

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 30 september 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri – Förordning (EU) nr 904/2010 – Artiklarna 10–12 – Informationsutbyte – Skattekontroll – Tidsfrister – Vilandeförklaring av skattekontroll vid informationsutbyte – Överskridande av tidsfristen för att lämna information – Påverkan på lagligheten av att vilandeförklara skattekontrollen”

I mål C-186/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakias högsta domstol) genom beslut av den 5 mars 2020, som inkom till domstolen den 29 april 2020, i målet

Hydina SK s.r.o.

mot

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič, ordföranden på femte avdelningen E. Regan (referent) samt domaren I. Jarukaitis,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 april 2021,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Hydina SK s.r.o., genom M. Kvasňovský, advokat,
- Slovakias regering, genom B. Ricziová, i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek, O. Serdula och J. Vlášil, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och A. Tokár, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 10 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (EUT L 268, 2010, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Hydina SK s.r.o. och Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Republiken Slovakiens finansdirektorat) (nedan kallad finansdirektoratet) angående en skattekontroll till följd av en begäran om avdrag för mervärdesskatt avseende varuleveranser.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skälen 5, 7, 8 och 25 i förordning nr 904/2010 anges följande:

”(5) De åtgärder för harmonisering på skatteområdet som vidtas för att fullborda den inre marknaden bör innefatta upprättandet av ett gemensamt system för samarbete mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar informationsutbyte, med vars hjälp medlemsstaternas behöriga myndigheter bör bistå varandra och samarbeta med [Europeiska] kommissionen, så att det säkerställs att mervärdesskatten appliceras korrekt på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, gemenskapsinterna förvärv av varor och import av varor.

...

(7) Med tanke på skatteuppbörden bör medlemsstaterna samarbeta för att hjälpa till att säkerställa att mervärdesskatten fastställs korrekt. Följaktligen måste de inte bara kontrollera att skatten tillämpas korrekt på sitt territorium utan bör också ge bistånd till andra medlemsstater så att den skatt som är kopplad till en verksamhet på det egna territoriet men ska betalas i en annan medlemsstat tillämpas korrekt.

(8) Tillsynen över en korrekt tillämpning av mervärdesskatten på beskattningsbara transaktioner i en annan medlemsstat än den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad är i många fall beroende av information som den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad förfogar över eller som lättare kan inhämtas av nämnda medlemsstat. För att kontrollen över transaktioner av nämnda slag ska kunna ske effektivt krävs det således att den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad inhämtar eller kan inhämta den informationen.

...

(25) De tidsfrister som föreskrivs i denna förordning för lämnande av information ska uppfattas som maximiperioder som inte får överskridas, varvid det för att samarbetet ska bli effektivt som princip ska gälla att sådan information som den tillfrågade medlemsstaten redan förfogar över bör lämnas utan ytterligare dröjsmål.”

4 I artikel 1.1 i förordningen föreskrivs följande:

”I denna förordning fastställs villkoren för samarbete mellan de behöriga myndigheter i medlemsstaterna som ansvarar för tillämpningen av lagarna om mervärdesskatt, samt mellan

dessa myndigheter och kommissionen, för att säkerställa att dessa lagar följs.

I detta syfte fastställs regler och förfaranden som gör det möjligt för medlemsstaternas behöriga myndigheter att samarbeta och utbyta all information som kan göra det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten, säkerställa en korrekt tillämpning av mervärdesskatten, särskilt för gemenskapsinterna transaktioner, och bekämpa mervärdesskattebedrägeri. Här anges särskilt de regler och förfaranden enligt vilka medlemsstaterna ska inhämta och utbyta information på elektronisk väg.”

5 Artikel 10 i förordningen stadgar följande:

”Den tillfrågade myndigheten ska lämna den information som avses i artiklarna 7 och 9 så snart som möjligt och 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.”

6 Artikel 11 i samma förordning har följande lydelse:

”För vissa särskilda kategorier av fall kan den tillfrågade och den begärande myndigheten komma överens om andra tidsfrister än de som avses i artikel 10.”

7 I artikel 12 i förordning nr 904/2010 föreskrivs följande:

”Om den tillfrågade myndigheten inte kan svara på en begäran inom den föreskrivna tiden, ska den omedelbart skriftligen underrätta den begärande myndigheten om skälen till att tidsfristen inte kan iakttas och om när den räknar med att kunna svara.”

Slovakiskrätt

8 Artikel 3.2 andra meningen i zákon ?. 563/2009 Z. z. o správe daní (da?ový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (lag nr 563/2009 om skatteförvaltningen (skatteförfarandelagen) och om ändring av vissa andra lagar) av den 1 december 2009), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad skatteförfarandelagen), föreskriver följande:

”Skattemyndigheten är skyldig att granska alla transaktioner som är föremål för uppbörd av skatt, att behandla dem utan dröjsmål och utan onödigt dröjsmål och att använda de medel som är bäst lämpade för att korrekt fastställa och uppbära skatten.”

9 Artikel 46.10 i skatteförfarandelagen föreskriver följande:

”Fristen för att genomföra en skattekontroll är högst ett år räknat från den dag då kontrollen inleddes. Om skattekontrollen avbryts ska artikel 61 gälla i tillämpliga delar.”

10 I artikel 61.1 b i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

”Skattemyndigheten kan vilandeförklara skatteförfarandet om det har inletts ett förfarande avseende en annan omständighet som är avgörande för att anta ett beslut eller om det är nödvändigt att inhämta upplysningar på ett sätt som föreskrivs i speciallagstiftning.”

11 Till den bestämmelsen finns en fotnot 21a som, som exempel på en sådan speciallagstiftning, nämner zákon ?. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (lagen om internationellt bistånd och samarbete vid uppbörd av skatt) av den 5

december 2012 (nr 442/2012 Z.z.) samt förordning nr 904/2010.

12 Artikel 61.5 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

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

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 Under beskattningsperioden december 2013 gjorde klaganden i det nationella målet, ett bolag etablerat i Slovakien, gällande en rätt till avdrag för mervärdesskatt för leveranser av de köttprodukter angivna i fakturor utställda av Argus Plus spol. s r.o., likaså etablerat i denna medlemsstat.

14 Daňový úrad Prešov (skattemyndigheten i Prešov, Slovakien) (nedan kallad skattemyndigheten) inledde en skattekontroll för att fastställa huruvida denna rätt och motsvarande begäran om återbetalning av överskjutande mervärdesskatt, eller en del av denna, för denna beskattningsperiod var välgrundad.

15 För att pröva huruvida villkoren för rätt till avdrag för mervärdesskatt var uppfyllda vidtog skattemyndigheten viktiga åtgärder för bevissäkring för att bekräfta att det fanns kopplingar mellan Argus Plus och klaganden. Skattemyndigheten vilandeförklarade vid två tillfällen skattekontrollen avseende klaganden på grund av att den begärt information från de respektive behöriga myndigheterna i två medlemsstater, i enlighet med det förfarande som föreskrivs i förordning nr 904/2010, för att fastställa om de varor som Argus Plus fakturerat klaganden faktiskt hade levererats.

16 Den första begäran om information gavs in till de behöriga myndigheterna i Polen, den medlemsstat där Argus Plus hade köpt varorna, vilket medförde att skattekontrollen vilandeförklarades mellan den 26 augusti 2014 och den 11 mars 2015. Skattemyndigheten återupptog förfarandet först efter att de mottagit svar via de polska myndigheterna, vilket var efter att den frist på tre månader som föreskrivs i artikel 10 i förordning nr 904/2010 hade löpt ut. Artiklarna 11 och 12 i förordningen tillämpades inte heller.

17 Den andra begäran om information gavs in till behöriga ungerska myndigheter i syfte att få ut ett protokoll från ett förhör med den ungerska medborgare som drev Argus Plus. Detta medförde på nytt att skattekontrollen vilandeförklarades, mellan den 20 april och den 1 juli 2015.

18 Efter detta förfarande fann skattemyndigheten att klaganden inte hade lagt fram någon bevisning som kunde styrka att Argus Plus under beskattningsperioden december 2013 faktiskt hade levererat de varor som angavs i de fakturor som hade getts in till skattemyndigheten. Den konstaterade att Argus Plus under denna beskattningsperiod inte hade bedrivit någon verklig ekonomisk verksamhet, att företaget inte hade förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varorna och att det följaktligen inte hade kunnat leverera nämnda varor till andra beskattningsbara personer.

19 Mot denna bakgrund antog skattemyndigheten den 30 maj 2016 ett beslut där den för nämnda beskattningsperiod fastställde en mervärdesskatteskuld på 174 699,33 EUR för klaganden.

20 Klaganden begärde omprövning av detta beslut. Genom beslut av den 17 oktober 2016 fastställde finansdirektoratet skattemyndighetens beslut.

21 Klaganden överklagade finansdirektoratets beslut till Krajský súd v Prešove (Regiondomstolen i Prešov, Slovakien). Inom ramen för det överklagandet åberopade klaganden

bland annat att skattekontrollförfarandet tagit orimligt lång tid i anspråk. Klaganden underströk att tidsåtgången för skattekontrollen enligt artikel 46.10 i skatteförfarandelagen inte får överstiga ett år från det att kontrollen inleddes. I det aktuella fallet inleddes skattekontrollen den 21 mars 2014 och avslutades den 7 december 2015.

22 Krajský súd v Prešove (Regiondomstolen i Prešov) ogillade överklagandet genom dom av den 18 januari 2018. När det gäller tidsåtgången för skattekontrollen påpekade nämnda domstol att det framgick av artikel 61.5 i skatteförfarandelagen att den frist som föreskrivs i artikel 46.10 i samma lag upphör att löpa om skattekontrollen vilandeförklaras, vilket innebär att den period under vilken skattekontrollen vilandeförklarats inte ska beaktas vid beräkningen av fristen. Eftersom skattekontrollen hade vilandeförklarats på grund av att begäran om information hade getts in i två fall med stöd av förordning nr 904/2010, fann Krajský súd v Prešove (Regiondomstolen i Prešov) att klagandens invändning avseende tidsåtgången för denna kontroll var ogrundad.

23 Denna dom överklagades till Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakias högsta domstol), som för det första påpekade att även om behovet av att inhämta information med tillämpning av förordning nr 904/2010 motiverar att skattekontrollen vilandeförklaras, är det icke desto mindre så att den tillfrågade myndigheten enligt artikel 10 jämförd med skäl 25 i förordningen ska lämna denna information senast tre månader efter den dag då begäran mottagits. I förevarande fall har denna frist emellertid inte iakttagits. Överskridandet av fristen har inte heller avhjälpits genom det förfarande som föreskrivs i artiklarna 11 och 12 i förordningen, vilket gör det möjligt att förlänga fristen.

24 Den hänskjutande domstolen har påpekat att fotnot 21a till artikel 61.1 b i skatteförfarandelagen hänvisar till förordning nr 904/2010 i dess helhet som exempel på speciallagstiftning vars tillämpning kan motivera en vilandeförklaring av en skattekontroll. Den frågar sig därför om det är möjligt att ur denna förordning härleda ett legitimt skäl som motiverar att skattekontrollen vilandeförklaras, och om det är möjligt att bortse från bestämmelserna i förordningen, särskilt artikel 10. Den bedömer att nämnda fotnot inte kan tolkas så, att den enbart ger förordningen rollen att legitimera en vilandeförklaring av kontrollen, utan att man också måste ta hänsyn till de frister den föreskriver.

25 För det andra är det enligt den hänskjutande domstolen nödvändigt att precisera arten av de skyldigheter som de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna åläggs genom de tidsfrister som föreskrivs i förordningen, samt följderna av att dessa frister överskrids, med hänsyn till eventuella kränkningar av de skattskyldigas rättigheter.

26 Den hänskjutande domstolen anser nämligen att det, för att avgöra om tidsåtgången för en skattekontroll är lagenlig, är nödvändigt att bedöma lagenligheten av den tid som en vilandeförklaring varar, särskilt med hänsyn till proportionalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen.

27 Mot denna bakgrund beslutade Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakias högsta domstol) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Ska formuleringen "[d]e tidsfrister som föreskrivs i denna förordning för lämnande av information ska uppfattas som maximiperioder" i skäl 25 i [förordning nr 904/2010] tolkas så, att det rör sig om tidsfrister som inte får överskridas och att ett överskridande av dessa frister leder till att vilandeförklaringen av skattekontrollförfarandet för skattekontrollen är rättsstridig?

2) Medför underlåtenheten att iakttä tidsfristerna för genomförandet av det internationella informationsutbyte som föreskrivs i [förordning nr 904/2010] verkningar (påföljder) för den

tillfrågade myndigheten eller den begärande myndigheten?

3) Kan ett internationellt informationsutbyte som överskrider de tidsfrister som föreskrivs i [förordning nr 904/2010] anses utgöra ett rättsstridigt intrång i den beskattningsbara personens rättigheter?"

Prövning av tolkningsfrågorna

28 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tre frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 10 jämförd med skäl 25 i förordning nr 904/2010 ska tolkas så, att lagenligheten av en vilandeförklaring av en skattekontroll som föreskrivs i den begärande medlemsstatens nationella rätt kan påverkas av att fristerna i den artikeln överskrids i avvaktan på att den tillfrågade medlemsstaten lämnar information som begärts inom ramen för det system för administrativt samarbete som inrättats genom denna förordning.

29 Enligt domstolens fasta praxis ska inte bara lydelsen beaktas vid tolkningen av en unionsbestämmelse, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (se, bland annat, dom av den 6 oktober 2020, Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, punkt 61 och där angiven rättspraxis, och dom av den 24 mars 2021, A, C-950/19, EU:C:2021:230, punkt 34).

30 Enligt artikel 10 i förordning nr 904/2010 ska den tillfrågade myndigheten lämna den begärda informationen så snart som möjligt och senast tre månader efter den dag då begäran mottagits. Om den tillfrågade myndigheten redan har tillgång till den berörda informationen, ska tidsfristen förkortas till högst en månad.

31 Som framgår av skäl 25 i förordningen fastställer artikel 10 således de längsta frister inom vilka den tillfrågade myndigheten ska lämna den begärande myndigheten den information som begärs.

32 I enlighet med den rättspraxis som domstolen erinrat om i punkt 28 ovan är det emellertid nödvändigt, för att fastställa räckvidden av artikel 10 i förordning nr 904/2010, att även beakta artiklarna 11 och 12 i förordningen, vilka tillsammans med artikel 10 utgör avsnitt 2 i kapitel II i förordningen, med rubriken "Tidsfrist för att lämna information".

33 Artikel 11 i förordning nr 904/2010 föreskriver att för vissa särskilda kategorier av fall kan den tillfrågade och den begärande myndigheten komma överens om andra tidsfrister än de som avses i artikel 10. Enligt artikel 12 i förordningen ska den tillfrågade myndigheten, om den inte kan svara på en begäran inom den föreskrivna tiden, omedelbart skriftligen underrätta den begärande myndigheten om skälen till att tidsfristen inte kan iakttas och om när den räknar med att kunna svara.

34 Det framgår av dessa artiklar att unionslagstiftaren uttryckligen har avsett att medlemsstaternas behöriga skattemyndigheter ska kunna besvara en begäran om information efter det att de frister som föreskrivs i artikel 10 i förordning nr 904/2010 har löpt ut.

35 Det framgår även av artiklarna 11 och 12 i förordningen att de frister som föreskrivs i artikel 10 inte avser förhållandet mellan å ena sidan de behöriga skattemyndigheterna – vilka ska samarbeta inom ramen för det system som inrättats genom förordningen – och å andra sidan de enskilda, utan endast förhållandet myndigheterna emellan. För det första kan nämligen de berörda skattemyndigheterna i enlighet med artikel 11 komma överens om en längre frist, utan att det anges att de måste samråda med den berörda personen, och för det andra är det enligt artikel 12 endast den begärande myndigheten, och inte den enskilde, som informeras av den tillfrågade

myndigheten om att det inte är möjligt att besvara begäran inom den föreskrivna fristen.

36 Varken i artiklarna 10–12 eller någon annanstans i denna förordning föreskrivs det någon som helst följd av att de behöriga skattemyndigheterna överskrider någon av de frister som följer av tillämpningen av nämnda artiklar, vare sig för dessa myndigheter eller för de enskilda.

37 Det framgår således av dessa bestämmelsers lydelse och av det sammanhang som artikel 10 ingår i att ett överskridande av en av de frister som föreskrivs i denna artikel inte ger den berörda personen någon rätt och inte har några särskilda följder, däribland för lagligheten av att vilandeförklara den skattekontroll som föreskrivs i den begärande medlemsstatens nationella rätt i avvaktan på att den tillfrågade medlemsstaten lämnar den information som begärts.

38 Den tolkningen stöds också av syftet med förordning nr 904/2010.

39 Enligt artikel 1.1 i denna förordning är syftet med förordningen att fastställa villkoren för samarbete mellan de behöriga myndigheter i medlemsstaterna som ansvarar för tillämpningen av lagarna om mervärdesskatt, samt mellan dessa myndigheter och kommissionen, för att säkerställa att dessa lagar följs. I detta syfte fastställs regler och förfaranden som gör det möjligt för medlemsstaternas behöriga myndigheter att samarbeta och utbyta all information som kan göra det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten, säkerställa en korrekt tillämpning av mervärdesskatten, särskilt för gemenskapsinterna transaktioner, och bekämpa mervärdesskattebedrägeri.

40 Som framgår av skälen 5 och 7 i förordningen har denna till syfte att bidra till att säkerställa att mervärdesskatten fastställs korrekt, särskilt när skatten är kopplad till en verksamhet på det egna territoriet men ska betalas i en annan medlemsstat, genom upprättandet av ett gemensamt system för samarbete mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar informationsutbyte. Som unionslagstiftaren angett i skäl 8 i förordningen är dock tillsynen över en korrekt tillämpning av mervärdesskatten på beskattningsbara transaktioner i en annan medlemsstat än den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad i många fall beroende av information som den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad förfogar över eller som lättare kan inhämtas av nämnda medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko, C?276/18, EU:C:2020:485, punkt 43).

41 Domstolen konstaterar således att förordning nr 904/2010 syftar till att möjliggöra ett administrativt samarbete i syfte att utbyta information som kan vara nödvändig för medlemsstaternas skattemyndigheter (dom av den 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko, C?276/18, EU:C:2020:485, punkt 48).

42 Däremot, och med beaktande av att förordningen inte innehåller någon uttrycklig bestämmelse som rör denna fråga, ger förordningen inte de beskattningsbara personerna några särskilda rättigheter (se, analogt, dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic, C?108/17, EU:C:2018:473, punkt 105 och där angiven rättspraxis).

43 Denna förordning reglerar inte maximitiden för en skattekontroll eller villkoren för vilandeförklaring av en sådan kontroll om det inleds ett förfarande för informationsutbyte enligt förordningen. En beskattningsbar person kan således inte med framgång åberopa nämnda förordning för att bestrida lagenligheten av en vilandeförklaring av en skattekontroll på grund av orimlig tidsutdräkt.

44 Av vad som anförts följer att artikel 10 jämförd med skäl 25 i förordning nr 904/2010 ska tolkas så, att lagenligheten av en vilandeförklaring av en skattekontroll som föreskrivs i den begärande medlemsstatens nationella rätt inte kan påverkas av att fristerna i den artikeln

överskrids i avvaktan på att den tillfrågade medlemsstaten lämnar information som begärts inom ramen för det system för administrativt samarbete som inrättats genom denna förordning.

Rättegångskostnader

45 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Artikel 10 jämförd med skäl 25 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri ska tolkas så, att lagenligheten av en vilandeförklaring av en skattekontroll som föreskrivs i den begärande medlemsstatens nationella rätt inte kan påverkas av att fristerna i den artikeln överskrids i avvaktan på att den tillfrågade medlemsstaten lämnar information som begärts inom ramen för det system för administrativt samarbete som inrättats genom denna förordning.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: slovakiska.