

Zaak C-186/20

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

29 april 2020

Verwijzende rechter:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slowakije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

5 maart 2020

Verzoekende partij:

HYDINA SK s.r.o.

Verwerende partij:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

WERKDOCUMENT

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Cassatieberoep ingesteld door de vennootschap HYDINA SK s.r.o. (hierna: „verzoekster”) inzake de toetsing van de rechtmatigheid van het besluit van de belastingdienst Prešov om geen recht op teruggaaf van een overschot aan in aftrek gebrachte belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) te verlenen en belasting na te heffen.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

De Najvyšší súd Slovenskej republiky (hoogste rechterlijke instantie van de Slowaakse Republiek) stelt het Hof krachtens artikel 267 VWEU een aantal prejudiciële vragen. Deze vragen hebben betrekking op de aard van de termijnen voor het verstrekken van inlichtingen in het kader van een naar aanleiding van een belastingcontrole aangevraagde internationale uitwisseling van inlichtingen krachtens verordening nr. 904/2010, alsmede op de rechtsgevolgen van de niet-inachtneming van deze termijnen in verband met de rechtmatigheid van de schorsing van de belastingcontrole en op de vraag of een dergelijke niet-inachtneming een onrechtmatige inbreuk op de rechten van de betrokken belastingplichtige vormt.

Prejudiciële vragen

- Moet overweging 25 van verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, waarin is overwogen dat „de in deze verordening voor het verstrekken van inlichtingen gestelde termijnen als niet te overschrijden maximumtermijnen te beschouwen” zijn, aldus worden uitgelegd dat het gaat om termijnen die niet mogen worden overschreden en dat de overschrijding ervan tot gevolg heeft dat de schorsing van de belastingcontrole onrechtmatig is?
- Heeft de niet-nakoming van de termijnen voor de totstandbrenging van internationale uitwisseling van inlichtingen in de zin van verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde gevolgen (in de vorm van een sanctie) voor de aangezochte autoriteit en de verzoekende autoriteit?
- Kan internationale uitwisseling van inlichtingen waarbij de termijnen worden overschreden die in verordening (EU) nr. 904/2010 van de

Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde zijn neergelegd, worden beschouwd als een onrechtmatige inbreuk op de rechten van de belastingplichtige?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, artikel 288

Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „verordening nr. 904/2010”), overweging 25 en de artikelen 10, 11 en 12

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ústava Slovenskej republiky (grondwet van de Slowaakse Republiek; hierna: „Slowaakse grondwet”), artikel 2, lid 2, en artikel 7, lid 2

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [wet nr. 563/2009 betreffende de belastingprocedure (belastingwetboek) en de wijziging en aanvulling van bepaalde wetten (hierna: „belastingwetboek”)]

§ 3, lid 2, tweede volzin

De belastingdienst is verplicht elke zaak te behandelen die het voorwerp van een belastingprocedure uitmaakt, deze onverwijld en zonder onnodige vertraging te onderzoeken en de geschiktste middelen toe te passen om de belasting op correcte wijze te berekenen en vast te stellen.

§ 46, lid 10

De termijn voor de belastingcontrole mag niet langer zijn dan één jaar, te rekenen vanaf de datum waarop de controle is aangevat. Op de schorsing van een belastingcontrole is § 61 van overeenkomstige toepassing.

§ 61, lid 1, onder b)

De belastingdienst kan de belastingprocedure schorsen indien er een procedure met betrekking tot een andere, voor de vaststelling van het besluit wezenlijke omstandigheid is ingeleid, of indien er overeenkomstig een bijzondere bepaling inlichtingen moeten worden opgevraagd.^{21a)}

§ 61, lid 5

Indien een belastingprocedure wordt geschorst, lopen de bij deze wet vastgestelde termijnen niet door.

Voetnoot 21a) bij § 61, lid 1, onder b), verwijst naar zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (wet nr. 442/2012 betreffende internationale bijstand en samenwerking in het kader van belastingprocedures; hierna: „wet nr. 442/2012”) alsmede naar verordening nr. 904/2010.

Arrest van de Najvyšší súd Slovenskej republiky van 27 juli 2016, dossiernummer 3Sžf/46/2015

Beslissing van de Ústavný súd Slovenskej republiky (grondwettelijk hof, Slowakije) van 28 februari 2013 in procedure nr. IV. ÚS 116/2013-11

Korte beschrijving van de feiten en de procedure

- 1 In het belastingtijdvak december 2013 heeft verzoekster gebruikgemaakt van het recht op aftrek van btw over een aankoop van vlees van de vennootschap Argus Plus spol. s r.o. (hierna: „leverancier”) voor een totaalbedrag van 1 048 195,99 EUR, inclusief btw ten bedrage van 174 699,33 EUR.
- 2 Op 21 maart 2014 heeft de Daňový úrad Prešov (belastingdienst Prešov, Slowakije; hierna: „belastingdienst Prešov”) jegens verzoekster een belastingcontrole ingeleid om vast te stellen of het recht op teruggaaf van een overschot aan voorbelasting of van een deel daarvan met betrekking tot het belastingtijdvak december 2013 gegrond was. In het kader van deze controle is een uitgebreide bewijsprocedure verricht om de leverings- en afnamebetrekkingen tussen verzoekster en de leverancier of zijn onderleveranciers (buitenlandse vennootschappen) na te gaan. Dat is geschied om vast te stellen of de door verzoekster aangegeven belastbare handelingen daadwerkelijk hebben plaatsgevonden.
- 3 Aangezien de leverancier de goederen in Polen heeft aangekocht, heeft de belastingdienst Prešov in het kader van deze bewijsprocedure om internationale uitwisseling van inlichtingen verzocht teneinde de aankoop van de goederen uit een andere lidstaat na te gaan. Als gevolg daarvan heeft zij de belastingcontrole met ingang van 26 augustus 2014 geschorst. Het definitieve antwoord op het verzoek om internationale uitwisseling van inlichtingen is aan de belastingdienst Prešov betekend op 11 maart 2015, waardoor is voldaan aan de voorwaarde voor de voortzetting van de belastingcontrole. Op 10 april 2015 heeft de belastingdienst Prešov wederom een besluit tot schorsing van de belastingcontrole vastgesteld, namelijk met ingang van 20 april 2015. In de motivering van dit besluit heeft de belastingdienst Prešov aangegeven dat de bedrijfsleider van de leverancier vaste verblijfplaats in Hongarije had en derhalve om internationale uitwisseling van inlichtingen verzocht. Toen de redenen voor de schorsing van de controle weggefallen waren, is de belastingcontrole met ingang van 1 juli 2015 voortgezet. Het rapport van de belastingcontrole is opgesteld op 16 november 2015, en op

7 december 2015 is de belastingcontrole geëindigd met de ontvangst door verzoekster van het rapport en het verzoek aan haar daarop te reageren.

- 4 Op grond van de vaststellingen die gedurende de belastingcontrole zijn verricht, is de belastingdienst Prešov tot de conclusie gekomen dat de leverancier in het gecontroleerde belastingtijdvak geen daadwerkelijke economische activiteit heeft uitgeoefend, dat hij niet daadwerkelijk het recht heeft verworven om als eigenaar over de betrokken goederen te beschikken, dat voor hem geen belastingplicht is ontstaan uit hoofde van een levering van goederen in de zin van de btw-wet en dat verzoekster derhalve niet heeft voldaan aan de voorwaarden voor aftrek van btw over haar aankoop.
- 5 Bijgevolg heeft de belastingdienst Prešov op 30 mei 2016 een besluit vastgesteld krachtens welk jegens verzoekster een btw-verschil ten bedrage van 174 699,33 EUR met betrekking tot het belastingtijdvak december 2013 is vastgesteld. Dat wil zeggen dat het overschot van 4 780,97 EUR niet is toegekend en belasting ten bedrage van 169 918,36 EUR is vastgesteld.
- 6 Verzoekster heeft bezwaar tegen dit besluit gemaakt bij de Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (financiële administratie van de Slowaakse Republiek), die het besluit van de belastingdienst Prešov bij besluit van 17 oktober 2016 heeft bevestigd.
- 7 Verzoekster heeft tegen het besluit van de Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky beroep ingesteld bij de Krajský súd v Prešove (rechter in eerste aanleg Prešov, Slowakije). Daarbij heeft zij verzocht om nietigverklaring van de bestreden besluiten van de belastingautoriteiten alsmede om terugverwijzing van de zaak naar deze autoriteiten voor verdere behandeling. Bij beslissing van 18 januari 2018 heeft de Krajský súd v Prešove het beroep van verzoekster afgewezen.
- 8 Verzoekster heeft cassatieberoep tegen deze beslissing van de Krajský súd v Prešove ingesteld bij de Najvyšší súd Slovenskej republiky (hierna: „cassatierechter”) en heeft daarbij verzocht om vernietiging van de bestreden beslissing en terugverwijzing van de zaak naar de Krajský súd v Prešove voor verdere afdoening. Subsidiair heeft zij verzocht om herziening van de bestreden beslissing en nietigverklaring van de besluiten van de belastingautoriteiten alsmede om terugverwijzing van de zaak naar deze autoriteiten voor verdere behandeling.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 9 In het cassatieberoep heeft verzoekster zich onder meer beroepen op schending van het evenredigheidsbeginsel en onrechtmatigheid van de besluiten. Zij betoogt dat het vereiste van de geschiktheid van belastingcontroles (evenredigheidsbeginsel in het belastingrecht) door de wetgever op precieze wijze

is geformuleerd door grenzen te stellen aan het tijdvak waarin belastingcontroles kunnen worden gehouden.

- 10 Met betrekking tot de aangevoerde schending van het evenredigheidsbeginsel heeft verzoekster zich beroepen op § 46, lid 10, van het belastingwetboek, gelezen in samenhang met artikel 10 van verordening nr. 904/2010. Zij heeft niet ingestemd met het argument van de rechter in eerste aanleg dat de termijnen na de schorsing van een belastingcontrole niet doorlopen, aangezien de bepalingen van verordening nr. 904/2010, die onder meer de internationale uitwisseling van inlichtingen regelen, bepalingen van Unierecht zijn en derhalve voorrang hebben op de bepalingen van Slowaaks recht. Om te beoordelen of de maximale duur van de belastingcontrole in acht is genomen, moet de begindatum en vervolgens de einddatum daarvan worden vastgesteld, aangezien deze duur tegelijkertijd een voor de rechtmatigheid van de belastingcontrole bepalende beperking vormt. Verzoekster heeft erop gewezen dat in het kader van de genoemde belastingcontrole geen rekening is gehouden met de in verordening nr. 904/2010 vastgestelde termijnen voor de nakoming van de informatieverplichting in het kader van de internationale bijstand en samenwerking van de lidstaten in belastingprocedures. In dat opzicht heeft zij benadrukt dat er overeenkomstig overweging 25 van deze verordening sprake is van termijnen die als maximumtermijnen moeten worden beschouwd en die niet mogen worden overschreden, aangezien de opgevraagde gegevens krachtens artikel 10 van deze verordening onverwijld worden verstrekt, dat wil zeggen uiterlijk drie maanden na de datum van ontvangst van het verzoek. Indien de aangezochte autoriteit reeds over de gegevens beschikt, wordt de termijn voor verstrekking evenwel verkort tot maximaal één maand.
- 11 In de onderhavige zaak heeft de belastingcontrole in totaal 626 dagen geduurd, met inbegrip van de schorsing ervan gedurende 202 dagen. Derhalve heeft de belastingdienst Prešov de belastingcontrole beëindigd na het verstrijken van de wettelijke termijn van 1 jaar na het begin ervan, met inbegrip van de maximumtermijn van 3 maanden voor de schorsing ervan overeenkomstig verordening nr. 904/2010.
- 12 In dit verband heeft verzoekster zich tevens beroepen op overweging 12, gelezen in samenhang met artikel 7 van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG, waarin is bepaald dat er termijnen voor het verstrekken van inlichtingen op grond van deze richtlijn dienden te worden vastgesteld met het oog op een tijdige en derhalve effectieve inlichtingenuitwisseling. In dit verband heeft zij erop gewezen dat de uitdrukking „wegvallen van de redenen voor de schorsing van de procedure” in § 61, lid 4, van het belastingwetboek moet worden gelezen in de context van richtlijn 2011/16/EU, zodat het wegvallen van de redenen voor de schorsing van de belastingcontrole wordt beperkt door de maximale lengte van de in de richtlijn vastgestelde termijnen voor het verstrekken van de gevraagde inlichtingen.

- 13 Verzoekster heeft de cassatierechter tevens verzocht het Hof te verzoeken om uitlegging van de in het Unierecht vastgestelde termijnen voor het verstrekken van inlichtingen (in het kader van de internationale bijstand en samenwerking in belastingprocedures) alsmede om een beoordeling van de gevolgen van de niet-inachtneming van deze termijnen voor de rechtmatigheid van de schorsing van de belastingcontrole, in voorkomend geval wegens eventuele schending van de rechten van verzoekster als belastingplichtige.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 14 De cassatierechter merkt op dat het grondwettelijke beginsel van de legaliteit van het staatsgezag als neergelegd in artikel 2, lid 2, van de Slowaakse grondwet inhoudt dat de staatsorganen gebonden zijn door de grondwet en de wetten. De belastingdienst kan in een belastingprocedure derhalve alleen optreden krachtens en binnen de grenzen van de grondwet en volgens regels die bij wet worden vastgesteld. In de Slowaakse rechtsorde is de belastingcontrole een bij wet voorgeschreven procedure die hoofdzakelijk dient voor het verkrijgen en verzamelen van bewijsmateriaal dat nodig is voor de vaststelling van een besluit van de belastingdienst in het kader van een procedure met het oog op de berekening of vaststelling van belastingen. Eén van de voorwaarden die bepalend zijn voor de rechtmatigheid van het bewijsmateriaal, en dus ook van een besluit van de belastingdienst, is de strikte nakoming van de wettelijke termijn voor het verrichten van belastingcontroles. Een belastingcontrole die langer duurt dan bij wet is toegestaan, doet afbreuk aan de rechtmatigheid van het resultaat ervan, hetgeen juridisch van belang is, niet vanwege de formele niet-nakoming van de termijn maar vanwege de intensiteit van een belastingcontrole als materiële inmenging in de individuele sfeer van de gecontroleerde belastingplichtige, dat wil zeggen in zijn fundamentele rechten en vrijheden. Volgens de Slowaakse wettelijke regeling beschikt de belastingdienst over een beperkte tijd om een belastingcontrole uit te voeren. Deze wettelijke termijn bedraagt één jaar. Eén van de uitzonderingen daarop is de schorsing van een belastingcontrole als gevolg van een verzoek om internationale uitwisseling van inlichtingen, die niet onder de wettelijke termijn voor het verrichten van belastingcontroles valt, aangezien de in § 61, lid 5, van het belastingwetboek vastgestelde termijnen niet doorlopen wanneer een belastingprocedure wordt geschorst. Tevens zij opgemerkt dat bij de activiteiten van de belastingautoriteiten niet kan worden uitgesloten dat de wettelijke termijn voor de verrichting van een belastingcontrole daadwerkelijk wordt verlengd of omzeild door een beroep te doen op de rechtsfiguur van de schorsing van een belastingcontrole, meer bepaald door een onnodige en ongepaste schorsing daarvan met het oog op de vaststelling van feiten in het kader van de internationale uitwisseling van inlichtingen die bepalend zijn voor de juiste vaststelling van de belasting. Dit zou leiden tot omzeiling van de wet, aangezien de aanvaarding van een dergelijke procedure zou betekenen dat de belastingcontrole onbeperkt kan worden voortgezet of gedurende een buitensporig lange periode kan doorgaan buiten het bij wet vastgestelde kader. Dit zou tevens tot gevolg hebben dat de rechtszekerheid van de belastingplichtigen wordt

verzwakt. Derhalve moet worden beoordeeld of de belastingdienst op passende wijze te werk gaat wanneer zij inlichtingen in het buitenland opvraagt en de belastingcontrole schorst met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel.

- 15 De belastingdienst is verplicht de belastingcontrole binnen een periode van maximaal één jaar na het begin ervan door te voeren en mag de controle schorsen indien krachtens verordening nr. 904/2010 inlichtingen moeten worden opgevraagd. Inlichtingen waarvan de verkrijging tot een schorsing van een belastingcontrole heeft geleid, moeten krachtens verordening nr. 904/2010 worden verstrekt binnen een termijn van drie maanden. Zij opgemerkt dat de bepalingen van verordening nr. 904/2010 rechtstreeks van toepassing zijn omdat het Unierecht voorrang heeft boven de nationale regeling van Slowaaks recht. De administratieve organen (en dus ook de organen van de financiële administratie) van elke lidstaat zijn verplicht om in het geval van een verzoek om verstrekking van inlichtingen in het kader van een administratief onderzoek te handelen met inachtneming van de in verordening nr. 904/2010 vastgestelde termijnen. Gelet op de rechtstreekse toepassing van deze verordening en van de termijnen die daaruit voortvloeien voor de financiële administratie is het derhalve duidelijk dat de verstrekking van inlichtingen, dat wil zeggen de internationale uitwisseling van inlichtingen, moet plaatsvinden binnen de in verordening nr. 904/2010 vastgestelde termijnen, ondanks dat het belastingwetboek deze termijn niet uitdrukkelijk bepaalt en er op geen enkele wijze naar verwijst.
- 16 In de loop van een belastingcontrole dient de belastingdienst in eerste instantie toe te zien op de toepassing van de verordening en slechts subsidiair op de toepassing van het belastingwetboek. Bovendien bevat § 61, lid 1, onder b), van het belastingwetboek een verwijzing naar voetnoot 21a), waarin wordt verwezen naar wet nr. 442/2012 en naar verordening nr. 904/2010. De cassatierechter gaat er in dit opzicht van uit dat de in voetnoot 21a) vervatte verwijzingen naar deze verordening niet willekeurig op een restrictieve manier mogen worden uitgelegd en dat deze verordening niet louter als legitimatie van de schorsing van een procedure mag fungeren, aangezien wordt verwezen naar de gehele verordening, dat wil zeggen met inbegrip van de voorwaarden voor een internationale uitwisseling van inlichtingen en de termijn voor de tenuitvoerlegging ervan. Het valt dus te betwijfelen of enerzijds uit de verordening een gegronde reden voor de schorsing van de procedure kan worden afgeleid en anderzijds de andere bepalingen ervan, en met name artikel 10 van de verordening, buiten beschouwing kunnen worden gelaten. Een met het Europese recht overeenstemmende uitlegging van de hierboven genoemde bepalingen ondersteunt de conclusie dat de schorsing van een belastingcontrole in de zin van het belastingwetboek slechts rechtmatig is gedurende de periode waarin door verordening nr. 904/2010 wordt voorzien voor de totstandbrenging van een internationale uitwisseling van inlichtingen naar aanleiding waarvan de controle is geschorst. Indien deze uitlegging wordt aanvaard, betekent dat de schorsing van een belastingcontrole gedurende een periode van meer dan drie maanden, dat wil zeggen de door deze verordening toegestane maximale duur, tot gevolg heeft dat een schorsing die langer duurt dan de in deze verordening vastgestelde periode niet de bij de wet bepaalde gevolgen

kan hebben, en er met name niet toe kan leiden dat de termijnen van het belastingwetboek niet doorlopen, en uiteindelijk ook in strijd is met het vereiste van evenredigheid en van rechtszekerheid voor de gecontroleerde belastingplichtige.

- 17 In de onderhavige zaak is de belastingcontrole (tot twee keer toe) geschorst naar aanleiding van een verzoek om internationale uitwisseling van inlichtingen krachtens artikel 7 van verordening nr. 904/2010. In het eerste geval is het antwoord van de buitenlandse autoriteit ondubbelzinnig betekend na het verstrijken van de in de verordening vastgestelde termijn van drie maanden, zonder dat de overschrijding van deze termijn is geregulariseerd door een procedure krachtens artikel 11 en artikel 12 van verordening nr. 904/2010, volgens welke de termijn voor het verstrekken van opgevraagde inlichtingen kan worden verlengd. Aangezien er sprake was van de verstrekking van inlichtingen die, na de verstrekking ervan aan de belastingdienst Prešov, als basis hebben gediend voor de beoordeling van de vraag of het door verzoekster aangevoerde recht op btw-aftrek gegrond was, is de cassatierechter van oordeel dat de kwestie van de uitlegging van de aard van de termijnen van verordening nr. 904/2010 van wezenlijk belang is voor de beoordeling van de rechtmatigheid van de besluiten van de belastingautoriteiten (gelet op de duur van de belastingcontrole als gevolg van de schorsing ervan).
- 18 Aangezien het verstrijken van de wettelijke termijn voor het verrichten van een belastingcontrole ertoe leidt dat het daaromtrent opgestelde rapport onrechtmatig is of niet kan worden gebruikt als grond voor belastingheffing, dient in het geval van de rechtstreekse toepassing van verordening nr. 904/2010 de aard van de daaruit voortvloeiende termijnen te worden vastgesteld en moet tevens worden vastgesteld hoe de bestuursrechter de rechtmatigheid van de duur van een belastingcontrole dient te toetsen. De cassatierechter is zich bewust van het belang van de in verordening nr. 904/2010 vastgestelde termijnen (vergemakkelijking en bespoediging van de samenwerking in het kader van de uitwisseling van fiscale inlichtingen tussen de lidstaten van de Europese Unie) en wordt dus geconfronteerd met de vraag of de termijnen die in deze verordening voor de financiële administratie zijn vastgesteld voor een verzoek om internationale uitwisseling van inlichtingen, in de context van een nationale regeling die voorziet in een termijn voor het verrichten van een belastingcontrole en in verband met de toepassing van de rechtsfiguur van de schorsing daarvan naar aanleiding van een verzoek om internationale uitwisseling van inlichtingen, aldus moeten worden uitgelegd dat een overschrijding van die termijnen aan de belastingdienst kan worden toegerekend, dat wil zeggen dat een dergelijke overschrijding een onrechtmatige inbreuk op de rechten van de gecontroleerde belastingplichtige vormt, en welke gevolgen of sancties het Unierecht met de niet-nakoming van deze termijnen verbindt.
- 19 De cassatierechter heeft derhalve geoordeeld dat het Hof in de onderhavige zaak, met het oog op de uitlegging van de onderzochte Unierechtelijke bepalingen, om een antwoord op de gestelde prejudiciële vragen moet worden verzocht.