

Υπόθεση C-186/20

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης, σύμφωνα με το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

29 Απριλίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Σλοβακία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

5 Μαρτίου 2020

Αναιρεσείουσα:

HYDINA SK s.r.o.

Αντίδικος κατ' αναίρεση:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Αντικείμενο της δίκης

Αίτηση αναιρέσεως που άσκησε η εταιρία HYDINA SK s.r.o. (στο εξής: αναιρεσείουσα) σε υπόθεση σχετική με τον έλεγχο της νομιμότητας απόφασης της φορολογικής αρχής να μην αναγνωρίσει δικαίωμα επιστροφής του επιπλέον καταβληθέντος φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών και να επιβάλει φόρο.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Το Najvyšší súd Slovenskej republiky (Ανώτατο Δικαστήριο της Σλοβακικής Δημοκρατίας) υποβάλλει προδικαστικά ερωτήματα δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα οποία έχουν ως αντικείμενο τη φύση των προθεσμιών διαβίβασης πληροφοριών στο πλαίσιο διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών δυνάμει του κανονισμού 904/2010 επί τη ευκαιρία φορολογικού ελέγχου, τις έννομες συνέπειες της μη τήρησης των προθεσμιών αυτών επί της νομιμότητας της αναστολής του φορολογικού ελέγχου και το ζήτημα αν η μη τήρηση των προθεσμιών αυτών συνιστά παράνομη παρέμβαση στα δικαιώματα του φορολογουμένου.

Προδικαστικά ερωτήματα

- Έχει η αιτιολογική σκέψη 25 του κανονισμού (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, κατά την οποία “οι προθεσμίες που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό για την παροχή πληροφοριών νοούνται ως μέγιστα διαστήματα που δεν πρέπει να υπερβαίνονται”, την έννοια ότι πρόκειται για προθεσμίες των οποίων δεν χωρεί υπέρβαση και ότι η παρέλευσή τους συνεπάγεται το παράνομο της αναστολής του φορολογικού ελέγχου;
- Έχει συνέπειες (επισύρει κυρώσεις) η μη τήρηση των προθεσμιών για τη θέση σε εφαρμογή της διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών που προβλέπει ο κανονισμός (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας, έναντι της αρχής στην οποία υποβάλλεται η αίτηση και της αιτούσας αρχής;
- Μπορεί μια διεθνής ανταλλαγή πληροφοριών που υπερβαίνει τις προθεσμίες τις οποίες τάσσει ο κανονισμός (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου

προστιθέμενης αξίας, να θεωρηθεί παράνομη παρέμβαση στα δικαιώματα του υποκειμένου στον φόρο;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρο 288

Κανονισμός (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2010, L 268, σ. 1, στο εξής: κανονισμός 904/2010), αιτιολογική σκέψη 25 και άρθρα 10, 11 και 12.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Ústava Slovenskej republiky (Σύνταγμα της Σλοβακικής Δημοκρατίας), άρθρο 2, παράγραφος 2 και άρθρο 7, παράγραφος 2.

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [νόμος 563/2009 περί της φορολογικής διαδικασίας (φορολογικός κώδικας) και για την τροποποίηση και συμπλήρωση ορισμένων νόμων] (στο εξής: φορολογικός κώδικας)

Άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος:

Η φορολογική αρχή υποχρεούται να επιλαμβάνεται όλων των υποθέσεων που αποτελούν αντικείμενο της φορολογικής διαδικασίας, να τις εξετάζει αμελλητί και χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και να χρησιμοποιεί τα πλέον πρόσφορα μέσα για την ορθή βεβαίωση και εκκαθάριση του φόρου.

Άρθρο 46, παράγραφος 10:

Η προθεσμία για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα έτος από την ημερομηνία έναρξης του ελέγχου αυτού. Το άρθρο 61 εφαρμόζεται mutatis mutandis στην αναστολή του φορολογικού ελέγχου.

61 παράγραφος 1, στοιχείο b:

Η φορολογική αρχή μπορεί να αναστείλει τη φορολογική διαδικασία αν έχει κινηθεί διαδικασία που αφορά άλλη περίπτωση ουσιώδη για την έκδοση αποφάσεως ή αν απαιτούνται πληροφορίες σύμφωνα με ειδική διάταξη. 21a).

Άρθρο 61, παράγραφος 5:

Σε περίπτωση αναστολής της φορολογικής διαδικασίας, δεν τρέχουν οι προθεσμίες που προβλέπει ο παρών νόμος.

Η υποσημείωση 21a) του άρθρου 61, παράγραφος 1, στοιχείο b, παραπέμπει στον zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (νόμο 442/2012 για τη διεθνή συνδρομή και συνεργασία σε φορολογικές υποθέσεις) καθώς και στον κανονισμό 904/2010.

Απόφαση του Ανωτάτου Δικαστηρίου της Σλοβακικής Δημοκρατίας, με αριθμό 3Sžf/46/2015, της 27ης Ιουλίου 2016

Απόφαση του Ústavný súd Slovenskej republiky (Συνταγματικού Δικαστηρίου της Σλοβακικής Δημοκρατίας) επί της διαδικασίας υπ' αριθ. IV. ÚS 116/2013-11, της 28ης Φεβρουαρίου 2018.

Συνοπτική παράθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Κατά τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου 2013, η αναιρεσείουσα άσκησε το δικαίωμά της προς έκπτωση ΦΠΑ σχετικά με την αγορά κρέατος από την εταιρία Argus Plus spol. s r.o. (στο εξής: προμηθευτής) συνολικού ποσού 1 048 195,99 ευρώ, με τον συμπεριλαμβανόμενο ΦΠΑ να ανέρχεται στα 174 699,33 ευρώ.
- 2 Στις 21 Μαρτίου 2014, η Daňový úrad Prešov (φορολογική αρχή του Prešov, στο εξής: φορολογική αρχή) κίνησε κατά της αναιρεσείουσας φορολογικό έλεγχο προκειμένου να διαπιστώσει το βάσιμο του δικαιώματος επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ή τμήματος αυτού για τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου 2013. Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού, διεξήχθη διεξοδική αποδεικτική διαδικασία με αντικείμενο την εξακρίβωση των σχέσεων προμηθευτή-παραλήπτη μεταξύ της αναιρεσείουσας και του προμηθευτή ή των υποπρομηθευτών του (αλλοδαπών εταιριών), τούτο δε προκειμένου να καθοριστεί αν οι δηλωθείσες από την αναιρεσείουσα φορολογητέες πράξεις είχαν όντως πραγματοποιηθεί.
- 3 Δεδομένου ότι ο προμηθευτής απέκτησε το εμπόρευμα στην Πολωνία, η φορολογική αρχή ζήτησε, στο πλαίσιο της ως άνω αποδεικτικής διαδικασίας, τη διεθνή ανταλλαγή πληροφοριών προκειμένου να εξακριβωθεί η απόκτηση του εμπορεύματος από άλλο κράτος μέλος. Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή αποφάσισε να αναστείλει τον φορολογικό έλεγχο από τις 26 Αυγούστου 2014. Στις 11 Μαρτίου 2015 κοινοποιήθηκε στη φορολογική αρχή η οριστική απάντηση στην αίτηση διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών, οπότε τηρήθηκε η προϋπόθεση για τη συνέχιση του φορολογικού ελέγχου. Στις 10 Απριλίου 2015, η φορολογική αρχή εξέδωσε απόφαση περί νέας αναστολής του φορολογικού ελέγχου από τις 20 Απριλίου 2015. Με την αιτιολογία της απόφασης αυτής, η φορολογική αρχή επισήμανε ότι ο διαχειριστής της προμηθευτρίας εταιρίας είχε τη μόνιμη κατοικία του στην Ουγγαρία και ζήτησε, για τον λόγο αυτό, διεθνή ανταλλαγή πληροφοριών. Μετά την έκλειψη των λόγων αναστολής του ελέγχου, ο φορολογικός έλεγχος συνεχίστηκε από την 1η Ιουλίου 2015. Η έκθεση του φορολογικού ελέγχου συντάχθηκε στις 16 Νοεμβρίου 2015 και, στις 7 Δεκεμβρίου 2015, ο φορολογικός έλεγχος περατώθηκε με την εκ μέρους της

αναιρεσείουσας παραλαβή της έκθεσης καθώς και κλήσης να τοποθετηθεί συναφώς.

- 4 Βάσει των διαπιστώσεων που προέκυψαν από τον φορολογικό έλεγχο, η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προμηθευτής δεν είχε ασκήσει πραγματική οικονομική δραστηριότητα κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, ότι δεν είχε πράγματι αποκτήσει το δικαίωμα διάθεσης του αγαθού ως κύριος και ότι δεν είχε γεννηθεί στο πρόσωπό του καμία φορολογική υποχρέωση λόγω παράδοσης αγαθών κατά την έννοια του νόμου περί ΦΠΑ, οπότε η αναιρεσείουσα δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις για την έκπτωση του φόρου από την εν λόγω απόκτηση.
- 5 Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή εξέδωσε, στις 30 Μαΐου 2016, απόφαση με την οποία προσδιόρισε έναντι της αναιρεσείουσας, για τη φορολογική περίοδο του Δεκεμβρίου 2013, διαφορά ΦΠΑ ύψους 174 699,33 ευρώ, δηλαδή δεν αναγνώρισε την καταβολή επιπλέον ποσού 4 780,97 ευρώ, και προέβη σε βεβαίωση φόρου ύψους 169 918,36 ευρώ.
- 6 Η αναιρεσείουσα άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατά της απόφασης αυτής ενώπιον της Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (διεύθυνσης οικονομικών της Σλοβακικής Δημοκρατίας) η οποία, με απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2016, επικύρωσε την απόφαση της φορολογικής αρχής.
- 7 Η αναιρεσείουσα άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης της διεύθυνσης οικονομικών της Σλοβακικής Δημοκρατίας ενώπιον του Krajský súd v Prešove (περιφερειακού δικαστηρίου Prešov, στο εξής: περιφερειακό δικαστήριο), ζητώντας την ακύρωση των προσβαλλόμενων αποφάσεων της φορολογικής αρχής και την αναπομπή της υπόθεσης σε αυτές για τη συνέχιση της διαδικασίας. Με απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2018, το περιφερειακό δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή της αναιρεσείουσας.
- 8 Η αναιρεσείουσα άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής του περιφερειακού δικαστηρίου ενώπιον του Ανωτάτου Δικαστηρίου της Σλοβακικής Δημοκρατίας (στο εξής: αναιρετικό δικαστήριο), ζητώντας να αναιρεθεί η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και να αναπεμφθεί η υπόθεση ενώπιον του περιφερειακού δικαστηρίου για τη συνέχιση της διαδικασίας και, επικουρικώς, να μεταρρυθμιστεί η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και να ακυρωθούν οι αποφάσεις των φορολογικών αρχών καθώς και να αναπεμφθεί η υπόθεση στις αρχές αυτές για τη συνέχιση της διαδικασίας.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων στην υπόθεση της κύριας δίκης

- 9 Με την αίτηση αναιρέσεως, η αναιρεσείουσα προέβαλε, μεταξύ άλλων, παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και έλλειψη νομιμότητας των διοικητικών αποφάσεων. Ισχυρίζεται ότι η απαίτηση περί προσήκουσας διαδικασίας των φορολογικών ελέγχων (αρχή της αναλογικότητας στο

φορολογικό δίκαιο) αποτυπώθηκε από τον νομοθέτη με τον ακριβή καθορισμό ορίων για τον περιορισμό της χρονικής διάρκειας των φορολογικών ελέγχων.

- 10 Όσον αφορά την προβαλλόμενη παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, η αναιρεσείουσα επικαλέστηκε το άρθρο 46, παράγραφος 10, του φορολογικού κώδικα, σε συνδυασμό με το άρθρο 10 του κανονισμού 904/2010. Η αναιρεσείουσα δεν συμερίζεται την επιχειρηματολογία του περιφερειακού δικαστηρίου ότι οι προθεσμίες δεν τρέχουν μετά την αναστολή του φορολογικού ελέγχου, δεδομένου ότι οι διατάξεις του κανονισμού 904/2010 που διέπουν, μεταξύ άλλων, τη διεθνή ανταλλαγή πληροφοριών είναι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες υπερισχύουν στην έννομη τάξη της Σλοβακικής Δημοκρατίας. Προκειμένου να εκτιμηθεί αν η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου είναι η ανώτατη επιτρεπόμενη, πρέπει να προσδιοριστεί η ημερομηνία έναρξής του και, εν συνεχεία, η ημερομηνία ολοκλήρωσής του, δεδομένου ότι η διάρκεια αυτή συνιστά συγχρόνως και το όριο που είναι αποφασιστικό για την εκτίμηση της νομιμότητας του φορολογικού ελέγχου. Η αναιρεσείουσα επισήμανε ότι, στο πλαίσιο του επίμαχου φορολογικού ελέγχου, δεν τηρήθηκαν οι προθεσμίες που προβλέπει ο κανονισμός 904/2010 για την εκ μέρους των κρατών μελών εκπλήρωση της υποχρέωσης πληροφόρησης στο πλαίσιο της διεθνούς συνδρομής και συνεργασίας στη φορολογική διαδικασία. Συναφώς, η αναιρεσείουσα υπογράμμισε ότι, κατά την αιτιολογική σκέψη 25 του κανονισμού αυτού, πρόκειται για προθεσμίες οι οποίες πρέπει να νοούνται ως μέγιστα διαστήματα των οποίων δεν χωρεί υπέρβαση, και ότι, βάσει του άρθρου 10 του εν λόγω κανονισμού, οι πληροφορίες κοινοποιούνται αμελλητί, δηλαδή το αργότερο εντός τριών μηνών από την παραλαβή της αίτησης. Ωστόσο, στην περίπτωση που οι σχετικές πληροφορίες βρίσκονται ήδη στη διάθεση της αρχής στην οποία υποβάλλεται η αίτηση, η προθεσμία μειώνεται σε ένα μήνα κατ' ανώτατο όριο.
- 11 Εν προκειμένω, ο φορολογικός έλεγχος διήρκεσε συνολικά 626 ημέρες, συμπεριλαμβανομένης της αναστολής του επί 202 ημέρες. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή περάτωσε τον φορολογικό έλεγχο μετά την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας του 1 έτους από την ημερομηνία έναρξής του, συμπεριλαμβανομένης της μέγιστης προθεσμίας των 3 μηνών για την αναστολή του ελέγχου αυτού σύμφωνα με τον κανονισμό 904/2010.
- 12 Στο πλαίσιο αυτό, η αναιρεσείουσα επικαλέστηκε επίσης την αιτιολογική σκέψη 12, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ, εκ των οποίων προκύπτει ότι πρέπει να καθορίζονται προθεσμίες για την παροχή πληροφοριών δυνάμει της οδηγίας αυτής ώστε να εξασφαλίζεται έγκαιρη και αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών. Στο πλαίσιο αυτό, η αναιρεσείουσα επισήμανε ότι η περιεχόμενη στο άρθρο 61, παράγραφος 4, του φορολογικού κώδικα έκφραση «εξέλιπαν οι λόγοι αναστολής της διαδικασίας» πρέπει να ερμηνεύεται στο πλαίσιο της οδηγίας 2011/16/ΕΕ, με αποτέλεσμα οι λόγοι αναστολής του φορολογικού ελέγχου να εκλείπουν το αργότερο κατά τη λήξη της μέγιστης

διάρκειας των προθεσμιών που τάσσει η οδηγία αυτή για την παροχή των ζητούμενων πληροφοριών.

- 13 Η αναιρεσείουσα ζήτησε επίσης από το αναιρετικό δικαστήριο να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης το ζήτημα της ερμηνείας των προθεσμιών που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης για την παροχή πληροφοριών (επ' ευκαιρία της διεθνούς συνδρομής και συνεργασίας στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας) και να εκτιμήσει τις συνέπειες που έχει η μη τήρηση των προθεσμιών αυτών στη νομιμότητα της αναστολής του φορολογικού ελέγχου, ενδεχομένως λόγω πιθανής προσβολής των δικαιωμάτων της αναιρεσείουσας ως υποκείμενης στον φόρο.

Σύντομη περιγραφή του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 14 Το αναιρετικό δικαστήριο επισημαίνει ότι η συνταγματική αρχή της νομιμότητας της δράσης των δημοσίων αρχών, την οποία καθιερώνει το άρθρο 2, παράγραφος 2, του Ústava Slovenskej republiky (Συντάγματος της Σλοβακικής Δημοκρατίας) προβλέπει ότι οι δημόσιες αρχές υπόκεινται στο Σύνταγμα και στους νόμους. Επομένως, η φορολογική αρχή μπορεί να ενεργεί, στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας, μόνο βάσει και εντός των ορίων του Συντάγματος και στον βαθμό και υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται με τον νόμο. Στην έννομη τάξη της Σλοβακικής Δημοκρατίας, ο φορολογικός έλεγχος αποτελεί διαδικασία προβλεπόμενη από τον νόμο, η οποία αποσκοπεί κυρίως στην ανεύρεση και συλλογή των αναγκαίων αποδεικτικών στοιχείων για την έκδοση απόφασης της φορολογικής αρχής στο πλαίσιο διαδικασίας υπολογισμού ή προσδιορισμού του φόρου. Μία από τις προϋποθέσεις που επηρεάζουν τη νομιμότητα των αποδεικτικών στοιχείων και, εν τέλει, και την απόφαση της φορολογικής αρχής είναι η αυστηρή τήρηση της νόμιμης προθεσμίας για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. Φορολογικός έλεγχος μεγαλύτερης διάρκειας από τη νομοθετικώς επιτρεπόμενη υπονομεύει τη νομιμότητα του -νομικώς σημαντικού- αποτελέσματος του ελέγχου αυτού, όχι όμως λόγω των τυπικών ελαττωμάτων του οικείου φορολογικού ελέγχου, αλλά λόγω της έντασής του που συνιστά υλική παρέμβαση στην ατομική σφαίρα του υποκείμενου στον έλεγχο φορολογουμένου, σφαίρα στην οποία ανάγονται τα θεμελιώδη δικαιώματα και ελευθερίες του. Σύμφωνα με την ισχύουσα στη Σλοβακική Δημοκρατία νομοθεσία, η φορολογική αρχή διαθέτει περιορισμένο χρόνο για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου καθοριζόμενο από τον νόμο στο ένα έτος. Μία από τις εξαιρέσεις είναι η αναστολή του φορολογικού ελέγχου λόγω υποβολής αίτησης διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών, η οποία δεν υπόκειται στη νόμιμη προθεσμία για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 61, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα, σε περίπτωση αναστολής της φορολογικής διαδικασίας, δεν τρέχουν οι προθεσμίες που προβλέπει ο νόμος αυτός. Πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι, στο πλαίσιο της δράσης των φορολογικών αρχών, δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι η χρήση ακριβώς του θεσμού της αναστολής του φορολογικού ελέγχου και, ειδικότερα, η άσκοπη και απρόσφορη αναστολή του φορολογικού ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθούν τα

πραγματικά περιστατικά στο πλαίσιο διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών καθοριστικών για τον ορθό προσδιορισμό του φόρου, ενδέχεται να οδηγήσει σε πραγματική παράταση ή παράκαμψη της νόμιμης προθεσμίας για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. Τούτο θα συνεπαγόταν καταστρατήγηση του νόμου, διότι το επιτρεπτό μιας τέτοιας διαδικασίας θα σήμαινε ότι ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να διαρκεί απεριόριστα ή για υπερβολικά μεγάλο χρονικό διάστημα πέραν του πλαισίου που καθορίζει ο νόμος. Ο ως άνω τρόπος δράσης θα είχε επίσης ως αποτέλεσμα την αποδυνάμωση της ασφάλειας δικαίου των υποκειμένων στον φόρο. Επομένως, πρέπει να εκτιμηθεί η σκοπιμότητα της δράσης της φορολογικής αρχής όταν ζητεί την παροχή πληροφοριών από την αλλοδαπή και αναστέλλει τον φορολογικό έλεγχο, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας.

- 15 Μολονότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να προβαίνει στον φορολογικό έλεγχο εντός προθεσμίας το πολύ ενός έτους από την ημερομηνία έναρξης του ελέγχου αυτού, ωστόσο, η αρχή αυτή μπορεί να αναστέλλει τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου εφόσον παρίσταται ανάγκη να της παρασχεθούν πληροφορίες κατ' εφαρμογήν του κανονισμού 904/2010. Τα πληροφοριακά στοιχεία των οποίων η αναζήτηση συνεπάγεται την αναστολή του φορολογικού ελέγχου πρέπει, δυνάμει του κανονισμού 904/2010, να υποβάλλονται εντός τρίμηνης προθεσμίας της οποίας δεν χωρεί υπέρβαση. Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις του κανονισμού 904/2010 είναι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης που έχουν άμεση εφαρμογή, δεδομένου ότι, στην έννομη τάξη της Σλοβακικής Δημοκρατίας, το δίκαιο της Ένωσης υπερέχει της εθνικής νομοθεσίας. Οι διοικητικές αρχές (και επομένως και η οικονομική διοίκηση) κάθε κράτους μέλους υποχρεούνται, σε περίπτωση αίτησης παροχής πληροφοριών στο πλαίσιο διοικητικής έρευνας, να ενεργούν εντός των προθεσμιών που τάσσει ο κανονισμός 904/2010. Επομένως, λαμβανομένης υπόψη της άμεσης εφαρμογής του κανονισμού αυτού και της δεσμευτικότητας των προθεσμιών που απορρέουν από αυτόν για την οικονομική διοίκηση, είναι προφανές ότι η κοινοποίηση των πληροφοριών, δηλαδή η εφαρμογή της διαδικασίας διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών, πρέπει να πραγματοποιείται εντός των προθεσμιών που προβλέπει ο κανονισμός 904/2010, τούτο δε παρά το γεγονός ότι ο φορολογικός κώδικας σαφώς δεν προβλέπει τέτοια προθεσμία ούτε κάνει σχετική μνεία.
- 16 Κατά τη διάρκεια της διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική αρχή οφείλει να μεριμνά κυρίως για την εφαρμογή του κανονισμού, και μόνον επικουρικώς για την εφαρμογή του φορολογικού κώδικα. Το άρθρο 61, παράγραφος 1, στοιχείο b, του φορολογικού κώδικα περιλαμβάνει την υποσημείωση 21a), η οποία παραπέμπει στον νόμο 442/2012 για τη διεθνή συνδρομή και συνεργασία σε φορολογικές υποθέσεις ή στον κανονισμό 904/2010. Το αναιρετικό δικαστήριο θεωρεί, συναφώς, ότι οι παραπομπές της υποσημείωσης 21a) στον κανονισμό αυτό δεν πρέπει να ερμηνεύονται αυθαίρετα κατά τρόπο συσταλτικό ώστε ο εν λόγω κανονισμός να εξυπηρετεί απλώς τον σκοπό νομιμοποίησης της αναστολής της διαδικασίας, δεδομένου ότι η παραπομπή αυτή αφορά το σύνολο του κανονισμού, περιλαμβανομένων και των προϋποθέσεων διεξαγωγής της διαδικασίας διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών καθώς και των προθεσμιών εφαρμογής της. Επομένως, είναι αμφίβολο αν μπορεί,

αφενός, να συναχθεί από τον κανονισμό 904/2010 θεμιτός λόγος αναστολής της διαδικασίας χωρίς, αφετέρου, να ληφθούν υπόψη οι λοιπές διατάξεις του, ήτοι το άρθρο 10 του κανονισμού αυτού. Η σύμφωνη προς το ευρωπαϊκό δίκαιο ερμηνεία των προαναφερθεισών διατάξεων συνηγορεί υπέρ του συμπεράσματος ότι αναστολή του φορολογικού ελέγχου κατά την έννοια του φορολογικού κώδικα επιτρέπεται μόνον κατά την περίοδο που προβλέπει ο κανονισμός 904/2010 για την εφαρμογή της διαδικασίας διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών για την οποία έχει ανασταλεί ο φορολογικός έλεγχος. Η επιλογή της ερμηνείας αυτής συνεπάγεται ότι η αναστολή του φορολογικού ελέγχου για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τους τρεις μήνες, ήτοι τη μέγιστη διάρκεια που επιτρέπει ο κανονισμός αυτός, έχει ως αποτέλεσμα ότι η αναστολή φορολογικού ελέγχου η οποία υπερβαίνει την προβλεπόμενη από τον εν λόγω κανονισμό διάρκεια συνιστά αναστολή η οποία όμως δεν μπορεί να έχει τις συνέπειες που προβλέπει ο νόμος, δηλαδή την έναρξη των προθεσμιών του φορολογικού κώδικα, και η οποία, εν τέλει, είναι αντίθετη προς τις απαιτήσεις της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου του υποκείμενου σε έλεγχο φορολογουμένου.

- 17 Στην υπό κρίση υπόθεση, ο φορολογικός έλεγχος ανεστάλη (δύο φορές) ακριβώς λόγω της υποβολής αίτησης διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών δυνάμει του άρθρου 7 του κανονισμού 904/2010. Στην πρώτη περίπτωση, είναι αναμφισβήτητο ότι η απάντηση της αλλοδαπής αρχής κοινοποιήθηκε μετά τη λήξη της τρίμηνης προθεσμίας που προβλέπει ο κανονισμός αυτός και ότι η υπέρβαση της εν λόγω προθεσμίας δεν θεραπεύθηκε μέσω της διαδικασίας των άρθρων 11 και 12 του κανονισμού 904/2010, τα οποία επιτρέπουν παράταση της προθεσμίας για την κοινοποίηση των ζητούμενων πληροφοριών. Δεδομένου ότι επρόκειτο για παροχή πληροφοριών οι οποίες, αφότου διαβιβάστηκαν στη φορολογική αρχή, χρησίμευσαν ως βάση για την εκτίμηση του βασίμου του προβληθέντος από την αναιρεσείουσα δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, το αναιρετικό δικαστήριο κρίνει ότι το ζήτημα της ερμηνείας της φύσης των προθεσμιών που προβλέπει ο κανονισμός 904/2010 είναι ουσιώδες για την εκτίμηση της νομιμότητας των αποφάσεων των φορολογικών αρχών (υπό το πρίσμα της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου σε συνδυασμό με την αναστολή του).
- 18 Ενώ η λήξη της νόμιμης προθεσμίας για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου συνεπάγεται την έλλειψη νομιμότητας της καταρτιζόμενης έκθεσης ή το απαράδεκτο της χρησιμοποίησής της ως βάσης για την επιβολή φορολογικής υποχρέωσης, στην περίπτωση της άμεσης εφαρμογής του κανονισμού 904/2010 πρέπει να προσδιοριστεί η φύση των σχετικών προθεσμιών και ο τρόπος με τον οποίο το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να ασκήσει τον δικαστικό του έλεγχο όσον αφορά την εκτίμηση της νομιμότητας της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Το αναιρετικό δικαστήριο, το οποίο έχει επίγνωση της σημασίας του καθορισμού των προθεσμιών του κανονισμού 904/2010 (διευκόλυνση και επιτάχυνση της συνεργασίας στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον φορολογικό τομέα), διερωτάται ως προς το ζήτημα αν, στο πλαίσιο εθνικής ρύθμισης που προβλέπει προθεσμία για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου, και σε σχέση με την εφαρμογή του

θεσμού της αναστολής του φορολογικού ελέγχου λόγω υποβολής αίτησης διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών, οι προθεσμίες που τάσσει ο κανονισμός αυτός στην οικονομική διοίκηση όσον αφορά την υποβολή αίτησης διεθνούς ανταλλαγής πληροφοριών έχουν την έννοια ότι πρόκειται για προθεσμίες η υπέρβαση των οποίων συνεπάγεται επιπτώσεις για τη φορολογική αρχή ή συνιστά παράνομη παρέμβαση στα δικαιώματα του υποκείμενου σε έλεγχο φορολογούμενου, καθώς και ως προς το ζήτημα των συνεπειών/κυρώσεων τις οποίες συναρτά το δίκαιο της Ένωσης με τη μη τήρηση των εν λόγω προθεσμιών.

- 19 Ως εκ τούτου, το αναιρετικό δικαστήριο έκρινε ότι, εν προκειμένω, πρέπει να υποβληθεί στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση προδικαστικής αποφάσεως για την ερμηνεία των επίμαχων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης.