

Cauza C-186/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

29 aprilie 2020

Instanța de trimitere:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovacia)

Data deciziei de trimitere:

5 martie 2020

Reclamantă:

HYDINA SK s.r.o.

Pârâtă:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Obiectul procedurii principale

Recurs introdus de societatea HYDINA SK s.r.o. (denumită în continuare „reclamanta”) cu privire la controlul legalității deciziei organului fiscal prin care s-a refuzat dreptul la rambursarea excedentului de taxă pe valoarea adăugată achitată în amonte (denumită în continuare „TVA”) și s-a aplicat TVA

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Curtea Supremă a Republicii Slovacie) adresează întrebările preliminare în temeiul articolului 267 TFUE, obiectul acestora fiind caracterul termenelor de transmitere a informațiilor în cadrul schimbului internațional de informații în temeiul Regulamentului nr. 904/2010 în contextul controlului fiscal, efectele juridice ale nerespectării acestor termene în legătură cu legalitatea suspendării controlului fiscal și dacă nerespectarea acestor termene constituie o ingerință nelegală în drepturile contribuabilului

Întrebările preliminare

- Considerentul (25) din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată, care stipulează că „termenele prevăzute în prezentul regulament pentru furnizarea de informații se înțeleg ca termene maxime care nu pot fi depășite” trebuie interpretat în sensul că este vorba despre termene care nu pot fi depășite, iar depășirea acestora atrage nelegalitatea suspendării controlului fiscal?
- Nerespectarea termenelor pentru punerea în aplicare a schimbului internațional de informațiilor, prevăzute de Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată, produce efecte (sanțiuni) față de autoritatea solicitată și față de autoritatea solicitantă?
- Schimbul internațional de informații care depășește termenele prevăzute în Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată poate fi considerat o ingerință nelegală în drepturile contribuabilului?

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, articolul 288

Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (denumit în continuare „Regulamentul nr. 904/2010”), considerentul (25), articolele 10, 11 și 12

Dispozițiile naționale invocate

Ústava Slovenskej republiky (Constituția Republicii Slovace), articolul 2 alineatul 2 și articolul 7 alineatul 2

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [Legea nr. 563/2009 privind procedura fiscală (Codul fiscal) și de modificare și completare a unor legi (denumită în continuare „Codul fiscal”)]

Articolul 3 alineatul 2 a doua teză

Organul fiscal are obligația să examineze fiecare caz care face obiectul procedurii fiscale, să îl soluționeze cu promptitudine și fără întârzieri nejustificate

și să utilizeze cele mai adecvate mijloace pentru stabilirea și calcularea corectă a impozitului.

Articolul 46 alineatul 10

Termenul de efectuare a controlului fiscal nu poate depăși un an de la începerea acestuia. În cazul suspendării controlului fiscal, articolul 61 se aplică mutatis mutandis.

Articolul 61 alineatul 1 litera b)

Organul fiscal poate suspenda procedura fiscală în cazul în care a fost deschisă o procedură referitoare la alte împrejurări relevante pentru emiterea deciziei sau dacă este necesară obținerea de informații în conformitate cu dispozițiile specifice de la nota 21a).

Articolul 61 alineatul 5

Dacă procedura fiscală este suspendată, termenele prevăzute de prezenta lege nu mai curg.

Nota 21a) la articolul 61 alineatul 1 litera b) face trimitere la zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (Legea nr. 442/2012 privind asistența internațională și cooperarea în procedurile fiscale) și la Regulamentul nr. 904/2010.

Hotărârea Curții Supreme a Republicii Slovace nr. 3Sžf/46/2015 din 27 iulie 2016

Hotărârea Ústavný súd Slovenskej republiky (Curtea Constituțională a Republicii Slovace) nr. IV. ÚS 116/2013-11 din 28 iulie 2013

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

- 1 În perioada fiscală decembrie 2013, reclamanta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului pentru achiziția de carne de la societatea Argus Plus spol. s r.o. (denumită în continuare „furnizor”) în valoare totală de 1 048 195,99 EUR, din care TVA în valoare de 174 699,33 EUR.
- 2 La 21 martie 2014 Daňový úrad Prešov (administrația fiscală din Prešov, denumită în continuare „organul fiscal”) a inițiat față de reclamantă un control fiscal pentru constatarea temeiniciei dreptului de rambursare a excedentului sau a unei părți din acesta pentru perioada fiscală decembrie 2013. În cadrul acestui control, s-a desfășurat o procedură extinsă de colectare a probelor, care a vizat verificarea raporturilor furnizor-client dintre reclamantă și furnizor, respectiv subfurnizorii acestuia (societăți străine), pentru a se stabili dacă operațiunile taxabile declarate de reclamantă au avut loc în mod real.

- 3 Întrucât furnizorul a cumpărat bunurile în Polonia, organul fiscal a solicitat, în cadrul acestei proceduri de colectare a probelor, un schimb internațional de informații în scopul verificării achiziționării bunurilor dintr-un alt stat membru. În consecință, a suspendat controlul fiscal începând cu 26 august 2014. Răspunsul definitiv la schimbul internațional de informații a fost comunicat organului fiscal la 11 martie 2015, fiind astfel îndeplinită condiția de continuare a controlului fiscal. La 10 aprilie 2015 organul fiscal a emis o nouă decizie de suspendare a controlului fiscal începând cu 20 aprilie 2015. În motivarea acestei decizii, organul fiscal a arătat că administratorul furnizorului își avea reședința obișnuită în Ungaria și, prin urmare, a solicitat un schimb internațional de informații. După încetarea motivelor pentru care a fost suspendat controlul fiscal, acesta a fost reluat de la 1 iulie 2015. Raportul privind controlul fiscal a fost întocmit la 16 noiembrie 2015, iar la 7 decembrie 2015 controlul fiscal s-a finalizat cu ridicarea raportului de către reclamantă și cu invitația ca aceasta să își prezinte argumentele.
- 4 Pe baza constatărilor care decurg din controlul fiscal, organul fiscal a ajuns la concluzia că furnizorul nu a desfășurat, în perioada fiscală supusă controlului, o activitate economică efectivă, în realitate nu a dobândit dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar, nu a apărut obligația fiscală a acestuia aferentă livrării de bunuri în sensul legii TVA, astfel încât reclamanta nu a îndeplinit condițiile de deducere a TVA-ului pentru achiziții.
- 5 În legătură cu cele de mai sus, organul fiscal a emis, la 30 mai 2016, o decizie prin care a stabilit, față de reclamantă, pentru perioada fiscală decembrie 2013, o diferență de TVA în valoare de 174 699,33 EUR, ceea ce înseamnă că nu a recunoscut excedentul în valoare de 4 780,97 EUR, și a stabilit TVA în valoare de 169 918,36 EUR.
- 6 Reclamanta a introdus o contestație împotriva acestei decizii la Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direcția Financiară a Republicii Slovace), care, prin decizia din 17 octombrie 2016, a menținut decizia organului fiscal.
- 7 Reclamanta a introdus o acțiune în contencios administrativ împotriva deciziei Direcției Financiare a Republicii Slovace la Krajský súd v Prešove (Curtea Regională din Prešov, denumită în continuare „Curtea Regională”), prin care a solicitat anularea deciziilor atacate ale organelor fiscale și retrimiteră cauzei către acestea pentru reexaminare. Prin hotărârea din 18 ianuarie 2018, Curtea Regională a respins acțiunea reclamantei.
- 8 Reclamanta a introdus recurs împotriva acestei hotărâri a Curții Regionale la Curtea Supremă a Republicii Slovace (denumită în continuare „Curtea de Casație”) în anularea hotărârii recurate și pentru retrimiteră cauzei la Curtea Regională pentru rejudecare și, în subsidiar – pentru modificarea hotărârii recurate, anularea deciziilor organelor fiscale și retrimiteră cauzei către aceste organe pentru reexaminare.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 9 În recurs, reclamanta a invocat, printre altele, încălcarea principiului proporționalității și nelegalitatea deciziei. Aceasta a arătat că cerința de adecvare a efectuării controlului fiscal (principiul proporționalității în dreptul fiscal) a fost formulată de legiuitor în mod precis, prin stabilirea unor limite care restrâng sfera temporală a controlului fiscal.
- 10 În ceea ce privește încălcarea invocată a principiului proporționalității, reclamanta a invocat articolul 46 alineatul 10 din Codul fiscal coroborat cu articolul 10 din Regulamentul nr. 904/2010. Nu a aderat la argumentația Curții Regionale potrivit căreia termenele nu curg după suspendarea controlului fiscal, deoarece dispozițiile Regulamentului nr. 904/2010 care reglementează, printre altele, schimbul internațional de informații sunt dispoziții de drept al Uniunii care au prioritate în condițiile Republicii Slovace. Pentru a evalua dacă a fost respectată durata maximă a controlului fiscal, trebuie să se stabilească data de începere a acestuia, iar apoi data finalizării acestuia, întrucât această durată este, totodată, o limitare determinantă pentru legalitatea controlului fiscal. Reclamanta a arătat că, în cadrul controlului fiscal menționat, nu au fost respectate termenele prevăzute de Regulamentul nr. 904/2010 pentru îndeplinirea obligației de informare în cadrul asistenței internaționale și a cooperării în procedurile fiscale din partea statelor membre. În această privință, a subliniat că, în conformitate cu considerentul (25) al acestui regulament, este vorba despre termene care trebuie înțelese ca fiind termene maxime, care nu pot fi depășite, iar în temeiul articolului 10 din acest regulament aceste informații sunt furnizate în cel mai scurt timp posibil, și anume în termen de trei luni de la data primirii cererii. Cu toate acestea, în cazul în care autoritatea solicitată deține deja informațiile cerute, termenul de furnizare a acestora se reduce la o perioadă de maximum o lună.
- 11 În cauza de față, controlul fiscal a durat în total 626 de zile, inclusiv suspendarea acestuia timp de 202 zile. Organul fiscal a finalizat totodată controlul fiscal după expirarea termenului legal de 1 an de la începerea acestuia, inclusiv termenul maxim de 3 luni pentru suspendarea acestuia în conformitate cu Regulamentul nr. 904/2010.
- 12 În legătură cu cele menționate anterior, reclamanta a invocat și considerentul (12) coroborat cu articolul (7) din Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE, potrivit cărora ar trebui prevăzute termenele-limită pentru furnizarea de informații în temeiul acestei directive pentru a asigura faptul că schimbul de informații se produce la timp și, în consecință, este eficace. În acest context, reclamanta a arătat că expresia „au încetat motivele suspendării procedurii” cuprinsă la articolul 61 alineatul 4 din Codul fiscal trebuie interpretată în contextul Directivei 2011/16/UE, așadar dispariția motivelor pentru care controlul fiscal a fost suspendat este limitată de durata maximă a termenelor prevăzute de directivă pentru furnizarea informațiilor solicitate.

- 13 Reclamanta a mai solicitat Curții de Casație sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene în legătură cu interpretarea termenelor prevăzute de dreptul Uniunii pentru furnizarea de informații (în cadrul asistenței internaționale și al cooperării în procedurile fiscale) și evaluarea efectelor nerespectării acestor termene pentru legalitatea suspendării controlului fiscal, sub aspectul posibilei încălcări a drepturilor reclamantei în calitate de contribuabil.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 14 Curtea de casație arată că principiul constituțional al legalității puterii publice prevăzut la articolul 2 alineatul 2 din Ústavy Slovenskej republiky (Constituția Republicii Slovace) prevede că autoritățile publice se supun constituției și legilor. Astfel, organul fiscal poate acționa în cadrul procedurii fiscale doar pe baza și în limitele constituției și în domeniul și conform principiilor prevăzute de lege. În ordinea juridică a Republicii Slovace, controlul fiscal este un proces prevăzut de lege, destinat, în primul rând, obținerii și colectării probelor necesare pentru emiterea deciziei organului fiscal în procedura de calcul, respectiv de stabilire a impozitului. Una dintre condițiile care influențează legalitatea probelor și, în ultimă instanță, și decizia organului fiscal, este respectarea strictă a termenului legal de efectuare a controlului fiscal. Controlul fiscal care durează mai mult decât permite legea afectează legalitatea rezultatului acestuia, care are o valoare juridică, nu din cauza nerespectării formale a legii, ci a intensității controlului fiscal ca ingerință materială în sfera individuală a contribuabilului supus controlului, ce constă în drepturile și libertățile fundamentale ale acestuia. Potrivit reglementării legale în vigoare în Republica Slovacă, organul fiscal are la dispoziție un timp limitat pentru efectuarea controlului fiscal, în termenul legal de un an. Una dintre excepții este suspendarea controlului fiscal ca urmare a unei cereri de schimb internațional de informații, care nu este inclusă în termenul legal de efectuare a controlului fiscal, întrucât, în conformitate cu articolul 61 alineatul 5 din Codul fiscal, dacă procedura fiscală este suspendată, termenele prevăzute de această lege nu mai curg. De asemenea, trebuie remarcat că în activitatea organelor fiscale nu pot fi excluse situațiile în care tocmai prin utilizarea instituției suspendării controlului fiscal, mai exact prin suspendarea inutilă și inadecvată a controlului fiscal pentru stabilirea unor elemente de fapt în cadrul schimbului internațional de informații determinante pentru stabilirea corectă a impozitului, se ajunge la prelungirea/eludarea, în fapt, a termenului legal de efectuare a controlului fiscal. În acest mod, s-ar ajunge la eludarea legii, deoarece acceptarea unui asemenea comportament ar însemna că un control fiscal ar putea dura nelimitat sau un timp extrem de îndelungat, care ar depăși cadrul prevăzut de lege. Modul de comportament prezentat ar determina și o insecuritate juridică a contribuabililor. Astfel, trebuie să fie evaluată finalitatea modului de comportament al organului fiscal în cazul solicitării de informații de la alte state și al suspendării controlului fiscal cu respectarea principiului proporționalității.
- 15 Organul fiscal are obligația să efectueze controlul fiscal în termen de cel mult un an de la începerea acestuia, cu mențiunea că, în cazul suspendării acestuia ca

urmare a necesității obținerii de informații în temeiul Regulamentului nr. 904/2010, poate suspenda controlul fiscal. Informațiile a căror obținere a constituit motivul suspendării controlului fiscal potrivit Regulamentului nr. 904/2010 ar trebui furnizate în termen de cel mult trei luni. Trebuie observat că dispozițiile Regulamentului nr. 904/2010 sunt dispoziții de drept al Uniunii direct aplicabile, întrucât dreptul Uniunii, în condițiile Republicii Slovace, are prioritate în fața reglementărilor naționale. Autoritățile administrative (așadar, și administrațiile financiare) din fiecare stat membru au obligația ca, în cazul unei cereri de furnizare de informații în cadrul unei anchete administrative, să respecte termenele prevăzute de Regulamentul nr. 904/2010. Având în vedere aplicarea directă a acestui regulament și obligația administrațiilor financiare de a respecta termenele care decurg din acest regulament, este astfel evident că furnizarea de informații, și anume realizarea schimbului internațional de informații, ar trebui să aibă loc în termenele prevăzute de Regulamentul nr. 904/2010, deși Codul fiscal nu prevede clar acest termen, nici nu face trimitere în vreun alt fel la acesta.

- 16 Pe durata controlului fiscal, organul fiscal ar trebui ca, în primul rând, să asigure aplicarea regulamentului și numai cu titlu subsidiar aplicarea Codului fiscal. Astfel, dispozițiile articolului 61 alineatul 1 litera b) din Codul fiscal includ o trimitere la nota 21a), care face trimitere la Legea nr. 442/2012 privind asistența internațională și cooperarea în procedurile fiscale sau la Regulamentul nr. 904/2010. În această privință, curtea de casație presupune că trimiterea, în nota de subsol 21a), la acest regulament, nu poate fi interpretată în mod arbitrar de manieră restrictivă și să i se atribuie acestui regulament doar funcția de legitimare a suspendării procedurii, întrucât această trimitere privește întregul regulament, și anume include condițiile de efectuare a schimbului internațional de informații și termenul de realizare a acestuia. Astfel, este îndoielnic că, pe de o parte, din regulament se poate deduce un motiv întemeiat de suspendare a procedurii, iar pe de altă parte să nu se ia în considerare celelalte dispoziții ale acestuia, și anume articolul 10 din acest regulament. Interpretarea conformă cu dreptul european a dispozițiilor menționate mai sus conduce la concluzia că suspendarea controlului fiscal în sensul Codului fiscal este legală doar în perioada prevăzută de Regulamentul nr. 904/2010 pentru realizarea schimbului internațional de informații, în legătură cu care a fost suspendat controlul fiscal. Adoptarea acestei interpretări ar însemna că, prin suspendarea controlului fiscal pe o perioadă mai mare de trei luni, și anume perioada maximă permisă de acest regulament, suspendarea controlului fiscal care depășește perioada prevăzută de acest regulament devine o suspendare care nu poate avea efectele prevăzute de lege, și anume oprirea curgerii termenelor prevăzute de Codul fiscal și care, în definitiv, este contrară și principiilor proporționalității și securității juridice a contribuabilului supus controlului.
- 17 În cauza de față, controlul fiscal a fost suspendat (de două ori) chiar în legătură cu depunerea unei cereri de schimb internațional de informații în temeiul articolului 7 din Regulamentul nr. 904/2010. În primul caz, răspunsul transmis de autoritatea din celălalt stat a fost comunicat în mod clar după expirarea termenului de trei luni prevăzut de acest regulament, iar depășirea acestui termen nu a fost acoperită prin

procedura întemeiată pe articolele 11 și 12 din Regulamentul nr. 904/2010, care permit prelungirea termenului de furnizare a informațiilor solicitate. Având în vedere că a fost vorba despre furnizarea unor informații care, după transmiterea lor către organul fiscal, au servit drept bază pentru evaluarea temeiniciei dreptului de deducere a TVA-ului invocat de reclamantă, Curtea de Casație apreciază că aspectul privind interpretarea caracterului termenelor prevăzute de Regulamentul nr. 904/2010 este esențial pentru evaluarea legalității deciziei organelor fiscale (din punctul de vedere al duratei controlului fiscal în legătură cu suspendarea acestuia).

- 18 De vreme ce expirarea termenului legal de efectuare a controlului fiscal determină nelegalitatea raportului privind controlul fiscal sau inadmisibilitatea utilizării acestuia ca temei pentru impunerea unei obligații fiscale, în cazul aplicării directe a Regulamentului nr. 904/2010 trebuie să fie stabilite caracterul termenelor care decurg din acesta și modul în care tribunalul administrativ trebuie să își exercite controlul jurisdicțional în ceea ce privește evaluarea legalității duratei controlului fiscal. Curtea de Casație, care este conștientă de importanța termenelor stabilite prin Regulamentul nr. 904/2010 (facilitarea și accelerarea cooperării în cadrul schimbului de informații între statele membre ale Uniunii Europene în domeniul fiscal), se confruntă, așadar, cu întrebarea dacă, în contextul reglementării naționale care prevede un termen pentru efectuarea controlului fiscal și în legătură cu aplicarea instituției de suspendare a controlului fiscal ca urmare a unei cereri de schimb internațional de informații, termenele prevăzute de acest regulament pentru administrațiile financiare în legătură cu cererea de schimb internațional de informații trebuie înțelese în sensul că este vorba despre termene a căror depășire ține de răspunderea autorității fiscale sau constituie o ingerință nelegală în drepturile contribuabilului supus controlului și care sunt efectele/sanctiunile prevăzute de dreptul Uniunii pentru nerespectarea acestor termene.
- 19 Curtea de Casație a constatat, astfel, că în cauza de față, pentru interpretarea dispozițiilor de drept al Uniunii discuție trebuie să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene o cerere de decizie preliminară.