

**Sprawa C-640/23**

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

**Data wpływu:**

25 października 2023 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunia)

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

26 czerwca 2023 r.

**Strona wnosząca skargę kasacyjną – druga strona postępowania w pierwszej instancji:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

**Druga strona postępowania - skarżący w pierwszej instancji,**

Greentech SA

**Przedmiot postępowania głównego**

Skarga kasacyjna od wyroku uwzględniającego w części skargę administracyjną wniesioną przez drugą stronę postępowania - skarżącego w pierwszej instancji w celu stwierdzenia nieważności niektórych decyzji administracyjno-podatkowych dotyczących nałożenia podatku od wartości dodanej (VAT) wydanych przez (stronę wnoszącą skargę kasacyjną – drugą stronę postępowania w pierwszej instancji).

**Przedmiot i podstawa prawna pytania prejudycjalnego**

Na podstawie art. 267 TFUE zwrócono się o dokonanie wykładni art. 2, 19 i 168 w związku z art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w

sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej: „dyrektywą 2006/112”).

### **Pytanie prejudycjalne**

Czy zasady neutralności, pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, ustanowione w art. 2, 19 i 168 w związku z art. 203 dyrektywy 2006/112, stoją na przeszkodzie odmowie uznania prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu transakcji sprzedaży, która została następnie przekwalifikowana przez organy podatkowe na przekazanie przedsiębiorstwa nieobjęte zakresem stosowania podatku VAT, w sytuacji gdy podatek ten został już pobrany przez państwo, a jego zwrot nie jest możliwy na podstawie przepisów krajowych?

### **Przywołane przepisy prawa Unii**

Artykuły 2, 19 i 168 w związku z art. 203 dyrektywy 2006/112

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej: „Trybunałem”), a mianowicie wyroki: z dnia 26 kwietnia 2017 r., Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302; z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327; a także z dnia 14 marca 2013 r., Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169.

### **Przytoczone przepisy prawa krajowego**

Codul fiscal (ordynacja podatkowa) z 2003 r. (ustawa nr. 571/2003), art. 3 (zgodnie z którym podatki i opłaty regulowane przez ten kodeks opierają się m.in. na zasadzie neutralności podatkowej); art. 126 ust. 1 (zgodnie z którym transakcje stanowiące lub uznawane za odpłatną dostawę towarów podlegają VAT) art. 128 ust. 7 (zgodnie z którym przekazanie całości lub części aktywów, między innymi w wyniku sprzedaży, nie stanowi dostawy towarów, jeżeli osoba, na rzecz której przekazano te towary, jest podatnikiem); oraz art. 145 ust. 2 (zgodnie z którym każdy podatnik jest uprawniony do odliczenia VAT od zakupów podlegających VAT).

Codul de procedură fiscală (kodeks postępowania podatkowego) z 2003 r. (dekret rządowy nr. 92/2003), art. 84 (zgodnie z którym, co do zasady, deklaracje podatkowe mogą być korygowane przez podatnika, z jego własnej inicjatywy, w terminie przedawnienia przewidzianym dla prawa do ustalenia zobowiązań podatkowych) i art. 91 (zgodnie z którym prawo organu podatkowego do ustalenia zobowiązań podatkowych przedawnia się, co do zasady, w terminie pięciu lat od dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym zobowiązanie podatkowe powstało).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (decyzyja rządu nr 44/2004 zatwierdzająca zasady metodologiczne stosowania ustawy nr 571/2003 w sprawie ordynacji podatkowej), pkt 6, ust. 7) i 8), wyjaśniające, co należy rozumieć pod pojęciem przekazania **całości** aktywów w art. 128 ust. 7 ordynacji podatkowej.

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego**

- 1 W okresie od 23 listopada 2015 r. do 15 lipca 2016 r. Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (regionalna dyrekcja generalna finansów publicznych w Galați) – administracja finansów publicznych okręgu Vrancea (zwana dalej: „AJFP Vrancea”) przeprowadziła kontrolę podatkową w siedzibie Greentech SA (zwanej dalej: „Greentech”), w wyniku czego na spółkę nałożono dodatkowe zobowiązania podatkowe na kwotę w wysokości 4 388 720 lei rumuńskich (RON) z tytułu podatku VAT i powiązanych opłat. Te zobowiązania podatkowe wynikały z nowej kwalifikacji prawnej transakcji sprzedaży sprzętu przez Greenfiber International SA (zwanej dalej: „GFI”) na rzecz Greentech (transakcja, którą ta ostatnia uznała za dostawę towarów, podlegającą VAT) a którą AJFP Vrancea scharakteryzowała jako przekazanie części aktywów między dwiema powiązаныmi spółkami (transakcja niepodlegająca VAT).
- 2 Odwołanie Greentech od tego zobowiązania podatkowego zostało oddalone przez Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (dyrekcja generalna ds. dużych podatników, zwana dalej: „DGAMC”).
- 3 Od tej decyzji DGAMC, oddalającej odwołanie od decyzji podatkowej, Greentech wniósł skargę administracyjną do Curtea de Apel Ploiești (sądu apelacyjnego w Ploiești), która została częściowo uwzględniona.
- 4 Decyzją z dnia 23 listopada 2021 r. Înalta Curte de Casație și Justiție (wysoki trybunał kasacyjny i sprawiedliwości, zwany dalej: „ÎCCJ”) częściowo uwzględnił skargę wniesioną przez AJFP Vrancea i DGAMC od wyroku Curtea de Apel Ploiești.
- 5 Greentech wniósł skargę o wznowienie postępowania zakończonego wyrokiem ÎCCJ, twierdząc, że ten ostatni narusza orzecznictwo Trybunału, w szczególności wyroki Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, i PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327; zgodnie z tym orzecznictwem prawo do odliczenia podatku VAT należy również przyznać w przypadkach, gdy dane transakcje nie są objęte zakresem stosowania podatku VAT, jeżeli ze szczególnych okoliczności sprawy wynika, że odzyskanie podatku VAT przez osobę, która go zapłaciła, byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, gdyż w przeciwnym razie doszłoby do naruszenia zasad neutralności i skuteczności VAT.
- 6 Decyzją z dnia 31 stycznia 2023 r. ÎCCJ uwzględnił skargę o wznowienie postępowania, uchylił zaskarżony wyrok w części w odniesieniu do zarzutu skargi

dotyczącego zmiany kwalifikacji prawnej transakcji sprzedaży sprzętu na przekazanie całości aktywów i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania z tego względu.

### **Główne argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 7 Greentech, druga strona postępowania - skarżący w pierwszej instancji, uważa, że należy wyjaśnić, czy w ramach wykładni przepisów dyrektywy 2006/112 oraz zasad neutralności podatkowej, pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań organy podatkowe państwa członkowskiego mogą odmówić uznania prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego od transakcji sprzedaży, zakwalifikowanej następnie przez organy podatkowe jako przekazanie towarów niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, w sytuacji gdy podatek VAT został wpłacony do budżetu państwa, zwrot tego podatku osobie, która go zapłaciła, jest niemożliwy, upłynął termin przedawnienia w sprawach podatkowych, a przepisy krajowe nie przewidują instrumentów i mechanizmów proceduralnych w odniesieniu do zwrotu przez organy podatkowe kwoty zapłaconej z tytułu VAT w przypadku dokonania takiej zmiany kwalifikacji.
- 8 Spółka ta podnosi, że zgodnie z zasadą neutralności podatkowej, podatek VAT musi mieć neutralny skutek, to znaczy musi prowadzić do tego samego rezultatu końcowego niezależnie od pośredników, poprzez mechanizm wykonania prawa do odliczenia. Jediną sytuacją, w której zasada ta nie miałaby zastosowania, byłaby sytuacja, w której towar lub usługa jest otrzymywana przez konsumenta końcowego, w którym to przypadku musi on zapłacić podatek VAT. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału każde ograniczenie prawa do odliczenia stanowi naruszenie zasady neutralności podatkowej (wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Zdaniem Greentech, GFI nie mogła dokonać korekty faktury za przedmiotową sprzedaż po zakończeniu kontroli podatkowej w Greentech, ponieważ sama GFI została wcześniej poddana kontroli podatkowej, w wyniku której zespół inspektorów stwierdził, że ta transakcja handlowa została prawidłowo potraktowana przez strony jako transakcja podlegająca opodatkowaniu podatkiem VAT, a zatem GFI prawidłowo pobrała podatek VAT i odprowadziła go do Skarbu Państwa.
- 10 W związku z tym ten sam krajowy organ podatkowy potraktowałby sporną transakcję handlową w zupełnie inny sposób: jako podlegająca zapłacie VAT przez GFI, której Greentech zapłacił VAT, oraz jako niepodlegająca zapłacie VAT przez Greentech. Greentech został w ten sposób pozbawiony prawa do odliczenia zapłaconego podatku VAT.
- 11 AJFP Vrancea, strona wnosząca skargę kasacyjną – druga strona postępowania w pierwszej instancji, podnosi, że należy uwzględnić szczególne okoliczności niniejszej sprawy, w tym sensie, że transakcja przeprowadzona między dwiema powiązаныmi spółkami obejmowała sprzedaż linii produkcyjnej oraz że w tym

samym dniu została podpisana umowa najmu, na mocy której Greentech miał korzystać z tego samego lokalu, którym dysponowała jego spółka zależna, czyli GFI, w celu kontynuowania działalności na tej samej platformie przemysłowej, z zatrudnieniem wyspecjalizowanego personelu. Nie było oczywiste, że tożsamość podmiotu zależnego zostanie zachowana po przejściu jego działalności gospodarczej.

- 12 Zdaniem AJFP Vrancea, w kontekście przekazania całości lub części aktywów podatnika, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 128 ust. 7 ordynacji podatkowej, prawo do odliczenia nie ma zastosowania, ponieważ takie przekazanie nie jest objęte zakresem podatku VAT.
- 13 AJFP Vrancea uważa jednak, że organy podatkowe nie ograniczyły prawa podatnika do dokonania korekty deklaracji VAT. Greentech miałyby bowiem możliwość odzyskania od GFI niepodlegającego odliczeniu podatku VAT poprzez dokonanie korekty błędnie wystawionej faktury i zwrot podatku zapłaconego na podstawie tej faktury, o czym Greentech zostałyby poinformowane podczas kontroli podatkowej.

#### **Zwięzły opis uzasadnienia odesłania prejudycjalnego**

- 14 Sąd odsyłający wskazał, że odpowiedź na zadane pytanie ma znaczenie dla analizy, którą należy przeprowadzić w odniesieniu do zgodności z zasadą neutralności podatkowej, w trzech aspektach, a mianowicie, po pierwsze, czy Greentech może odzyskać podatek VAT od swojego partnera handlowego GFI; po drugie, czy transakcja wchodzi w zakres stosowania podatku VAT w celu uzyskania korzyści podatkowych oraz, po trzecie, czy doszło do oszustwa na szkodę budżetu państwa.
- 15 Zdaniem sądu odsyłającego art. 2, 19, 168 i 203 dyrektywy 2006/112, o dokonanie wykładni których wystąpiono, mają zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu, ponieważ wspólny system podatku VAT opiera się na szeregu wiążących zasad prawa Unii Europejskiej. Na podstawie dokonanej przez Trybunał wykładni tych przepisów sąd odsyłający ustali, czy podejście organów podatkowych w niniejszej sprawie jest zgodne z duchem uregulowań europejskich, czy też przeciwnie, jest ono błędne.
- 16 Sąd odsyłający wskazał, że nie zna wyroku Trybunału który dokonywałby wykładni prawa Unii w celu wyjaśnienia, czy w przypadku zmiany kwalifikacji prawnej dostawy towarów, która jest objęta zakresem podatku VAT, na przekazanie towarów, które nie jest objęte zakresem podatku VAT, krajowe organy podatkowe mogą odmówić prawa do odliczenia podatku VAT, jeżeli nie istnieje skuteczny sposób odzyskania kwoty zapłaconej tytułem podatku VAT.
- 17 Ponadto, zdaniem sądu odsyłającego, z orzecznictwa Trybunału w sprawach dotyczących podobnych kwestii wynika, że w celu ustalenia prawa do odliczenia, pierwszeństwo należy przyznać poszanowaniu zasad neutralności podatkowej,



pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, a środki przyjęte przez władze krajowe muszą uwzględniać ewentualną szkodę mogą wystąpić w budżecie państwa oraz możliwość ustalenia dobrej lub złej wiary zainteresowanych stron.

- 18 Po pierwsze, w odniesieniu do zasady neutralności podatkowej, orzecznictwo Trybunału konsekwentnie stoi na stanowisku, że każde ograniczenie prawa do odliczenia stanowi naruszenie tej zasady skutkujące podwójnym opodatkowaniem czynności dokonywanych przez podatników.
- 19 Zdaniem sądu odsyłającego, istotny dla niniejszej sprawy jest wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, w którym Trybunał stwierdził, co następuje:

„Przepisy dyrektywy 2006/112 (...), oraz zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym nabywca towaru został pozbawiony prawa do odliczenia [VAT], jaki nienależnie zapłacił sprzedawcy na podstawie faktury wystawionej zgodnie z ogólnym systemem [VAT], podczas gdy właściwa transakcja podlegała mechanizmowi odwrotnego obciążenia, jeżeli sprzedawca uiścił ów podatek na rzecz skarbu państwa. Zasady te wymagają jednak, aby nabywca miał możliwość skierowania swojego wniosku o zwrot bezpośrednio do organu podatkowego, jeżeli zwrot VAT nienależnie wykazanego na fakturze przez sprzedawcę na rzecz nabywcy staje się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, w szczególności w wypadku niewypłacalności tego sprzedawcy”.

- 20 W odróżnieniu od sprawy Tibor Farkas, w niniejszej sprawie brak możliwości odzyskania podatku VAT nie wynika z niewypłacalności sprzedawcy, lecz z braku możliwości dokonania korekty faktury w zakresie podatku VAT z uwagi na upływ terminu przedawnienia prawa do dokonania takiej korekty.
- 21 Sąd odsyłający zauważa, że chociaż nie może spekulować co do winy stron w odniesieniu do upływu terminu przedawnienia, ponieważ prowadziłyby to przesądzeniem tej sprawy, istnieje szereg istotnych argumentów, zgodnie z którymi nie można stwierdzić bezczynności stron w celu odzyskania podatku VAT i które potwierdzają tezę, że korekta faktury w odniesieniu do podatku VAT przed upływem tego terminu jest niemożliwa.
- 22 Sąd odsyłający odnosi się również do innych spraw rozstrzyganych przez Trybunał, w których badano podobne kwestie. W wyroku z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, Trybunał orzekł, co następuje:

„Dyrektywa 2006/112 oraz zasady proporcjonalności, neutralności podatkowej i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one praktyce organu podatkowego, zgodnie z którą w przypadku braku podejrzeń o popełnieniu oszustwa organ ten odmawia przedsiębiorstwu prawa do odliczenia VAT, który przedsiębiorstwo to, jako usługobiorca, nienależnie zapłaciło

dostawcy tych usług na podstawie faktury, którą dostawca ten sporządził zgodnie z ogólnym systemem VAT, podczas gdy właściwa transakcja podlegała mechanizmowi odwrotnego obciążenia, przy czym:

- przed odmową prawa do odliczenia organ podatkowy nie zbadał, czy wystawca tej błędnej faktury mógł zwrócić jej odbiorcy nienależnie zapłaconą kwotę VAT ani czy mógł on dokonać korekty tej faktury w ramach mechanizmu autokorekty zgodnie z właściwymi przepisami krajowymi, uzyskując na tej podstawie zwrot nienależnie zapłaconego przez niego na rzecz skarbu państwa podatku, lub
- organ podatkowy nie zdecydował sam zwrócić odbiorcy tej faktury podatku, który nienależnie zapłacił jej wystawcy i który ten ostatni zapłacił następnie nienależnie na rzecz skarbu państwa.

Zasady te wymagają jednak, aby usługobiorca miał możliwość skierowania swojego wniosku o zwrot bezpośrednio do organu podatkowego, gdyby zwrot VAT nieprawidłowo wykazanego na fakturze przez dostawcę usług na rzecz usługobiorcy zwrotu okazał się nadmiernie utrudniony lub niemożliwy”.

- 23 Sąd odsyłający uważa, że przedstawiona mu sprawa jest podobna do sprawy PORR Építési w odniesieniu do warunku, zgodnie z którym odzyskanie podatku VAT od wystawcy faktury nie stało się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, co wydaje się mieć miejsce w niniejszej sprawie, ponieważ Greentech nie może dokonać korekty faktury, gdyż z jednej strony upłynął termin przedawnienia prawa do dokonania takiej korekty, a z drugiej strony korekty tej powinna dokonać spółka GFI, w stosunku do której w wyniku przeprowadzonej kontroli organy podatkowe potwierdziły prawidłowość naliczenia podatku.
- 24 Po drugie, w odniesieniu do zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań sąd odsyłający zauważa, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału możliwość powołania się na te zasady przysługuje każdemu podmiotowi gospodarczemu, wobec którego instytucja wzbudziła uzasadnione oczekiwania. W rozumieniu tego orzecznictwa zapewnieniami, które mogą wywołać takie oczekiwania, są, niezależnie od formy, w jakiej są one przekazywane, dokładne, bezwarunkowe i spójne informacje pochodzące z uprawnionych i wiarygodnych źródeł (zob. wyrok z dnia 14 marca 2013 r., Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, pkt 24, 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 W świetle tych zasad sąd odsyłający uznał za istotną okoliczność, że organy podatkowe, które przeprowadziły kontrolę w GFI przed kontrolą w Greentech, potwierdziły sposób opodatkowania – mianowicie dostawy towarów podlegającej VAT – zastosowany przez obie spółki do transakcji sprzedaży sprzętu. Tym samym ten sam krajowy organ podatkowy zupełnie inaczej potraktował transakcję handlową dotyczącą sprzętu, którego przekazanie stanowiło podstawę opodatkowania podatkiem VAT: stwierdził on, że GFI, spółka, od której

Greentech nabył przedmiotowy sprzęt i na rzecz której zapłacił podatek VAT, była opodatkowana podatkiem VAT, a Greentech nie, odmawiając następnie Greentech prawa do odliczenia zapłaconego podatku VAT.

DOKUMENT ROBOCZY