

Sprawa C-186/20

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

29 kwietnia 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Słowacja)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

5 marca 2020 r.

Strona skarżąca:

HYDINA SK s.r.o.

Strona przeciwna:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Przedmiot postępowania

Skarga kasacyjna wniesiona przez spółkę HYDINA SK s.r.o. (zwaną dalej „skarżącym”) w sprawie kontroli zgodności z prawem decyzji organu podatkowego o nieprzyznaniu prawa do zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) i o nałożeniu podatku.

Przedmiot i podstawa wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Najvyšší súd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej) przedkłada pytania prejudycjalne na podstawie art. 267 TFUE, których przedmiotem jest charakter terminów przekazania informacji w ramach międzynarodowej wymiany informacji na podstawie rozporządzenia nr 904/2010 w kontekście kontroli podatkowej, skutki prawne niedochowania tych terminów w związku ze zgodnością z prawem zawieszenia kontroli podatkowej i czy niedochowanie tych terminów stanowi niezgodną z prawem ingerencję w prawa podatnika.

Pytania prejudycjalne

- Czy przepis motywu 25 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej stanowiący, że „terminy udzielenia informacji określone w niniejszym rozporządzeniu należy rozumieć jako maksymalne nieprzekraczalne okresy”, należy interpretować w ten sposób, że chodzi o terminy, które nie mogą zostać przekroczone, a ich przekroczenie powoduje niezgodność z prawem zawieszenia kontroli podatkowej?
- Czy niedochowanie terminów na wprowadzenie w życie międzynarodowej wymiany informacji przewidzianych w rozporządzeniu Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej wywołuje skutek (sankcję) wobec organu wezwanego i organu występującego z wnioskiem?
- Czy międzynarodową wymianę informacji przekraczającą terminy określone w rozporządzeniu Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej można uznać za bezprawną ingerencję w prawa podatnika?

Przywołane przepisy prawa Unii

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, art. 288

Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (zwane dalej „rozporządzeniem nr 904/2010”), motyw 25, art. 10, 11 i 12

Przywołane przepisy prawa krajowego

Ústava Slovenskej republiky (konstytucja Republiki Słowackiej), art. 2 ust. 2 i art. 7 ust. 2

Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [ustawa nr 563/2009 o postępowaniu podatkowym (ordynacja podatkowa) i o zmianie i uzupełnieniu niektórych ustawy (zwana dalej „ordynacją podatkową”)

§ 3 ust. 2 zdanie drugie

Organ podatkowy ma obowiązek zająć się każdą sprawą będącą przedmiotem postępowania podatkowego, rozpatrzyć ją niezwłocznie i bez zbędnych opóźnień oraz wykorzystać najbardziej odpowiednie środki prowadzące do prawidłowego określenia i naliczenia podatku.

§ 46 ust. 10

Termin na przeprowadzenie kontroli podatkowej nie może przekroczyć jednego roku od dnia jej rozpoczęcia. Do zawieszenia kontroli podatkowej § 61 stosuje się odpowiednio.

§ 61 ust. 1 lit. b)

Organ podatkowy może zawiesić postępowanie podatkowe, jeżeli wszczęto postępowanie dotyczące innej okoliczności istotnej dla wydania decyzji lub wymagane jest uzyskanie informacji zgodnie z przepisem szczególnym. 21a).

§ 61 ust. 5

Jeżeli postępowanie podatkowe jest zawieszona, terminy przewidziane w niniejszej ustawie nie biegną.

Przypis 21a) do § 61 ust. 1 lit. b) odsyła do zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní (ustawy nr 442/2012 o pomocy międzynarodowej i współpracy w postępowaniu podatkowym) oraz do rozporządzenia nr 904/2010.

Wyrok sądu najwyższego Republiki Słowackiej sygn. 3Sžf/46/2015 z 27 lipca 2016 r.

Uchwała Ústavný súd Slovenskej republiky (trybunału konstytucyjnego Republiki Słowackiej) nr postępowania IV. ÚS 116/2013-11 z 28 lutego 2013 r.

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania

- 1 W okresie podatkowym grudzień 2013 r. skarżący skorzystał z prawa do odliczenia VAT z tytułu zakupu mięsa od spółki Argus Plus spol. s r.o. (zwanej dalej „dostawcą”) na łączną kwotę 1 048 195,99 EUR, w tym VAT w wysokości 174 699,33 EUR.
- 2 W dniu 21 marca 2014 r. Daňový úrad Prešov (urząd podatkowy w Preszowie, zwany dalej „organem podatkowym”) wszczął wobec skarżącego kontrolę podatkową mającą na celu stwierdzenie zasadności prawa do zwrotu nadwyżki lub jej części za okres podatkowy grudzień 2013 r. W ramach tej kontroli zostało przeprowadzone obszerne postępowanie dowodowe ukierunkowane na sprawdzenie stosunków dostawczo-odbiorczych między skarżącym a dostawcą, względnie jego poddostawcami (spółkami zagranicznymi) w celu ustalenia, czy transakcje podlegające opodatkowaniu zadeklarowane przez skarżącego rzeczywiście miały miejsce.
- 3 Ponieważ dostawca nabył towar w Polsce, organ podatkowy zwrócił się w ramach tego postępowania dowodowego o międzynarodową wymianę informacji w celu weryfikacji nabycia towaru z innego państwa członkowskiego. W wyniku tego zawiesił kontrolę podatkową od dnia 26 sierpnia 2014 r. Ostateczna odpowiedź na międzynarodową wymianę informacji została doręczona organowi podatkowemu w dniu 11 marca 2015 r., przez co spełniona została przyczyna kontynuowania kontroli podatkowej. W dniu 10 kwietnia 2015 r. organ podatkowy wydał decyzję o kolejnym zawieszeniu kontroli podatkowej od dnia 20 kwietnia 2015 r. W uzasadnieniu tej decyzji organ podatkowy wskazał, że osoba zarządzająca dostawcą miała stały pobyt na Węgrzech i w związku z tym zwrócił się o międzynarodową wymianę informacji. Po ustaniu przyczyn, dla których kontrola została zawieszona, kontrola podatkowa była kontynuowana od dnia 1 lipca 2015 r. Protokół z kontroli podatkowej został sporządzony w dniu 16 listopada 2015 r., a w dniu 7 grudnia 2015 r. kontrola podatkowa zakończyła się odebraniem protokołu przez skarżącego i wezwaniem do ustosunkowania się do niego.
- 4 Na podstawie ustaleń wynikających z kontroli podatkowej organ podatkowy doszedł do wniosku, że dostawca nie wykonywał w kontrolowanym okresie podatkowym faktycznej działalności gospodarczej, w rzeczywistości nie nabywał prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, nie powstało po jego stronie zobowiązanie podatkowe z tytułu dostawy towarów w rozumieniu ustawy o VAT, a zatem skarżący nie spełnił przesłanek odliczenia podatku od zakupu.

- 5 W związku z powyższym organ podatkowy wydał w dniu 30 maja 2016 r. decyzję, w której ustalił wobec skarżącego w odniesieniu do okresu podatkowego grudzień 2013 r. różnicę VAT w wysokości 174 699,33 EUR, to znaczy nie przyznał nadwyżki w wysokości 4780,97 EUR i określił podatek w wysokości 169 918,36 EUR.
- 6 Skarżący wniósł odwołanie od tej decyzji do Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (dyrekcji finansowej Republiki Słowackiej), która decyzją z dnia 17 października 2016 r. utrzymała w mocy decyzję organu podatkowego.
- 7 Skarżący wniósł skargę administracyjną na decyzję dyrekcji finansowej Republiki Słowackiej do Krajský súd v Prešove (sądu okręgowego w Preszowie, zwanego dalej „sądem okręgowym”), żądając uchylecia zaskarżonych decyzji organów podatkowych i przekazania im sprawy do dalszego postępowania. Wyrokiem z dnia 18 stycznia 2018 r. sąd okręgowy oddalił skargę skarżącego.
- 8 Skarżący wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku sądu okręgowego do sądu najwyższego Republiki Słowackiej (zwanego dalej „sądem kasacyjnym”) o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do sądu okręgowego do dalszego postępowania, a tytułem żądania ewentualnego – o zmianę zaskarżonego wyroku i uchylenie decyzji organów podatkowych i przekazanie sprawy tym organom do dalszego postępowania.

Podstawowe argumenty stron postępowania głównego

- 9 W skardze kasacyjnej skarżący podniósł między innymi naruszenie zasady proporcjonalności oraz niezgodność z prawem decyzji. Podnosi on, że wymóg stosowności prowadzenia kontroli podatkowej (zasada proporcjonalności w prawie podatkowym) ustawodawca sformułował dokładnie poprzez ustanowienie limitów ograniczających czasowy zakres kontroli podatkowej.
- 10 Co się tyczy zarzucanego naruszenia zasady proporcjonalności, skarżący powołał się na § 46 ust. 10 ordynacji podatkowej w związku z art. 10 rozporządzenia nr 904/2010. Nie podzielił argumentacji sądu okręgowego, zgodnie z którą terminy nie płyną po zawieszeniu kontroli podatkowej, ponieważ przepisy rozporządzenia nr 904/2010 regulujące między innymi międzynarodową wymianę informacji są przepisami prawa Unii mającymi pierwszeństwo w warunkach Republiki Słowackiej. W celu dokonania oceny, czy zachowano maksymalny czas trwania kontroli podatkowej, należy ustalić dzień jej rozpoczęcia, a następnie dzień zakończenia, ponieważ ten czas trwania jest jednocześnie ograniczeniem decydującym o zgodności z prawem kontroli podatkowej. Skarżący wskazał, że w ramach omawianej kontroli podatkowej nie zostały dochowane terminy przewidziane w rozporządzeniu nr 904/2010 dla wypełnienia obowiązku informowania w ramach pomocy międzynarodowej i współpracy w postępowaniu podatkowym ze strony państw członkowskich. W tym względzie podkreślił on, że zgodnie z motywem 25 tego rozporządzenia chodzi o terminy, które należy rozumieć jako terminy maksymalne, których nie można przekroczyć, przy czym

na podstawie art. 10 tego rozporządzenia informacje te są przekazywane niezwłocznie, to znaczy najpóźniej do trzech miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Jednakże w przypadku gdy organ wezwany posiada już te informacje, termin ich udzielenia ulega skróceniu do maksymalnie jednego miesiąca.

- 11 W niniejszej sprawie kontrola podatkowa trwała łącznie 626 dni, włącznie z jej zawieszeniem przez 202 dni. Organ podatkowy zakończył tym samym kontrolę podatkową po upływie ustawowego terminu 1 roku od dnia jej rozpoczęcia, włącznie z maksymalnym terminem 3 miesięcy na jej zawieszenie zgodnie z rozporządzeniem nr 904/2010.
- 12 W nawiązaniu do powyższego skarżący powołał się również na motyw 12 w związku z art. 7 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, zgodnie z którymi należało ustanowić terminy na udzielenie informacji na mocy tej dyrektywy, aby zapewnić terminową i skuteczną wymianę informacji. W tym kontekście wskazał on, że zawarte w § 61 ust. 4 ordynacji podatkowej wyrażenie „odpadły przyczyny zawieszenia postępowania” należy odczytywać w kontekście dyrektywy 2011/16/UE, a więc odpadnięcie przyczyn, dla których kontrola podatkowa została zawieszona, jest ograniczone maksymalną długością terminów ustanowionych w dyrektywie na dostarczenie żądanych informacji.
- 13 Skarżący wniósł również do sądu kasacyjnego o zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w związku z kwestią wykładni terminów ustanowionych w prawie Unii na dostarczenie informacji (w ramach pomocy międzynarodowej i współpracy w postępowaniu podatkowym) oraz o ocenę skutków niedochowania tych terminów dla zgodności z prawem zawieszenia kontroli podatkowej, ewentualnie ze względu na możliwe naruszenie praw skarżącego jako podatnika.

Streszczenie uzasadnienia wniosku

- 14 Sąd kasacyjny zaznacza, że konstytucyjna zasada legalności władzy państwowej ustanowiona w art. 2 ust. 2 Ústavy Slovenskej republiky (konstytucji Republiki Słowackiej) ustanawia związek organów państwa konstytucją i ustawami. Organ podatkowy może zatem działać w postępowaniu podatkowym tylko na podstawie i w granicach konstytucji oraz w zakresie i na zasadach, które zostaną określone w ustawie. W porządku prawnym Republiki Słowackiej kontrola podatkowa stanowi przewidziany ustawą proces, który służy przede wszystkim pozyskaniu i zebraniu dowodów niezbędnych do wydania decyzji organu podatkowego w postępowaniu w sprawie naliczenia względnie określenia podatku. Jednym z warunków wpływających na zgodność z prawem dowodów, a w ostatecznym rezultacie również na decyzję organu podatkowego, jest ściśle przestrzeganie ustawowego terminu na przeprowadzenie kontroli podatkowej. Kontrola podatkowa trwająca dłużej, niż na to zezwala ustawa, narusza zgodność z ustawą jej wyniku, który ma

znaczenie prawne, nie z powodu jej formalnego nieprzezwiezegania, lecz ze względu na intensywność kontroli podatkowej jako materialnej ingerencji w indywidualną sferę kontrolowanego podatnika, na którą składają się jego podstawowe prawa i wolności. Zgodnie z regulacją prawną obowiązującą w Republice Słowackiej organ podatkowy ma ograniczony czas na przeprowadzenie kontroli podatkowej w ustawowym terminie jednego roku. Jednym z wyjątków jest zawieszenie kontroli podatkowej ze względu na wniosek o międzynarodową wymianę informacji, które nie jest objęte ustawowym terminem na przeprowadzenie kontroli podatkowej, ponieważ zgodnie z § 61 ust. 5 ordynacji podatkowej, jeżeli postępowanie podatkowe zostaje zawieszona, terminy przewidziane w tej ustawie nie bieżną. Należy również zauważyć, że w działalności organów podatkowych nie można wykluczyć przypadków, iż właśnie poprzez użycie instytucji zawieszenia kontroli podatkowej, a mówiąc ściślej poprzez bezcelowe i nieodpowiednie zawieszenie kontroli podatkowej w celu ustalenia okoliczności faktycznych w ramach międzynarodowej wymiany informacji mających decydujące znaczenie dla prawidłowego określenia podatku, dojdzie do faktycznego przedłużenia/obejścia ustawowego terminu na przeprowadzenie kontroli podatkowej. W ten sposób dochodziłoby do obchodzenia ustawy, ponieważ akceptacja takiego postępowania oznaczałaby, że kontrola podatkowa mogłaby trwać bez ograniczenia, względnie przez nadmiernie długi czas przekraczający ramy określone ustawą. Przedstawiony sposób postępowania powodowałby również osłabienie pewności prawa podatników. Należy zatem ocenić celowość sposobu postępowania organu podatkowego przy zwróceniu się o informacje z zagranicy i zawieszeniu kontroli podatkowej z poszanowaniem zasady proporcjonalności.

- 15 Organ podatkowy jest zobowiązany do przeprowadzenia kontroli podatkowej w terminie maksymalnie jednego roku od dnia jej rozpoczęcia, z tym że organ ten może zawiesić przeprowadzenie kontroli podatkowej ze względu na konieczność uzyskania informacji na podstawie rozporządzenia nr 904/2010. Informacje, których uzyskanie było powodem zawieszenia kontroli podatkowej, zgodnie z rozporządzeniem nr 904/2010 powinny zostać dostarczone w terminie nieprzekraczającym trzech miesięcy. Należy zauważyć, że przepisy rozporządzenia nr 904/2010 są przepisami prawa Unii mającymi bezpośrednio zastosowanie, ponieważ prawo Unii ma w warunkach Republiki Słowackiej pierwszeństwo przed uregulowaniem krajowym. Organy administracyjne (a zatem również organy administracji finansowej) każdego państwa członkowskiego są zobowiązane, w przypadku wniosku o udzielenie informacji w ramach dochodzenia administracyjnego, do działania z zachowaniem terminów określonych w rozporządzeniu nr 904/2010. Z uwagi na bezpośrednie stosowanie tego rozporządzenia i związanie organów administracji finansowej wynikającymi z niego terminami jest zatem oczywiste, że udzielenie informacji, to znaczy zrealizowanie międzynarodowej wymiany informacji, powinno nastąpić w terminach przewidzianych w rozporządzeniu nr 904/2010, i to pomimo faktu, że ordynacja podatkowa jasno tego terminu nie przewiduje ani w żaden sposób do niego nie odsyła.

- 16 W trakcie prowadzenia kontroli podatkowej organ podatkowy powinien w pierwszej kolejności dbać o stosowanie rozporządzenia, a dopiero pomocniczo o stosowanie ordynacji podatkowej. Przepis § 61 ust. 1 lit. b) ordynacji podatkowej zawiera przy tym odniesienie do przypisu 21a), który odsyła do ustawy nr 442/2012 o pomocy międzynarodowej i współpracy w postępowaniu podatkowym lub do rozporządzenia nr 904/2010. Sąd kasacyjny przypuszcza w tym względzie, że odniesienia w przypisie dolnym 21a) do tego rozporządzenia nie można arbitralnie interpretować w sposób zawężający i nadawać temu rozporządzeniu jedynie funkcji legitymizowania zawieszenia postępowania, ponieważ odniesienie to odsyła do całego rozporządzenia, to znaczy włącznie z warunkami przeprowadzenia międzynarodowej wymiany informacji i terminem na jej realizację. Jest zatem wątpliwe, czy można z jednej strony wywodzić z rozporządzenia uzasadniony powód zawieszenia postępowania, a z drugiej strony nie uwzględniać jego pozostałych przepisów, a mianowicie art. 10 tego rozporządzenia. Zgodna z prawem europejskim wykładnia przywołanych wyżej przepisów przemawia za wnioskiem, że zawieszenie kontroli podatkowej w rozumieniu ordynacji podatkowej jest zgodne z prawem jedynie w okresie przewidzianym w rozporządzeniu nr 904/2010 dla realizacji międzynarodowej wymiany informacji, w związku z którą kontrola podatkowa została zawieszona. Przyjęcie tej wykładni oznaczałoby, że zawieszenie kontroli podatkowej na okres przekraczający trzy miesiące, to znaczy maksymalny okres dozwolony przez to rozporządzenie, powoduje, że zawieszenie kontroli podatkowej wykraczające poza okres przewidziany w tym rozporządzeniu staje się zawieszeniem, które jednak nie może mieć konsekwencji przewidzianych w ustawie, a mianowicie spoczywania biegu terminów przewidzianych w ordynacji podatkowej, i które ostatecznie jest też sprzeczne z wymogiem proporcjonalności i pewności prawa kontrolowanego podatnika.
- 17 W niniejszej sprawie kontrola podatkowa została zawieszona (dwukrotnie) właśnie w związku ze złożeniem wniosku o międzynarodową wymianę informacji na podstawie art. 7 rozporządzenia nr 904/2010. W pierwszym przypadku odpowiedź udzielona przez zagraniczny organ została jednoznacznie doręczona po upływie trzymiesięcznego terminu przewidzianego w tym rozporządzeniu, przy czym przekroczenie tego terminu nie zostało konwalidowane postępowaniem na podstawie art. 11 i 12 rozporządzenia nr 904/2010, które pozwalają przedłużyć termin na dostarczenie żądanych informacji. Ze względu na to, że chodziło o udzielenie informacji, które po ich przekazaniu organowi podatkowemu służyły za podstawę oceny zasadności prawa do odliczenia VAT podniesionego przez skarżącego, sąd kasacyjny staje na stanowisku, że kwestia dotycząca wykładni charakteru terminów przewidzianych w rozporządzeniu nr 904/2010 ma zasadnicze znaczenie dla oceny zgodności z prawem decyzji organów podatkowych (z punktu widzenia czasu trwania kontroli podatkowej w związku z jej zawieszeniem).
- 18 O ile upływ ustawowego terminu na przeprowadzenie kontroli podatkowej powoduje niezgodność z prawem sporządzonego z niej protokołu względnie niedopuszczalność jego wykorzystania jako podstawy dla nałożenia zobowiązania

podatkowego, o tyle w przypadku bezpośredniego stosowania rozporządzenia nr 904/2010 należy określić charakter wynikających z niego terminów oraz sposób, w jaki sąd administracyjny powinien przeprowadzić kontrolę sądową w zakresie oceny zgodności z prawem czasu trwania kontroli podatkowej. Sąd kasacyjny, który jest świadomy znaczenia ustanowienia terminów w rozporządzeniu nr 904/2010 (ułatwienie i przyspieszenie współpracy w wymianie informacji między państwami członkowskimi Unii Europejskiej w dziedzinie podatków), staje więc przed pytaniem, czy w kontekście uregulowania krajowego, które przewiduje termin na przeprowadzenie kontroli podatkowej, i w związku z zastosowaniem instytucji zawieszenia kontroli podatkowej z powodu wniosku o międzynarodową wymianę informacji terminy przewidziane w tym rozporządzeniu dla organów administracji finansowej w związku z wnioskiem o międzynarodową wymianę informacji należy rozumieć tak, że chodzi o terminy, których przekroczenie obciąża organ podatkowy, względnie stanowi bezprawną ingerencję w prawa kontrolowanego podatnika, i jakie skutki/sankcje prawo Unii wiąże z niedotrzymaniem tych terminów.

- 19 Sąd kasacyjny stwierdził zatem, że w niniejszej sprawie w celach dokonania wykładni rozpatrywanych przepisów prawa Unii należy zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o udzielenie odpowiedzi na pytania prejudycjalne.