

**Sprawa C-430/19**

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

**Data wpływu:**

3 czerwca 2019 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Tribunalul Cluj (Rumunia)

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

15 maja 2019 r.

**Strona skarżąca:**

SC C. F. SRL

**Strona przeciwna:**

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

**Przedmiot postępowania w postępowaniu głównym**

Skarga sądowoadministracyjna na postanowienie organu podatkowego wniesiona przez stronę skarżącą SC C. F. SRL, w postępowaniu przeciwko Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (okręgowemu organowi administracyjnemu ds. finansów publicznych M., Rumunia, zwanemu dalej „A.J.F.P.M.”) oraz Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (regionalnej dyrekcji generalnej ds. finansów publicznych C., Rumunia, zwanej dalej „D.G.R.F.P.C.”) dotyczącym skargi na decyzję administracyjną w postępowaniu podatkowym.

**Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Tribunalul Cluj - Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale (sąd w Kluż - wydział ds. sporów administracyjnych i podatkowych, sporów pracowniczych i ubezpieczeń społecznych) na podstawie art. 267 TFUE wnosi o interpretację zasady poszanowania prawa do obrony z

punktu widzenia prawa dostępu do akt administracyjnych, jak również wykładni tzw. domniemania niewinności.

### **Pytania prejudycjalne**

1) Czy w świetle zasady poszanowania prawa do obrony, zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości (sprawy Solvay, Sopropé Organizações de Calçado Lda i Ispas), decyzja administracyjna w postępowaniu podatkowym wydana przeciwko osobie fizycznej może i powinna podlegać stwierdzeniu nieważności, jeżeli osoba fizyczna nie miała dostępu do informacji, na podstawie których wydano decyzję administracyjną w postępowaniu podatkowym, mimo że decyzja ta odnosi się do niektórych elementów akt administracyjnych?

2. Czy zasady neutralności, proporcjonalności i równoważności stoją na przeszkodzie wykonaniu prawa do odliczenia VAT i podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku spółki, której postępowanie pod względem podatkowym jest nienagane, a której odmówiono prawa do odliczenia podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu zachowań podatkowych dostawców, uznanych za rzekomo niewłaściwe ze względu na takie czynniki, jak brak zasobów ludzkich, brak środków transportu, przy dodatkowej okoliczności, że organ podatkowy nie przedstawił dowodów na działalność, która skutkuje odpowiedzialnością podatkową/karną poszczególnych dostawców.

3. Czy jest zgodne z prawem Unii Europejskiej, aby praktyka krajowa uzależniała możliwość skorzystania z prawa do odliczenia VAT i podatku dochodowego od osób prawnych od posiadania dokumentów uzupełniających innych niż faktura VAT, takich jak kosztorys i postępowanie, które nie są jasno i precyzyjnie określone w krajowych przepisach podatkowych?

4. Czy w świetle wyroku w sprawie WebMindLicenses można uznać, że oszustwo podatkowe może mieć miejsce w sytuacji, gdy podatnik nabywa towary i usługi od innego podatnika, który korzysta z innego systemu podatkowego niż przedmiotowy podatnik?

### **Przywołane przepisy prawa Unii**

Zasada poszanowania prawa do obrony, jak również zasady neutralności, proporcjonalności i równoważności

### **Przywołane przepisy prawa krajowego**

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (ustawa nr 207/2015 o kodeksie postępowania podatkowego)

Artykuł 9 ust. 1 i art. 46 ust. 2 lit. j)), które nakładają na organ podatkowy obowiązek umożliwienia podatnikowi przedstawienia jego punktu widzenia i wskazania tego faktu w wydawanej decyzji podatkowej

Artykuł 278 ust. 1, zgodnie z którym skarga administracyjna nie zawiesza wykonania decyzji administracyjnej w postępowaniu podatkowym

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ustawa nr 207/2015 o kodeksie postępowania podatkowego) obowiązująca od 1 stycznia 2016 r.

artykuł 11 ust. 1

„Określając kwotę zobowiązania z tytułu podatku, cła lub obowiązkowej składki na ubezpieczenie społeczne, organy podatkowe mogą albo pominąć transakcję, która nie ma celu gospodarczego, dostosowując skutki podatkowe tej ostatniej, albo zmienić klasyfikację formy transakcji lub działalności, aby odzwierciedlić treść ekonomiczną transakcji lub działalności.”

artykuł 25 ust. 1

„Na potrzeby ustalenia wyniku podatkowego wydatki poniesione w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, w tym podlegające obowiązującym przepisom prawa, jak również składki członkowskie, należności i składki wpłacane izbom przemysłowo-handlowym, organizacjom pracodawców i związkom zawodowym, uznaje się za wydatki podlegające odliczeniu”.

Artykuł 299 ust. 1 lit. a) dotyczący obowiązku podatnika, na potrzeby VAT, posiadania faktury i dowodu zapłaty VAT należnego lub zapłaconego

Wcześniej obowiązujący kodeks podatkowy (ustawa nr 571/2003) - art. 11 ust. 1, art. 21 ust. 1 i art. 146 ust. 1 lit. a) - przepisy odpowiadające wyżej wymienionym artykułom nowego kodeksu podatkowego

### **Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania**

- 1 C.F. SRL jest rumuńską spółką prawa prywatnego, której cel działalności stanowi eksploatacja zasobów leśnych. W okresie od 29 sierpnia 2016 r. do 13 kwietnia 2017 r. spółka ta podlegała kontroli podatkowej przeprowadzanej przez A.J.F.P.M. Przedmiotem kontroli podatkowej był podatek dochodowy od osób prawnych za okres od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2016 r. oraz podatek od towarów i usług (VAT) za okres od 1 marca 2014 r. do 31 grudnia 2016 r.
- 2 W wyniku powyższej kontroli zostały określone dodatkowe zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych i VAT. Spółka C. F. SRL złożyła skargę podatkową na decyzję podatkową oraz sprawozdanie z kontroli podatkowej sporządzone przez A.J.F.P.M. Spółka podniosła kilka nieprawidłowości

w kontroli podatkowej, zarówno w zakresie dotyczącym procedury podatkowej, jak i nieprawidłowości materialnych w zakresie prawa podatkowego.

- 3 Skarga spółki C. F. SRL została częściowo oddalona jako bezpodstawna, a częściowo uwzględniona, z zastrzeżeniem obowiązku ponownego przeprowadzenia kontroli podatkowej przez jednostkę kontroli podatkowej. W odniesieniu do części skargi, która została odrzucona, spółka C. F. SRL wniosła skargę o uchylenie do Tribunalul Cluj (wyższy sąd w Kluż, Rumunia). Po pierwsze, powołując się na wyrok Trybunału z dnia 25 października 2011 r., Solvay/Komisja (C-109/10 P, EU:C:2011:686), spółka C. F. SRL wniosła o uchylenie środków kontroli administracyjnej ze względu na to, że na etapie administracyjnym odmówiono jej prawa dostępu do całej dokumentacji administracyjnej.
- 4 Już na etapie pisemnym wstępnej skargi administracyjnej strona skarżąca miała zwrócić się do organów kontroli podatkowej o możliwość skorzystania z prawa dostępu do całej dokumentacji administracyjnej. Wniosek ten został złożony w sytuacji, w której kontrola podatkowa została zawieszona na okres 6 miesięcy w celu umożliwienia przeprowadzenia kontroli przez inny organ pełniący funkcje kontroli podatkowej, mianowicie Direcția Regională Antifraudă O. (dyrekcję regionalną ds. zwalczania nadużyć finansowych, zwaną dalej „D. R. A. F. O.”) oraz w celu skierowania sprawy do organów ścigania. W wyniku kontroli przeprowadzonych przez organy ścigania zapadła decyzja o umorzeniu sprawy. Ponadto spółka C. F. SRL powołała się na pewne nieprawidłowości proceduralne.
- 5 Spółka C. F. SRL została również oskarżona o udział w fikcyjnych transakcjach podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych i VAT. Według rumuńskich organów podatkowych transakcje handlowe prowadzone przez C. F. SRL z dwoma partnerami handlowymi były fikcyjne, ponieważ ci dwaj dostawcy nie mieli technicznych i logistycznych możliwości świadczenia przedmiotowych usług. Organy podatkowe zamierzają pociągnąć spółkę C. F. SRL do odpowiedzialności za rzekomo niewłaściwe zachowanie podatkowe jej dostawców.

### **Główne argumenty stron postępowania głównego**

- 6 W odniesieniu do dostępu do dokumentów dotyczących kontroli strona skarżąca podnosi, że po wznowieniu procedury kontroli podatkowej spółka C. F. SRL nie została w żaden sposób poinformowana o wyniku kontroli przeprowadzonej przez drugi organ kontrolny oraz o jego wpływie na kontrolę podatkową. Ponadto nieprawidłowości proceduralne stwierdzone przez stronę skarżącą nie mogły zostać podniesione w sposób mający znaczenie dla sprawy, ponieważ jej prawo dostępu do akt administracyjnych kontroli podatkowej nie zostało nawet formalnie zakwestionowane.
- 7 W swojej odpowiedzi na skargę A.J.F.P.M. odnosi się do faktu, że oryginalne dokumenty księgowe zostały uzyskane przez D.R.A.F.O. w 2013 r., a następnie

przekazane Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (prokuraturze przy sądzie w Kluż, Rumunia), która prowadziła dochodzenie w sprawie przestępstw leśnych popełnionych przez C. F. SRL. Zauważa się również, że organ kontroli podatkowej miałby kontrolować dokumenty księgowe C. F. SRL w siedzibie Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (prokuratury przy sądzie w Kluż). A.J.F.P.M. uważa również, że prawo do obrony spółki C. F. SRL było przestrzegane, ponieważ przedstawiciel prawny przedsiębiorstwa został zaproszony do siedziby organu podatkowego w celu otrzymania kopii decyzji administracyjnej dotyczącej kontroli.

- 8 W odniesieniu do zarzutów dotyczących zachowania podatkowego dostawców, zgodnie z opinią spółki C. F. SRL i w oparciu o orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczące tzw. domniemania niewinności, spółka ta nie może zostać pociągnięta do odpowiedzialności za rzekomo niewłaściwe zachowanie podatkowe jej dostawców. Spółka C. F. SRL twierdzi, że bezpodstawne jest stwierdzenie organów kontroli podatkowej, iż fikcyjność przedmiotowych transakcji wynika z faktu, że nie może ona dostarczyć żadnych innych dokumentów uzupełniających niż faktura VAT, ponieważ na poziomie orzecznictwa rumuńskiego sądu najwyższego - Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższy sąd kasacyjny i sprawiedliwości, Rumunia) - stwierdzono, że jedyną dokumentacją wymaganą w rumuńskim prawie podatkowym do skorzystania z prawa do odliczenia zarówno VAT, jak i podatku dochodowego od osób prawnych, jest faktura VAT.
- 9 Spółka C. F. SRL kwestionuje również inne stwierdzenie organu kontroli podatkowej, jakoby fikcyjny charakter transakcji badanych w niniejszej sprawie miał wynikać z faktu, że przedmiotowe przedsiębiorstwa będące dostawcami podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od mikroprzedsiębiorstw w wysokości 3% obrotów, podczas gdy C. F. SRL podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w wysokości 16 % uzyskanego dochodu. Spółka C. F. SRL wyraziła pogląd, że ewentualny uszczerbek dla budżetu państwa nie może zostać podniesiony w świetle orzecznictwa Trybunału w sprawie WebMindLicenses (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832), ponieważ jej dostawcy skorzystali z opcji prawnej dotyczącej innego systemu opodatkowania niż ten wybrany przez C. F. SRL.
- 10 W odpowiedzi na skargę organ podatkowy przytoczył akt kontroli podatkowej, a A.J.F.P.M. nie odwołuje się w niej do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

#### **Krótkie uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

- 11 W odniesieniu do kwestii prawnej dotyczącej dostępu do akt administracyjnych sąd odsyłający odsyła do orzecznictwa Trybunału dotyczącego zasady poszanowania prawa do obrony, w szczególności do wyroku z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawie Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, pkt 36), wyroku z dnia

3 lipca 2014 r. w sprawie Kamino Logistics (C-129/13, EU:C:2014:2041, pkt 73) oraz wyroku z dnia 9 listopada 2017 r. w sprawie Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 39).

- 12 Sąd odsyłający zauważa, że po wydaniu wyroku w sprawie Ispas ustawodawca rumuński nie przyjął żadnego środka regulującego pojęcie „prawa dostępu do akt administracyjnych”, a dokładniej określającego warunki, pod jakimi to prawo staje się skuteczne, a przede wszystkim, jaką karę powinien zastosować sąd krajowy, który stwierdzi naruszenie tego prawa. Sąd odsyłający zauważa również, że w rumuńskim postępowaniu podatkowym wniesienie skargi administracyjnej nie ma skutku zawieszającego wykonanie, co wynika z treści art. 278 ust. 1 kodeksu postępowania podatkowego.
- 13 Wziąwszy pod uwagę powyższe, sąd krajowy wyraża poważne wątpliwości co do sankcji, jakie musi nałożyć w postępowaniu przed sądem krajowym na akt administracyjny dotyczący przeprowadzonej kontroli sporządzony przez A.J.F.P.M. wskutek naruszenia prawa dostępu do akt administracyjnych. Sąd odsyłający zauważa również, że także orzecznictwo sądów krajowych dotyczące sankcji wynikających z nieprzestrzegania prawa do obrony jest rozbieżne.
- 14 W sprawie Ispas nie zwrócono się do Trybunału o doprecyzowanie sankcji proceduralnych, jakie mają być stosowane przez sąd krajowy w przypadku stwierdzenia, że prawo dostępu do akt administracyjnych podatnika nie było przestrzegane. Podsumowując, sąd odsyłający chciałby uzyskać odpowiedź, jaką sankcję, zdaniem Trybunału, należy zastosować w przypadku nieprzestrzegania prawa do obrony spółki takiej jak strona skarżąca, jeżeli nie zostanie jej przyznane prawo dostępu do akt administracyjnych w odniesieniu do europejskiego prawa do poszanowania prawa do obrony.
- 15 Druga kwestia prawna dotyczy sposobu, w jaki zgodnie z prawem Unii Europejskiej spółka taka jak skarżąca może zostać pociągnięta do odpowiedzialności za rzekomo niewłaściwe zachowanie jej dostawców. Sąd odsyłający zauważa, że w kontekście kontroli podatkowej A.J.F.P.M. nie opiera się na fakcie, że dwie spółki świadczące usługi na rzecz spółki C. F. SRL nie wywiązały się z obowiązków sprawozdawczych, księgowych i płatniczych wobec budżetu państwa, ale na fakcie, że te dwa przedsiębiorstwa będące dostawcami korzystają z systemu podatkowego, który A.J.F.P.M. uważa za korzystniejszy niż ten, z którego korzysta spółka C. F. SRL. Sąd odsyłający uważa, że różnice w systemie podatkowym stosowanym przez usługodawcę i usługobiorcę danej usługi, które stanowią jedynie wykonanie opcji prawnej, nie mogą stanowić oszustwa podatkowego. W związku z powyższym sąd ten uważa, że przedstawiona przez Trybunał interpretacja tzw. domniemania niewinności w świetle tej konkretnej sprawy oraz swojego wcześniejszego orzecznictwa, będzie niezwykle przydatna do celów rozstrzygnięcia niniejszego sporu.
- 16 W odniesieniu do orzecznictwa sąd odsyłający powołuje się na wyroki Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (orzeczenie ETPC z dnia 18 czerwca

2010 r., w sprawie Business Support Center przeciwko Bułgarii, odwołanie nr 6689/03, pkt 24, oraz orzeczenie ETPC z dnia 22 stycznia 2009 r., Bulves AD Bulgaria, odwołanie nr 3991/03), jak również wyroki Trybunału (wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121; wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r., Ciccalà, C-482/10, EU:C:2011:868, pkt od 17 do 19; wyrok z dnia 6 września 2012 r., Gabor Toth, C-324/11, EU:C:2012:549; wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen EOOD, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 31, oraz wyrok z dnia 22 stycznia 2015 r., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 52).

- 17 Sąd odsyłający ma również wątpliwości co do dokumentów uzupełniających wymaganych przez jednostkę kontroli podatkowej A. J.F.P.M. mających stanowić uzasadnienie prawa do odliczenia podatku dochodowego od osób prawnych i VAT. Zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej jedynym formalnym wymogiem na mocy prawa Unii jest posiadanie faktury VAT. Jednak na poziomie orzecznictwa sądów najwyższej instancji istnieją rozwiązania konkretnych przypadków, które wykazały, że prawo do odliczenia podatku dochodowego od osób prawnych podlega obowiązkowi przedstawienia, oprócz faktury, innych dokumentów potwierdzających. W związku z tym sąd odsyłający uważa, że również z tego punktu widzenia interpretacja zasady przewagi treści nad formą, uwzględniająca specyfikę niniejszej sprawy, jest konieczna dla rozstrzygnięcia sporu.

DOKUMENT ROZWIĄZANIOWY