 1.048.195,99 EUR, vključno z DDV v znesku 174.699,33 EUR.

- 2 Daňový úrad Prešov (davčni urad v Prešovu, v nadaljevanju: davčni organ) je 21. marca 2014 pri pritožnici sprožil davčno revizijo, da bi ugotovil utemeljenost njene pravice do povračila preplačila ali njegovega dela za davčno obdobje december 2013. V okviru te revizije je bil izveden obsežen dokazni postopek, namenjen preverjanju dostavno-prejemnega razmerja med pritožnico in dobaviteljem oziroma njegovimi poddobavitelji (tuja podjetja), da bi se ugotovilo, ali so bile obdavčljive transakcije, ki jih je prijavila pritožnica, dejansko opravljene.
- 3 Ker je dobavitelj blago kupil na Poljskem, je davčni organ v okviru tega dokaznega postopka zaprosil za mednarodno izmenjavo informacij, da bi preveril nakup blaga iz druge države članice. Posledično je od 26. avgusta 2014 prekinil davčno revizijo. Končni odgovor na zahtevek za mednarodno izmenjavo informacij je bil davčnemu organu poslan 11. marca 2015, s čimer je bil izpolnjen razlog za nadaljevanje davčne revizije. Davčni organ je 10. aprila 2015 izdal odločbo o ponovni prekinitvi davčne revizije od 20. aprila 2015. V obrazložitvi te odločbe je davčni organ navedel, da ima odgovorna oseba dobavitelja stalno prebivališče na Madžarskem in je zato zaprosil za mednarodno izmenjavo informacij. Po prenehanju razlogov, zaradi katerih je bila revizija prekinjena, se je davčna revizija nadaljevala od 1. julija 2015. Poročilo o davčni reviziji je bilo pripravljeno 16. novembra 2015, davčna revizija pa se je končala 7. decembra 2015, ko sta bila tožeči stranki vročeno poročilo in zaprosilo za odgovor nanj.
- 4 Davčni organ je na podlagi ugotovitev, ki izhajajo iz davčne revizije, ugotovil, da dobavitelj v revidiranem davčnem obdobju ni opravljal dejanske gospodarske dejavnosti, da dejansko ni pridobil pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik, da na njegovi strani ni nastala davčna obveznost iz naslova dobave blaga v smislu zakona o DDV in da zato pritožnica ni izpolnila pogojev za odbitek davka za nakup.
- 5 Glede na navedeno je davčni organ 30. maja 2016 izdal odločbo, s katero je za pritožnico v davčnem obdobju december 2013 določil razliko DDV v višini 174.699,33 EUR, kar pomeni, da ni priznal presežka v višini 4780,97 EUR in je določil davek v višini 169.918,36 EUR.
- 6 Pritožnica se je zoper to odločbo pritožila pri Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (finančna uprava Slovaške republike), ki je z odločbo z dne 17. oktobra 2016 potrdila odločbo davčnega organa.
- 7 Pritožnica je zoper odločbo finančne uprave Slovaške republike sprožila upravni spor pri Krajský súd v Prešove (regionalno sodišče v Prešovu, v nadaljevanju: regionalno sodišče) in predlagala, naj se izpodbijani odločbi davčnih organov razglasita za nični in naj se jima zadeva vrne v nadaljnji postopek. Regionalno sodišče je s sodbo z dne 18. januarja 2018 tožbo pritožnice zavrnilo.

- 8 Pritožnica je zoper to sodbo regionalnega sodišča vložila kasacijsko pritožbo pri vrhovnem sodišču Slovaške republike (v nadaljevanju: kasacijsko sodišče), s katero je predlagala razveljavitev izpodbijane sodbe in vrnitev zadeve regionalnemu sodišču v nadaljnji postopek oziroma, podredno, spremembo izpodbijane sodbe in razveljavitev odločb davčnih organov ter vrnitev zadeve tem organom v nadaljnji postopek.

### **Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari**

- 9 Pritožnica je v kasacijski pritožbi med drugim zatrjevala kršitev načela sorazmernosti in nezakonitost odločb. Trdi, da je zakonodajalec zahtevo po ustreznosti izvajanja davčne revizije (načelo sorazmernosti v davčnem pravu) oblikoval prav z določitvijo omejitev časovnega obsega davčne revizije.
- 10 Pritožnica se je glede domnevne kršitve načela sorazmernosti sklicevala na člen 46(10) davčnega zakonika v povezavi s členom 10 Uredbe št. 904/2010. Ni se strinjala z razlogovanjem regionalnega sodišča, da roki po prekinitvi davčne revizije ne tečejo, ker določbe Uredbe št. 904/2010, ki med drugim urejajo mednarodno izmenjavo informacij, pomenijo pravo Unije, ki ima v primeru Slovaške republike prednost. Za oceno, ali je bilo upoštevano najdaljše trajanje davčne revizije, je treba določiti datum njenega začetka in nato datum njenega zaključka, saj je ta čas trajanja obenem omejitev, ki določa zakonitost davčne revizije. Pritožnica je opozorila, da roki iz Uredbe št. 904/2010 za izpolnitev obveznosti informiranja v okviru mednarodne pomoči in sodelovanja držav članic v davčnih postopkih v zadevni davčni reviziji niso bili upoštevani. V zvezi s tem je poudarila, da gre v skladu z uvodno izjavo 25 navedene uredbe za roke, ki jih je treba razumeti kot najdaljše roke, ki jih ni mogoče prekoračiti, pri čemer se v skladu s členom 10 te uredbe te informacije posredujejo nemudoma, to je najpozneje tri mesece od datuma prejema zahtevka. Če pa zaproseni organ te informacije že ima, se rok za njihovo posredovanje skrajša na največ en mesec.
- 11 V obravnavanem primeru je davčna revizija trajala skupno 626 dni, vključno z 202-dnevno prekinitvijo. Davčni organ je tako končal davčno revizijo po izteku zakonskega roka enega leta od datuma začetka, vključno z najdaljšim rokom treh mesecev za njeno prekinitve v skladu z Uredbo št. 904/2010.
- 12 Pritožnica se je v zvezi z navedenim sklicevala tudi na uvodno izjavo 12 Direktive Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS v povezavi s členom 7 te direktive, v skladu s katerimi je treba določiti roke za posredovanje informacij v skladu z navedeno direktivo, da se zagotovi pravočasno in učinkovito izmenjavo informacij. V zvezi s tem je poudarila, da je treba besedno zvezo „so prenehali razlogi za prekinitve postopka“, vsebovano v členu 61(4) davčnega zakonika, razumeti v okviru Direktive 2011/16/EU, zato je prenehanje razlogov, zaradi katerih je bila davčna revizija prekinjena, omejeno z najdaljšim rokom, določenim v direktivi za zagotavljanje zaprosenih informacij.

- 13 Tožeča stranka je kasacijskemu sodišču tudi predlagala, naj Sodišče Evropske unije prosi za razlago rokov, določenih v pravu Unije za zagotavljanje informacij (v okviru mednarodne pomoči in sodelovanja v davčnih postopkih), in za presojo posledic neupoštevanja teh rokov za zakonitost prekinitve davčne revizije, eventualno ob upoštevanju morebitne kršitve pravic pritožnice kot davčne zavezanke.

### **Kratek povzetek obrazložitve predloga**

- 14 Kasacijsko sodišče navaja, da ustavno načelo zakonitosti državne oblasti iz člena 2(2) Ustava Slovenske republike (ustava Slovaške republike) določa vezanost državnih organov na ustavo in zakon. Zato lahko davčni organ v davčnih postopkih deluje le na podlagi in v mejah ustave ter v obsegu in po načelih, ki jih določa zakon. Davčna revizija je v pravnem redu Slovaške republike postopek, ki ga določa zakon in je namenjen predvsem pridobivanju in zbiranju dokazov, potrebnih za izdajo odločbe davčnega organa v postopku glede določitve ali odmere davka. Eden od pogojev, ki vplivajo na zakonitost dokazov in na koncu tudi na odločbo davčnega organa, je dosledno upoštevanje zakonsko določenega roka za izvedbo davčne revizije. Davčna revizija, ki traja dlje, kot to dovoljuje zakon, povzroči, da njen rezultat, ki ima pravni pomen, ni v skladu z zakonom, in sicer ne zaradi formalnega neupoštevanja tega zakona, temveč zaradi intenzivnosti davčne revizije kot materialnega posega v individualno sfero davčnega zavezanca, v zvezi s katerim se izvaja revizija, ki jo sestavljajo njegove osnovne pravice in svoboščine. V skladu s pravnimi predpisi, ki veljajo v Slovaški republiki, ima davčni organ na voljo omejen čas za izvajanje davčne revizije, ki jo mora opraviti v zakonsko predpisanem roku enega leta. Ena od izjem je prekinitev davčne revizije zaradi vložitve zahtevka za mednarodno izmenjavo informacij, ki ni zajeta v zakonsko določenem roku za izvedbo davčne revizije, ker v skladu s členom 61(5) davčnega zakonika, če se davčni postopek prekine, roki, določeni s tem zakonom, ne tečejo. Prav tako je treba opozoriti, da pri dejavnostih davčnih organov ni mogoče izključiti primerov, v katerih ravno zaradi uporabe instituta prekinitve davčne revizije in, natančneje, zaradi nepotrebne in neprimerne prekinitve davčne revizije z namenom ugotavljanja dejstev v okviru mednarodne izmenjave informacij, ki so ključnega pomena za pravilno določitev davka, prihaja do dejanske prekoračitve/obida zakonskega roka za izvedbo davčne revizije. Tako bi prihajalo do obida zakona, ker bi sprejetje takšnega postopka pomenilo, da davčna revizija lahko potekala brez omejitev ali predolgo, dlje od zakonsko določenega okvira. Predstavljeni način delovanja bi poleg tega oslabil pravno varnost davčnih zavezancev. Zato je treba oceniti ustreznost delovanja davčnega organa pri zaprositvi informacij iz tujine in prekinitve davčne revizije ob upoštevanju načela sorazmernosti.
- 15 Davčni organ mora opraviti davčno revizijo v največ enem letu od datuma njenega začetka, pri čemer lahko ta organ prekine izvajanje davčne revizije zaradi potrebe po pridobitvi informacij v skladu z Uredbo št. 904/2010. Informacije, katerih pridobitev je bil razlog za prekinitev davčne revizije, je treba v skladu z Uredbo



904/2010 predložiti v roku, ki ni daljši od treh mesecev. Treba je opozoriti, da določbe Uredbe 904/2010 pomenijo pravo Unije, ki se neposredno uporablja, saj ima v primeru Slovaške republike pravo Unije prednost pred nacionalno zakonodajo. Upravni organi (in s tem tudi organi finančne uprave) vsake države članice morajo v primeru zahtevka za posredovanje informacij v okviru upravne preiskave ukrepati v rokih iz Uredbe št. 904/2010. Zaradi neposredne uporabe te uredbe in zavezujočih rokov za organe finančne uprave je torej očitno, da bi morale zagotavljanje informacij, to je izvajanje mednarodne izmenjave informacij, potekati v rokih iz Uredbe 904/2010, in to kljub dejstvu, da davčni zakonik tega roka izrecno ne določa ali se nanj na kakršen koli način ne sklicuje.

- 16 Davčni organ mora pri izvajanju davčne revizije najprej zagotoviti uporabo Uredbe in šele na to pomožno uporabiti davčni zakonik. Določba člena 61(1)(b) davčnega zakonika vsebuje sklic na opombo 21a), ki napotuje na zakon št. 442/2012 o mednarodni pomoči in sodelovanju v davčnih postopkih ali na Uredbo št. 904/2010. Kasacijsko sodišče v zvezi s tem domneva, da sklicevanja v opombi 21a) na to uredbo ni mogoče poljubno razlagati omejevalno in tej uredbi pripisovati samo funkcijo legitimizacije prekinitve postopka, saj se ta sklic nanaša na celotno uredbo, vključno s pogoji za mednarodno izmenjavo informacij in rokom za njeno izvedbo. Zato se pojavlja dvom, ali lahko na eni strani iz Uredbe izhaja utemeljeni razlog za prekinitev postopka, na drugi strani pa neupoštevanje njenih drugih določb, in sicer člena 10 te uredbe. Razlaga zgoraj navedenih določb v skladu z evropskim pravom podpira sklep, da je prekinitev davčne revizije v smislu davčnega zakonika zakonita samo v roku, predvidenem v Uredbi št. 904/2010 za izvajanje mednarodne izmenjave informacij, v zvezi s katero je bila davčna revizija prekinjena. V primeru sprejetja te razlage bi prekinitev davčne revizije za obdobje, ki presega tri mesece, to je najdaljše obdobje, ki ga dovoljuje ta uredba, pomenila, da prekinitev davčne revizije, ki presega obdobje, določeno v tej uredbi, postane prekinitev, ki ne more imeti posledic, določenih z zakonom, in sicer mirovanja teka rokov, določenih v davčnem zakoniku, ki je navsezadnje tudi v nasprotju z zahtevo po sorazmernosti in pravni varnosti revidiranega davčnega zavezanca.
- 17 V obravnavanem primeru je bila davčna revizija prekinjena (dvakrat) ravno v zvezi z vložitevjo zahtevka za mednarodno izmenjavo informacij na podlagi člena 7 Uredbe št. 904/2010. V prvem primeru je bil odgovor, ki ga je dal tuji organ, prejet očitno po poteku trimesečnega roka, določenega s to uredbo, pri čemer prekoračitev tega roka ni bila utemeljena s postopkom v skladu s členoma 11 in 12 Uredbe št. 904/2010, ki omogočata podaljšanje roka za predložitev zaprosenih informacij. Ker je šlo za posredovanje informacij, ki so bile po predložitvi davčnemu organu podlaga za presojo zakonitosti pravice pritožnice do odbitka DDV, kasacijsko sodišče meni, da je vprašanje glede razlage narave rokov iz Uredbe št. 904/2010 bistvenega pomena za oceno zakonitosti odločb davčnih organov (v smislu trajanja davčne revizije v povezavi z njeno prekinitvijo).
- 18 Če potek zakonskega roka za izvedbo davčne revizije povzroči nezakonnost sestavljenega poročila o njej ali nedopustnost njegove uporabe kot podlage za

naložitev davčne obveznosti, je treba v primeru neposredne uporabe Uredbe št. 904/2010 določiti naravo rokov, ki iz nje izhajajo, in način, kako naj upravno sodišče opravi sodni nadzor v zvezi s presojo zakonitosti trajanja davčne revizije. Kasacijsko sodišče, ki se zaveda pomena določitve rokov v Uredbi št. 904/2010 (olajšanje in pospeševanje sodelovanja pri izmenjavi informacij med državami članicami Evropske unije na področju davkov), se zato srečuje z vprašanjem, ali je treba v okviru nacionalne zakonodaje, ki določa časovni rok za izvedbo davčne revizije, in v zvezi z uporabo instituta prekinitve davčne revizije zaradi zaprosila za mednarodno izmenjavo informacij roke, določene s to uredbo za organe finančne uprave v zvezi z zaprosilom za mednarodno izmenjavo informacij, razumeti kot roke, katerih prekoračitev ima posledico za davčni organ oziroma pomeni nezakonit poseg v pravice revidiranega davčnega zavezanca, in kakšne posledice/sankcije pravo Unije določa v zvezi z neizpolnjevanjem teh rokov.

- 19 Kasacijsko sodišče je zato ugotovilo, da je treba v tej zadevi za razlago zadevnih določb prava Unije Sodišče Evropske unije zaprositi za odgovore na vprašanja za predhodno odločanje.