

Byla C-186/20

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2020 m. balandžio 29 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2020 m. kovo 5 d.

Kasatorė:

HYDINA SK s.r.o.

Atsakovė:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Pagrindinės bylos dalykas

Kasacinis skundas, kurį pateikė bendrovė *HYDINA SK s.r.o.* (toliau – kasatorė) dėl mokesčių administratoriaus sprendimo nesuteikti teisės susigražinti sumokėto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) permokos ir nustatyti mokesčių teisėtumo patikrinimo

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) pagal SESV 267 straipsnį pateikė prejudicinius klausimus, kurių dalykas yra informacijos pateikimo vykdant tarptautinį keitimąsi informacija, susijusį su mokesčiniu patikrinimu, terminai pagal Reglamentą Nr. 904/2010, šių terminų nesilaikymo teisinės pasekmės, susijusios su mokesčio patikrinimo sustabdymo teisėtumu, ir ar šių terminų nesilaikymas yra neteisėtas apmokestinamojo asmens teisių pažeidimas.

Prejudiciniai klausimai

- Ar 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje 25 konstatuojamosios dalies, pagal kurią „[š]iame reglamente nustatyti informacijos pateikimo terminai laikomi ilgiausiais laikotarpiais, kurie negali būti viršyti“, nuostatą reikia aiškinti taip, kad tai yra terminai, kurių negalima viršyti, o juos viršijus mokesčio patikrinimo sustabdymas tampa neteisėtas?
- Ar 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamente (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje nustatytą tarptautinio keitimosi informacija terminų nesilaikymas sukelia pasekmių (sankcijų forma) institucijai, į kurią kreipiamasi, ir besikreipiančiai institucijai?
- Ar tarptautinis keitimasis informacija, viršijantis 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamente (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje nustatytus terminus, gali būti laikomas neteisėtu apmokestinamojo asmens teisių pažeidimu?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnis

2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje (toliau – Reglamentas Nr. 904/2010) 25 konstatuojamoji dalis, 10, 11 ir 12 straipsniai

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Ústava Slovenskej republiky (Slovakijos Respublikos Konstitucija) 2 straipsnio 2 dalis ir 7 straipsnio 2 dalis

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (Įstatymas Nr. 563/2009 dėl mokesčių administravimo (Mokesčių kodeksas) ir dėl tam tikrų įstatymų pakeitimo ir papildymo (toliau – Mokesčių kodeksas))

3 straipsnio 2 dalies antras sakinys

Mokesčių administratorius privalo visas bylas, dėl kurių vykdoma mokestinė procedūra, išnagrinėti neatidėliodamas, be nepagrįsto delsimo ir naudoti priemones, kurios yra tinkamiausios mokesčiui teisingai nustatyti ir apskaičiuoti.

46 straipsnio 10 dalis

Mokestinio patikrinimo terminas negali būti ilgesnis nei vieni metai nuo jo pradžios. Mokestinio patikrinimo sustabdymui mutatis mutandis taikomas 61 straipsnis.

61 straipsnio 1 dalies b punktas

Mokesčių administratorius gali sustabdyti mokesčių procedūrą, jeigu pradėta procedūra, susijusi su kita priimant sprendimą esmine aplinkybe, arba jei reikalaujama gauti informacijos pagal specialiąją nuostatą^{21a)}.

61 straipsnio 5 dalis

Jei mokesčių procedūra sustabdoma, šiame įstatyme nustatyti terminai nepradedami skaičiuoti.

61 straipsnio 1 dalies b punkte esančioje 21a išnašoje pateikiama nuoroda į *zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní* (Įsakymas Nr. 442/2012 dėl tarptautinės pagalbos ir bendradarbiavimo mokesčių bylose) ir Reglamentą Nr. 904/2010.

2016 m. liepos 27 d. *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Aukščiausiasis Teismas) sprendimas, žymos numeris 3Sžf/46/2015

2013 m. vasario 28 d. *Ústavný súd Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos Konstitucinis Teismas) nutartis, bylos Nr. IV. ÚS 116/2013-11

Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 2013 m. gruodžio mėn. mokestiniu laikotarpiu kasatorė pasinaudojo teise atskaityti PVM, susijusį su mėsos pirkimu iš bendrovės *Argus Plus spol. s r.o.* (toliau – tiekėjas) už bendrą 1 048 195,99 EUR sumą, įskaitant 174 699,33 EUR PVM.
- 2 2014 m. kovo 21 d. *Daňový úrad Prešov* (Prešovo mokesčių inspekcija, toliau – mokesčių administratorius) pradėjo kasatorės mokestinį patikrinimą, siekdama nustatyti, ar teisė susigrąžinti permoką arba jos dalį už 2013 m. gruodžio mėn. mokestinį laikotarpį yra pagrįsta. Per šį patikrinimą buvo vykdomas platus įrodymų rinkimo procesas, kurio tikslas buvo patikrinti tiekimo ir pirkimo santykius tarp kasatorės ir tiekėjo ar jo antrinių tiekėjų (užsienio bendrovių), siekiant nustatyti, ar kasatorės deklaruoti apmokestinamieji sandoriai iš tikrųjų įvyko.
- 3 Kadangi tiekėjas prekes įsigijo Lenkijoje, mokesčių administratorius, vykdydamas šį įrodymų rinkimo procesą, kreipėsi dėl tarptautinio keitimosi informacija, kad galėtų patikrinti, ar prekės buvo įsigytos iš kitos valstybės narės. Todėl nuo 2014 m. rugpjūčio 26 d. jis sustabdė mokestinį patikrinimą. Galutinis atsakymas pagal tarptautinį keitimąsi informacija mokesčių administratoriui buvo pateiktas 2015 m. kovo 11 d., tai pagrindė prielaidą tęsti mokestinį patikrinimą. 2015 m. balandžio 10 d. mokesčių administratorius priėmė naują sprendimą sustabdyti mokestinį patikrinimą nuo 2015 m. balandžio 20 d. Šio sprendimo motyvuose mokesčių administratorius nurodė, kad tiekėją valdantis asmuo turėjo leidimą nuolat gyventi Vengrijoje, todėl buvo pateiktas prašymas dėl tarptautinio keitimosi informacija. Išnykus pagrindams, dėl kurių patikrinimas buvo sustabdytas, nuo 2015 m. liepos 1 d. mokestinis patikrinimas buvo tęsiamas. Mokestinio patikrinimo ataskaita buvo parengta 2015 m. lapkričio 16 d., o 2015 m. gruodžio 7 d. mokestinis patikrinimas baigtas, kasatorei gavus ataskaitą ir raginimą į ją atsakyti.
- 4 Remdamasis mokestinio patikrinimo išvadomis, mokesčių administratorius padarė išvadą, kad tikrinamu mokestiniu laikotarpiu tiekėjas nevykdė faktinės verslo veiklos, iš tikrųjų neįgijo teisės disponuoti prekėmis kaip savininkas, jam nekilo jokių mokestinių prievolių dėl prekių tiekimo, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymą, todėl kasatorė neatitiko pirkimo mokesčio atskaitos sąlygų.
- 5 Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, 2016 m. gegužės 30 d. mokesčių administratorius priėmė sprendimą, kuriuo 2013 m. gruodžio mėn. mokestiniu laikotarpiu kasatorei nustatė 174 699,33 EUR PVM skirtumą, t. y. nepatvirtino 4 780,97 EUR permokos ir nustatė 169 918,36 EUR mokestį.
- 6 Kasatorė šį sprendimą apskundė *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* (Slovakijos Respublikos finansų direktoratas), o šis 2016 m. spalio 17 d. sprendimu patvirtino mokesčių administratoriaus sprendimą.

- 7 Kasatorė dėl *Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky* sprendimo pateikė administracinį skundą *Krajský súd v Prešove* (Prešovo apygardos teismas, toliau – apygardos teismas), jame prašė panaikinti skundžiamus mokesčių administratoriaus sprendimus ir perduoti jam toliau nagrinėti bylą. 2018 m. sausio 18 d. sprendimu apygardos teismas atmetė kasatorės skundą.
- 8 Kasatorė dėl šio apygardos teismo sprendimo pateikė kasacinį skundą *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (toliau – Kasacinis teismas) ir jame prašė, kad šis teismas panaikintų skundžiamą sprendimą ir perduotų bylą apygardos teismui nagrinėti iš naujo, o jei šis reikalavimas nebūtų patenkintas – pakeistų skundžiamą teismo sprendimą, t. y. panaikintų mokesčių administratoriaus sprendimą ir perduotų jam bylą nagrinėti iš naujo.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 9 Kasaciniame skunde kasatorė, be kita ko, nurodė proporcingumo principo pažeidimą ir sprendimo neteisėtumą. Ji tvirtino, kad įstatymų leidėjas tiksliai suformulavo mokestinio patikrinimo vykdymo tinkamumo reikalavimą (proporcingumo principas mokesčių teisėje), nustatydamas mokestinio patikrinimo apribojimus laiko atžvilgiu.
- 10 Grįsdama tariamą proporcingumo principo pažeidimą, kasatorė rėmėsi Mokesčių kodekso 46 straipsnio 10 dalimi ir Reglamento Nr. 904/2010 10 straipsniu. Ji nepritarė apygardos teismo argumentui, kad terminai nebeskaičiuojami sustabdžius mokestinį patikrinimą, nes Reglamento Nr. 904/2010 nuostatos, be kita ko, reglamentuojančios tarptautinį keitimąsi informacija, yra Sąjungos teisės nuostatos, kurios yra viršesnės už Slovakijos Respublikos sąlygas. Siekiant įvertinti, ar laikytasi maksimalios mokestinio patikrinimo trukmės, būtina nustatyti patikrinimo pradžios ir pabaigos datą, nes ši trukmė taip pat yra apribojimas, lemiantis mokestinio patikrinimo teisėtumą. Kasatorė nurodė, kad atliekant nagrinėjamą mokestinį patikrinimą nebuvo laikomasi Reglamente Nr. 904/2010 nustatytų terminų, per kuriuos valstybės narės turi įgyvendinti pareigą pateikti informaciją teikiant tarptautinę pagalbą ir bendradarbiaujant mokesčių bylose. Šiuo klausimu ji pabrėžė, kad pagal reglamento 25 konstatuojamąją dalį tai yra terminai, kurie turėtų būti suprantami kaip maksimalūs terminai, kurių viršyti negalima, o pagal reglamento 10 straipsnį tokia informacija pateikiama kuo greičiau, t. y. ne vėliau kaip per tris mėnesius nuo prašymo gavimo dienos. Vis dėlto jei institucija, į kurią kreipiamasi, jau turi šią informaciją, jos pateikimo terminas sutrumpinamas iki daugiausia vieno mėnesio.
- 11 Šioje byloje mokestinis patikrinimas iš viso truko 626 dienas, įskaitant jo sustabdymą 202 dienoms. Taigi mokesčių administratorius užbaigė mokestinį patikrinimą pasibaigus teisės aktuose nustatytam 1 metų laikotarpiui nuo jo pradžios, įskaitant maksimalų 3 mėnesių jo vykdymo sustabdymo terminą pagal Reglamentą Nr. 904/2010.

- 12 Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, kasatorė taip pat nurodė 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvos Nr. 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančios Direktyvą 77/799/EEB 12 konstatuojamąją dalį kartu su 7 straipsniu, pagal kuriuos būtina nustatyti informacijos pateikimo pagal šią direktyvą terminus, kad informacija būtų keičiamasi laiku ir veiksmingai. Šiuo klausimu ji nurodė, kad frazė „išnyko bylos sustabdymo pagrindai“ Mokesčių kodekso 61 straipsnio 4 dalyje reikėtų suprasti atsižvelgiant į Direktyvą 2011/16/ES, todėl pagrindų, dėl kurių buvo sustabdytas mokestinis patikrinimas, pašalinimas ribojamas maksimaliu direktyvoje nustatytu terminu pateikti prašomą informaciją.
- 13 Kasatorė taip pat prašė kasacinio teismo kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu išaiškinti Sąjungos teisėje nustatytus informacijos teikimo terminus (kalbant apie tarptautinę pagalbą ir bendradarbiavimą mokesčių bylose) ir įvertinti šių terminų nesilaikymo pasekmes mokestinio patikrinimo sustabdymo teisėtumui ir galiausiai dėl galimo kasatorės, kaip apmokestinamojo asmens, teisių pažeidimo.

Trumpi prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvai

- 14 Kasacinis teismas pažymi, kad pagal Slovakijos Respublikos Konstitucijos 2 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą konstitucinį valstybės valdžios teisėtumo principą Konstitucija ir įstatymai valstybės institucijoms yra privalomi. Taigi mokesčių administratorius gali vykdyti mokesčių procedūrą tik remdamasis Konstitucija ir jos nepažeisdamas, taip pat laikydamasis įstatymuose nustatytų terminų ir sąlygų. Slovakijos Respublikos teisinėje sistemoje mokestinis patikrinimas yra įstatyme numatytas procesas, kurio pagrindinė paskirtis – gauti ir surinkti įrodymus, reikalingus mokesčių administratoriui sprendimui priimti mokesčių apskaičiavimo ar nustatymo procese. Viena iš sąlygų, turinčių įtakos įrodymų teisėtumui, o galiausiai ir mokesčių administratoriaus sprendimui, yra griežtas teisės aktuose nustatyto mokestinio patikrinimo termino laikymasis. Mokestinis patikrinimas, trunkantis ilgiau, nei leidžiama pagal įstatymus, panaikina jo rezultato, turinčio teisinę reikšmę, teisėtumą ne dėl formalaus įstatymo nesilaikymo, bet dėl mokestinio patikrinimo intensyvumo, kaip esminio kišimosi į kontroliuojamo apmokestinamojo asmens individualią sritį, kurią sudaro jo pagrindinės teisės ir laisvės. Pagal Slovakijos Respublikoje galiojančius teisės aktus mokesčių administratorius turi ribotą laiką ir privalo atlikti mokestinį patikrinimą per įstatyme nustatytą vienų metų terminą. Viena iš išimčių yra mokestinio patikrinimo sustabdymas dėl tarptautinio keitimosi informacija prašymo, kuriam netaikomas įstatyme nustatytas mokestinio patikrinimo terminas, nes pagal Mokesčių kodekso 61 straipsnio 5 dalį, jei mokestinis procesas sustabdomas, šiame įstatyme nustatyti terminai nepradedami skaičiuoti. Taip pat reikėtų pažymėti, jog mokesčių administratoriaus veikloje negalima atmesti galimybės, kad būtent dėl mokestinio patikrinimo sustabdymo, tiksliau, dėl nereikalingo ir netinkamo mokestinio patikrinimo sustabdymo, siekiant nustatyti faktines aplinkybes per tarptautinį keitimąsi informacija, lemiančia teisingą mokesčio

nustatymą, teisės aktuose nustatytas mokestinio patikrinimo atlikimo terminas faktiškai pailgės arba bus apeinamas. Taip būtų apeinamas įstatymas, nes pritarus tokiai procedūrai mokestinis patikrinimas galėtų būti vykdomas be apribojimų arba pernelyg ilgą laikotarpį, viršijantį įstatyme nustatytus terminus. Tokia procedūros tvarka taip pat susilpnintų apmokestinamųjų asmenų teisinį saugumą. Todėl, atsižvelgiant į proporcingumo principą, reikia įvertinti mokesčių administratoriaus veiksmų, konkrečiai – kreipimosi dėl informacijos iš užsienio ir mokestinio patikrinimo sustabdymo, tikslingumą.

- 15 Mokesčių administratorius privalo atlikti mokestinį patikrinimą ne vėliau kaip per vienus metus nuo jo pradžios, išskyrus atvejus, kai mokesčių administratorius gali sustabdyti mokestinį patikrinimą dėl būtinybės gauti informaciją pagal Reglamentą Nr. 904/2010. Informacija, dėl kurios pagal Reglamentą Nr. 904/2010 mokestinis patikrinimas sustabdomas, turi būti pateikta ne vėliau kaip per tris mėnesius. Reikėtų pažymėti, kad Reglamento Nr. 904/2010 nuostatos yra tiesiogiai taikytinos Sąjungos teisės nuostatos, nes Sąjungos teisė yra viršesnė už Slovakijos Respublikos nacionalinės teisės aktus. Kiekvienos valstybės narės administracinės valdžios institucijos (taigi ir finansų administracinės valdžios institucijos), gavusios prašymą pateikti informaciją administracinės bylos reikmėms, privalo veikti laikydamosi Reglamente Nr. 904/2010 nustatytų terminų. Atsižvelgiant į tiesioginį šio reglamento taikymą ir jame nustatytus finansų administracinės valdžios institucijas įpareigojančius terminus, akivaizdu, kad informacijos teikimas, t. y. tarptautinio keitimosi informacija įgyvendinimas, turi būti atliktas per Reglamente Nr. 904/2010 nustatytus terminus, nepaisant to, kad Mokesčių kodekse šie terminai aiškiai nenustatyti ir nenurodomi.
- 16 Vykdydamas mokestinį patikrinimą, mokesčių administratorius pirmiausia turėtų užtikrinti reglamento taikymą, o Mokesčių kodeksą taikyti tik papildomai. Mokesčių kodekso 61 straipsnio 1 dalies b punkte daroma nuoroda į 21a išnašą, kurioje pateikiama nuoroda į Įstatymą Nr. 442/2012 dėl tarptautinės pagalbos ir bendradarbiavimo mokesčių bylose arba Reglamentą Nr. 904/2010. Šiuo klausimu kasacinis teismas daro prielaidą, kad nuoroda į šį reglamentą 21a išnašoje negali būti aiškinama siaurai ir kaip suteikianti šiam reglamentui tik proceso sustabdymo teisėtumo funkciją, nes šioje nuorodoje daroma nuoroda į visą reglamentą, t. y. įskaitant tarptautinio keitimosi informacija įgyvendinimo sąlygas ir jo įgyvendinimo terminą. Todėl abejotina, ar, viena vertus, iš reglamento galima daryti išvadą dėl pagrindo sustabdyti procesą teisėtumo, kita vertus, neatsižvelgti į kitas jo nuostatas, būtent į reglamento 10 straipsnį. Pirmiau minėtų nuostatų aiškinimas, atitinkantis Europos Sąjungos teisę, patvirtina išvadą, kad mokestinio patikrinimo sustabdymas, kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodeksą, yra teisėtas tik laikotarpiu, nustatytu Reglamente Nr. 904/2010 tarptautiniam keitimuisi informacija, dėl kurio buvo sustabdytas mokestinis patikrinimas. Pritarus tokiam aiškinimui, mokestinio patikrinimo sustabdymas ilgesniam nei trijų mėnesių laikotarpiui, t. y. maksimaliam šiame reglamente nustatytam laikotarpiui, reikštų, kad mokestinio patikrinimo sustabdymas, viršijantis šiame reglamente nustatytą laikotarpį, tampa sustabdymu, kuris vis dėlto negali sukelti įstatyme numatytų pasekmių, būtent Mokesčių kodekse nustatytų terminų

skaičiavimo sustabdymo, ir kuris galiausiai taip pat prieštarauja proporcingumo ir tikrinamo apmokestinamojo asmens teisinio saugumo reikalavimams.

- 17 Nagrinėjamoje byloje mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas (du kartus) būtent dėl to, kad buvo pateiktas prašymas dėl tarptautinio keitimosi informacija pagal Reglamento Nr. 904/2010 7 straipsnį. Pirmuoju atveju užsienio institucijos atsakymas buvo vienareikšmiškai pateiktas pasibaigus reglamente nustatytam trijų mėnesių laikotarpiui, o šio laikotarpio viršijimas nebuvo pagrįstas taikant procedūrą pagal Reglamento Nr. 904/2010 11 ir 12 straipsnius, pagal kuriuos leidžiama pratęsti prašomos informacijos pateikimo terminą. Atsižvelgdamas į tai, kad buvo prašoma informacijos, kuri, ją pateikus mokesčių administratoriui, buvo pagrindas įvertinti kasatorės teisės į PVM atskaitą pagrįstumą, kasacinis teismas mano, jog klausimas dėl Reglamente Nr. 904/2010 nustatytų terminų pobūdžio aiškinimo yra esminis vertinant mokesčių administratoriaus sprendimų teisėtumą (atsižvelgiant į mokestinio patikrinimo trukmę dėl jo sustabdymo).
- 18 Viena vertus, pasibaigus įstatyme nustatytam mokestinio patikrinimo terminui po tokio patikrinimo sudarytas protokolas tampa neteisėtas, taigi jo negalima naudoti kaip pagrindo nustatant mokestinę prievolę, kita vertus, Reglamento Nr. 904/2010 tiesioginio taikymo atveju būtina apibrėžti jame nustatytų terminų pobūdį ir tai, kaip administracinis teismas turėtų atlikti teisminį patikrinimą, kiek tai susiję su mokestinio patikrinimo trukmės teisėtumo vertinimu. Taigi kasaciniam teismui, nors jis supranta Reglamente Nr. 904/2010 nustatytų terminų svarbą (Europos Sąjungos valstybių narių keitimosi informacija mokesčių srityje palengvinimas ir paspartinimas), visgi kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į nacionalinės teisės aktus, kuriuose nustatomas mokestinio patikrinimo atlikimo terminas, ir mokestinio patikrinimo sustabdymo taikymą dėl tarptautinio keitimosi informacija prašymo, šiame reglamente finansų administracinėms valdžios institucijoms nustatyti terminai, susiję su prašymu dėl tarptautinio keitimosi informacija, turėtų būti suprantami kaip terminai, už kurių viršijimą atsako mokesčių administratorius, taigi yra neteisėtas kišimasis į tikrinamo apmokestinamojo asmens teises, ir kokios pasekmės ar sankcijos už šių terminų nesilaikymą numatomos Sąjungos teisėje.
- 19 Taigi kasacinis teismas nusprendė, kad nagrinėjamoje byloje, siekiant išaiškinti nagrinėjamas Sąjungos teisės nuostatas, reikia kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.