

Sprawa C-387/22

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

10 czerwca 2022 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Tribunalul Satu Mare (sąd okręgowy w Satu Mare, Rumunia)

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

2 czerwca 2022 r.

Strona skarżąca:

Nord Vest Pro Sani Pro SRL

Strona pozwana:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

[...]

TRIBUNALUL SATU MARE
SECȚIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL
(sąd okręgowy w Satu Mare, druga izba cywilna ds. administracyjnych
i podatkowych)

[...]

POSTANOWIENIE

wydane po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 czerwca 2022 r.

[...]

W dotyczącym kwestii podatkowej postępowaniu sądowo-administracyjnym pomiędzy skarżącą, NORD VEST PRO SANI PRO SRL, a pozwanymi, ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE SATU MARE (organem ds. finansów publicznych Satu Mare) [...] [...] i DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA

SERVICIUL SOLUȚIONARE CONTESTAȚII 2 (regionalną dyrekcją generalną ds. finansów publicznych w Klużu-Napoce, Wydział Postępowań Spornych 2) [...] w sprawie skargi na decyzję wydaną przez organ administracji podatkowej.

[...]

[...]

[kwestie proceduralne prawa krajowego]

Przedmiot sprawy – skargi na decyzję wydaną przez organ administracji podatkowej:

- częściowe stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej nr F/SM 178/10.05.2021 oraz protokołu kontroli podatkowej nr F/SM 167/10.05.2021, wydanych przez regionalną dyrekcję generalną ds. finansów publicznych w Klużu-Napoce, okręgowy organ administracyjny ds. finansów publicznych w Satu Mare;
- stwierdzenie nieważności wydanej przez Wydział Postępowań Sądowych 2 regionalnej dyrekcji generalnej ds. finansów publicznych w Klużu-Napoc decyzji nr 338 z dnia 18.10.2021 R. w przedmiocie odwołania od ww. decyzji.

SĄD,

na podstawie art. 267 traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej kieruje niniejszy

WNIOSK O WYDANIE ORZECZENIA W TRYBIE PREJUDYCJALNYM

A. OKOLICZNOŚCI FAKTYCZNE

[...]

[kwestie podnoszone przez skarżącą, przeformułowane przez sąd odsyłający w sentencji].

Zgodnie z art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, niniejszy sąd stwierdza, co następuje:

Okoliczności faktyczne

A. W następstwie przeprowadzonej w spółce skarżącej przez organy podatkowe kontroli wydano decyzję podatkową określającą kwotę głównych zobowiązań podatkowych wynikających z odchyleń od podstaw opodatkowania ustalonych w ramach kontroli podatkowej osób prawnych nr F-SM 178/10.05.2021 [...] (.)

[...] [W] następstwie sporządzenia protokołu kontroli podatkowej nr F/SM 167/10.05.2021 stwierdzono, że „w przypadku pracowników świadczących usługi na terenie Niemiec i Austrii spółka nie korzysta ze zwolnienia przewidzianego w art. 60 pkt 5 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy) w odniesieniu do podatku od dochodów z działalności zawodowej oraz że [stawka] mająca zastosowanie wynosi [ta] 10% zgodnie z art. 78 ust. 2 lit. a) ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy, co powoduje powstanie różnicy w wysokości 59 065 lei rumuńskich (RON).

Ponadto zgodnie z zarządzeniem nr 611/2019 z dnia 31 stycznia 2019 r. i zarządzeniem nr 2165/837/743/2019 z dnia 10 maja 2019 r. w sprawie zatwierdzenia modelu, treści, sposobów przekazywania formularza 112 w załączniku 6 i zarządzania nim – Instrukcja wypełniania formularza 112 „Deklaracja o obowiązku opłacania składek na ubezpieczenie społeczne, podatku dochodowego oraz rejestru osób ubezpieczonych”, określono m.in.: „Ulgi podatkowe, o których mowa w art. 60 pkt 5, art. 138¹, art. 154 ust. 1 lit. r) i art. 220³ ust. 2 kodeksu podatkowego, nie przysługują w odniesieniu do dochodów ze stosunku pracy i podobnych dochodów uzyskiwanych przez pracowników delegowanych”.

Również w tym zakresie pozwane organy administracji uznały, że w przypadku pracowników świadczących usługi w Niemczech i Austrii spółka nie korzysta ze zwolnienia przewidzianego w art. 154 ust. 1 lit. r) ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy, a stawka składki na ubezpieczenie zdrowotne wynosi 10%, zgodnie z art. 156 ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy, co powoduje powstanie różnicy w wysokości 194 882 RON.

W odniesieniu do zwolnień przewidzianych w art. 138¹ ust. 1 ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy, uznano, że nie mają one zastosowania do spółki [skarżące], a zatem stawka składki na ubezpieczenie społeczne wynosi 25% w rozumieniu art. 138 lit. a) ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy, zgodnie z którym: „Stawki składek na ubezpieczenie społeczne wynoszą: a) 25% ponoszone przez osoby fizyczne, które mają status pracowników lub dla których istnieje obowiązek płacenia składek na ubezpieczenie społeczne” – z którego to powodu ustalono, że istnieje różnica między składkami w wysokości 77 959 RON.

Podsumowując, pozwany organ administracji uznał, że spółka ta błędnie zastosowała ulgi z sektora budowlanego wobec pracowników wykonujących pracę w Niemczech i Austrii, deklarując składkę na ubezpieczenie społeczne z tytułu zatrudnienia należną od osób fizycznych i prawnych pracujących w sektorze budowlanym. W związku z tym stwierdzono, że spółka prawidłowo obliczyła składkę na ubezpieczenie społeczne z tytułu pracy w wysokości 17 544 RON, stosując stawkę 2,25% zgodnie z art. 220³ ust. 1 ustawy nr 227/2015 – kodeks podatkowy, w przypadku pracowników, którzy w okresie od 1 października 2019 r. do 28 lutego 2021 r. wykonywali pracę na terenie Niemiec i Austrii, ale w ich przypadku błędnie zadeklarowano „zwolnienie dla sektora budowlanego” w części formularza „Składka na ubezpieczenie społeczne z tytułu

pracy należna od osób fizycznych i prawnych posiadających status pracownika i prowadzących działalność zawodową w sektorze budowlanym”.

W zasadzie wszystkie te korekty zostały zastosowane ze względu na to, iż pozwany organ administracji uznał, że z załączonego sprawozdania stanowiącego podstawę przyjęcia O.U.G [Ordonanța de urgență a Guvernului] nr 114/2018 (dekret z mocą ustawy nr 114/2018) wynika, iż celem uchwalenia tego aktu normatywnego było wsparcie działalności sektora budowlanego w Rumunii, i dlatego zamiarem ustawodawcy było ustanowienie ulg mających zastosowanie w sytuacji, gdy działalność budowlana jest prowadzona na terytorium kraju.

Mająca oparcie w przepisach krajowych podstawa prawna kwalifikacji jako przestępstwa administracyjnego

B. W ramach skargi w postępowaniu sądowo-administracyjnym podstawę prawną [decyzji] podatkowej [stanowi] art. 60 pkt 5 kodeksu podatkowego w związku z przepisami zarządzenia nr 611/2019 z dnia 31.1.2019 R. oraz zarządzenia nr 2165/837/743/2019 z dnia 10 maja 2019 r. zatwierdzającego wzór, treść, sposób przekazywania i zarządzania formularzem 112, załącznik nr 6 – Instrukcja wypełniania formularza 112.

Artykuł 60 – Wyłączenia

5. osoby fizyczne, w odniesieniu do dochodów z wynagrodzenia za pracę i pokrewnych, o których mowa w art. 76 ust. 1–3, w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do dnia 31 grudnia 2028 r. włącznie, dla których spełnione są łącznie następujące warunki:

a) pracodawcy prowadzą w sektorze budowlanym działalność, która obejmuje:

(i) działalność budowlaną określoną w kodzie CAEN 41.42.43 – sekcja F – Budownictwo;

(ii) sektory produkcji materiałów budowlanych, określone przez następujące kody CAEN:

2312 – Kształtowanie i obróbka szkła płaskiego;

2331 – Produkcja ceramicznych kafli i płytek;

2332 – Produkcja cegieł, dachówek i materiałów budowlanych, z wypalanej gliny;

2361 – Produkcja betonowych wyrobów budowlanych;

2362 – Produkcja wyrobów budowlanych z gipsu;

2363 – Produkcja masy betonowej prefabrykowanej;

- 2364 – Produkcja zaprawy murarskiej;
- 2369 – Produkcja pozostałych wyrobów betonowych, gipsowych i cementowych;
- 2370 – Cięcie, formowanie i wykańczanie kamienia;
- 2223 – Produkcja wyrobów z tworzyw sztucznych dla budownictwa;
- 1623 – Produkcja pozostałych wyrobów stolarskich i ciesielskich dla budownictwa;
- 2512 – Produkcja metalowych elementów stolarki budowlanej;
- 2511 – Produkcja konstrukcji metalowych i ich części;
- 0811 – Wydobywanie kamieni ozdobnych oraz kamienia dla potrzeb budownictwa, skał wapiennych, gipsu, kredy i łupków;
- 0812 – Wydobywanie żwiru i piasku;
- 2351 – Produkcja cementu;
- 2352 – Produkcja wapna i gipsu;
- 2399 – Produkcja wyrobów z pozostałych mineralnych surowców niemetalicznych, gdzie indziej niesklasyfikowana;
- (iii) 711 – Działalność w zakresie architektury i inżynierii oraz związane z nią doradztwo techniczne;
- b) pracodawcy uzyskują obrót z działalności, o której mowa w lit. a) oraz innej działalności charakterystycznej dla sektora budowlanego, w granicach co najmniej 80% całkowitego obrotu. Dla nowo powstałych spółek handlowych, tj. zarejestrowanych w rejestrze handlowym od stycznia 2019 r., obrót oblicza się od początku roku, z uwzględnieniem miesiąca, w którym obowiązuje zwolnienie, a dla spółek handlowych istniejących w dniu 1 stycznia każdego roku, za podstawę obliczeń przyjmuje się skumulowany obrót osiągnięty w poprzednim roku podatkowym. Dla spółek handlowych istniejących w dniu 1 stycznia każdego roku, które w ciągu poprzedniego roku podatkowego zrealizowały z działalności wymienionej pod lit. a) skumulowany obrót równy lub wyższy od 80%, ulgi podatkowe będą przyznawane na cały okres roku bieżącego, a dla spółek handlowych istniejących w tym samym dniu, które nie zrealizowały tej minimalnej granicy obrotu, będzie obowiązywała zasada nowo powstałych spółek handlowych. Obrót ten osiągany jest na podstawie umowy lub zamówienia i obejmuje robociznę, materiały, narzędzia, transport, sprzęt, wyposażenie i inne czynności pomocnicze niezbędne do wykonywania czynności, o których mowa w lit. a). Obrót obejmuje zarówno produkcję zrealizowaną, jak i niezafakturowaną;

c) miesięczny dochód brutto z tytułu wynagrodzenia za pracę i dochodów pokrewnych, o których mowa w art. 76 ust. 1–3, uzyskiwany przez osoby fizyczne, do których stosuje się zwolnienie, oblicza się na podstawie wynagrodzenia brutto z tytułu zatrudnienia przez 8 godzin pracy/dzień w wysokości co najmniej 3000 RON miesięcznie. Zwolnienie ma zastosowanie do kwot miesięcznego dochodu brutto z tytułu wynagrodzenia za pracę i dochodów pokrewnych, o którym mowa w art. 76 ust. 1–3, uzyskiwanego przez osoby fizyczne do maksymalnej wysokości 30 000 RON. Część miesięcznego dochodu brutto przekraczająca 30 000 RON nie korzysta z ulgi podatkowej.

d) zwolnienie stosuje się zgodnie z przepisami wspólnego rozporządzenia Ministra Finansów, Ministra Pracy i Sprawiedliwości Społecznej oraz Ministra Zdrowia, przewidzianego w art. 147 ust. 17, a deklaracja o obowiązku opłacania składek na ubezpieczenie społeczne, podatku dochodowego oraz rejestru osób ubezpieczonych stanowi oświadczenie o honorowym spełnieniu warunków do zastosowania zwolnienia;

e) procedura obliczania obrotu, o której mowa w lit. b), dla celów zastosowania ulgi podatkowej, jest określona rozporządzeniem prezesa krajowej komisji ds. strategii i programowania, który zostanie opublikowany na stronie internetowej tego organu.

Rozporządzenie Ministra Finansów nr 611/2019, załącznik nr 6 akapit ósmy

„Ulgi podatkowe, o których mowa w art. 60 pkt 5, art. 138¹, art. 154 ust. 1 lit. r) i art. 220³ ust. 2 kodeksu podatkowego, nie przysługują w odniesieniu do dochodów z tytułu wynagrodzenia za pracę i pokrewnych uzyskiwanych przez pracowników delegowanych”.

Rozporządzenie Ministra Finansów [nr] 2165/2019 w sprawie zatwierdzenia modelu, treści, sposobów przekazywania i zarządzania formularzem 112 „Deklaracja o obowiązku opłacania składek na ubezpieczenie społeczne, podatku dochodowego oraz rejestru osób ubezpieczonych”, załącznik nr 6 akapit ósmy

„Ulgi podatkowe, o których mowa w art. 60 pkt 5, art. 138¹, art. 154 ust. 1 lit. r) i art. 220³ ust. 2 kodeksu podatkowego, nie przysługują w odniesieniu do dochodów z tytułu wynagrodzenia za pracę i dochodów pokrewnych uzyskiwanych przez pracowników delegowanych”.

Podstawa prawa wspólnotowego mogąca mieć zastosowanie w niniejszej sprawie

C. Zdaniem niniejszego sądu prawo [Unii] ma zastosowanie w pierwszej kolejności, a podstawą skargi wniesionej przez skarżącą spółkę są przepisy art. 26 i 56 TFUE, a w szczególności dyrektywa 2006/123/WE [...] dotycząca usług na rynku wewnętrznym, która odsyła do art. 26 TFUE.

Artykuł 26 TFUE (dawniej art. 14 TWE)

(1) Unia przyjmuje środki w celu ustanowienia lub zapewnienia funkcjonowania rynku wewnętrznego zgodnie z odpowiednimi postanowieniami traktatów.

(2) Rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami traktatów.

(3) Rada, stanowiąc na wniosek Komisji, ustala wytyczne i warunki niezbędne do zapewnienia zrównoważonego postępu we wszystkich odpowiednich sektorach.

Artykuł 56 TFUE

Artykuł 56 (dawniej art. 49 TWE)

W ramach poniższych postanowień ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Unii są zakazane w odniesieniu do obywateli państw członkowskich mających swe przedsiębiorstwo w państwie członkowskim innym niż państwo odbiorcy świadczenia.

Parlament Europejski i Rada, stanowiąc zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą, mogą rozszerzyć korzyści wynikające z postanowień niniejszego rozdziału na obywateli państwa trzeciego świadczących usługi i mających swe przedsiębiorstwa wewnątrz Unii.

Dyrektywa 2006/123/WE [...] dotycząca usług na rynku wewnętrznym

Artykuł 20 Niedyskryminacja

1. Państwa członkowskie zapewniają, że na usługobiorcę nie są nakładane dyskryminacyjne wymogi z uwagi na jego przynależność państwową lub miejsce zamieszkania.

2. Państwa członkowskie zapewniają, że ogólne warunki dostępu do usługi, udostępnione przez usługodawcę ogółowi ludności, nie zawierają dyskryminacyjnych postanowień dotyczących przynależności państwowej lub miejsca zamieszkania usługobiorcy, nie wykluczając jednak możliwości zachowania różnic w tych warunkach dostępu, które są bezpośrednio uzasadnione obiektywnymi kryteriami.

W świetle powyższych faktów i obowiązujących przepisów łatwo zauważyć, że rumuński ustawodawca w inny sposób traktuje [...] z podatkowego punktu widzenia [...] rumuńskie spółki handlowe prowadzące działalność zarobkową na terytorium państwa rumuńskiego niż spółki prowadzące ją na terytorium innych państw [członkowskich Unii Europejskiej], tak więc [skarżąca spółka], która świadczyła usługi głównie na terytorium Austrii i Niemiec, nie korzysta ze

zwolnień podatkowych, z których korzystają inne spółki z sektora budowlanego wykonujące działalność na terytorium państwa rumuńskiego.

Takie podejście regulacyjne jest sprzeczne z jednym z głównych celów Unii Europejskiej, a mianowicie z realizacją rynku wewnętrznego, ponieważ każde przedsiębiorstwo prowadzące działalność gospodarczą poza terytorium państwa rumuńskiego jest opodatkowane według znacznie wyższej stawki niż przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą na terytorium państwa rumuńskiego, a polityka podatkowa, która prowadzi do zniechęcenia każdego przedsiębiorstwa z sektora budowlanego do świadczenia usług poza terytorium państwa rumuńskiego, stanowi w rzeczywistości główną przeszkodę w realizacji wspólnego [...] rynku.

D. WNIOSKI

W związku z tym sąd krajowy postanawia, że w świetle art. 267 TFUE należy zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z następującym pytaniem prejudycjalnym:

[...]

Z POWYŻSZYCH WZGLĘDÓW, W IMIENIU PRAWA STANOWI, CO NASTĘPUJE:

Złożony przez skarżącą NORD VEST PRO SANI PRO SRL wniosek o skierowanie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej odesłania prejudycjalnego zostaje uwzględniony.

Na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostaje skierowane następujące pytanie prejudycjalne:

Czy powyższe przepisy [prawa Unii Europejskiej] należy interpretować [w ten sposób], że sprzeczne są z nimi takie przepisy prawne jak te będące przedmiotem niniejszej sprawy, zgodnie z którymi ustawodawca rumuński może traktować rumuńskie spółki handlowe, które prowadzą działalność na terytorium państwa rumuńskiego, pod względem podatkowym w sposób odmienny od tych, które prowadzą ją na terytorium innych państw [członkowskich Unii], z takim skutkiem, że skarżąca spółka, która świadczyła usługi głównie na terytorium Austrii i Niemiec, nie korzysta ze zwolnień podatkowych, z których korzystają inne spółki z sektora budowlanego prowadzące działalność na terytorium państwa rumuńskiego [?]

[...]

[...] [postępowanie, podpisy]