



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA  
ATHANASIOSA RANTOSA,  
predstavljeni 2. februarja 2023<sup>1</sup>

**Zadeva C-615/21**

**Napfény-Toll Kft.**  
**proti**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu, Madžarska))

„Predhodno odločanje – Nacionalni postopek obdavčenja – Davek na dodano vrednost – Nacionalna ureditev, ki v okviru sodnega nadzora določa časovno neomejene prekinitve zastaralnega roka za pravico do odmere davka ne glede na število ponovljenih upravnih davčnih postopkov – Načeli pravne varnosti in učinkovitosti prava Unije“

### I. Uvod

1. Obravnavani 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<sup>2</sup> (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Napfény-Toll Kft (v nadaljevanju: tožeča stranka) in madžarsko davčno upravo v zvezi z zneski davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki jih je ta družba odbila iz naslova DDV, dolgovanega za različne pridobitve blaga, za katero je priznana pravica do odbitka, ki jih je opravila junija 2010 in od novembra 2010 do septembra 2011.

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: francoščina.

<sup>2</sup> UL 2006, L 347, str. 1.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3. Člen 1 Uredbe Sveta (ES, Euratom) št. 2988/95 z dne 18. decembra 1995 o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti<sup>3</sup> 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.“

4. Člen 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. [...]

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).

2. Rok za izvršitev odločbe o upravni kazni je tri leta. Rok začne teči na dan, ko postane odločba pravnomočna.

Primere pretrganja in prekinitve urejajo ustrezne določbe nacionalne zakonodaje.

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

5. Člen 4(1) in (4) te uredbe določa:

„1. Praviloma se za vsako nepravilnost odredi odvzem neupravičeno pridobljene koristi:

– z obveznostjo plačila ali vračila dolgovanega ali neupravičeno prejetega zneska,

[...]

4. Ukrepi iz tega člena se ne štejejo za kazen.“

<sup>3</sup> UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1, zvezek 1, str. 340.

6. Člen 6(1) te uredbe določa:

„Brez vpliva na upravne ukrepe in kazni Skupnosti [...], lahko pristojni organ ob uvedbi kazenskega postopka proti zadevni osebi za ista dejanja z odločbo zadrži izrek finančne sankcije, kakršna je upravna denarna kazen. Zastaralni rok iz člena 3 ne teče v času, ko je upravni postopek prekinjen.“

### *Madžarsko pravo*

7. Člen 164 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon XCII iz leta 2003 o zakoniku o davčnem postopku)<sup>4</sup> v različici, ki je veljala na dan spornega davčnega nadzora (v nadaljevanju: prejšnji zakonik o davčnem postopku), določa:

„1. Pravica do odmere davka 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 napovedi ali obvestila ni, v katerem bi moral biti davek plačan.

[...]

5. V primeru sodnega nadzora nad odločbo davčnega organa zastaralni rok za pravico do odmere pravilnega zneska dolgovanega davka preneha teči od datuma dokončnosti odločbe drugostopenjskega davčnega organa do datuma pravnomočnosti sodne odločbe ali, v primeru pritožbe, do odločitve o njej.“

8. Prejšnji zakonik o davčnem postopku je bil s 1. januarjem 2018 razveljavljen in nadomeščen z določbami az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (zakon CLI iz leta 2017 o zakoniku o davčni upravi, v nadaljevanju: zakonik o davčni upravi)<sup>5</sup> ter az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (zakon CL iz leta 2017 o zakoniku o davčnem postopku, v nadaljevanju: novi zakonik o davčnem postopku).<sup>6</sup>

9. Člen 203(3) novega zakonika o davčnem postopku v bistvu povzema vsebino člena 164 prejšnjega zakonika o davčnem postopku. Na podlagi te določbe, če je davčni zavezanec vložil tožbo v upravnem sporu zoper odločbo davčnega organa, zastaralni rok za pravico do odmere pravilnega zneska dolgovanega davka preneha teči od datuma dokončnosti odločbe drugostopenjskega organa do datuma pravnomočnosti sodne odločbe ali, v primeru pritožbe, do odločitve o njej.

10. Člen 203(7)(c) novega zakonika o davčnem postopku določa, da se zastaralni rok za pravico do odmere davka podaljša za dvanajst mesecev, zlasti če sodišče v okviru tožbe v upravnem sporu zoper odločbo davčnega organa odredi ponovno izvedbo postopka.

11. V skladu s členom 271(1) novega zakonika o davčnem postopku, katerega besedilo je enako besedilu člena 139(1) zakonika o davčni upravi, je treba določbe tega zakona, torej vključno s členom 203(7)(c) novega zakonika o davčnem postopku, uporabiti za postopke, ki so se začeli ali so bili ponovljeni po začetku njegove veljavnosti.

<sup>4</sup> Magyar Közlöny 2003/131, 14. november 2003, str. 9990.

<sup>5</sup> Magyar Közlöny 2017/192, 22. november 2017, str. 31694.

<sup>6</sup> Magyar Közlöny 2017/192, 22. november 2017, str. 31586.

## **Spor o glavni stvari, vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem**

12. Tožeča stranka je od DDV, ki ga je bila zavezana plačati, odbila znesek tega davka, dolgovanega za blago, ki ga je pridobila junija 2010 in v obdobju od novembra 2010 do septembra 2011.

13. Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-budapesti Igazgatósága (nacionalna davčna in carinska uprava – davčni in carinski urad Budimpešta – jug, Madžarska; v nadaljevanju: tožena davčna uprava) je decembra 2011 kot prvostopenjski davčni organ začela nadzor, o katerem je bila tožeča stranka obveščena 13. decembra 2011.

14. Ta uprava je ob koncu navedenega nadzora menila, da del DDV, ki je bil odbit, to ne bi smel biti, ker naj računi, za to predloženi, delno ne bi ustrezali nobeni dejanski gospodarski transakciji, pri drugih pa naj bi šlo za davčno goljufijo, za katero je tožeča stranka vedela. Davčna uprava je zato z odločbo z dne 8. oktobra 2015 od tožeče stranke 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 kazen zaradi zamude v višini 46.080.000 HUF (približno 147.860 EUR).

### ***Prva upravna odločba drugostopenjskega organa***

15. Nemzeti Adó – és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (nacionalna davčna in carinska uprava – generalna davčna direkcija za regijo osrednja Madžarska, Madžarska), predhodnica tožene davčne uprave, ki je odločala o pritožbi tožeče stranke, je z odločbo z dne 11. novembra 2015, vročeno 14. decembra 2015, kot drugostopenjski davčni organ razveljavila odločbo prvostopenjskega organa glede kazni zaradi zamude, v preostalem delu pa jo je potrdila. Tožeča stranka je zoper to odločbo vložila tožbo.

16. Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska) je s sodbo z dne 2. marca 2018, ki je istega dne postala pravnomočna, odpravilo odločbo drugostopenjskega davčnega organa in navedenemu organu naložilo, naj izvede nov postopek. To sodišče je v utemeljitev sodbe navedlo, da je ugotovilo, da vsebuje ta odločba protislovno obrazložitev. Čeprav so bila namreč v odločbi drugostopenjskega organa ugotovljena dejstva, ki so se razlikovala od tistih, ugotovljenih v odločbi prvostopenjskega organa, naj bi bilo v njej istočasno navedeno, da je prvostopenjski davčni organ pravilno ugotovil dejstva.

### ***Druga upravna odločba drugostopenjskega organa***

17. Tožena davčna uprava je z odločbo z dne 5. marca 2018, ki je bila tožeči stranki vročena 7. marca 2018, sprejela drugo upravno odločbo drugostopenjskega organa, s katero je v bistvu potrdila prvostopenjsko odločbo. S to odločbo je bil vseeno znižan znesek naložene kazni zaradi zamude.

18. Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti), pri katerem je tožeča stranka vložila tožbo, je s sodbo z dne 5. julija 2018, ki je istega dne postala pravnomočna, odpravilo drugo odločbo drugostopenjskega davčnega organa in toženi davčni upravi naložilo, naj izvede nov postopek. To sodišče je v obrazložitvi sodbe navedlo, da je po eni strani v drugi odločbi drugostopenjskega organa, ki je bila izdana prvi delovni dan po razglasitvi sodbe z dne 2. marca 2018, večinoma dobesedno povzeta prva odločba drugostopenjskega

organa, ne da bi bilo navedeno, v katerem delu spreminja ugotovitve prvostopenjskega organa. Zato naj bi davčna uprava le formalno izpolnila obveznosti, ki naj bi izhajale iz navedene sodbe. Po drugi strani naj bi druga odločba drugostopenjskega organa še vedno vsebovala protislovne ugotovitve glede dejanskega obstoja zadevnih transakcij.

19. Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska), pri katerem je davčna uprava vložila pritožbo, je s sodbo z dne 30. januarja 2020 vsebinsko potrdilo sodbo z dne 5. julija 2018. Na eni strani naj bi Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti), ker naj bi bila v obrazložitvi druge odločbe drugostopenjskega organa povzeta obrazložitev prve odločbe drugostopenjskega organa, pravilno ugotovilo, da tožena davčna uprava ni upoštevala zavezujočih navodil iz sodbe z dne 2. marca 2018. Čeprav je imela ta uprava – 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, naj zaradi te okoliščine še ne bi bila oproščena izpolnitve svojih zakonskih obveznosti. Poleg tega naj bi druga odločba drugostopenjskega organa, kot je ugotovilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti), vsebovala protislovno obrazložitev.

### ***Tretja upravna odločba drugostopenjskega organa***

20. Tožena davčna uprava je 6. aprila 2020 sprejela novo odločbo, s katero je potrdila odločbo prvostopenjskega organa, vendar je spremenila naloženo kazen zaradi zamude. V utemeljitev svojemu stališču je navedla, da ni ugotovila drugačnih dejstev, kot so bila ugotovljena v odločbi prvostopenjskega davčnega organa, ki naj bi izpolnil svojo obveznost ugotovitve dejstev.

21. Tožeča stranka je zoper to tretjo odločbo vložila tožbo pri Szegei Törvényszék (sodišče v Szegeu, Madžarska), ki je predložitveno sodišče, med drugim z obrazložitvijo, da v skladu s členom 164(1) in (5) prejšnjega zakonika o davčnem postopku pravica davčnega organa, da odmeri zneske DDV, ki jih je treba plačati, zastara v petih letih od zadnjega dneva koledarskega leta, v katerem je bila vložena napoved ali obvestilo v zvezi s tem davkom ali, če napovedi ali obvestila ni, v katerem bi moral biti davek plačan. Vendar naj bi pravica davčnega organa do odmere zneskov DDV, ki jih je bilo treba plačati za zadevna obdobja, zastarala pred datumom tretje odločbe drugostopenjskega organa (torej 6. aprilom 2020). Tožeča stranka namreč meni, da je vedno vnovično sprejemanje odločb v nasprotju z načelom pravne varnosti, ki naj bi bilo varovano z zastaranjem. V zadevi iz postopka v glavni stvari naj bi to še toliko bolj veljalo, če je bil drugi ponovljeni postopek izveden, ker naj se davčna uprava ne bi ravnala po navodilih iz prve sodne odločbe. Davčna uprava naj bi bila torej kriva, da je od začetka nadzora postopek trajal skoraj deset let.

22. Predložitveno sodišče navaja, da člen 164(5) prejšnjega zakonika o davčnem postopku ne določa zgornje meje števila ponovljenih postopkov, ki jih lahko izvede davčna uprava, ali skupnega trajanja prekinitve. V skladu s sodno prakso Kúria (vrhovno sodišče) se zastaralni rok prekine za celotno trajanje sodnega nadzora nad odločbo davčne uprave. Torej naj ne bi bilo časovne omejitve za prekinitev zastaralnega roka v primeru sodnega nadzora, kar pomeni, da bi se lahko pravica davčnega organa, da odmeri zneske DDV, ki jih je treba plačati, podaljšala za več let ali v skrajnih primerih celo za desetletja. Zato predložitveno sodišče dvomi o združljivosti zadevne nacionalne zakonodaje in z njo povezane sodne prakse z načeloma pravne varnosti in učinkovitosti, določenima v pravu Unije.

23. V teh okoliščinah je Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu) prekinilo odločanje in Sodišču 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 ureditev iz člena 164(5) [prejšnjega zakonika o davčnem postopku], kot tudi praksi, ki temelji na tej ureditvi, na podlagi katerih se na področju [DDV] zastaralni rok pravice davčne 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 davčnega organa, sprejeti v ponovljenem postopku na podlagi predhodne sodne odločbe, ugotovi, da davčni organ ni upošteval navodil iz te sodne odločbe, drugače povedano, da je bil nov sodni postopek izveden po krivdi navedenega organa?“

24. Predložitveno sodišče je po vložitvi tega predloga za sprejetje predhodne odločbe Sodišču z dopisom z dne 3. maja 2022 predložilo kopijo odločbe Alkotmánybíróság (ustavno sodišče, Madžarska) z dne 25. januarja 2022, s katero je to sodišče razveljavilo sklic na ponovljene postopke iz člena 271(1) novega zakonika o davčnem postopku, in kopijo druge odločbe Alkotmánybíróság (ustavno sodišče) z dne 26. aprila 2022, v kateri je bilo odločeno enako.

25. Sodišče je z dopisom z dne 30. junija 2022 predložitveno sodišče z zahtevo za informacije zaprosilo, naj potrdi, da – ob upoštevanju nekaterih prvotno predloženih navedb – postopek v glavni stvari po tem, ko je Alkotmánybíróság (ustavno sodišče) izdalo odločbo o razveljavitvi sklica na ponovljene postopke iz člena 271(1) novega zakonika o davčnem postopku, vsekakor ni zastaral.

26. Predložitveno sodišče je v dopisu z dne 7. julija 2022 v bistvu navedlo, da je bil učinek odločbe Alkotmánybíróság (ustavno sodišče) zgolj ta, da je zastarala pravica davčne uprave, da odmeri zbrani znesek DDV, ki ga je treba plačati za nadzorovano obdobje iz leta 2010. Nasprotno, v zvezi z davčnim letom 2011 bo zastaranje ali nezastaranje dejanj davčne uprave odvisno od odgovora Sodišča.

27. Pisna stališča so predložile tožeča stranka, madžarska in španska vlada ter Evropska komisija. Te stranke so tudi ustno predstavile stališča na obravnavi 10. novembra 2022.

## **Analiza**

### ***Uvodne ugotovitve***

28. Uvodoma je treba ugotoviti, da se zadeva iz postopka v glavni stvari ne nanaša na združljivost zastaralnega roka s pravom Unije, v katerem lahko po eni strani davčni zavezanec uveljavi pravico do odbitka, niti roka, v katerem lahko po drugi strani davčna uprava izpodbija napovedi davčnega zavezanca, ampak se nanaša na to, ali je s pravom Unije združljiva prekinitev takega roka v primeru sodnih postopkov, in sicer brez časovne omejitve in ne glede na razloge, iz katerih je bilo treba take postopke, če je bilo to primerno, ponoviti.

29. V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da se ta zadeva umešča v posebne okoliščine, v katerih si je v okviru istega davčnega spora sledilo več upravnih in sodnih postopkov, ne da bi bilo zadevo mogoče dokončno razrešiti, in sicer iz razlogov, ki naj bi jih bilo mogoče po navedbah predložitvenega sodišča pripisati davčni upravi, ne da bi zadevna davčna ureditev določala tak primer in bi ga bilo mogoče na podlagi te zakonodaje odpraviti.

30. Predložitveno sodišče v zvezi s tem navaja, da v skladu s prakso zadevne države članice v primeru, v katerem je zaporedoma opravljenih več sodnih nadzorov, ni določeno najdaljše skupno trajanje prekinitev, tudi če sodišče, ki odloča o odločbi davčnega organa, sprejeti v okviru novega postopka, izpeljanega na podlagi predhodne sodne odločbe, ugotovi, da davčni organ ni ravnal v skladu z navodili iz predhodne sodne odločbe in je bil torej nov sodni postopek izpeljan po krivdi navedenega organa.

31. V takem primeru se predložitveno sodišče sprašuje, ali sta s pravom Unije združljivi madžarska zakonodaja in praksa v zvezi s prekinitvijo zastaralnih rokov, katere trajanje je v bistvu neomejeno, ter v kolikšnem obsegu lahko vplivata na načeli pravne varnosti in učinkovitosti. To sodišče poleg tega ugotavlja, da bi se lahko uveljavljanje pravice do odbitka, določene z Direktivo o DDV, izkazalo za pretežko, kar velja zlasti v primerih, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, ko davčna uprava sprejema nove odločbe, pri čemer ne ravna v skladu s predhodnimi odločbami, ki so jih izdala pristojna sodišča, in sicer v kratkem roku po izdaji odločb, s katerimi so odrejeni novi postopki, tako da bi se lahko rok, v katerem zastara pravica do odmere davka, precej podaljšal zaradi prekinitve tega roka med sodnim nadzorom.

32. V takem okviru, v katerem zadevnega položaja očitno ni mogoče pripisati samo (in neposredno) zakonodaji iz postopka v glavni stvari, ampak bolj ravnanju – ali celo neizpolnitvi obveznosti – davčne uprave in potencialno nacionalnih sodišč, menim, da je v okviru teh sklepnih predlogov primerno ločeno preučiti ta dva vidika.

### ***Združljivost ureditve v zvezi s prekinitvijo zastaralnega roka s pravom Unije***

33. Pred analizo združljivosti madžarske zakonodaje z načeloma učinkovitosti in pravne varnosti prava Unije, kot predlaga predložitveno sodišče, je treba preučiti, ali ta ureditev dejansko spada na področje uporabe posebnih določb prava Unije z davčnega področja.

### ***Uporaba Direktive o DDV***

34. Uvodoma je treba ugotoviti, da se ta zadeva sicer umešča v okvir spora, povezanega z DDV, vendar se vprašanje za predhodno odločanje ne nanaša na razlago nobene določbe Direktive o DDV. S tega vidika so v tej direktivi zgolj določeni vsebinski in formalni pogoji v zvezi s pravico do odbitka DDV,<sup>7</sup> ne da bi določala rok, v katerem lahko davčni zavezanci vložijo zahtevo za vračilo DDV<sup>8</sup> ali v katerem mora biti, kadar je obstoj pravice do vračila določenega zneska plačanega davka ugotovljen, ta znesek vrnjen.

<sup>7</sup> Direktiva o DDV ureja te vsebinske in formalne pogoje v naslovu X, in sicer poglavju 1 (naslovljenem „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, člen 168 in naslednji) in 4 („Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“, člen 178 in naslednji).

<sup>8</sup> Sodba z dne 14. februarja 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, točka 35).

### *Uporaba Uredbe št. 2988/95*

35. Ugotoviti je treba, prvič, da je iz področja uporabe Uredbe št. 2988/95 razvidno, da ta zajema vsako „nepravilnost“, ki jo ugotovi uprava, in „vsako kršenje določb zakonodaje [Unije], ki je posledica dejanja ali opustitve s strani gospodarskega subjekta“, ki bi lahko škodljivo vplivalo na proračun [Unije] ali [njena] proračunska sredstva.

36. Sodišče pa je razsodilo, da lastna sredstva Unije med drugim zajemajo prihodke iz uporabe enotne stopnje od usklajene osnove za odmero DDV, ki je določena v skladu s pravili prava Unije, ter da obstaja neposredna zveza med, na eni strani, pobiranjem prihodkov od DDV ob spoštovanju prava Unije, ki se uporabi, in, na drugi strani, dajanjem ustreznih sredstev iz naslova DDV na razpolago proračunu Unije, saj lahko nepobiranje prvih povzroči zmanjšanje drugih.<sup>9</sup> Iz tega bi bilo mogoče izpeljati, da zastaralni rok, v katerem lahko nacionalne davčne uprave odmerijo pravilni znesek DDV, ki ga je treba plačati za določeno obdobje, spada na področje uporabe Uredbe št. 2988/95.

37. Drugič, člen 3(1) Uredbe št. 2988/95 glede zastaralnih rokov določa štiriletni zastaralni rok za pregon v zvezi z „nepravilnostmi“, zajetimi s to uredbo. V skladu s sodno prakso Sodišča se zastaralni rok iz tega člena uporablja tako za nepravilnosti, zaradi katerih se lahko naloži upravna kazen v smislu člena 5 navedene uredbe, kot za nepravilnosti, ki so predmet upravnega ukrepa v smislu člena 4 iste uredbe, katerega namen je odvzem neupravičeno pridobljene koristi, ki nima značaja kazni.<sup>10</sup>

38. Vendar je treba ugotoviti, da je želel zakonodajalec Unije s sprejetjem Uredbe št. 2988/95, še zlasti njenega člena 3(1), prvi pododstavek, zgolj opredeliti najkrajši rok, ki ga je treba uporabiti v vseh državah članicah. V skladu s členom 3(3) te uredbe lahko namreč države članice določijo daljše zastaralne roke od štiriletnega roka iz člena 3(1) navedene uredbe.<sup>11</sup> Ker za to možnost implicitno, vendar nujno velja pogoj, da so izbrani roki razumni, je treba torej vsako daljše obdobje preučiti z vidika istih načel, kot se uporabljajo za roke, ki ne spadajo na področje uporabe te uredbe.<sup>12</sup>

39. Tretjič, pomembno je ugotoviti, da Uredba št. 2988/95 v prvem pododstavku člena 3(1) določa pravila v zvezi z izračunom rokov. Po eni strani namreč člen 3(1), tretji pododstavek, te uredbe določa, da zastaranje pregona, ki se v sodni praksi širše enači z vsemi oblikami delovanja uprave, pretrga katero koli dejanje pristojnega organa v zvezi s preiskavo ali sodnim postopkom, ki se nanaša na nepravilnost. Po drugi strani člen 3(1), četrti pododstavek, navedene uredbe določa, da če pristojni organ ni izrekel kazni, zadeva zastara najpozneje na dan, ko poteče rok, ki je dvakrat daljši od zastaralnega roka, pri čemer je Sodišče to določbo razlagalo kot absolutno mejo<sup>13</sup> z eno samo izrecno priznano izjemo, to je prekinitvijo v primeru kazenskega postopka v skladu s členom 6(1) Uredbe št. 2988/95. Kot pa je razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odločbe in odgovora madžarske vlade v zvezi s tem, v obravnavani zadevi ni bil uveden tak postopek.

<sup>9</sup> Sodbi z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točka 26), in z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi (C-105/14, EU:C:2015:555, točka 38).

<sup>10</sup> Sodbi z dne 24. junija 2004, Handlbauer (C-278/02, EU:C:2004:388, točki 33 in 34), in z dne 17. septembra 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, točka 45).

<sup>11</sup> Glej sodbo z dne 7. aprila 2022, IFAP (C-447/20 in C-448/20, EU:C:2022:265, točka 48 in navedena sodna praksa).

<sup>12</sup> Glej v tem smislu sodbo z dne 17. septembra 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, točka 59 in navedena sodna praksa).

<sup>13</sup> Glej v tem smislu sodbo z dne 2. marca 2017, Glencore Céréales France (C-584/15, EU:C:2017:160, točka 54 in navedena sodna praksa).



40. Poleg tega se ta uredba nanaša le na upravne postopke in ni z nobeno od njenih določb zajeto trajanje sodnih postopkov, ki jih začne ena od strank, ki ji je bila naložena upravna sankcija, niti prekinitve zastaralnih rokov v primeru sodnega nadzora.

41. Iz navedenega izhaja, da se Uredba št. 2988/95 sicer lahko uporablja v zvezi z nacionalnimi pravili, s katerimi je določen zastaralni rok, v katerem lahko nacionalne davčne uprave odmerijo davek, vendar je ureditev, kakršna je ta iz obravnavane zadeve, ki določa prekinitve zastaralnega roka za odmero zneska DDV med celotnim trajanjem sodnih nadzorov, izključena z njenega področja uporabe.

#### *Analiza zadevne ureditve z vidika splošnih načel prava Unije*

42. Ker na tem področju ni ureditve Unije (in torej niti Direktiva o DDV niti Uredba št. 2988/95 ne vsebujeta posebnih pravil, ob katerih upoštevanju bi bilo mogoče odgovoriti na postavljeno vprašanje za predhodno odločanje), je treba, kot je razvidno iz ustaljene sodne prakse Sodišča, v notranjem pravnem redu držav članic določiti pravila glede zastaranja sodnih postopkov in prekinitve teh rokov, in sicer v skladu z načelom procesne avtonomije držav članic ter zlasti načeloma enakovrednosti in učinkovitosti, pri čemer pa morajo te države pri izvajanju svojih pristojnosti spoštovati pravo Unije.<sup>14</sup>

43. Čeprav je v zvezi s tem v besedilu vprašanja za predhodno odločanje napoteno zgolj na načeli pravne varnosti in učinkovitosti, ta element še ne preprečuje, da se v okviru te analize in analize, ki jo bo moralo opraviti Sodišče, upoštevajo še druga splošna načela prava Unije, ki so lahko upoštevna v okviru te zadeve.

44. Na prvem mestu, načelo enakovrednosti zahteva, da postopkovna pravila za izvajanje prava Unije, določena z nacionalnim pravom, niso bolj omejevalna od tistih v zvezi z izvajanjem notranjega prava, ki ima podoben namen ali razlog. V primeru pravil o zastaranju njegovo spoštovanje pomeni, da poleg zadevnega pravila o zastaranju obstaja tako pravilo, ki se uporablja za notranje položaje ter ki se lahko glede na svoj predmet in bistvene elemente šteje za podobno.<sup>15</sup>

45. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da niti iz dejanskega stanja, kot ga je opisalo predložitveno sodišče, niti iz pisnih pripomb strank niti iz pojasnil, navedenih med obravnavo, ne izhaja, da bi bila postopkovna ureditev iz madžarskega zakonika o davčnem postopku (vključno z ureditvijo iz postopka v glavni stvari) z vidika zastaralnih rokov manj ugodna od ureditve, ki se uporablja za notranje položaje, saj se ta ureditev uporablja tako za tožbe, ki temeljijo na kršitvi prava Unije, kot tudi za podobne tožbe, ki se nanašajo na kršitev notranjega prava.

46. Na drugem mestu, načelo učinkovitosti pomeni, da določbe, ki urejajo nacionalni postopek, ne smejo v praksi onemogočiti ali pretirano otežiti uveljavljanja pravic, ki jih daje pravni red Unije.<sup>16</sup>

47. Prvič, opozoriti je treba, da sta državam članicam v okviru Direktive o DDV naloženi dve obveznosti. Tako morajo po eni strani zagotoviti, da lahko davčni zavezanci dejansko uveljavljajo svojo pravico do odbitka DDV, ne da bi jim to preprečevala postopkovna ali vsebinska pravila, ki

<sup>14</sup> Sodba z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 34 ter navedena sodna praksa).

<sup>15</sup> Sodba z dne 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, točka 38 in navedena sodna praksa).

<sup>16</sup> Sodba z dne 15. marca 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, točka 52).

niso združljiva s pravom Unije in, natančneje, z Direktivo o DDV. Po drugi strani morajo sprejeti vse potrebne zakonodajne in upravne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je DDV, dolgovan na njihovem ozemlju, v celoti pobran, ter preprečujejo davčne goljufije in utaje.<sup>17</sup>

48. Čeprav v obravnavani zadevi tožeča stranka trdi, da je bila omejena njena pravica do odbitka DDV, iz predložitvene odločbe izhaja, da je davčna uprava ugotovila obstoj davčne goljufije in da se ne zdi, da bi bila ta presoja že ovržena v sodbah, ki so bile doslej izdane v postopku v glavni stvari. V zvezi s tem je treba pripomniti, da lahko država članica v skladu s sodno prakso Sodišča načeloma prekine vračilo DDV do dokončne rešitve spora v okviru upravnega ali sodnega postopka, saj mora zavrnitev pravice do odbitka vedno izpolnjevati zahtevo po sorazmernosti,<sup>18</sup> kar mora preveriti nacionalno sodišče.

49. Drugič, obstoj zastaralnega roka na davčnem področju je v interesu tako davčnega zavezanca kot tudi davčne uprave, saj se z določitvijo razumnih rokov hkrati varujeta davčni zavezanec in davčna uprava, ker se tako ne onemogoča ali čezmerno otežuje uveljavljanje pravic, podeljenih s pravim redom Unije.

50. V zvezi s tem je treba razlikovati med, na eni strani, rokom, v katerem lahko davčni zavezanci uveljavljajo svojo pravico do odbitka DDV, in, na drugi strani, zastaralnim rokom, v katerem lahko ukrepa davčna uprava.<sup>19</sup> Tako je Sodišče v nekaterih sodbah priznalo, da so lahko za dejanja uprave določeni drugačni roki, kot se uporabljajo za posameznike.<sup>20</sup> Kar se torej tiče zastaralnega roka, ki se uporablja za davčno upravo, je imelo Sodišče že priložnost razsoditi, da je petletni rok, ki začne teči na datum, na katerega mora biti načeloma oddana napoved, v skladu z načelom učinkovitosti.<sup>21</sup>

51. Vendar je treba pojasniti, da se obravnavana zadeva, tudi če bi se izpostavila problematika morebitne omejitve uveljavljanja pravice tožeče stranke do odbitka, nanaša ne neposredno na združljivost postopkovnih pravil, ki urejajo navedeno pravico, s pravom Unije, ampak na nacionalno ureditev, s katero je urejen zastaralni rok za dejanja davčne uprave.

52. Tretjič, v zvezi s prekinitvijo zastaralnega roka med sodnim postopkom je treba ugotoviti, da je namen obstoja razlogov za pretrganje zastaralnega roka prav zagotoviti spoštovanje načela učinkovitosti z zagotovitvijo, da se zastaralni rok ne izteče med sodnim postopkom, to je v času, ko davčni zavezanec uveljavlja pravice, ki so mu podeljene s pravnim redom Unije. Poleg tega je namen prekinitve zastaralnega roka med sodnim postopkom davčnemu organu omogočiti upoštevanje izida sodnega nadzora. Če taka ureditev ne bi obstajala, bi se lahko pravica do vložitve tožbe zlorabljala, saj davčna uprava, če bi se zastaralni rok iztekel med morebitnim sodnim postopkom (katerega trajanje načeloma ni natančno določeno in vsekakor ni odvisno od

<sup>17</sup> Glej člen 273 Direktive o DDV in sodbo z dne 26. februarja 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, točki 25 in 26).

<sup>18</sup> Sodba z dne 18. decembra 1997, Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točki 52 in 54).

<sup>19</sup> Po eni strani davčnemu zavezancu obstoj zastaralnega roka v okviru uveljavljanja njegovih pravic omogoča izpodbijanje odločb davčne uprave, da tako zahteva in, če je to primerno, prejme vračila neupravičenih plačil ali vračila, določena s posebno ureditvijo za vsak davek. Po drugi strani zastaralni rok davčnim organom omogoča izvedbo nadzorov, potrebnih za določitev davčnega položaja davčnega zavezanca, ter opredelitev nepravilnosti in zlorab, do katerih je lahko prišlo, in njihovih posledic, da se tako prepreči izguba prihodkov iz DDV.

<sup>20</sup> Glej med drugim sodbo z dne 8. maja 2008, Ecotrade (C-95/07 in C-96/07, EU:C:2008:267, točke od 49 do 54), v kateri je Sodišče razsodilo, da načelo učinkovitosti ni kršeno v primerih, ko je nacionalni zastaralni rok za davčno upravo domnevno ugodnejši od zastaralnega roka, ki velja za posameznike.

<sup>21</sup> Sodbi z dne 8. septembra 2011, Q-Beef in Bosschaert (C-89/10 in C-96/10, EU:C:2011:555, točka 37), in z dne 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, točka 43).

ukrepov, ki jih sprejmejo davčni organi, ampak od sodnega postopka), ne bi mogla izpeljati ustreznih ugotovitev, tudi če bi se njena odločba sicer izkazala za skladno s pravom tako na postopkovni kot na vsebinski ravni.

53. Na tretjem mestu, glede načela pravne varnosti je treba opozoriti, da so zastaralni roki na splošno namenjeni zagotavljanju pravne varnosti, pri čemer morajo biti pravila, ki določajo te roke, za doseganje tega namena določena vnaprej ter morajo biti dovolj jasna in natančna, da se zagotovi predvidljivost položajev in pravnih razmerij.<sup>22</sup> Poleg tega je na davčnem področju namen pravil v zvezi z zastaralnimi roki zagotoviti, da davčnega položaja davčnega zavezanca v odnosu do davčne uprave ni mogoče v nedogled izpodbijati.<sup>23</sup>

54. Vendar v obravnavanem primeru ni sporno, da so davčni zavezanci v tej zadevi seznanjeni s pravili glede zastaranja in prekinitve rokov ter da vedo, da lahko s sklicevanjem na jamstva, ki so jim na voljo, kot je pravica do vložitve tožbe, povzročijo prekinitev zastaralnega roka.

55. Poleg tega je treba ugotoviti, da je namen pravil o zastaranju, ki povzroči izgubo pravice, prav preprečiti, da bi se pravni položaj v nedogled izpodbijal. Namen mehanizma zastaranja, ki povzroči izgubo pravice, je namreč ta, da pravice ne ostanejo v nedogled negotove in da se potrди to, da jih imetnik ni uveljavljal. Vendar ta mehanizem zahteva obstoj razlogov za pretrganje zastaralnega roka, zlasti če imetniki pravic te uveljavljajo in, natančneje, to storijo z vložitvijo pravnih sredstev, saj tak mehanizem temelji prav na dejstvu, da jih njihovi imetniki ne uveljavljajo ali da, če se odločijo za njihovo uporabo, taka odločitev pomeni zamudo v postopku. Iz tega sledi, da dejstva, da se zastaralni roki prekinejo, če davčni zavezanec uveljavlja te pravice, načeloma ni mogoče šteti za element, s katerim se (v nedogled) izpodbijajo te pravice, saj je ta prekinitev povezana z začetkom novega postopka, ločenega od upravnega postopka, to je postopka sodnega nadzora, ki je urejen z drugačnimi pravili, vključno s tistimi v zvezi z zastaralnimi roki, ki se uporabljajo za postopke, ki so značilni za ta nadzor.<sup>24</sup>

56. Poleg tega je Sodišče razsodilo, da načelo pravne varnosti ne nasprotuje upravni praksi nacionalnih davčnih organov, ki pred iztekom zastaralnega roka prekličejo odločbo, s katero so davčnemu zavezancu priznali pravico do odbitka DDV, in od njega na podlagi ponovnega nadzora zahtevajo vračilo tega davka z zamudnimi obrestmi.<sup>25</sup> Če je bilo v zvezi s tako prakso davčne uprave v okviru upravnega postopka (in brez izdaje sodne odločbe) razsojeno, da se z njo ne izpodbija v nedogled davčni položaj davčnega zavezanca, ni nobenega dvoma o tem, da dejstvo, da davčna uprava sprejme nove odločbe za namene izvršitve izdanih sodb, sama zase ne more pomeniti kršitve načela pravne varnosti.

57. Iz navedenega izhaja, da načeli pravne varnosti in učinkovitosti ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki določa, da se zastaralni rok prekine med celotnim trajanjem sodnega postopka, če davčni zavezanec uveljavlja svojo pravico do vložitve tožbe, in da se podaljša, če je davčni upravi naložena izpeljava novega postopka. Če ne bi bilo tako, bi se lahko zastaralni rok iztekel celo med sodnim postopkom, med drugim vključno s tistim, povezanim s predlogom za sprejetje predhodne odločbe (in celo ob predpostavki, da bi bila odločba davčne uprave popolnoma utemeljena), zato bi

<sup>22</sup> Sodba z dne 5. marca 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, točka 112 in navedena sodna praksa).

<sup>23</sup> Sodba z dne 20. maja 2021, BTA Baltic Insurance Company (C-230/20, neobjavljena, EU:C:2021:410, točka 46).

<sup>24</sup> Rok, ki se uporablja za sodni postopek, katerega uvedba je prekinila zastaralni rok, namreč ni urejen z davčno zakonodajo, ampak s pravili glede sodnih postopkov.

<sup>25</sup> Glej v tem smislu sodbo z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točki 40 in 41).

postal ta postopek brezpredmeten, davčni zavezanec bi bil prikrajšan za možnost uveljavljanja pravice do vložitve tožbe, davčni upravi pa bi bilo poleg tega preprečeno, da se v skladu z odločbo nacionalnega sodišča izreče o davčnem položaju davčnega zavezanca.

### ***Praksa madžarske uprave v zvezi s prekinitvijo zastaralnega roka***

58. Iz ugotovitev predložitvenega sodišča je razvidno, da naj bi bilo mogoče podaljšanje postopka delno pripisati davčni upravi, ki pri sprejetju nove odločbe ni upoštevala navodil, danih v upošteveni sodni odločbi. Predložitveno sodišče meni, da neupravičeno podaljšanje davčnega postopka za preizkus finančnih in materialnih pogojev pravice do odbitka za nepredvidljivo obdobje čezmerno otežuje uveljavljanje pravice do odbitka (DDV).<sup>26</sup>

59. V tem okviru in čeprav predložitveno sodišče ni postavilo vprašanja v tem smislu, se je treba na prvem mestu vprašati o upoštevnosti načela dobrega upravljanja v obravnavani zadevi.

60. Sodišče je namreč v sodni praksi že ugotovilo, da kadar država članica izvaja pravo Unije, se zahteve, ki izhajajo iz pravice do dobrega upravljanja, ki odraža splošno načelo prava Unije in zlasti pravico vsakogar, da se njegove zadeve obravnavajo nepristransko in v razumnem roku, uporabijo v okviru postopka davčnega nadzora.<sup>27</sup> Sodišče je tudi poudarilo, da to načelo dobrega upravljanja od upravnega organa, kot je davčna uprava iz postopka v glavni stvari, zahteva, da v okviru obveznosti preverjanja, ki jih ima, skrbno in nepristransko preuči vse upoštevne vidike, tako da se prepriča, da ima v zvezi s tem ob sprejetju končne odločbe najpopolnejše in najzanesljivejše podatke.<sup>28</sup>

61. Torej mora predložitveno sodišče (ki je edino seznanjeno z vsemi okoliščinami zadeve iz postopka v glavni stvari) opredeliti, ali je do podaljšanja postopka lahko privedla zapletenost te zadeve ali pa je mogoče ponavljanje davčnih postopkov in številne prekinitve zastaralnega roka pripisati neizpolnitvi obveznosti davčne uprave, ter v kolikšnem obsegu je ta praksa lahko povzročila škodo za tožečo stranko. Vendar vsaka napaka, ki jo stori ta uprava, ali vsak njen neuspešen poskus, da bi ravnala v skladu s sodno odločbo, tudi če do njega pride več kot enkrat, ne pomeni že sama po sebi napake davčne uprave, zaradi katere bi bile omajane določbe v zvezi s prekinitvijo zastaralnega roka.

62. Na drugem mestu je treba ugotoviti, da je madžarska vlada na obravnavi trdila, da imajo nacionalna sodišča na voljo potrebna sredstva, ki jim načeloma omogočajo odpravo položaja, kakršen je ta iz obravnavane zadeve. Tako naj bi si lahko po navedbah te vlade nacionalno sodišče, če davčna uprava ne bi ravnala v skladu z odredbami, ki jih je naslovilo nanjo (iz razlogov, ki ji jih je mogoče neposredno pripisati), „prilastilo“ zadevo, ki jo obravnava, in odločilo o njej s spremembo odločbe, ki jo je sprejela davčna uprava, s čimer bi dokončno končalo spor.

<sup>26</sup> S to ugotovitvijo se strinja tudi tožeča stranka, ki trdi, da je bila počasnost postopka posledica pomanjkljivosti pri preučitvi dejstev, ki jo je opravila davčna uprava, kar je konec koncev privedlo do prekinitve zastaralnega roka.

<sup>27</sup> Sodba z dne 14. maja 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, točka 43).

<sup>28</sup> Sodba z dne 14. maja 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, točka 44).

63. V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 47, drugi odstavek, Listine Evropske unije o temeljnih pravicah med drugim določa, da ima vsakdo pravico, da je o njegovi zadevi odločeno v razumnem roku. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba razumnost roka sojenja presojati na podlagi okoliščin posamezne zadeve, še zlasti na podlagi pomena spora za zadevno osebo, zapletenosti zadeve ter ravnanja tožeče stranke in pristojnih organov.<sup>29</sup>

64. Torej mora prav tako pristojno nacionalno sodišče preveriti, v kolikšnem obsegu bi bilo mogoče podaljšanje postopka pripisati nacionalnim sodiščem, če bi bilo potrjeno, da so ta imela na voljo sredstva za odpravo takega položaja, vendar jih niso uporabila. V takem primeru mora pristojno nacionalno sodišče preučiti, ali je treba tožeči stranki priznati odškodnino zaradi zamude ali neizpolnitve obveznosti, ki ju ni mogoče pripisati le davčnim organom, ampak tudi nacionalnim sodiščem.

65. Iz navedenega izhaja, da mora pristojno nacionalno sodišče ob upoštevanju vseh okoliščin obravnavane zadeve, kot je njena zapletenost, presoditi, ali je do ponovitev davčnega postopka in zadevnih sodnih nadzorov prišlo večinoma zaradi pomanjkljivosti davčne uprave oziroma ali je mogoče to zamudo pripisati nacionalnim sodiščem, ter iz tega izpeljati potrebne ugotovitve, vključno z obstojem morebitne pravice do odškodnine v korist zadevnega davčnega zavezanca.

## **Predlog**

66. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Szegedi Törvényszék (sodišče v Szegedu, Madžarska), odgovori:

Načeli pravne varnosti in učinkovitosti, določeni v pravu Unije, je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta ureditvi države članice, v skladu s katero se na področju davka na dodano vrednost zastaralni rok za pravico davčne uprave, da odmeri davek, prekine za celotno trajanje zadevnega sodnega nadzora, tudi če se z navedeno tožbo izpodbijajo zaporedne odločbe, ki jih je izdal davčni organ in so se nanašale na isti davek.

Vendar mora pristojno nacionalno sodišče ob upoštevanju vseh okoliščin obravnavane zadeve, kot je njena zapletenost, presoditi, ali je do ponovitev davčnega postopka in zadevnih sodnih nadzorov prišlo večinoma zaradi pomanjkljivosti davčne uprave oziroma ali je mogoče to zamudo pripisati nacionalnim sodiščem, ter iz tega izpeljati potrebne ugotovitve, vključno z obstojem morebitne pravice do odškodnine v korist zadevnega davčnega zavezanca.

<sup>29</sup> Glej v tem smislu sodbo z dne 9. septembra 2008, FIAMM in drugi/Svet in Komisija (C-120/06 P in C-121/06 P, EU:C:2008:476, točka 212 in navedena sodna praksa).