Sprawa C-242/19

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

Data wpływu:

20 marca 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Tribunalul București (sąd wyższej instancji w Bukareszcie, Rumunia)

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

18 stycznia 2019 r.

Strona skarżąca:

CHEP Equipment Pooling NV

Strona przeciwna:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți

---

Przedmiot postępowania głównego

Skarga administracyjna, której przedmiotem jest stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 11 października 2016 r. wydanej przez Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (regionalną dyrekcję generalną finansów publicznych w Bukareszcie – dział ds. rozpatrywania sporów), na podstawie której oddalono jako bezzasadne zażalenie w sprawie podatkowej wniesione przez skarżącą; stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 14 kwietnia 2016 r. dotyczącej zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby w Rumunii, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, która to decyzja została wydana przez Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru

DOKUMENT ROBOCZY

contribuabili nerezidenți (regionalną dyrekcję generalną finansów publicznych w Bukareszcie – administrację podatkową dla podatników niebędących rezydentami), a także zwrócenie skarżącej kwoty 185 822,23 lei rumuńskich (RON).

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Na podstawie art. 267 TFUE tutejszy sąd wnosi o dokonanie wykładni art. 17 i art. 214 ust. 1 dyrektywy 2006/112 oraz art. 2 ust. 1 i art. 3 dyrektywy 2008/9.

Pytania prejudycjalne

1) Czy transport palet z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego w celu ich późniejszego wynajęcia w tym ostatnim państwie członkowskim podatnikowi mającemu siedzibę i zidentyfikowanemu do celów VAT w Rumunii stanowi brak przemieszczenia w rozumieniu art. 17 ust. 2 dyrektywy [2006/112/WE]?

2) Niezależnie od odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy za podatnika w rozumieniu art. 2 pkt 1 dyrektywy 2008/9/WE uznaje się podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, który nie ma siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz na terytorium innego państwa członkowskiego, nawet jeśli podatnik ten jest zidentyfikowany do celów VAT lub byłby zobowiązany do identyfikacji do celów VAT w państwie członkowskim zwrotu?

3) Czy w świetle przepisów dyrektywy 2008/9/WE warunek braku identyfikacji do celów VAT w państwie członkowskim zwrotu stanowi dodatkowy warunek w odniesieniu do warunków przewidzianych w art. 3 dyrektywy 2008/9/WE, aby podatnik mający siedzibę w innym państwie członkowskim, który nie ma siedziby w państwie członkowskim zwrotu, mógł skorzystać z prawa do zwrotu w okolicznościach faktycznych takich jak rozpatrywane w niniejszej sprawie?

4) Czy art. 3 dyrektywy 2008/9/WE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie praktyce organu administracji krajowej, który odmawia zwrotu VAT z powodu niespełnienia warunku przewidzianego wyłącznie w przepisach krajowych?

Przywołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej „dyrektywą 2006/112”), art. 17 i art. 214 ust. 1;

DOKUMENT ROBOCZY

Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, art. 2 pkt 1 i art. 3.

Przywołane przepisy krajowe

Legea nr 571 privind Codul fiscal (ustawa nr 571 wprowadzająca kodeks podatkowy, zwana dalej „kodeksem podatkowym") z dnia 22 grudnia 2003 r.:

Artykuł 128 – „Dostawa towarów

1) Dostawa towarów oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

[…]

9) Dostawa wewnątrzwspólnotowa to dostawa towarów zgodnie z ust. 1, które są wysyłane lub transportowane z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego przez dostawcę lub osobę, na rzecz której dokonywana jest dostawa, lub przez inną osobę na ich rzecz.

10) Przemieszczenie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa z Rumunii do innego państwa członkowskiego uznaje się za odpłatną dostawę wewnątrzwspólnotową, z wyjątkiem przypadków, w których nie dochodzi do przeniesienia, przewidzianych w ust. 12.

11) Przemieszczenie w rozumieniu ust. 10 oznacza każdą wysyłkę lub transport rzeczowego majątku ruchomego przez podatnika lub na jego rzecz, do celów działalności jego przedsiębiorstwa, z Rumunii do innego państwa członkowskiego.

12) Dla celów niniejszego tytułu nie stanowi przemieszczenia wysyłka lub transport towarów z Rumunii do innego państwa członkowskiego przez podatnika lub na jego rzecz do celów jednej z następujących transakcji:

[…]

g) do czasowego użycia danych towarów na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia wysyłki lub transportu towarów w celu świadczenia usług przez podatnika mającego siedzibę w Rumunii w państwie członkowskim przeznaczenia;

h) do czasowego użycia danych towarów przez okres nieprzekraczający 24 miesięcy na terytorium innego państwa członkowskiego pod warunkiem, że import do owego państwa takich samych towarów z państwa trzeciego w celu ich

DOKUMENT ROBOCZY

czasowego użycia będzie objęty procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych.

13) Jeżeli jeden z warunków, o których mowa w ust. 12, nie jest już spełniony, wysyłkę lub transport danych towarów uznaje się za przemieszczenie z Rumunii do innego państwa członkowskiego. W takim przypadku przemieszczenie uznaje się za dokonane, gdy warunek ten przestaje być spełniony”.

Artykuł 130^1 – „Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

[…]

2) Następujące transakcje uznaje się za odpłatne nabycie wewnątrzwspólnotowe:

a) wykorzystanie w Rumunii przez podatnika do celów działalności jego przedsiębiorstwa towarów wysyłanych lub transportowanych przez tego podatnika lub przez inną osobę na jego rzecz z państwa członkowskiego, na terytorium którego towary te zostały wyprodukowane, wydobyte, zakupione, nabyte lub wwiezione przez rzeczonego podatnika w ramach działalności jego przedsiębiorstwa, jeżeli transport lub wysyłkę danych towarów w przypadku, gdy jest ona dokonywana z Rumunii do innego państwa członkowskiego, uznaje się za przemieszczenie towarów do innego państwa członkowskiego, zgodnie z przepisami art. 128 ust. 10 i 11; […]”.

Artykuł 147^2 ust. 1 lit. a)

„a) Podatnik niemający siedziby w Rumunii, który ma siedzibę w innym państwie członkowskim i który nie jest zidentyfikowany oraz nie ma obowiązku identyfikacji do celów VAT w Rumunii, może skorzystać ze zwrotu podatku od wartości dodanej zapłaconego w związku z importem i zakupem towarów/usług w Rumunii; […]”.

Artykuł 153 ust. 5:

„Do złożenia wniosku o identyfikację do celów VAT zgodnie z niniejszym artykułem, przed dokonaniem transakcji, zobowiązany jest podatnik niemający siedziby w Rumunii, który nie jest zidentyfikowany do celów VAT w Rumunii i który zamierza:

a) dokonać wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, za które jest zobowiązany zapłacić podatek zgodnie z art. 151; lub

b) dokonać wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zwolnionej z podatku”.

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (przepisy wykonawcze do kodeksu podatkowego), przyjęte na podstawie Hotărârea de Guvern (dekretu rządowego) nr 44/2004 (zwane dalej „przepisami wykonawczymi”)

DOKUMENT ROBOCZY

Punkt 6 ust. 11:

„Do celów art. 128 ust. 10 kodeksu podatkowego przemieszczenie stanowi transakcję, którą uznaje się za odpłatną wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, wiążącą się z obowiązkiem spełnienia wszystkich warunków i przestrzegania przepisów dotyczących dostaw wewnątrzwspólnotowych, w tym przepisów dotyczących zwolnienia z podatku. Cechą charakterystyczną wspomnianej transakcji jest fakt, że w chwili wysyłki towarów z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego towary te nie są przedmiotem dostawy w rozumieniu art. 128 ust. 1 kodeksu podatkowego i w związku z tym podatnik deklarujący przemieszczenie w państwie członkowskim, w którym rozpoczyna się transport towarów, zobowiązany jest również zadeklarować transakcję uznaną za wewnątrzwspólnotowe nabycie w państwie członkowskim, do którego przemieszczenie ma miejsce. Przykłady przemieszczeń: transport do innego państwa członkowskiego towarów wwiezionych do Rumunii przez osobę, która dokonała wwozu, w przypadku braku transakcji w chwili wysyłki; transport/wysyłka rzeczowego majątku ruchomego z Rumunii do innego państwa członkowskiego w celu utworzenia zapasów przeznaczonych do sprzedaży w tym państwie członkowskim; transport towarów do innego państwa członkowskiego w celu włączenia tych towarów do majątku ruchomego lub nieruchomego w tym państwie członkowskim, jeżeli dana osoba świadczy usługi w tym samym państwie członkowskim; transport/wysyłka rzeczowego majątku ruchomego z Rumunii do innego państwa w celu jego naprawy, który to majątek następnie nie jest już wwożony do Rumunii – taki przypadek, niestanowiący pierwotnie przemieszczenia, staje się przemieszczeniem”.

Punkt 49 ust. 1:

„Zgodnie z art. 147^2 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego każdy podatnik, który nie ma siedziby w Rumunii, lecz ma siedzibę w innym państwie członkowskim, może skorzystać ze zwrotu VAT zapłaconego z tytułu importu i zakupu towarów/usług dokonanego w Rumunii. Podatek od wartości dodanej jest zwracany przez Rumunię, pod warunkiem że dany podatnik spełnia następujące warunki:

a) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie miał w Rumunii siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z których dokonywano transakcji gospodarczych, albo, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie miał tam stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu;

b) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie jest zidentyfikowany, ani nie ma obowiązku identyfikacji do celów VAT w Rumunii zgodnie z art. 153 kodeksu podatkowego;

DOKUMENT ROBOCZY

c) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie dostarczał żadnych towarów ani nie świadczył usług uważanych za dostarczane lub świadczone w Rumunii, z wyjątkiem następujących transakcji:

1. dostawy usług transportu i usług pomocniczych do takich usług, zwolnionych zgodnie z art. 143 ust. 1 lit. c)-m), art. 144 ust. 1 lit. c) i art. 144[1] kodeksu podatkowego;

2. dostawy towarów i usług na rzecz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 150 ust. 2–6 kodeksu podatkowego".

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

1 Skarżąca CHE[P] Equipment Pooling NV (zwana dalej „CHEP BE") jest spółką z siedzibą w Belgii specjalizującą się w usługach wynajmu palet ładunkowych (zwanych dalej „paletami") na terytorium Europy. Europejski magazyn palet jest podnajmowany spółkom CHEP z każdego państwa europejskiego, w tym spółce CHEP Pooling Services România SRL (zwanej dalej „CHEP România"), a spółki te z kolei wynajmują palety klientom końcowym w danym państwie. Aby prowadzić wspomnianą działalność, CHEP BE kupuje nowe palety w większości państw europejskich, w tym w Rumunii, w celu zaspokojenia lokalnego zapotrzebowania na palety.

2 W związku z zakupami palet od dostawcy rumuńskiego dokonanymi przez skarżącą w okresie od dnia 1 października 2014 r. do dnia 31 grudnia 2014 r. skarżąca złożyła do rumuńskich organów podatkowych wniosek o zwrot kwoty 185 822,23 RON tytułem VAT.

3 Decyzją z dnia 14 kwietnia 2016 r. dotyczącą zwrotu VAT podatnikom niebędącym rezydentami Rumunii, którzy mają siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (administracja podatkowa dla podatników niebędących rezydentami), która jest stroną przeciwną, oddaliła wniosek skarżącej o zwrot. W decyzji tej wskazano, że skarżąca wynajmowała CHEP România nie tylko palety nabyte przez rumuńskiego dostawcę, lecz także inne rodzaje palet zakupionych przez skarżącą i pochodzących z innych państw członkowskich Unii oraz wysłanych do Rumunii. Uznano, że transport lub wysyłka towarów z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego bez przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel stanowi przemieszczenie do państwa członkowskiego, w którym rozpoczął się transport towarów, oraz transakcję uznaną za nabycie wewnątrzwspólnotowe w państwie członkowskim, w którym zakończył się transport towarów (w tym przypadku w Rumunii), w odniesieniu do którego skarżąca miała obowiązek identyfikacji do celów VAT w Rumunii zgodnie z art. 153 ust. 5 lit. a) kodeksu podatkowego.

4 Decyzją z dnia 11 października 2016 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (regionalna dyrekcja

DOKUMENT ROBOCZY

generalna finansów publicznych w Bukareszcie – dział ds. rozpatrywania sporów) oddaliła zażalenie wniesione przez skarżącą na decyzję z dnia 14 kwietnia 2016 r.

5 Skarżąca złożyła skargę do sądu odsyłającego, wnosząc o stwierdzenie nieważności wymienionych wyżej dwóch decyzji oraz o zwrot kwoty 185 822,23 RON tytułem VAT.

Główne argumenty stron postępowania głównego

6 **Skarżąca** twierdzi, że jest uprawniona do zwrotu VAT zgodnie z dyrektywą 2008/9 oraz że podniesiona przez organy podatkowe będące stroną przeciwną podstawa odmówienia jej tego prawa, a mianowicie okoliczność, iż w myśl art. 147^2 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego skarżąca miała obowiązek identyfikacji do celów VAT w Rumunii, stanowi wymóg, który nie jest wyraźnie wymieniony wśród wymogów uregulowanych w wyżej wymienionej dyrektywie. Z powyższego wynika, że wspomniany wymóg, przewidziany w rumuńskim kodeksie podatkowym, jest sprzeczny z prawem Unii.

7 Skarżąca twierdzi ponadto, że w każdym razie nie miała ona obowiązku identyfikacji do celów VAT w Rumunii, ponieważ transakcje wysyłki do Rumunii towarów zakupionych w innych państwach członkowskich Unii będące przedmiotem zaskarżonych decyzji nie stanowią przemieszczenia do celów VAT, lecz brak przemieszczenia w rozumieniu art. 128 ust. 2 lit. g) i h) kodeksu podatkowego, a zatem nie mogą być również uważane za transakcje uznane za wewnątrzwspólnotowe nabycia w Rumunii.

8 **Organy administracji będące stroną przeciwną** twierdzą, że z dokumentów załączonych do wniosku o zwrot złożonego przez skarżącą wyraźnie wynika, iż skarżąca wynajęła spółce CHEP România także towary zakupione w innych państwach członkowskich Unii i przetransportowane do Rumunii w celu ich wynajęcia lub podnajęcia. Skarżąca nie wykazała, że wspomniane towary powróciły do państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie wysłane lub przetransportowane w celu świadczenia usług, w związku z czym nie może ona twierdzić, iż dokonana transakcja nie stanowi przemieszczenia, aby skorzystać z odstępstwa przewidzianego w art. 128 ust. 2 lit. g) i h) kodeksu podatkowego.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

9 Konieczne jest ustalenie, czy transport palet z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego przez osobę niebędącą rezydentem w celu ich późniejszego wynajęcia w tym państwie członkowskim podatnikowi mającemu siedzibę i zidentyfikowanemu do celów VAT w Rumunii stanowi brak przemieszczenia w rozumieniu art. 17 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

10 Należy również ustalić, czy spółka niebędąca rezydentem jest zobowiązana do identyfikacji do celów VAT w Rumunii, biorąc pod uwagę, że nie posiada ona

DOKUMENT ROBOCZY

w Rumunii żadnych zasobów technicznych i ludzkich do przeprowadzania transakcji podlegających opodatkowaniu w tym państwie, lecz jedynie świadczy usługi, dla których miejsce transakcji do celów VAT znajduje się w Rumunii.

11 Nawet w przypadku, gdyby spółka niebędąca rezydentem była zobowiązana do identyfikacji do celów VAT w Rumunii, powstaje pytanie, czy spółka niebędąca rezydentem ma prawo do zwrotu VAT na tej podstawie, że dyrektywa 2008/9 nie przewiduje takiego warunku. Zważywszy, iż wymóg, aby osoba prawna nie była zidentyfikowana do celów VAT przewidziany w art. 147^2 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego oraz w pkt 49 ust. 1 przepisów wykonawczych jest warunkiem dodatkowym w stosunku do warunków wyraźnie uregulowanych w art. 3 dyrektywy 2008/9, wydaje się, że jest on sprzeczny z przepisami tej dyrektywy.

DOKUMENT ROBOCZY