

**Sprawa C-558/19****Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

23 lipca 2019 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Tribunalul Cluj (Rumunia)

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

3 lipca 2019 r.

**Strona skarżąca:**

Impresa Pizzarotti &amp; C SPA Italia Sucursala Cluj

**Strona pozwana:**

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

[...]

**TRIBUNALUL CLUJ (sąd okręgowy w Klużu)****IZBA DS. SPORÓW ADMINISTRACYJNYCH I PODATKOWYCH,  
Z ZAKRESU PRAWA PRACY I UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH,**

[...]

**Na posiedzeniu jawnym w dniu 3 lipca 2018 r.**

[...]

rozpatrzył wniesioną doń w trybie sądowno-administracyjnym skargę w postępowaniu pomiędzy skarżącą, IMPRESA PIZZAROTTI & C SPA ITALIA SUCURSALA CLUJ (Impresa Pizzarotti & C SPA Italia, oddział w Klużu) i stroną pozwaną, AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ – DIRECȚIA GENERALĂ DE ADMINISTRARE A MARILOR CONTRIBUABILI (Krajowa Agencja Administracji Podatkowej – Dyrekcja

Generalna ds. Dużych Podatników, Rumunia), mającym za przedmiot zażalenie skierowane przeciwko wydanemu przez organ podatkowy aktowi administracyjnemu.

[...]

W dniu 2 lipca 2018 r. skarżąca zwróciła się do dołączenie do akt sprawy uwag dotyczących stanowiska strony pozwanej, w którym ta zwróciła się o oddalenie wniosku o zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

W związku z tym stanowiskiem strony pozwanej skarżąca podnosi, że przeredagowała zadane pytanie w ten sposób, że gdyby przepisy art. 11 ust. 2 i art. 29 ust. 3 Codul fiscal (rumuńskiego kodeksu podatkowego) miały być interpretowane w sposób wskazany przez organ administracji podatkowej, byłyby one sprzeczne z art. 49 i 63 TFUE [...], ponieważ transfery środków pieniężnych pomiędzy oddziałem mającym siedzibę w jednym państwie członkowskim a jego spółką dominującą mającą siedzibę w innym państwie członkowskim byłyby uznawane za transakcje, które mogą podlegać przepisom dotyczącym cen transferowych.

#### SĄD

Orzekając w przedmiocie skierowania do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej odesłania prejudycjalnego, po uprzednim zbadaniu akt sprawy, stwierdza, co następuje:

##### *1. Okoliczności sprawy. Ramy proceduralne. Stan faktyczny.*

Do niniejszego sądu wpłynęła w pierwszej instancji skarga o stwierdzenie nieważności wydanej w dniu 23 listopada 2017 r. decyzji [...] dotyczącej zażalenia na decyzję podatkową [...] z dnia 20 września 2017 r. oraz stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej [...] z dnia 20 września 2017 r., w których Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Dyrekcja Generalna ds. Dużych Podatników) ustaliła dodatkową należną kwotę w wysokości 297 141,92 lei rumuńskich (RON) tytułem podatku dochodowego od osób prawnych oraz zwiększyła podstawę opodatkowania tym podatkiem o 1 857 137 RON. **[OR. 1.]**

Stwierdzono, że w okresie od dnia 29 lipca 2016 r. do dnia 11 września 2017 r. skarżąca została poddana kontroli podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przeprowadzonej przez Activitatea de Inspectie Fiscală della Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Służba Audytu Podatkowego Dyrekcji Generalnej ds. Dużych Podatników), po zakończeniu której sporządzone zostało sprawozdanie [z dnia] 20 września 2017 r., na podstawie którego przyjęto decyzję podatkową [z dnia] 20 września 2017 r.,

w której nałożono na tę spółkę dodatkowe zobowiązania podatkowe w wysokości 297 141,92 RON oraz zwiększono podstawę opodatkowania o 1 857 137 RON.

Podczas tej kontroli podatkowej ustalono, że skarżąca Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj, działając w charakterze pożyczkodawcy, zawarła z SC Impresa Pizzarotti&C SPA Italia [, działającą w charakterze pożyczkobiorcy,] dwie umowy pożyczki: umowę [...] [z dnia] 6 lutego 2012 r., dotyczącą pożyczki kwoty 11 400 000 EUR, i umowę [...] [z dnia] 9 marca 2012 r., dotyczącą pożyczki kwoty 2 300 000 EUR. Kwoty te zostały pożyczone na początkowy okres 1 roku, który mógł zostać przedłużony w drodze załącznika do umowy. Umowy pożyczki nie zawierają żadnej klauzuli dotyczącej należnych skarżącej odsetek. Na dzień 1 stycznia 2013 r. pozostająca do zwrotu kwota wynosiła 11 250 000 EUR. W dniu 9 kwietnia 2014 r. te dwie pożyczki zostały w całości spłacone.

W świetle powyższych rozważań oraz biorąc pod uwagę art. 11 ust. 2 i art. 29 ust. 3 Legea nr. 571/2003 571/2003 privind Codul fiscal (rumuńska ustawa nr 571/2003 ustanawiająca kodeks podatkowy), organy kontroli skarbowej stwierdziły, że skarżąca spółka jest podmiotem powiązaniem ze spółką dominującą, że udzielone pożyczki stanowią transfery, które zgodnie z przepisami dotyczącymi cen transferowych powinny być zostać dokonane po cenie rynkowej, czyli po średniej stopie procentowej stosowanej przez Banca Națională a României (Narodowy Bank Rumunii), i że w konsekwencji skarżąca winna zapłacić dodatkowy podatek w wysokości 297 141,92 RON, zaś podstawę opodatkowania należy zwiększyć o 1 857 137 RON.

Decyzją nr 114/23.11.2017, wydaną przez Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Dyrekcję Generalną ds. Dużych Podatników), skierowana przez skarżącą skarga dotycząca spornej kwoty została oddalona jako bezzasadna, a wniesiona przeciwko tej decyzji organu podatkowego skarga administracyjna z zakresu prawa podatkowego została zarejestrowana w sekretariacie sądu [odsyłającego] w dniu 15 grudnia 2017 r.

Skarżąca podnosi, że powołane przez organ podatkowy przepisy prawne naruszają art. 49 i 63 TFUE w zakresie, w jakim stanowią, że transfery środków pomiędzy oddziałem mającym siedzibę w państwie członkowskim a jego spółką dominującą mającą siedzibę w innym państwie członkowskim stanowią transakcje, które mogą podlegać przepisom dotyczącym cen transferowych, a to z tego względu, że przepisy te nie mają zastosowania, gdy oddział i jego spółka dominująca znajdują się na terytorium tego samego państwa.

Podsumowując, skarżąca uważa, że organy władzy dopuściły się naruszenia norm prawa Unii Europejskiej.

2. *Co do prawa*

Sąd [odsyłający] uznał, że rozpatrywana w niniejszym postępowaniu sądowo-administracyjnym kwestia prawna dotyczy zgodności z prawem aktów administracyjnych w zakresie podatków dochodowych od osób prawnych w odniesieniu do transakcji polegających na transferze środków finansowych między oddziałem a spółką dominującą w sytuacji, gdy te mają siedziby w dwóch różnych państwach członkowskich.

W tym kontekście konieczne jest wyjaśnienie, czy ta metoda określania wielkości zobowiązania podatkowego stanowi prawidłowe zastosowanie prawa Unii Europejskiej, a konkretnie – art. 49 i 63 TFUE.

3. Po rozpatrzeniu wniesionych doń wniosków, Sąd stwierdził, że w celu prawidłowego rozstrzygnięcia skargi [...] konieczne jest skierowanie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej mającej zasadnicze znaczenie kwestii podniesionej w zawartym pytaniu prejudycjalnym. [OR. 2.]

4. [...]

5. *Mające zastosowanie przepisy prawne i orzecznictwo*

I. *Mające zastosowanie w niniejszym sporze przepisy prawa krajowego*

***Legea nr. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawa nr 571/2003 ustanawiająca kodeks podatkowy)***

***– Artykuł 7 – Definicje ogólne***

(1) *Dla celów niniejszego Kodeksu, z wyjątkiem tytułu VI, wymienione poniżej terminy i wyrażenia mają następujące znaczenia:*

(...)

20. *„osoba” oznacza osobę fizyczną albo osobę prawną;*

21. *„podmioty powiązane” – jeden podmiot jest powiązany z drugim, jeżeli związek między nimi spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:*

(...)

c) *osoba prawna jest powiązana z inną osobą prawną, jeżeli co najmniej:*

i) *pierwsza z nich posiada bezpośrednio lub pośrednio, wliczając w to udziały posiadane przez podmioty powiązane, co najmniej 25% wartości drugiej osoby prawnej czy też udziałów w jej kapitale lub liczby praw głosu [w jej organach], lub jeżeli sprawuje nad taką osobą prawną kontrolę;*

ii) druga osoba prawna posiada, bezpośrednio lub pośrednio, wliczając w to udziały posiadane przez podmioty powiązane, co najmniej 25% wartości pierwszej osoby prawnej czy też udziałów w jej kapitale lub liczby praw głosu [w jej organach];

iii) osoba prawna będąca osobą trzecią posiada, bezpośrednio lub pośrednio, wliczając w to udziały posiadane przez podmioty powiązane, co najmniej 25% wartości pierwszej i drugiej osoby prawnej czy też udziałów w ich kapitale lub liczby praw głosu [w ich organach];

(...)

32. „transfer” – każde zbycie, przeniesienie lub cesja prawa własności, zamiana prawa własności na usługi lub inne prawo własności, jak również przeniesienie aktywów powierniczych w kontekście transakcji powierniczej w rozumieniu Kodeksu cywilnego.

– **Artykuł [11] – Przepisy szczególne dotyczące zastosowania kodeksu podatkowego**

(2) W ramach transakcji pomiędzy podmiotami rumuńskimi i powiązаныmi z nimi podmiotami niemającymi siedziby w Rumunii, jak również pomiędzy powiązаныmi podmiotami rumuńskimi, organy podatkowe mogą w razie potrzeby skorygować kwotę przychodów lub kosztów każdego z tych podmiotów tak, aby odzwierciedlała ona cenę rynkową dostarczanych towarów lub usług wyświadczonych w ramach tej transakcji. Przy ustalaniu ceny rynkowej transakcji między podmiotami powiązаныmi stosuje się najbardziej odpowiednią z poniższych metod: (...)

– **Artykuł 29 – Dochody zakładu stałego**

Przy określaniu podlegającego opodatkowaniu zysku osiągnięty go stały zakład traktowany jest jako odrębny podmiot, przy czym przy ustalaniu ceny rynkowej transferu między zagraniczną osobą prawną a zakładem stałym zastosowanie mają zasady dotyczące cen transferowych. W przypadku, gdy zakład stały nie posiada faktury opiewającej na koszty, którymi obciąża go siedziba [OR. 3] główna, inne dokumenty potwierdzające winny zawierać dowody tego, że koszty te zostały rzeczywiście poniesione oraz że pozostają one w racjonalny sposób powiązane z tym zakładem stałym zgodnie z przepisami dotyczącymi cen transferowych.

## II. Prawo Unii Europejskiej

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej

Artykuł 49

(dawny artykuł 43 TWE)

*Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli państwa członkowskiego mających siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego.*

*Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego kapitału, swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 54 akapit drugi, na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli.*

### *Artykuł 63*

*(dawny artykuł 56 TWE)*

*1. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.*

*2. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w płatnościach między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.*

6. Powody, dla których sąd odsyłający przedłożył pytania prejudycjalne

[...]

W niniejszej sprawie zwrócono się do [niniejszego] sądu o zbadanie zgodności z prawem aktów administracyjnych, w których organ podatkowy nałożył na skarżącą dodatkowe zobowiązania podatkowe w postaci podatku dochodowego od osób prawnych, w związku z tym, że przekazała ona swej włoskiej spółce dominującej środki pieniężne, zaś organ podatkowy uznał, że w świetle wskazanych powyżej przepisów krajowych transakcje te należy uznać za transakcje między osobami powiązanymi, do których mają zastosowanie przepisy dotyczące cen transferowych. Organy podatkowe uznały bowiem, że art. 11 ust. 2 rumuńskiego kodeksu podatkowego stanowi, iż transakcje między podmiotami rumuńskimi a powiązanymi z nimi niemającymi siedziby w Rumunii podlegają przepisom dotyczącym cen transferowych, zaś pojęcie „podmiotu rumuńskiego” obejmuje oddział stanowiący zakład stały podmiotu niemającego siedziby w Rumunii, zgodnie z art. 29 ust. 3 Codul fiscal (rumuńskiego kodeksu podatkowego).

Gdyby natomiast takie transakcje zostały przeprowadzone między oddziałem a spółką dominującą z siedzibą w Rumunii, nie mogłyby one zostać zakwalifikowane jako transakcje podlegające zasadom dotyczącym cen transferowych, ponieważ oddziały te nie są uznawane przez Codul fiscal (kodeks

podatkowy) za odrębne podmioty, jeżeli nie stanowią one stałego zakładu niebędącej rezydentem osoby prawnej.

Sąd uznał, że w niniejszej sprawie prawo przedsiębiorczości, o którym mowa w art. 49 TFUE, jest ograniczone ze względu na to, że transfery środków pieniężnych pomiędzy mającym siedzibę w państwie członkowskim oddziałem a niebędącą w nim rezydentem spółką dominującą [OR. 4] są bardziej kosztowne niż tego samego rodzaju transfery dokonywane między oddziałem a spółką dominującą w tym samym państwie członkowskim.

Ze względu na powyższe i z uwagi na fakt, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie orzekł jeszcze w tej kwestii, która winna zostać rozstrzygnięta w pierwszej instancji oraz w świetle art. 267 TFUE, sąd uznaje za konieczne zwrócić się do Trybunału [...].

[...]

#### Z TYCH WZGLĘDÓW

#### W IMIENIU PRAWA

#### POSTANAWIA:

na podstawie art. 276 TFUE, przedłożyć Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:

*Czy art. 49 i 63 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem niniejszej sprawy (art. 11 ust. 2, art. 29 ust. 3 della Legge nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawa nr 571/2003 ustanawiająca kodeks podatkowy)], które przewidują możliwość zmiany kwalifikacji bankowego przekazu środków pieniężnych z oddziału mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim do spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim na „transakcję generującą dochód”, do której mają zastosowanie przepisy dotyczące cen transferowych, chociaż gdyby ta sama transakcja została przeprowadzona między oddziałem a spółką dominującą, które mają siedzibę w tym samym państwie członkowskim, to nie mogłaby ona zostać przekwalifikowana w ten sam sposób, a dotyczące cen transferowych przepisy nie miałyby do niej zastosowania.*

[...]