

Predmet C-186/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

29. travnja 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

5. ožujka 2020.

Žalitelj:

HYDINA SK s.r.o.

Druga stranka u žalbenom postupku:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Predmet postupka

Žalba u kasacijskom postupku koju je podnijelo društvo HYDINA SK s.r.o. (u daljnjem tekstu: žalitelj) u pogledu nadzora zakonitosti odluke poreznog tijela o tome da se ne dodijele prava na povrat viška pretporeza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) i o oporezivanju.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) na temelju članka 267. UFEU-a upućuje prethodna pitanja u pogledu prirode rokova za dostavu informacija u okviru međunarodne razmjene informacija na temelju Uredbe br. 904/2010 u kontekstu poreznog nadzora, pravnih učinaka nepoštovanja tih rokova u vezi sa zakonitošću prekida poreznog nadzora i toga predstavlja li nepoštovanje tih rokova nezakonito zadiranje u prava poreznog obveznika.

Prethodna pitanja

- Treba li odredbu uvodne izjave 25. Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost u kojoj se navodi da se „rokovi utvrđeni u ovoj Uredbi za osiguranje informacija smatraju najduljim rokovima koji se ne smiju prekršiti” tumačiti na način da je riječ o rokovima koji se ne smiju prekoračiti, a njihovo prekoračenje dovodi do nezakonitosti prekidanja poreznog nadzora?
- Dovodi li nepoštovanje rokova za provedbu međunarodne razmjene informacija utvrđenih Uredbom Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost do posljedice (sankcije) za tijelo koje prima zahtjev i tijelo koje podnosi zahtjev?
- Može li se međunarodna razmjena informacija kojom se prekoračuju rokovi utvrđeni Uredbom Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost smatrati nezakonitim zadiranjem u prava poreznog obveznika?

Navedene odredbe prava Unije

Ugovor o funkcioniranju Europske unije: članak 288.

Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Uredba br. 904/2010): uvodna izjava 25., članci 10., 11. i 12.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Ústava Slovenskej republiky (Ustav Slovačke Republike): članak 2. stavak 2. i članak 7. stavak 2.

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (Zakon br. 563/2009 o poreznom postupku (Porezni zakonik) i izmjenama i dopunama određenih zakona (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik)

Članak 3. stavak 2. druga rečenica

Porezno tijelo dužno je obraditi sve predmete koji su predmet poreznog postupka, ispitati ih odmah i bez nepotrebnog kašnjenja te upotrijebiti najprikladnija sredstva za pravilno utvrđivanje i izračun poreza.

Članak 46. stavak 10.

Rok za provođenje poreznog nadzora ne smije biti dulji od jedne godine od njegova početka. Članak 61. primjenjuje se mutatis mutandis na prekid poreznog nadzora.

Članak 61. stavak 1. točka (b)

Porezno tijelo može prekinuti porezni postupak ako je pokrenut drugi postupak koji se odnosi na okolnost bitnu za donošenje odluke ili ako se zahtijeva pribavljanje informacija u skladu s posebnom odredbom. 21.a

Članak 61. stavak 5.

Ako je porezni postupak prekinut, rokovi predviđeni ovim zakonom ne teku.

Bilješka 21.a uz članak 61. stavak 1. točku (b) upućuje na Zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (Zakon br. 442/2012 o međunarodnoj pomoći i suradnji u poreznom postupku) i Uredbu br. 904/2010.

Presuda Najvyššeg suda Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) pod oznakom 3Sžf/46/2015 od 27. srpnja 2016.

Odluka Ústavnog suda Slovenskej republiky (Ustavni sud Slovačke Republike) br. postupka IV. ÚS 116/2013-11 od 28. veljače 2013.

Sažeti prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Žalitelj je u poreznom razdoblju prosinac 2013. iskoristio pravo na odbitak PDV-a za kupnju mesa od društva Argus Plus spol. s r.o. (u daljnjem tekstu: dobavljač) u ukupnom iznosu od 1 048 195,99 eura, uključujući PDV u iznosu od 174 699,33 eura.
- 2 Daňový úrad Prešov (Porezna uprava u Prešovu, Slovačka, u daljnjem tekstu: porezno tijelo) pokrenuo je 21. ožujka 2014. porezni nadzor nad žaliteljem s ciljem utvrđivanja osnovanosti prava na povrat viška ili njegova dijela za porezno razdoblje prosinac 2013. U okviru tog nadzora provedeno je opširno izvođenje dokaza usmjereno na provjeru odnosa dobavljač-primatelj između žalitelja i dobavljača, odnosno njegovih podizvođača (stranih društava), kako bi se utvrdilo jesu li stvarno izvršene oporezive transakcije koje je žalitelj prijavio.
- 3 Budući da je dobavljač kupio robu u Poljskoj, porezno tijelo zatražilo je u okviru izvođenja dokaza međunarodnu razmjenu podataka kako bi provjerilo stjecanje robe iz druge države članice. Slijedom toga, prekinulo je porezni nadzor od 26. kolovoza 2014. Konačni odgovor na međunarodnu razmjenu informacija dostavljen je poreznom tijelu 11. ožujka 2015., čime je ispunjen razlog za nastavak poreznog nadzora. Porezno tijelo donijelo je 10. travnja 2015. odluku o sljedećem prekidu poreznog nadzora od 20. travnja 2015. U obrazloženju te odluke porezno tijelo navelo je da je dobavljačev direktor imao prebivalište u

Mađarskoj te je stoga zatražilo međunarodnu razmjenu informacija. Nakon prestanka razloga zbog kojih je nadzor prekinut, porezni nadzor nastavljen je 1. srpnja 2015. Zapisnik o poreznom nadzoru sastavljen je 16. studenoga 2015., a porezni nadzor je završen 7. prosinca 2015. žaliteljevim primitkom zapisnika i pozivom da na njega odgovori.

- 4 Na temelju utvrđenja koja proizlaze iz poreznog nadzora, porezno tijelo zaključilo je da dobavljač nije stvarno obavljao gospodarsku djelatnost tijekom razdoblja koje je bilo predmet nadzora, da zapravo nije stekao pravo na raspolaganje robom kao vlasnik, s njegove strane nije nastala porezna obveza za isporuku robe u smislu Zakona o PDV-u te stoga žalitelj nije ispunio uvjete za odbitak poreza na kupnju.
- 5 Slijedom toga, porezno tijelo donijelo je 30. svibnja 2016. odluku kojom je žalitelju za porezno razdoblje prosinac 2013. utvrdilo razliku PDV-a u iznosu od 174 699,33 eura, odnosno nije priznalo višak u iznosu od 4780,97 eura te je utvrdilo porez u iznosu od 169 918,36 eura.
- 6 Žalitelj je protiv te odluke podnio žalbu Finančném riaditeľstvu Slovenskej republiky (Financijska uprava Slovačke Republike) koje je odlukom od 17. listopada 2016. potvrdilo odluku poreznog tijela.
- 7 Žalitelj je protiv odluke Finančnog riaditeľstva Slovenskej republiky (Financijska uprava Slovačke Republike) podnio upravnu žalbu Krajskom súdu v Prešove (Okružni sud u Prešovu, Slovačka) i zahtijevao da se ponište pobijane odluke poreznih tijela i da im se predmet vrati na ponovno odlučivanje. Presudom od 18. siječnja 2018. Krajský súd v Prešove (Okružni sud u Prešovu) odbio je žaliteljevu žalbu.
- 8 Žalitelj je protiv te presude podnio žalbu u kasacijskom postupku Najvyššiem súdu Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) kojom je zahtijevao poništenje pobijane presude i vraćanje predmeta Krajskom súdu v Prešove (Okružni sud u Prešovu) na ponovno odlučivanje te, podredno, da se izmijeni pobijana presuda i ponište odluke poreznih tijela i da im se predmet vrati na ponovno odlučivanje.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 9 Žalitelj je u žalbi u kasacijskom postupku istaknuo, među ostalim, povredu načela proporcionalnosti i nezakonitost odluke. Ističe da je zahtjev prikladnosti provođenja poreznog nadzora (načelo proporcionalnosti u poreznom pravu) zakonodavac formulirao upravo utvrđivanjem ograničenja kojima se ograničava vremenski doseg poreznog nadzora.
- 10 U pogledu navodne povrede načela proporcionalnosti, žalitelj se pozvao na članak 46. stavak 10. Poreznog zakonika u vezi s člankom 10. Uredbe br. 904/2010. Nije se složio s argumentacijom Krajskog suda v Prešove (Okružni

sud u Prešovu) da rokovi ne teku nakon prekidanja poreznog nadzora jer su odredbe Uredbe br. 904/2010 kojima se uređuje, među ostalim, međunarodna razmjena informacija, odredbe prava Unije koje imaju prednost u pravnom poretku Slovačke Republike. Kako bi se ocijenilo je li se poštovalo najdulje vrijeme trajanja poreznog nadzora treba odrediti dan njegova početka, a zatim dan završetka jer je to vrijeme trajanja istodobno i ograničenje koje određuje zakonitost poreznog nadzora. Žalitelj je naveo da u okviru navedenog poreznog nadzora države članice nisu poštovale rokove utvrđene Uredbom br. 904/2010 za provedbu obveze informiranja u okviru međunarodne pomoći i suradnje u poreznom postupku. U tom je pogledu istaknuo da je, u skladu s uvodnom izjavom 25. te uredbe, riječ o rokovima koje treba smatrati najduljim rokovima koji se ne smiju prekršiti, pri čemu se na temelju članka 10. te uredbe navedene informacije dostavljaju bez odgađanja, odnosno najkasnije tri mjeseca od dana primitka zahtjeva. Međutim, kada tijelo koje prima zahtjev već posjeduje te informacije rok se smanjuje na najdulje jedan mjesec.

- 11 U ovom predmetu, porezni nadzor trajao je ukupno 626 dana, uključujući njegov prekid u trajanju od 202 dana. Porezno tijelo stoga je završilo porezni nadzor nakon isteka zakonskog roka od jedne godine od dana njegova početka, uključujući najdulji rok od tri mjeseca za njegov prekid u skladu s Uredbom br. 904/2010.
- 12 U tom se pogledu žalitelj pozvao i na uvodnu izjavu 12. u vezi s člankom 7. Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ u skladu s kojima je trebalo odrediti rokove za pružanje informacija u skladu s tom direktivom kako bi se osigurala pravodobna i djelotvorna razmjena informacija. U tom je kontekstu naveo da izraz „razlozi za prekid postupka koji više ne postoje” iz članka 61. stavka 4. Poreznog zakonika treba tumačiti u kontekstu Direktive 2011/16/EU, odnosno da je prestanak postojanja razloga zbog kojih je porezni nadzor prekinut ograničen najduljim trajanjem rokova za dostavu traženih informacija utvrđenih tom direktivom.
- 13 Žalitelj je od Najvyššeg súda Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) također zatražio da Sudu Europske unije uputi pitanje o tumačenju prirode rokova za dostavu informacija propisanih pravom Unije (u okviru međunarodne pomoći i suradnje u poreznom postupku) i da ocijeni učinke nepoštovanja tih rokova na zakonitost prekidanja poreznog nadzora, eventualno zbog moguće povrede prava žalitelja kao poreznog obveznika.

Sažetak obrazloženja zahtjeva

- 14 Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) ističe da se ustavnim načelom zakonitosti državne vlasti utvrđenim člankom 2. stavkom 2. Ústave Slovenskej republiky (Ustav Slovačke Republike) uspostavlja vezanost državnih tijela Ustavom i zakonima. Stoga porezno tijelo u poreznom postupku

može postupati samo na temelju i u granicama Ustava te u području i prema načelima utvrđenima zakonom. U pravnom poretku Slovačke Republike porezni nadzor jest postupak predviđen zakonom koji prije svega služi pribavljanju i prikupljanju dokaza potrebnih za donošenje odluke poreznog tijela u postupku izračuna, odnosno utvrđivanja poreza. Jedan od uvjeta koji utječu na zakonitost dokaza, a u konačnici i na odluku poreznog tijela, jest strogo poštovanje zakonskog roka za provođenje poreznog nadzora. Poreznim nadzorom koji traje dulje nego što je to dopušteno zakonom povređuje se zakonitost njegova rezultata koji ima pravno značenje, ne zbog njegova formalnog nepoštovanja, nego zbog intenziteta poreznog nadzora kao materijalnog zadiranja u pojedinačno područje poreznog obveznika nad kojim se provodi nadzor, a koje čini njegova osnovna prava i slobode. U skladu s pravnim uređenjem koje je na snazi u Slovačkoj Republici, porezno tijelo ima ograničeno vrijeme za provođenje poreznog nadzora u zakonski određenom roku od jedne godine. Jedna od iznimaka jest prekid poreznog nadzora zbog zahtjeva za međunarodnu razmjenu informacija koji nije obuhvaćen zakonskim rokom za provođenje poreznog nadzora jer, u skladu s člankom 61. stavkom 5. Poreznog zakonika, ako je porezni postupak prekinut, rokovi predviđeni tim zakonom ne teku. Također treba napomenuti da se u djelovanju poreznih tijela ne mogu isključiti slučajevi u kojima upravo zbog korištenja instituta prekida poreznog nadzora, odnosno, konkretnije, nepotrebnog i neprimjerenog prekidanja poreznog nadzora kako bi se utvrdile činjenice u okviru međunarodne razmjene informacija koje su ključne za pravilno utvrđivanje poreza, dolazi do stvarnog produljenja/zaobilaženja zakonskog roka za provođenje poreznog nadzora. Na taj bi se način zaobišao zakon jer bi prihvaćanje takvog postupanja značilo da porezni nadzor može trajati neograničeno, odnosno predugo, dulje od okvira utvrđenog zakonom. Opisani način postupanja doveo bi i do slabljenja pravne sigurnosti poreznih obveznika. Stoga treba ocijeniti opravdanost načina postupanja poreznog tijela prilikom traženja informacija iz inozemstva i prekidanja poreznog nadzora uz poštovanje načela proporcionalnosti.

- 15 Porezno tijelo mora provesti porezni nadzor u roku od najviše jedne godine od dana njegova početka, s tim da to tijelo može prekinuti provođenje poreznog nadzora zbog potrebe pribavljanja informacija, na temelju Uredbe br. 904/2010. Informacije čije je pribavljanje dovelo do prekida poreznog nadzora moraju se, u skladu s Uredbom br. 904/2010, dostaviti u roku od najviše tri mjeseca. Treba napomenuti da su odredbe Uredbe br. 904/2010 odredbe prava Unije koje se izravno primjenjuju jer je pravo Unije, u pravnom poretku Slovačke Republike, nadređeno nacionalnim propisima. Upravna tijela (a stoga i tijela financijske uprave) svake države članice dužna su, u slučaju zahtjeva za pružanje informacija u okviru upravne istrage, postupati u skladu s rokovima utvrđenima Uredbom br. 904/2010. Budući da se ta uredba izravno primjenjuje i da su tijela financijske uprave obvezana rokovima koji iz nje proizlaze, očito je da se pružanje informacija, odnosno ostvarivanje međunarodne razmjene informacija, mora provesti u rokovima predviđenima Uredbom br. 904/2010 i to unatoč činjenici da taj rok nije jasno utvrđen Poreznim zakonikom niti se na njega ni na koji način ne upućuje.

- 16 Tijekom poreznog nadzora porezno tijelo treba prije svega osigurati da se primjenjuje Uredba i tek podredno Porezni zakonik. Pritom se u odredbi članka 61. stavka 1. točke (b) Poreznog zakonika upućuje na bilješku 21.a koja pak upućuje na Zakon br. 442/2012 o međunarodnoj pomoći i suradnji u poreznom postupku ili na Uredbu br. 904/2010. Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) u tom pogledu pretpostavlja da se upućivanje iz bilješke 21.a ne može proizvoljno tumačiti restriktivno i davati toj Uredbi samo funkciju opravdanja prekida postupka jer se u toj bilješci upućuje na cijelu Uredbu, odnosno uključujući uvjete provedbe međunarodne razmjene informacija i rokove za njezinu provedbu. Stoga je dvojbeno može li se, s jedne strane, iz Uredbe izvesti opravdan razlog za prekid postupka, a da se, s druge strane, ne uzmu u obzir njezine ostale odredbe, osobito članak 10. te uredbe. Tumačenje navedenih odredbi u skladu s pravom Unije govori u prilog zaključku da je prekid poreznog nadzora u smislu Poreznog zakonika zakonit samo tijekom razdoblja koje je predviđeno Uredbom br. 904/2010 za provedbu međunarodne razmjene informacija zbog koje je prekinut porezni nadzor. Prihvatanje tog tumačenja značilo bi da prekid poreznog nadzora u razdoblju duljem od tri mjeseca, odnosno najduljem razdoblju dopuštenom tom uredbom, dovodi do toga da prekid poreznog nadzora koji je dulji od razdoblja predviđenog tom uredbom postane prekid koji ne može imati zakonske posljedice, odnosno prekid tjeka rokova koji su predviđeni Poreznim zakonikom, i koji je, u konačnici, također protivan zahtjevu proporcionalnosti i pravne sigurnosti poreznog obveznika nad kojim se provodi nadzor.
- 17 U ovom je predmetu porezni nadzor prekinut (dva puta) upravo zbog podnošenja zahtjeva za međunarodnu razmjenu informacija na temelju članka 7. Uredbe br. 904/2010. U prvom slučaju odgovor inozemnog tijela očito je dostavljen nakon isteka roka od tri mjeseca koji je predviđen tom uredbom, a pritom se prekoračenje tog roka nije ispravilo postupkom na temelju članka 11. i 12. Uredbe br. 904/2010 kojim se dopušta produljenje roka za dostavu informacija. Budući da je bila riječ o pružanju informacija koje su nakon njihove dostave poreznom tijelu služile kao osnova za odbitak PDV-a koji je prijavio žalitelj, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) smatra da je pitanje o tumačenju prirode rokova utvrđenih Uredbom br. 904/2010 ključno za ocjenu zakonitosti odluka poreznih tijela (sa stajališta trajanja poreznog nadzora zbog njegova prekida).
- 18 Ako istek zakonskog roka za provođenje poreznog nadzora dovodi do nezakonitosti zapisnika o tom nadzoru, odnosno nedopuštenosti njegova korištenja kao osnove za nalaganje porezne obveze, u slučaju izravne primjene Uredbe br. 904/2010 treba utvrditi prirodu rokova koji iz nje proizlaze kao i način na koji upravni sud mora provoditi sudski nadzor u pogledu ocjene zakonitosti trajanja poreznog nadzora. Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) koji je svjestan značenja utvrđivanja rokova u Uredbi br. 904/2010 (olakšavanje i ubrzavanje suradnje u razmjeni informacija među državama članicama Europske unije u području poreza) stoga postavlja pitanje treba li, u kontekstu nacionalnog propisa kojim je predviđen rok za provođenje

poreznog nadzora i u vezi s primjenom instituta prekida poreznog nadzora zbog podnošenja zahtjeva za međunarodnu razmjenu informacija, rokove koji su tom uredbom predviđeni za tijela financijske uprave u skladu sa zahtjevom za međunarodnu razmjenu informacija smatrati rokovima čije se prekoračenje stavlja na teret poreznom tijelu, odnosno predstavlja nezakonito zadiranje u prava poreznog obveznika nad kojim se provodi nadzor, te koje su posljedice/sankcije predviđene pravom Unije za nepoštovanje tih rokova.

- 19 Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) stoga je zaključio da u ovom predmetu, radi tumačenja predmetnih odredbi prava Unije, treba Sudu Europske unije uputiti zahtjev za prethodnu odluku.