

Дело C-186/20

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда**

Дата на постъпване в Съда:

29 април 2020 г.

Запитваща юрисдикция:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Словакия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

5 март 2020 г.

Жалбоподател:

HYDINA SK s.r.o.

Отвeтник:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Предмет на главното производство

Касационна жалба от дружеството HYDINA SK s.r.o. (наричано по-нататък „жалбоподателят“) за проверка на законосъобразността на решение на данъчния орган да не признае право на възстановяване на надвнесен данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) и да определи дължим данък.

Предмет и правно основание за отправяне на преюдициалното запитване

На основание член 267 ДФЕС Najvyšší súd Slovenskej republiky (Върховен съд на Словашката република) поставя преюдициални въпроси, за да се установи какво е естеството на сроковете за предоставяне на информация при международния обмен на информация по Регламент № 904/2010 в контекста на данъчна ревизия, какви са правните последици от неспазването на тези срокове, що се отнася до законосъобразността на спирането на данъчна ревизия, и дали неспазването на тези срокове представлява незаконна намеса в правата на данъчнозадълженото лице.

Преюдициални въпроси

- Трябва ли разпоредбата на съображение 25 от Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност — където се посочва, че „[п]редвидените в настоящия регламент срокове за предоставяне на информация следва да се тълкуват като максимални срокове, които не трябва да бъдат превишавани“ — да се тълкува в смисъл, че това са срокове, които не може да бъдат превишавани, а тяхното превишаване води до законосъобразност на спирането на данъчната ревизия?
- Има ли последица (санкция) от неспазването на сроковете за осъществяване на международния обмен на информация, предвидени в Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност, за запитания и запитващия орган?
- Може ли международният обмен на информация извън сроковете, определени в Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и

борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност, да се счита за незаконна намеса в правата на данъчнозадълженото лице?

Посочени разпоредби от правото на Съюза

Договор за функционирането на Европейския съюз: член 288

Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „Регламент № 904/2010“): съображение 25 и членове 10, 11 и 12

Посочени разпоредби от националното право

Ústava Slovenskej republiky (Конституция на Словашката република): член 2, параграф 2 и член 7, параграф 2

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (Закон № 563/2009 за данъчното производство (Данъчен кодекс) и за изменение и допълнение на някои закони (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“):

член 3, параграф 2, второ изречение:

„Данъчният орган е длъжен да разгледа всеки въпрос, предмет на данъчно производство, като го проучи веднага и без излишно забавяне и като използва най-подходящите средства, осигуряващи правилно определяне и събиране на данъка“.

член 46, параграф 10:

„Срокът за извършване на данъчна ревизия не може да превишава една година, считано от деня на започването ѝ. За спирането на данъчната ревизия член 61 се прилага mutatis mutandis“.

член 61, параграф 1, буква б):

„Данъчният орган може да спре данъчното производство, ако е започнало производство относно друго обстоятелство, което е съществено за издаването на решение, или е необходимо да се получи информация в съответствие със специална разпоредба. [забележка]^{21a)}“.

член 61, параграф 5:

„Ако данъчното производство бъде спряно, предвидените в настоящия закон срокове не текат“.

Забележка 21а) към член 61, параграф 1 буква б) препраща към Zákonník č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (Закон № 442/2012 за международната помощ и сътрудничеството в данъчни производства) и към Регламент № 904/2010.

Решение от 27 юли 2016 г. на Върховния съд на Словашката република по дело 3Sžf/46/2015.

Решение от 28 февруари 2013 г. на Ústavný súd Slovenskej republiky (Конституционен съд на Словашка република) по дело IV. ÚS 116/2013-11.

Кратко представяне на фактите и производството

- 1 През данъчния период декември 2013 г. жалбоподателят ползва право на приспадане на ДДС по повод закупуването на месо от дружеството Argus Plus spol. s r.o. (наричано по-нататък „доставчикът“) на обща стойност 1 048 195,99 EUR с включен ДДС в размер на 174 699,33 EUR.
- 2 На 21 март 2014 г. Daňový úrad Prešov (Данъчна служба Прешов, наричана по-нататък „данъчният орган“) започва данъчна ревизия на жалбоподателя, за да установи дали е имал право на пълно или частично възстановяване на надвнесен данък за данъчния период декември 2013 г. В хода на ревизията е извършено обширно събиране на доказателства, за да се установи какви са били отношенията доставчик-получател между жалбоподателя и доставчика, както съответно и неговите поддоставчици (чуждестранни дружества), с цел да се определи дали облагаемите сделки, декларирани от жалбоподателя, действително са реализирани.
- 3 Доставчикът придобива стоката в Полша, поради което при събирането на доказателства данъчният орган се насочва към международния обмен на информация, за да провери как е придобита стоката от друга държава членка. Поради това, считано от 26 август 2014 г., той спира данъчната ревизия. Окончателният отговор по международния обмен на информация е предоставен на данъчния орган на 11 март 2015 г., с което се изпълнява условието за възобновяване на данъчната ревизия. На 10 април 2015 г. данъчният орган взема решение за следващо спиране на данъчната ревизия, считано от 20 април 2015 г. В мотивите към решението данъчният орган посочва, че лицето, управляващо дружеството доставчик, е с постоянно пребиваване в Унгария и поради това е поискал международен обмен на информация. След отпадането на причините, поради които ревизията е спряна, тя е възобновена на 1 юли 2015 г. Ревизионен доклад е изготвен на 16 ноември 2015 г., а на 7 декември 2015 г. данъчната ревизия приключва с получаването на доклада от жалбоподателя, който е приканен да вземе отношение по него.
- 4 Въз основа на констатациите, направени в хода на данъчната ревизия, данъчният орган стига до извода, че в ревизионния данъчен период

доставчикът не е извършвал реална стопанска дейност, на практика не е придобил право на разпореждане със стоките като собственик, нито пък за него е възникнало данъчно задължение по повод доставката на стоките по смисъла на Закона за ДДС, поради което жалбоподателят не отговаря на условията за приспадане на данъка върху покупката.

- 5 Въз основа на гореизложеното на 30 май 2016 г. данъчният орган издава акт, в който за данъчния период декември 2013 г. установява по отношение на жалбоподателя разлика в задълженията по ДДС в размер на 174 699,33 EUR, тоест не признава надвнасяне в размер на 4 780,97 EUR и определя дължим данък в размер на 169 918,36 EUR.
- 6 Жалбоподателят обжалва акта пред Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Финансова администрация на Словашката република), която с решение от 17 октомври 2016 г. потвърждава акта на данъчния орган.
- 7 Жалбоподателят обжалва по съдебноадминистративен ред решението на Финансовата администрация на Словашката република пред Krajský súd v Prešove (Окръжен съд Прешов, наричан по-нататък „окръжният съд“) с искане да отмени обжалваните акт и решение на данъчните администрации и да им върне преписката за ново разглеждане. С решение от 18 януари 2018 г. окръжният съд отхвърля жалбата на жалбоподателя.
- 8 Жалбоподателят подава касационна жалба срещу решението на окръжния съд до Върховния съд на Словашката република (наричан по-нататък „касационният съд“) с искане да отмени обжалваното съдебно решение и да върне делото на окръжния съд за ново разглеждане, а при условията на евентуалност — да измени това решение като отмени акта и решението на данъчните органи и им върне преписката за ново разглеждане.

Основни доводи на страните в главното производство

- 9 В касационната жалба жалбоподателят по-специално твърди, че е допуснато нарушение на принципа на пропорционалност и че решението е незаконосъобразно. Според него законодателят е въвел изискване извършването на данъчна ревизия да бъде адекватно (принцип на пропорционалност в данъчното право) именно чрез определяне на предели, ограничаващи времетраенето на данъчната ревизия.
- 10 Що се отнася до твърдяното нарушение на принципа на пропорционалност, жалбоподателят се позовава на член 46, параграф 10 от Данъчния кодекс във връзка с член 10 от Регламент № 904/2010. Той не е съгласен с довода на окръжния съд, че сроковете не текат след спиране на данъчната ревизия, тъй като според жалбоподателя разпоредбите от Регламент № 904/2010, с които по-специално се урежда международният обмен на информация, са разпоредби от правото на Съюза, ползващи се с предимство в Словашката република. За да се прецени дали е спазено максималното времетраене на

данъчната ревизия, трябва да се определят денят на започването ѝ, а след това денят на приключването ѝ, тъй като това времетраене същевременно е ограничението с решаващо значение за законосъобразността на данъчната ревизия. Жалбоподателят посочва, че във въпросната данъчна ревизия не са спазени сроковете, предвидени в Регламент № 904/2010 за изпълнение за задължението за информиране в рамките на международната помощ и сътрудничеството в данъчни производства от страна на държавите членки. В това отношение той подчертава, че съгласно съображение 25 от същия регламент това са срокове, които трябва да се считат за максимални и които не може да се превишават, а съгласно член 10 от него информацията се предоставя незабавно, тоест не по-късно от три месеца, считано от датата на получаване на искането. Когато обаче запитаният орган вече разполага с информацията, срокът за предоставянето ѝ се намалява до не повече от един месец.

- 11 В разглеждания случай данъчната ревизия продължава общо 626 дена, включително със спиранията ѝ за 202 дена. Следователно данъчният орган приключва данъчната ревизия след изтичането на законоустановения едногодишен срок, считано от деня на започването ѝ, включително с максималния тримесечен срок за нейното спиране съгласно Регламент № 904/2010.
- 12 В допълнение към гореизложеното жалбоподателят се позовава и на съображение 12 във връзка с член 7 от Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО, от което е видно, че е трябвало да се установят срокове за предоставяне на информация съгласно същата директива, за да се гарантира, че обменът на информация е навременен и ефикасен. В този контекст той посочва, че съдържащият се в член 61, параграф 4 от Данъчния кодекс израз „причините за спиране на производството са отпаднали“ трябва да се разглежда в контекста на Директива 2011/16/ЕС и съответно отпадането на причините, поради които данъчната ревизия е била спряна, е ограничено от максималната продължителност на сроковете, определени в тази директива за предоставяне на исканата информация.
- 13 Жалбоподателят иска от касационния съд също да се обърне към Съда на Европейския съюз във връзка с тълкуването на сроковете, установени в правото на Съюза за предоставяне на информация (в рамките на международната помощ и сътрудничеството в данъчни производства), и за преценка на последиците от неспазването на тези срокове за законосъобразността на спирането на данъчна ревизия, евентуално предвид възможното нарушаване на правата на жалбоподателя в качеството му на данъчнозадължено лице.

Кратко представяне на мотивите за отправяне на преюдициалното запитване

- 14 Касационният съд отбелязва, че конституционният принцип на законност на държавната власт, установен в член 2, параграф 2 от Ústavy Slovenskej republiky (Конституция на Словашката република), обвързва държавните органи с конституцията и законите. Данъчният орган съответно може да действа в данъчното производство само въз основа и в границите на конституцията, както и съобразно обхвата и принципите, които бъдат определени в закона. В правния ред на Словашката република данъчната ревизия е предвиден в закона процес, който служи преди всичко за издирване и събиране на доказателства, необходими за издаването на актове от данъчния орган в производство по събиране и съответно определяне на данък. Едно от условията, засягащи законосъобразността на доказателствата, а съответно и акта на данъчния орган, е стриктното спазване на законоустановения срок за извършване на данъчна ревизия. Данъчна ревизия с продължителност, която е по-дълга отколкото позволява законът, нарушава съответствието на нейния правно значим резултат със закона не поради формалното му неспазване, а предвид интензитета на данъчната ревизия като фактическа намеса в личната сфера на ревизираното данъчнозадължено лице, която се формира от основните му права и свободи. Съгласно действащата правна уредба в Словашката република данъчният орган има ограничено време за извършване на данъчна ревизия, а именно законоустановения едногодишен срок. Едно от изключенията е спирането на данъчната ревизия поради искане за международен обмен на информация, което не попада в обхвата на законоустановения срок за извършване на данъчна ревизия, тъй като съгласно член 61, параграф 5 от Данъчния кодекс, ако данъчното производство бъде спряно, установените в кодекса срокове не текат. Трябва също да се отбележи, че в практиката на данъчните органи не може да се изключат хипотезите, при които именно чрез използване на възможността за спиране на данъчната ревизия, по-точно чрез неподходящо и неоправдано спиране на данъчна ревизия с цел установяване на фактически обстоятелства в рамките на международния обмен на информация, имащи решаващо значение за правилното определяне на данъка, се стига до фактическо удължаване/заобикаляне на законовия срок за извършване на данъчна ревизия. По този начин би се стигнало до заобикаляне на закона, тъй като допускането на такъв подход би означавало, че данъчната ревизия може да продължи за неограничено или прекомерно дълго време, превишаващо определената в закона рамка. Посоченият подход също така би довел до отслабване на правната сигурност на данъчнозадължените лица. Трябва поради това да се прецени уместността на подхода на данъчния орган, когато той иска информация от чужбина и спира данъчната ревизия, предвид спазването на принципа на пропорционалност.
- 15 Данъчният орган е длъжен да извърши данъчна ревизия в максималния едногодишен срок, считано от деня на нейното започване, като органът може да спре извършването на данъчната ревизия поради необходимост от

получаване на информация въз основа на Регламент № 904/2010. Информацията, чието получаване е било причина за спирането на данъчната ревизия, съгласно Регламент № 904/2010 трябва да бъде предоставена в срок до три месеца. Трябва да се отбележи, че разпоредбите от Регламент № 904/2010 са разпоредби от правото на Съюза с пряко приложение, тъй като правото на Съюза се ползва в Словацка република с предимство пред националното право. Административните органи (а съответно и органите на финансовата администрация) на всяка държава членка са длъжни, ако е направено искане за предоставяне на информация в рамките на административно разследване, да действат при съблюдаване на сроковете, определени в Регламент № 904/2010. Предвид пряката приложимост на този регламент и обвързаността на органите на финансовата администрация с произтичащите от него срокове съответно е очевидно, че предоставянето на информация, тоест реализирането на международния обмен на информация, трябва да се извърши в сроковете, предвидени в Регламент № 904/2010, при това въпреки факта, че в Данъчния кодекс такъв срок не е ясно предвиден и изобщо не се говори за него.

- 16 При извършването на данъчна ревизия данъчният орган трябва да следи най-напред за спазването на Регламента и едва след това за прилагането на Данъчния кодекс. В разпоредбата на член 61, параграф 1 буква б) от Данъчния кодекс същевременно се посочва забележка 21а), която препраща към Закон № 442/2012 за международната помощ и сътрудничеството в данъчни производства и съответно към Регламент № 904/2010. В това отношение касационният съд допуска, че отбелязването в забележка 21а) на този регламент не може произволно да се тълкува стеснително и на този регламент да се придава само функция за легитимиране на спирането на производството, тъй като това отбелязване препраща към целия регламент, тоест включително към условията за реализиране на международния обмен на информация и срока за неговото реализиране. Ето защо възникват съмнения дали е възможно от една страна от регламента да се извежда основателна причина за спиране на производството, а от друга страна да не се спазват останалите му разпоредби, а именно член 10. Съответстващото с правото на Съюза тълкуване на посочените по-горе разпоредби трябва да е в смисъл, че спирането на данъчна ревизия по смисъла на Данъчния кодекс е законосъобразно само в периода, предвиден в Регламент № 904/2010 за реализиране на международния обмен на информация, заради който данъчната ревизия е била спряна. Възприемането на това тълкуване би означавало, че спирането на данъчната ревизия за период, превишаващ три месеца, тоест максимално допустимия по регламента срок, превръща спирането на данъчна ревизия, излизащо извън предвидения в този регламент период, в спиране, което същевременно не може да породи предвидените в закона последици, а именно определените в Данъчния кодекс срокове да не текат, и което в крайна сметка противоречи на изискването за пропорционалност и правна сигурност на ревизираното данъчнозадължено лице.

- 17 В разглеждания случай данъчната ревизия е била спряна (на два пъти) именно във връзка с подаването на искане за международен обмен на информация на основание член 7 от Регламент № 904/2010. В първия случай отговорът, даден от чуждестранния орган, явно е предоставен след изтичането на тримесечния срок, предвиден в този регламент, като при това превишаването на посочения срок не е било обосновано с процедурата по членове 11 и 12 от Регламент № 904/2010, позволяваща удължаване на срока за предоставяне на исканата информация. Тъй като става въпрос за предоставяне на информация, която след получаването ѝ данъчният орган използва като основа, за да прецени дали е налице правото на приспадане на ДДС, поискано от жалбоподателя, касационният съд счита, че въпросът за тълкуването на естеството на сроковете, предвидени в Регламент № 904/2010, има ключово значение за преценката на законосъобразността на акта и решението на данъчните органи (от гледна точка на времетраенето на данъчната ревизия във връзка с нейното спиране).
- 18 Ако изтичането на законовия срок за извършване на данъчна ревизия води до незаконосъобразност на изготвения в нея доклад и съответно до недопустимост на използването му като основа за налагането на данъчно задължение, то за прякото прилагане на Регламент № 904/2010 е нужно да се определят естеството на произтичащите от него срокове и начинът, по който административният съд трябва да извърши съдебния контрол за преценка на законосъобразността на времетраенето на данъчната ревизия. Пред касационния съд, който е наясно със значението на въвеждането на сроковете в Регламент № 904/2010 (улесняване и ускоряване на сътрудничеството при обмена на информация между държавите — членки на Европейския съюз в областта на данъчното облагане), възниква съответно въпросът дали — в контекста на националната правна уредба, в която се предвижда срок за извършване на данъчната ревизия, и във връзка с прилагането на възможността за спиране на данъчната ревизия поради отправянето на искане за международен обмен на информация — сроковете, предвидени в този регламент за органите на финансовата администрация относно искането за международен обмен на информация, трябва да се считат за срокове, за чието превишаване отговорност носи данъчният орган, и последното съответно представлява незаконна намеса в правата на ревизираното данъчнозадължено лице, и какви последици/санкции следват от правото на Съюза за неспазването на тези срокове.
- 19 Касационният съд съответно счита, че в разглеждания случай за тълкуването на разглежданите разпоредби от правото на Съюза трябва да се обърне към Съда на Европейския съюз за отговор на поставените преюдициални въпроси.