



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 30 września 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Współpraca administracyjna oraz zwalczanie oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (VAT) – Rozporządzenie (UE) nr 904/2010 – Artykuły 10–12 – Wymiana informacji – Kontrola podatkowa – Terminy – Zawieszenie kontroli podatkowej w przypadku wymiany informacji – Przekroczenie terminu wyznaczonego na przekazanie informacji – Wpływ na zgodność z prawem zawieszenia kontroli podatkowej

W sprawie C-186/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Najvyšší súd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej) postanowieniem z dnia 5 marca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 kwietnia 2020 r., w postępowaniu:

HYDINA SK s.r.o.

przeciwko

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, E. Regan (sprawozdawca), prezes piątej izby, oraz I. Jarukaitis, sędzia,

rzecznik generalny: G. Pitruzzella,

sekretarz: M. Ferreira, główna administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 kwietnia 2021 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu HYDINA SK s.r.o. – M. Kvasňovský, advokát,
- w imieniu rządu słowackiego – B. Ricziová, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, O. Serdula i J. Vlácil, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: słowacki.

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i A. Tokár, w charakterze pełnomocników, podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 10 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 (Dz.U. 2010, L 268, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy HYDINA SK s.r.o. a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (dyrekcją ds. finansów Republiki Słowackiej, zwaną dalej „dyrekcją ds. finansów”) w przedmiocie kontroli podatkowej w następstwie wniosku o odliczenie podatku od wartości dodanej (VAT) dotyczącego dostaw towarów.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Motywy 5, 7, 8 i 25 rozporządzenia nr 904/2010 stanowią:

„(5) Środki harmonizacji podatkowej podjęte w celu zakończenia tworzenia rynku wewnętrznego powinny obejmować ustanowienie wspólnego systemu współpracy między państwami członkowskimi, w szczególności w zakresie wymiany informacji, za pomocą którego właściwe organy państw członkowskich miałyby pomagać sobie wzajemnie oraz współpracować z Komisją w celu zapewnienia prawidłowego stosowania VAT w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz importu towarów.

[...]

(7) W celu poboru należnego podatku państwa członkowskie powinny współpracować, aby pomóc zapewnić dokonanie prawidłowego wymiaru VAT. W związku z tym muszą nie tylko kontrolować prawidłowość stosowania podatku należnego na swoim własnym terytorium, ale również udzielać pomocy innym państwom członkowskim w celu zapewnienia prawidłowego stosowania podatku związanego z działalnością prowadzoną na ich własnym terytorium, ale należnego w innym państwie członkowskim.

(8) Kontrola prawidłowości stosowania VAT w transakcjach transgranicznych podlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim innym niż to, w którym dostawca towaru lub usługodawca mają siedzibę, opiera się w wielu przypadkach na informacjach, które państwo członkowskie siedziby posiada lub które państwo to może dużo łatwiej uzyskać. Skuteczny nadzór nad takimi transakcjami jest zatem uzależniony od tego, aby państwo członkowskie siedziby gromadziło lub było w stanie gromadzić te informacje.

[...]

(25) Terminy udzielenia informacji określone w niniejszym rozporządzeniu należy rozumieć jako maksymalne nieprzekraczalne okresy, przyjmując zasadę, że – aby współpraca była skuteczna – informacje, które są już dostępne wezwanemu państwu członkowskiemu, powinny być przekazywane bez dalszej zwłoki”.

4 Artykuł 1 ust. 1 tego rozporządzenia przewiduje:

„Niniejsze rozporządzenie określa warunki współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich odpowiedzialnymi za stosowanie przepisów ustawowych dotyczących VAT oraz współpracy tych organów z Komisją, w celu zapewnienia przestrzegania tych przepisów ustawowych.

W tym celu niniejsze rozporządzenie określa zasady i procedury umożliwiające właściwym organom państw członkowskich współpracę oraz wymianę między sobą wszelkich informacji, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru VAT, w kontrolowaniu prawidłowego stosowania VAT, w szczególności w odniesieniu do transakcji wewnątrzwspólnotowych, oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie VAT. W szczególności określa ono zasady i procedury umożliwiające państwom członkowskim gromadzenie i wymianę takich informacji drogą elektroniczną”.

5 Artykuł 10 wskazanego rozporządzenia stanowi:

„Organ wezwany udziela informacji, o których mowa w art. 7 i 9, najszybciej jak to możliwe i nie później niż w ciągu trzech miesięcy od daty otrzymania wniosku.

Jednakże w przypadku gdy organ wezwany posiada już te informacje, termin ich udzielenia ulega skróceniu maksymalnie do jednego miesiąca”.

6 Zgodnie z brzmieniem art. 11 tego rozporządzenia:

„W niektórych szczególnych kategoriach przypadków organ występujący z wnioskiem i organ wezwany mogą uzgodnić inne terminy niż te, które są przewidziane w art. 10”.

7 Artykuł 12 rozporządzenia nr 904/2010 stanowi:

„W przypadku gdy organ wezwany nie jest w stanie odpowiedzieć na wniosek w terminie, niezwłocznie informuje organ występujący z wnioskiem na piśmie o przyczynach niemożności dotrzymania terminu oraz o możliwym terminie udzielenia odpowiedzi”.

Prawo słowackie

8 Zgodnie z § 3 ust. 2 zdanie drugie zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov [ustawy nr 563/2009 o postępowaniu podatkowym (ordynacja podatkowa) i o zmianie i uzupełnieniu niektórych ustaw] z dnia 1 grudnia 2009 r., w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ordynacją podatkową”):

„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”.

- 9 Paragraf 46 ust. 10 ordynacji podatkowej przewiduje:
- „Termin na przeprowadzenie kontroli podatkowej nie może przekroczyć jednego roku od dnia jej rozpoczęcia. Do celów zawieszenia kontroli podatkowej § 61 stosuje się odpowiednio”.
- 10 Paragraf 61 ust. 1 lit. b) tej ordynacji stanowi:
- „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”.
- 11 Ów § 61 ust. 1 lit. b) jest opatrzony przypisem 21a, który jako przykład takiego przepisu szczególnego podaje 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) z dnia 5 grudnia 2012 r. oraz rozporządzenie nr 904/2010.
- 12 Paragraf 61 ust. 5 tej ordynacji stanowi:
- „Jeżeli postępowanie podatkowe jest zawieszone, terminy przewidziane w niniejszej ustawie nie biegają”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 13 W okresie podatkowym dotyczącym grudnia 2013 r. skarżąca w postępowaniu głównym, spółka z siedzibą na Słowacji, podniosła prawo do odliczenia VAT z tytułu dostaw produktów mięsnych wymienionych na fakturach wystawionych przez ARGUS Plus spol. s.r.o., również mającą siedzibę w tym państwie członkowskim.
- 14 Daňový úrad Prešov (urząd skarbowy w Preszowie, Słowacja, zwany dalej „organem podatkowym”) wszczął kontrolę podatkową w celu ustalenia zasadności tego prawa i odpowiadającego mu wniosku o zwrot dotyczącego nadwyżki VAT lub jej części za ten okres rozliczeniowy.
- 15 W celu zbadania, czy zostały spełnione przesłanki powstania prawa do odliczenia VAT, organ podatkowy przeprowadził obszerne postępowanie dowodowe ukierunkowane na zweryfikowanie istnienia związków łączących ARGUS Plus ze skarżącą w postępowaniu głównym. W tym względzie organ podatkowy dwukrotnie zawiesił kontrolę podatkową dotyczącą tej ostatniej ze względu na wnioski o udzielenie informacji skierowane przez niego do właściwych organów dwóch państw członkowskich, zgodnie z procedurą przewidzianą w rozporządzeniu nr 904/2010, w celu ustalenia, czy towary zafakturowane na skarżącą w postępowaniu głównym przez ARGUS Plus zostały rzeczywiście dostarczone.
- 16 Pierwszy wniosek o udzielenie informacji został złożony do właściwych organów Rzeczypospolitej Polskiej, państwa członkowskiego, w którym towary te zostały nabyte przez ARGUS Plus, co doprowadziło do zawieszenia kontroli podatkowej w okresie od 26 sierpnia 2014 r. do 11 marca 2015 r., a organ podatkowy uchylił to zawieszenie dopiero po otrzymaniu odpowiedzi władz polskich, co nastąpiło już po upływie trzymiesięcznego terminu przewidzianego w art. 10 rozporządzenia nr 904/2010. Ponadto art. 11 i 12 tego rozporządzenia nie zostały zastosowane.

- 17 Drugi wniosek o udzielenie informacji został skierowany do właściwych władz Węgier w celu uzyskania protokołu przesłuchania obywatela węgierskiego zarządzającego spółką ARGUS Plus, co doprowadziło do ponownego zawieszenia kontroli podatkowej w okresie od 20 kwietnia do 1 lipca 2015 r.
- 18 W wyniku tego postępowania organ podatkowy stwierdził, że skarżąca w postępowaniu głównym nie przedstawiła żadnego dowodu mogącego wykazać, że w okresie podatkowym dotyczącym grudnia 2013 r. ARGUS Plus rzeczywiście dostarczyła towary wskazane na przedstawionych mu fakturach. Stwierdził on, że w tym okresie podatkowym ARGUS Plus nie wykonywała faktycznej działalności gospodarczej, nie nabyła w rzeczywistości prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel i że w konsekwencji nie mogła dostarczyć rzeczonych towarów innym podatnikom.
- 19 W tych okolicznościach organ podatkowy wydał w dniu 30 maja 2016 r. decyzję, na mocy której określił wobec skarżącej w postępowaniu głównym zobowiązanie z tytułu VAT za wspomniany okres podatkowy w wysokości 174 699,33 EUR.
- 20 Spółka ta wniosła odwołanie od tej decyzji. Decyzją z dnia 17 października 2016 r. dyrekcja ds. finansów utrzymała w mocy decyzję organu podatkowego.
- 21 Skarżąca w postępowaniu głównym wniosła do Krajský súd v Prešove (sądu okręgowego w Preszowie, Słowacja) skargę na tę decyzję dyrekcji ds. finansów. W ramach tej skargi podniosła ona w szczególności nadmierny charakter łącznego czasu trwania kontroli podatkowej. Podkreśliła ona, że zgodnie z § 46 ust. 10 ordynacji podatkowej czas trwania kontroli podatkowej nie może przekraczać jednego roku od wszczęcia tego postępowania. Tymczasem w niniejszym przypadku kontrola podatkowa została wszczęta w dniu 21 marca 2014 r., a zakończona w dniu 7 grudnia 2015 r.
- 22 Wyrokiem z dnia 18 stycznia 2018 r. Krajský súd v Prešove (sąd okręgowy w Preszowie) oddalił tę skargę. W odniesieniu do czasu trwania kontroli podatkowej sąd ten wskazał, że z § 61 ust. 5 ordynacji podatkowej wynika, iż w przypadku zawieszenia kontroli podatkowej termin przewidziany w § 46 ust. 10 tej ordynacji przestaje biec, co oznacza, że do celów obliczenia tego terminu nie uwzględnia się okresu, w którym kontrola podatkowa była zawieszona. W sprawie w postępowaniu głównym, ponieważ kontrola podatkowa była zawieszona z powodu dwóch wniosków o udzielenie informacji złożonych na podstawie rozporządzenia nr 904/2010, Krajský súd v Prešove (sąd okręgowy w Preszowie) orzekł, że zarzut skarżącej w postępowaniu głównym dotyczący czasu trwania tej kontroli jest bezzasadny.
- 23 Rozpatrując kasację od tego wyroku, Najvyšší súd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej) podnosi w pierwszej kolejności, że o ile konieczność uzyskania informacji na podstawie rozporządzenia nr 904/2010 uzasadnia zawieszenie kontroli podatkowej, o tyle jednak w rozumieniu art. 10 tego rozporządzenia w związku z jego motywem 25 wezwane organy powinny udzielić tych informacji w terminie nieprzekraczającym trzech miesięcy od dnia otrzymania skierowanego do nich wniosku o udzielenie informacji. Tymczasem w niniejszym przypadku termin ten nie został zachowany. Ponadto przekroczenie wspomnianego terminu nie zostało też sanowane zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 11 i 12 wspomnianego rozporządzenia, która pozwala na przedłużenie tego samego terminu.
- 24 Zauważając, że przypis 21a do § 61 ust. 1 lit. b) ordynacji podatkowej odsyła do całego rozporządzenia nr 904/2010 jako przykładu przepisów szczególnych, których stosowanie może uzasadniać zawieszenie kontroli podatkowej, sąd ten zastanawia się, czy możliwe jest z jednej

strony wyprowadzenie z tego rozporządzenia uzasadnionego powodu zawieszenia kontroli podatkowej, a z drugiej strony pominięcie przepisów tego rozporządzenia, w szczególności art. 10. Uważa on, że tego przypisu nie można interpretować w ten sposób, że przyznaje on rozporządzeniu wyłączną funkcję legitymizowania zawieszenia kontroli, lecz że należy również uwzględnić terminy, które ono wyznacza.

- 25 W drugiej kolejności, zdaniem sądu odsyłającego, niezbędne jest uściślenie charakteru obowiązków, jakie terminy przewidziane w tym rozporządzeniu nakładają na właściwe organy państw członkowskich, a także skutków ich przekroczenia, z uwzględnieniem ewentualnych naruszeń praw podatników.
- 26 Sąd ten uważa bowiem, że do celów ustalenia zgodności z prawem czasu trwania kontroli podatkowej konieczne jest dokonanie oceny zgodności z prawem długości okresu zawieszenia, w szczególności w świetle zasad proporcjonalności i pewności prawa.
- 27 W tych okolicznościach Najvyšší súd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy przepis motywu 25 rozporządzenia [nr 904/2010] 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?
- 2) Czy niedochowanie terminów na wprowadzenie w życie międzynarodowej wymiany informacji przewidzianych w rozporządzeniu [nr 904/2010] wywołuje skutek (sankcję) wobec organu wezwanego i organu występującego z wnioskiem?
- 3) Czy międzynarodową wymianę informacji przekraczającą terminy określone w rozporządzeniu [nr 904/2010] można uznać za bezprawną ingerencję w prawa podatnika?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 28 Poprzez swoje trzy pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 10 rozporządzenia nr 904/2010 w związku z motywem 25 tego rozporządzenia należy interpretować w ten sposób, że przewiduje on terminy, których przekroczenie może mieć wpływ na zgodność z prawem zawieszenia kontroli podatkowej przewidzianego w prawie krajowym państwa członkowskiego występującego z wnioskiem do czasu przekazania przez wezwane państwo członkowskie informacji wymaganych w ramach mechanizmu współpracy administracyjnej ustanowionego w tym rozporządzeniu.
- 29 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy wziąć pod uwagę nie tylko jego brzmienie, ale także jego kontekst oraz cele regulacji, której część przepis ten stanowi (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 października 2020 r., Jobcenter Krefeld, C-181/19, EU:C:2020:794, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 24 marca 2021 r., A, C-950/19, EU:C:2021:230, pkt 34).

- 30 Co się tyczy brzmienia art. 10 rozporządzenia nr 904/2010 – przepis ten przewiduje, że organ wezwany powinien udzielić informacji, których zażądał organ występujący z wnioskiem, najszybciej jak to możliwe i nie później niż w ciągu trzech miesięcy od daty otrzymania wniosku, przy czym termin ten ulega skróceniu do maksymalnie jednego miesiąca, w przypadku gdy organ wezwany posiada już te informacje.
- 31 Jak wynika z motywu 25 tego rozporządzenia, wspomniany art. 10 określa w konsekwencji maksymalne okresy, w których organ wezwany powinien dostarczyć organowi występującemu z wnioskiem informacje, o które ten ostatni się zwraca.
- 32 Jednakże zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 29 niniejszego wyroku w celu określenia zakresu stosowania art. 10 rozporządzenia nr 904/2010 konieczne jest uwzględnienie również art. 11 i 12 tego rozporządzenia, które stanowią łącznie z tym art. 10 sekcję 2 rozdziału II wspomnianego rozporządzenia, zatytułowaną „Termin dostarczania informacji”.
- 33 W tym względzie art. 11 rozporządzenia nr 904/2010 przewiduje, że w niektórych szczególnych kategoriach przypadków organ występujący z wnioskiem i organ wezwany mogą uzgodnić terminy inne niż te, które są przewidziane w art. 10. Co się tyczy art. 12 tego rozporządzenia, stanowi on, że w przypadku gdy organ wezwany nie jest w stanie odpowiedzieć na wniosek w terminie, niezwłocznie informuje on na piśmie organ występujący z wnioskiem o przyczynach niemożności dotrzymania terminu oraz o możliwym terminie udzielenia odpowiedzi.
- 34 Z artykułów tych wynika, że prawodawca Unii wyraźnie przewidział możliwość udzielenia przez właściwe organy podatkowe państw członkowskich odpowiedzi na wniosek o udzielenie informacji po upływie terminów przewidzianych w art. 10 rozporządzenia nr 904/2010.
- 35 Ponadto z artykułów 11 i 12 rozporządzenia nr 904/2010 wynika również, że terminy przewidziane w art. 10 tego rozporządzenia nie dotyczą stosunków pomiędzy właściwymi organami podatkowymi, które mają obowiązek współpracować w ramach mechanizmu wprowadzonego przez to rozporządzenie, a podatnikami, lecz wyłącznie stosunków między tymi organami. Po pierwsze bowiem, dane organy podatkowe mogą zgodnie z owym art. 11 uzgodnić dłuższy termin, przy czym nie przewiduje się, że są one zobowiązane do konsultowania tego z zainteresowanym podatnikiem, a po drugie, zgodnie z art. 12, jedynie organ występujący z wnioskiem – a nie podatnik – jest informowany przez organ wezwany o niemożności udzielenia odpowiedzi na wniosek w wyznaczonym terminie.
- 36 Ponadto ani art. 10–12 rozporządzenia nr 904/2010, ani żaden inny przepis tego rozporządzenia nie przewidują jakichkolwiek konsekwencji w przypadku przekroczenia przez właściwe organy podatkowe jednego z terminów wynikających ze stosowania tych artykułów, czy to w odniesieniu do tych organów, czy do podatników.
- 37 Z brzmienia tych przepisów, a w konsekwencji z kontekstu, w jaki wpisuje się ten art. 10, wynika zatem, że przekroczenie jednego z terminów w nim przewidzianych nie rodzi po stronie podatnika żadnego prawa i nie wywołuje żadnych szczególnych konsekwencji, w tym w odniesieniu do zgodności z prawem zawieszenia kontroli podatkowej przewidzianego w prawie krajowym państwa członkowskiego występującego z wnioskiem do czasu przekazania przez wezwane państwo członkowskie żądanych informacji.
- 38 Wykładnię tę potwierdza cel realizowany przez rozporządzenie nr 904/2010.

- 39 W tym względzie należy zauważyć, że wspomniane rozporządzenie, zgodnie z jego art. 1 ust. 1, określa warunki współpracy między właściwymi organami państw członkowskich odpowiedzialnymi za stosowanie przepisów ustawowych dotyczących VAT oraz współpracy tych organów z Komisją, w celu zapewnienia przestrzegania tych przepisów ustawowych, a w tym celu określa zasady i procedury umożliwiające tym organom współpracę oraz wymianę między sobą wszelkich informacji, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru VAT, w kontrolowaniu prawidłowego stosowania tego podatku, w szczególności w odniesieniu do transakcji wewnątrzwspólnotowych, oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie tego podatku.
- 40 Jak wynika z motywów 5 i 7 rozporządzenia nr 904/2010, poprzez ustanowienie wspólnego systemu współpracy między państwami członkowskimi, w szczególności w zakresie wymiany informacji, ma ono pomóc zapewnić dokonanie prawidłowego wymiaru VAT, w szczególności jeżeli chodzi o działalność prowadzoną na terytorium jednego z nich, ale w przypadku której związany z tym VAT jest należny w innym państwie członkowskim. Jak bowiem uznał prawodawca Unii w motywie 8 tego rozporządzenia, kontrola prawidłowości stosowania VAT w transakcjach transgranicznych podlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim innym niż to, w którym dostawca towaru lub usługodawca mają siedzibę, opiera się w wielu przypadkach na informacjach, które państwo członkowskie siedziby posiada lub które państwo to może dużo łatwiej uzyskać (zob. podobnie wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 43).
- 41 Należy zatem stwierdzić, że rozporządzenie nr 904/2010 ma na celu umożliwienie współpracy administracyjnej w celu wymiany informacji, które mogą być niezbędne organom podatkowym państw członkowskich (wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 48).
- 42 Natomiast, wobec braku wyraźnego przepisu w tym względzie w rozporządzeniu nr 904/2010, nie można go interpretować w ten sposób, że przyznaje ono szczególne uprawnienia podatnikom (zob. analogicznie wyrok z dnia 20 czerwca 2018 r., Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, pkt 105 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 43 Ponadto rozporządzenie to nie reguluje maksymalnego czasu trwania kontroli podatkowej ani warunków zawieszenia takiej kontroli w przypadku wszczęcia przewidzianej w nim procedury wymiany informacji. W konsekwencji podatnik nie może powoływać się na to rozporządzenie w celu zakwestionowania zgodności z prawem zawieszenia kontroli podatkowej, której podlega, ze względu na zbyt długi okres trwania.
- 44 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 10 rozporządzenia nr 904/2010 w związku z motywem 25 tego rozporządzenia należy interpretować w ten sposób, że nie przewiduje on terminów, których przekroczenie może mieć wpływ na zgodność z prawem zawieszenia kontroli podatkowej przewidzianego przez prawo państwa członkowskiego występującego z wnioskiem do czasu przekazania przez wezwane państwo członkowskie informacji wymaganych w ramach mechanizmu współpracy administracyjnej ustanowionego w tym rozporządzeniu.

W przedmiocie kosztów

- 45 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 10 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 w związku z motywem 25 tego rozporządzenia należy interpretować w ten sposób, że nie przewiduje on terminów, których przekroczenie może mieć wpływ na zgodność z prawem zawieszenia kontroli podatkowej przewidzianego przez prawo państwa członkowskiego występującego z wnioskiem do czasu przekazania przez wezwane państwo członkowskie informacji wymaganych w ramach mechanizmu współpracy administracyjnej ustanowionego w tym rozporządzeniu.

Podpisy