

Mål C-186/20

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

29 april 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovakien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

5 mars 2020

Sökande:

HYDINA SK s.r.o.

Svarande:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Saken i målet vid den nationella domstolen

HYDINA SK s.r.o. (nedan kallad sökanden) har väckt talan i ett mål om kontroll av lagenligheten av skattemyndighetens beslut att inte bevilja rätt till återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt (nedan kallad mervärdeskatt) och om påförande av skatt.

Syftet med och grund för begäran om förhandsavgörande

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Högsta domstolen i Republiken Slovakien) har ställt tolkningsfrågor med stöd av artikel 267 FEUF. Tolkningsfrågorna avser karaktären av fristen för tillhandahållande av information inom ramen för ett internationellt informationsutbyte enligt förordning nr 904/2010 i samband med en skattekontroll, de rättsliga följderna av underlåtenheten att beakta dessa frister i samband med lagenligheten av avbrott i skattekontrollen och huruvida underlåtenhet att iaktta dessa tidsfrister utgör ett rättsstridigt ingrepp i den skattskyldiges rättigheter.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- Ska bestämmelsen i skäl 25 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri, i vilken det anges att ”[d]e tidsfrister som föreskrivs i denna förordning för lämnande av information ska uppfattas som maximiperioder som inte får överskridas,” tolkas så, att det rör sig om tidsfrister som inte får överskridas och att ett överskridande av dessa frister leder till att avbrottet i skattekontrollen är rättsstridigt?
- Medför underlåtenheten att iaktta tidsfristerna för genomförandet av det internationella informationsutbytet som föreskrivs i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri verkningar (påföljder) för den tillfrågade myndigheten och den begärande myndigheten?
- Kan ett internationellt informationsutbyte som överskrider de tidsfrister som föreskrivs i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri anses utgöra ett rättsstridigt intrång i den skattskyldiges rättigheter?

Anförda unionsrättsliga bestämmelser

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, artikel 288

Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (nedan kallad förordning nr 904/2010), skäl 25, artiklarna 10, 11 och 12

Anförda nationella bestämmelser

Ústava Slovenskej republiky (Republiken Slovakien's konstitution), artikel 2.2 och artikel 7.2

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (lag nr 563/2009 om skatteförfarandet (allmän skattelag) och om ändring av vissa lagar (nedan kallad den allmänna skattelagen)).

3 § 2 andra meningen

Skattemyndigheten är skyldig att handlägga samtliga ärenden som är föremål för skatteförfarandet, pröva dem omedelbart och utan onödiga dröjsmål och använda de medel som är bäst lämpade för att på ett korrekt sätt fastställa och påföra skatten.

46 § 10

Fristen för att genomföra skattekontrollen får inte överstiga ett år från den dag då skattekontrollen inleddes. 61 § ska gälla i tillämpliga delar för avbrott i skattekontrollen.

61 § 1 b

Skattemyndigheten får vilandeförklara skatteförfarandet om ett förfarande inleds avseende en annan omständighet som är väsentlig för antagandet av ett beslut eller om information krävs enligt en särskild bestämmelse. 21a

61 § 5

Om skatteförfarandet vilandeförklaras ska de frister som föreskrivs i denna lag upphöra att löpa.

I fotnot 21a till 61 § 1 b hänvisas till zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (lag nr 442/2012 om internationellt bistånd och samarbete i skatteförfarandet) och till förordning nr 904/2010.

Dom från Högsta domstolen i Republiken Slovakien ref. 3Sžf/46/2015 av den 27 juli 2016

Beslut från Ústavný súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakiens författningsdomstol), målnr IV. ÚS 116/2013–11 av den 28 februari 2013.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet

- 1 Under beskattningsperioden december 2013 utnyttjade sökanden rätten till avdrag för mervärdesskatt på inköp av kött från bolaget Argus Plus spol. s r.o. (nedan kallad leverantören) på sammanlagt 1 048 195,99 euro, inklusive mervärdesskatt på 174 699,33 euro.
- 2 Den 21 mars 2014 inledde Daňový úrad Prešov (skattemyndigheten i Prešov) (nedan kallad skattemyndigheten) en skattekontroll mot sökanden i syfte fastställa huruvida rätten till återbetalning av det överskjutande beloppet eller en del därav för skatteperioden i december 2013 var välgrundad. Inom ramen för denna kontroll genomfördes en omfattande bevisupptagning för att kontrollera leverans/mottagande-förhållandena mellan sökanden och leverantören och dess underleverantörer (utländska bolag) för att fastställa om de beskattningsbara transaktioner som deklarerats av sökanden faktiskt hade genomförts.
- 3 Eftersom leverantören förvärvat varorna i Polen begärde skattemyndigheten, inom ramen för detta bevisförfarande, ett internationellt informationsutbyte för att kontrollera att varorna hade förvärvats från en annan medlemsstat. Till följd därav avbröt skattemyndigheten skattekontrollen från och med den 26 augusti 2014. Det slutliga svaret inom ramen för det internationella informationsutbytet delgavs skattemyndigheten den 11 mars 2015, varför villkoren för att fortsätta skattekontrollen hade uppfyllts. Den 10 april 2015 antog skattemyndigheten ett beslut om ett nytt avbrott i skattekontrollen från och med den 20 april 2015. I motiveringen till detta beslut anförde skattemyndigheten att leverantörens chef var stadigvarande bosatt i Ungern och begärde därför ett internationellt informationsutbyte. När de skäl av vilka kontrollen hade avbrutits inte längre förelåg fortsatte skattekontrollen från och med den 1 juli 2015. Protokollet från skattekontrollen upprättades den 16 november 2015 och den 7 december 2015 avslutades skattekontrollen med att sökanden delgavs protokollet och anmodades att yttra sig avseende detta.
- 4 Mot bakgrund av resultaten av skattekontrollen drog skattemyndigheten slutsatsen att leverantören inte hade bedrivit någon faktisk ekonomisk verksamhet under den granskade beskattningsperioden, att leverantören faktiskt inte hade förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varan, att det inte hade uppkommit någon skatteskuld för leverantören för leveransen av varor i den mening som avses i mervärdesskattelagen, och att sökanden således inte hade uppfyllt villkoren för avdrag för mervärdesskatten på inköp.
- 5 Mot bakgrund av ovan anförda antog skattemyndigheten den 30 maj 2016 ett beslut i vilket den med avseende på sökanden fastställde en skillnad i mervärdesskatt för beskattningsperioden december 2013 på 174 699,33 euro, det

vill säga den medgav inte något överskott på 4 780,97 euro och fastställde skatten till 169 918,36 euro.

- 6 Sökanden överklagade detta beslut till Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Republiken Slovakiens finansdirektorat), som genom beslut av den 17 oktober 2016 fastställde skattemyndighetens beslut.
- 7 Sökanden ingav administrativt klagomål mot beslutet från Republiken Slovakiens finansdirektorat vid Krajský súd v Prešove (Regiondomstolen i Prešov, nedan kallad Regiondomstolen) och yrkade att de angripna besluten från skattemyndigheterna skulle ogiltigförklaras och att ärendena skulle återförvisas för handläggning till skattemyndigheterna. Genom dom av den 18 januari 2018 ogillade Regiondomstolen sökandens överklagande.
- 8 Sökanden överklagade domen från Regiondomstolen vid Republiken Slovakiens högsta domstol (nedan kallad Högsta domstolen) och yrkade att den överklagade domen skulle upphävas och att målet skulle återförvisas till Regiondomstolen för fortsatt handläggning, och, i andra hand att den överklagade domen skulle ändras och att skattemyndigheternas beslut skulle ogiltigförklaras och att målet skulle återförvisas till dessa myndigheter för fortsatt handläggning.

Parternas huvudsakliga argument

- 9 Inom ramen för överklagandet åberopade sökanden bland annat att proportionalitetsprincipen hade åsidosatts och att beslutet var rättsstridigt. Sökanden gjorde gällande att kravet på en ändamålsenlig skattekontroll (proportionalitetsprincipen i skatterätten) har formulerats av lagstiftaren just genom att begränsningar för den tidsmässiga räckvidden av skattekontrollen har fastställts.
- 10 Vad gäller det påstådda åsidosättandet av proportionalitetsprincipen åberopade sökanden 46 § 10 i den allmänna skattelagen, jämförd med artikel 10 i förordning nr 904/2010. Sökanden delade inte Regiondomstolens uppfattning att tidsfristerna upphör att löpa efter det att skattekontrollen har avbrutits, eftersom de bestämmelser i förordning nr 904/2010 som bland annat reglerar det internationella informationsutbytet är unionsrättsliga bestämmelser som har företräde under de förhållanden som gäller i Republiken Slovakien. För att bedöma om den högsta tillåtna längden på skattekontrollen har iakttagits, ska det fastställas när skattekontrollen påbörjades och därefter när den avslutades, eftersom denna period samtidigt är en begränsning som är avgörande för att fastställa lagenligheten av skattekontrollen. Sökanden gjorde gällande att inom ramen för den aktuella skattekontrollen hade de frister som föreskrivs i förordning nr 904/2010 för att fullgöra skyldigheten att lämna uppgifter inom ramen för internationellt stöd och medlemsstaternas samarbete i skatteförfarandet inte iakttagits. Sökanden underströk härvid att det enligt skäl 25 i förordningen rör sig om tidsfrister som ska uppfattas som maximiperioder som inte får överskridas, varvid denna information enligt artikel 10 i förordningen ska överlämnas utan

dröjsmål, det vill säga senast tre månader efter den dag då begäran mottagits. Om den tillfrågade myndigheten redan har tillgång till den berörda informationen, ska tidsfristen dock förkortas till högst en månad.

- 11 I förevarande fall pågick skattekontrollen i sammanlagt 626 dagar, inklusive avbrottet i denna kontroll under 202 dagar. Skattemyndigheten avslutade således skattekontrollen efter utgången av den lagstadgade fristen på ett år efter det att den hade inletts, inklusive den längsta fristen på 3 månader för avbrott i skattekontrollen i enlighet med förordning nr 904/2010.
- 12 Med hänvisning till det ovan anförda har sökanden även åberopat skäl 12, jämförd med artikel 7, i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, enligt vilka tidsfrister för tillhandahållande av information enligt detta direktiv ska fastställas för att säkerställa att informationsutbytet sker i tid och är effektivt. Sökanden påpekade i detta sammanhang att uttrycket ”skälen för att avbryta förfarandet” i 61 § 4 i den allmänna skattelagen ska läsas mot bakgrund av direktiv 2011/16/EU, vilket innebär att frånfallet av de skäl av vilka skattekontrollen avbröts begränsas av de maximifrister som föreskrivs i direktivet för att överlämna den begärda informationen.
- 13 Sökanden yrkade även att Högsta domstolen skulle hänskjuta frågan om tolkningen av de frister som föreskrivs i unionsrätten för att lämna information (inom ramen för internationellt bistånd och samarbete i skatteförfarandet) till Europeiska unionens domstol och bedöma följderna av underlåtenhet att iaktta dessa frister för lagenligheten av avbrottet i skattekontrollen, i förekommande fall på grund av ett eventuellt åsidosättande av sökandens rättigheter i egenskap av skattskyldig person.

Sammanfattning av skälen till begäran om förhandsavgörande

- 14 Högsta domstolen har påpekat att den konstitutionella principen om offentliga myndigheters laglighet, som slås fast i artikel 2.2 i Ústava Slovenskej republiky (Republiken Slovakien's konstitution) innebär att statens myndigheter är bundna av statens konstitution och lagar. Skattemyndigheten kan i ett skatteförfarande därför endast agera på grundval av och inom de gränser som fastställs i konstitutionen och inom ramen för och utifrån de principer som fastställs i lag. I Republiken Slovakien's rättsordning utgör skattekontrollen ett förfarande som föreskrivs i lag och som huvudsakligen syftar till att inhämta och samla in den bevisning som krävs för att skattemyndigheten ska kunna anta ett beslut i ett förfarande för påförande respektive fastställande av skatt. Ett av de villkor som påverkar bevisningens lagenlighet och slutligen även skattemyndighetens beslut är att den lagstadgade fristen för att genomföra skattekontrollen strikt iakttas. En skattekontroll som är längre än den som är tillåten enligt lag påverkar lagenligheten av dess resultat, som är av rättslig betydelse, inte på grund av att den inte har genomförts på ett formellt korrekt sätt, utan på grund av intensiteten hos

skattekontrollen, såsom ett materiellt ingrepp i den granskade skattskyldiga personens personliga sfär som utgörs av vederbörandes grundläggande fri- och rättigheter. Enligt gällande lagstiftning i Republiken Slovakien har skattemyndigheten en begränsad tid på sig för att genomföra skattekontrollen inom den lagstadgade fristen på ett år. Ett av undantagen är avbrott i skattekontrollen till följd av en begäran om internationellt informationsutbyte, som inte omfattas av den lagstadgade fristen för genomförande av skattekontroll, eftersom det av 61 § 5 i den allmänna skattelagen följer att om skatteförfarandet enligt 5 § skattelagen avbryts löper inte de frister som föreskrivs i denna lag. Det ska även påpekas att det inom ramen för skattemyndighetens verksamhet inte kan uteslutas att den lagstadgade fristen för skattekontroll faktiskt förlängs eller kringgås genom att institutet avbrott i skattekontrollen används, närmare bestämt genom onödiga och olämpliga avbrott i skattekontrollen, i syfte att fastställa de faktiska omständigheterna inom ramen för det internationella utbytet av information som är avgörande för att fastställa skatten på ett korrekt sätt. Detta skulle leda till ett kringgående av lagen, eftersom ett godtagande av ett sådant förfarande skulle innebära att en skattekontroll skulle kunna fortgå utan begränsningar, eller till och med under en orimligt lång period som överskrider den ram som fastställs i lag. Detta tillvägagångssätt skulle även medföra att de skattskyldigas rättssäkerhet skulle försvagas. Därför ska lämpligheten av skattemyndighetens agerande när den begärde information från utlandet och avbröt skattekontrollen bedömas med iakttagande av proportionalitetsprincipen.

- 15 Skattemyndigheten är skyldig att genomföra skattekontrollen inom högst ett år från det att kontrollen inleddes, varvid den, för det fall skattekontrollen avbryts på grund av att det är nödvändigt att erhålla information på grundval av förordning nr 904/2010, kan avbryta skattekontrollen. Den information vars erhållande var anledningen till att skattekontrollen avbröts i enlighet med förordning nr 904/2010 ska lämnas inom högst tre månader. Bestämmelserna i förordning nr 904/2010 är unionsrättsliga bestämmelser som är direkt tillämpliga, eftersom unionsrätten under de förhållanden som råder i Republiken Slovakien har företräde framför den nationella lagstiftningen. Förvaltningsmyndigheterna (och således även finansförvaltningen) i varje medlemsstat är skyldiga att vid begäran om information inom ramen för en administrativ utredning handla inom de frister som föreskrivs i förordning nr 904/2010. Med hänsyn till den direkta tillämpligheten av denna förordning och att finansmyndigheterna är bundna av de frister som följer av denna, är det således uppenbart att lämnandet av information, det vill säga genomförandet av det internationella informationsutbytet, ska ske inom de frister som föreskrivs i förordning nr 904/2010, och detta trots att det i skattelagen varken klart föreskrivs någon sådan frist eller på något sätt hänvisas till denna.
- 16 Under skattekontrollen ska skattemyndigheten i första hand se till att förordningen tillämpas och först i andra hand att den allmänna skattelagen tillämpas. I 61 § 1 b i den allmänna skattelagen hänvisas härvid till fotnot 21 a, i vilken det hänvisas till lag nr 442/2012 om internationellt bistånd och samarbete i skatteförfarandet eller till förordning nr 904/2010. Högsta domstolen har i detta avseende utgått från att hänvisningarna i fotnot 21 a till denna förordning inte godtyckligt kan tolkas på ett

restriktivt sätt och enbart ges en legitimerande funktion vad avser vilandeförklaring av förfarandet, eftersom denna hänvisning avser förordningen i dess helhet, det vill säga även villkoren för genomförande av det internationella informationsutbytet och tidsfristen för dess genomförande. Det är således tveksamt dels om det ur förordningen kan härledas en skälig grund till att vilandeförklara förfarandet, dels om dess övriga bestämmelser kan underlåtas att beaktas, nämligen artikel 10 i denna förordning. En tolkning av ovannämnda bestämmelser som är förenlig med unionsrätten talar för att ett avbrott i skattekontrollen i den mening som avses i den allmänna skattelagen endast är lagenligt under den period som föreskrivs i förordning nr 904/2010 för genomförande av det internationella informationsutbytet i samband med vilket skattekontrollen avbröts. Den tolkningen skulle innebära att avbrottet i skattekontrollen under längre tid än tre månader, det vill säga den längsta tillåtna tiden enligt denna förordning, får till följd att avbrottet i skattekontrollen som överskrider den period som föreskrivs i nämnda förordning blir ett avbrott som inte kan få de följder som föreskrivs i lagen, nämligen att de tidsfrister som föreskrivs i den allmänna skattelagen upphör att löpa, och som slutligen även strider mot kraven på proportionalitet och rättssäkerhet för den granskade skattskyldiga personen.

- 17 I förevarande fall har skattekontrollen avbrutits (två gånger) just i samband med en begäran om internationellt informationsutbyte enligt artikel 7 i förordning nr 904/2010. I det första fallet har svaret från den utländska myndigheten på ett otvetydigt sätt meddelats efter utgången av den tremånadersfrist som föreskrivs i denna förordning, utan att överskridandet av denna frist avhjälpes genom det förfarande som föreskrivs i artiklarna 11 och 12 i förordning nr 904/2010, som gör det möjligt att förlänga tidsfristen för att tillhandahålla den begärda informationen. Eftersom det rörde sig om att lämna information som, efter det att den hade överlämnats till skattemyndigheten, tjänade som grund för bedömningen av huruvida den rätt till avdrag för mervärdesskatt som åberopats av sökanden var välgrundad, anser Högsta domstolen att frågan om tolkningen av karaktären av de frister som föreskrivs i förordning nr 904/2010 är av väsentlig betydelse för att bedöma lagenligheten av skattemyndigheternas beslut (med hänsyn till längden på skattekontrollen i samband med att den avbröts).
- 18 I den mån utgången av den lagstadgade fristen för att genomföra skattekontrollen medför att det protokoll som upprättats i detta sammanhang är rättsstridigt eller att det inte kan användas som grund för beskattningen, ska vid direkt tillämpning av förordning nr 904/2010 fastställas dels karaktären hos de frister som följer av denna, dels det sätt på vilket förvaltningsdomstolen ska genomföra sin prövning vid bedömningen av lagenligheten av skattekontrollens varaktighet. Högsta domstolen, som är medveten om betydelsen av att frister fastställs i förordning nr 904/2010 (samarbetet vid informationsutbytet mellan Europeiska unionens medlemsstater på skatteområdet underlättas och påskyndas), vill således få klarhet i huruvida de frister som föreskrivs i denna förordning för finansmyndigheterna i samband med en begäran om internationellt informationsutbyte, i samband med en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs en frist för att genomföra en

skattekontroll, och med anledning av tillämpningen av institutet avbrott i skattekontrollen på grund av en begäran om internationellt informationsutbyte, ska tolkas på så sätt att det rör sig om tidsfrister vars överskridande belastar skattemyndigheten eller utgör ett olagligt ingrepp i de rättigheter som tillkommer en granskad skattskyldig person och vilka verkningar/påföljder som följer av unionsrätten vid underlåtenhet att iaktta dessa tidsfrister.

- 19 Högsta domstolen fann således att det i förevarande fall var nödvändigt att framställa en begäran om förhandsavgörande till Europeiska unionens domstol avseende tolkningen av de aktuella unionsrättsliga bestämmelserna.

ARBETS
DOKUMENT