

Sprawa C-475/23**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

25 lipca 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Curtea de Apel Cluj (Rumunia)

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

3 lipca 2023 r.

Strona skarżąca w pierwszej instancji i strona wnosząca odwołanie:

Voestalpine Giesserei Linz

Druga strona w postępowaniu w pierwszej instancji i druga strona w postępowaniu odwoławczym:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

[...]

CURTEA DE APEL CLUJ**SECȚIA A III-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL****(sąd apelacyjny w Klużu, trzecia izba ds. administracyjnych i podatkowych,
Rumunia)****[...] POSTANOWIENIE****Na posiedzeniu jawnym w dniu 3 lipca 2023 r.**

[...]

zostało rozpatrzone odwołanie wniesione przez wnoszącą odwołanie VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH przeciwko występującym jako druga strona postępowania ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ (regionalnemu organowi administracji ds. finansów publicznych w Klużu) i DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA (regionalnej dyrekcji generalnej ds. finansów publicznych

w Klużu-Napoce) od wyroku w sprawie cywilnej nr 9/2023 wydanego w dniu 9 stycznia 2023 r. przez Tribunalul Cluj (sąd okręgowy w Klużu, Rumunia) w przedmiocie skargi na podatkowy akt administracyjny – decyzję nr 35/3.2.2022 określającą wysokość zobowiązania podatkowego F-CJ 855/11.10.2021 i protokół kontroli podatkowej.

Przebieg dyskusji, argumenty i żądania stron zostały wpisane do protokołu rozprawy z dnia 19 czerwca 2023 r., w którym to dniu sąd, potrzebując czasu na wydanie orzeczenia i umożliwienie stronom przedstawienia uwag na piśmie, zawiesił postępowanie w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do Trybunału [...] z dnia 3 lipca 2023 r.

TRYBUNAŁ

I. Przedstawienie przedmiotu sporu w postępowaniu głównym i istotnych okoliczności faktycznych

1. W skardze będącej przedmiotem niniejszej sprawy VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH (zwana dalej „Voestalpine”), występująca jako wnosząca odwołanie, wniosła, w postępowaniu przeciwko występującym jako druga strona postępowania DIRECTIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA i ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANTELOR PUBLICE CLUJ, o stwierdzenie nieważności decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nr F-CJ 855/11.10.2021, w której oddalono wniosek wnoszącej odwołanie o zwrot VAT na kwotę 282 601 lei rumuńskich (RON).

2. Wnosząca odwołanie jest bowiem osobą prawną z siedzibą w Austrii, należąca do grupy Voestalpine i prowadząca działalność w sektorze produkcji różnych odlewów o wadze powyżej 10 ton. Wnosząca odwołanie jest zarejestrowana dla celów VAT w Rumunii. Wnosząca odwołanie wysyła do Rumunii różne części w celu ich przetworzenia, deklarując nabycie wewnątrzspółnotowe. Części są przetwarzane w Rumunii przez podwykonawcę spółki „Austrex Handels GmbH” (zwaną dalej „spółką Austrex”), rumuńską spółkę „Global Energy Products” S.A. (zwaną dalej „spółką GEP”) za pomocą własnego personelu. Po wykonaniu operacji przez spółkę GEP części są wysyłane i fakturowane przez spółkę Voestalpine [...] do spółki Voestalpine Austria i innych klientów z obszaru Unii.

3. W dniu 24 marca 2021 r. wnosząca odwołanie została zarejestrowana z urzędu jako posiadająca stały zakład od dnia 24 marca 2021 r. Ponieważ wnosząca odwołanie nie zgadzała się z tą decyzją organów podatkowych, wniosła ona skargę i w wydanym przez Tribunalul Cluj (sąd okręgowy w Klużu, Rumunia) wyroku w sprawie cywilnej nr 2014/21.7.2022 [...], który uprawomocnił się w wyniku wyroku Curtea de Apel Cluj (sądu apelacyjnego w Klużu, Rumunia) nr 1135/10.11.2022, stwierdzono, że rejestracja wnoszącej odwołanie jako posiadającej stały zakład w Rumunii jest zgodna z prawem.

4. Pomiędzy wnoszącą odwołanie a spółką zależną Austrex została zawarta umowa ramowa o dostawy, na mocy której spółka Austrex, jako dostawca usług w zakresie przetwarzania wyrobów stalowych, w szczególności wyrobów odlewanych spółki Voestalpine Giesserei w Austrii i Rumunii, zobowiązuje się do wykonywania zamówień na towary i usługi wnoszącej odwołanie i może w tym celu korzystać z usług innej spółki, a mianowicie spółki GEP. W celu świadczenia tych usług wnosząca odwołanie przyznała [spółce] Austrex prawo użytkowania, podlegające przeniesieniu na rzecz spółki GEP, nieruchomości położonej w Klużu-Napoce, którą z kolei wnosząca odwołanie wynajęła od spółki „Voestalpine România” S.R.L. (następnie, w 2016 r., wnosząca odwołanie nabyła tę nieruchomość). Przedmiotem umowy jest w szczególności przetwarzanie, testowanie, polerowanie, spawanie łukiem elektrycznym, spawanie, piaskowanie i obróbka cieplna wyrobów odlewanych.

5. Wnosząca odwołanie i spółka Austrex zawarły umowę użyczenia nieruchomości położonej w Klużu-Napoce, Bd. (aleja) Muncii nr 18. Zgodnie z postanowieniami umownymi bieżące prace konserwacyjne w nieruchomości i znajdujących się na niej urządzeniach wykonywała spółka Austrex, natomiast naprawy w przypadku poważnych uszkodzeń lub znacznego pogorszenia stanu wykonywała wnosząca odwołanie.

6. Biorąc pod uwagę, że w czerwcu 2021 r. wnosząca odwołanie odnotowała ujemne saldo z możliwością zwrotu, została poddana wcześniejszej kontroli podatkowej. Zwrot VAT dotyczył następujących faktur: dostawa 50-tonowej suwnicy bramowej; montaż, uruchomienie 50-tonowej suwnicy bramowej i zatwierdzenie ISCIR [państwowej inspekcji kotłów, zbiorników ciśnieniowych i instalacji dźwigowych]; wynajem stanowiska do badania masy ładunku; piąta inspekcja suwnicy 50-tonowej; naprawa suwnicy w hali znajdującej się przy Bd. Muncii, nr 18. Konkretnie rzecz ujmując, zwrot objęty wnioskiem dotyczy nabycia suwnicy, którą wnosząca odwołanie umieściła na nieruchomości udostępnionej [spółkom] Austrex i GEP, wykorzystywanej w operacjach wykonywanych na częściach wnoszącej odwołanie przez pracowników [spółki] GEP.

7. Organy podatkowe stwierdziły, że chociaż w chwili złożenia wniosku o zwrot wnosząca odwołanie była zarejestrowana jako posiadająca stały zakład w Rumunii, to nie działała jako taka z księgowego i podatkowego punktu widzenia oraz nie sporządziła próbnych ksiąg rachunkowych wykazujących zaksięgowane przychody i koszty. Biorąc pod uwagę ten aspekt oraz fakt, że nieruchomość została udostępniona spółce Austrex nieodpłatnie, organ kontroli podatkowej uznał, że wnosząca odwołanie nie przedstawiła dowodu na to, że sporne nabycia zostały dokonane w celu wykonywania jej działalności gospodarczej, w związku z czym nie przyznano jej prawa do odliczenia kwoty 282 601 RON.

8. Wnosząca odwołanie zaskarżyła decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, na mocy której wniosek o zwrot VAT został oddalony, jak przedstawiono w pkt 1.

9. W wyroku Tribunalul Cluj (sądu okręgowego w Klużu, Rumunia) nr 9/2023 skarga wnoszącej odwołanie została oddalona w pierwszej instancji. Aby dojść do takiego wniosku, Tribunalul Cluj (sąd okręgowy w Klużu, Rumunia) uznał w istocie, że wnosząca odwołanie nie przedstawiła dowodu na to, że nabycia, w odniesieniu do których wniosła ona o odliczenie VAT, zostały dokonane na potrzeby jej transakcji podlegających opodatkowaniu, zważywszy, że z udostępnionych organowi podatkowemu dokumentów nie wynikają dochody osiągnięte przez wnoszącą odwołanie z tytułu jej działalności w Rumunii. Podobnie uznano, że działalność wykonywana w Rumunii generowała dochody dla wnoszącej odwołanie jedynie w sposób pośredni, ponieważ spółka Austrex i jej podwykonawca, spółka GEP, byli bezpośrednimi beneficjentami, którzy wystawiali faktury z tytułu operacji, do których wykonania wykorzystuje się suwnicę.

10. Wnosząca odwołanie wniosła odwołanie od wyroku Tribunalul Cluj (sądu okręgowego w Klużu, Rumunia) nr 9/2023. W toku postępowania odwoławczego sąd odsyłający podniósł kwestię sposobu wykładni prawa europejskiego mającego zastosowanie w niniejszej sprawie i wezwał strony do rozważenia konieczności wystąpienia do Trybunału z odesłaniem prejudycjalnym.

II. Treść przepisów prawa krajowego mających zastosowanie w niniejszej sprawie

11. Zgodnie z przepisami art. 297 ust. 4 lit. a) Codul fiscal (kodeksu podatkowego):

Każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku związanego z transakcjami nabycia, jeżeli są one wykorzystywane na potrzeby następujących transakcji: transakcji podlegających opodatkowaniu.

12. Zgodnie z pkt 67 Normele metodologice (przepisów wykonawczych) do tytułu VII C[odul] fisc[al], przyjętych na podstawie Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (dekretu rządowego nr 1/2016):

(1) Prawo podatników do odliczenia podatku zapłaconego lub należnego z tytułu nabytych towarów/usług przeznaczonych do wykorzystania na potrzeby transakcji, o których mowa w art. 297 ust. 4 Codul fiscal, stanowi podstawową zasadę systemu VAT. Przewidziane w art. 297 Codul fiscal prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Prawo to jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku. W celu skorzystania z prawa do odliczenia muszą zostać spełnione przede wszystkim przesłanki materialne, jak wynika z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii

Europejskiej, w szczególności, po pierwsze, dana osoba musi być podatnikiem w rozumieniu tytułu VII Codul fiscal, a po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby transakcji, o których mowa w art. 297 ust. 4 kodeksu podatkowego, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu.

(2) Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej właściwe organy podatkowe mogą odmówić przyznania prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych dowodów zostanie wykazane, że prawo to jest podnoszone w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie.

(3) Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości [Unii] Europejskiej mające znaczenie dla celów stosowania ust. 2 obejmuje na przykład wyroki wydane w sprawach: C-285/11, Bonik; C-277/14, PPUH.

13. Zgodnie z art. 8 ust. 1 i 6 C[odul] fisc[al]:

(1) W rozumieniu niniejszego kodeksu stały zakład jest miejscem, w którym wykonywana jest w całości lub w części działalność podmiotu niebędącego rezydentem, bezpośrednio lub za pośrednictwem agenta będącego pracownikiem. Definicję stałego zakładu przedstawia się z uwzględnieniem komentarzy do art. 5 „Stały zakład” modelowej konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

(6) Osoba niebędąca rezydentem nie jest uważana za posiadającą stały zakład w Rumunii, jeżeli prowadzi w Rumunii działalność wyłącznie za pośrednictwem brokera, agenta, zleceniobiorcy ogólnego lub pośrednika działającego na własny rachunek, w przypadku gdy działalność ta stanowi zwykłą działalność agenta zgodnie z opisem zawartym w dokumentach założycielskich. Jeżeli działalność takiego agenta jest wykonywana w całości lub niemal w całości w imieniu osoby niebędącej rezydentem, a w stosunkach handlowych i finansowych między osobą niebędącą rezydentem a agentem istnieją warunki inne niż te, które istniałyby między niezależnymi podmiotami, agent nie jest uważany za agenta działającego na własny rachunek.

III. Uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

14. Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu, Rumunia) uważa, że w niniejszej sprawie odmowa uznania przez organy podatkowe prawa do odliczenia VAT opierała się na dwóch głównych argumentach: po pierwsze, wydatki, w odniesieniu do których skorzystano z prawa do odliczenia, zostały poniesione na rzecz podlegających opodatkowaniu transakcji podwykonawców wnoszącej odwołanie, a nie na rzecz podlegających opodatkowaniu transakcji wnoszącej odwołanie; po drugie, wnosząca odwołanie nie prowadziła odrębnej księgowości dla stałego zakładu w Rumunii i z tego względu organy podatkowe

nie mogą zweryfikować kosztów pracy wykorzystanej do wykonania odlewów, których właścicielem jest wnosząca odwołanie, ani całej, prowadzonej na terytorium Rumunii działalności w zakresie przetwarzania.

15. W tym kontekście Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu, Rumunia) uważa, że powstają dwie kwestie dotyczące sposobu, w jaki należy interpretować przepisy tytułu X dyrektywy Rady 2006/112/WE w dziedzinie prawa do odliczenia VAT.

16. Pierwsza kwestia dotyczy bowiem tego, kto jest uprawniony do odliczenia VAT w niniejszej sprawie, w której wnosząca odwołanie nabyła towar, który udostępniła podwykonawcy wykonującemu działalność na rzecz wnoszącej odwołanie, która to działalność jest następnie fakturowana przez tego podwykonawcę; możliwe są dwie wykładnie: pierwsza wykładnia, zgodnie z którą wnosząca odwołanie nabyła towar na potrzeby swoich transakcji podlegających opodatkowaniu, w związku z czym konieczne jest, aby wnosząca odwołanie udostępniła towar, aby podwykonawca mógł wykonywać działalność; druga wykładnia, zgodnie z którą towar nie jest wykorzystywany na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji wnoszącej odwołanie, lecz na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji podwykonawcy, który w praktyce otrzymał nieodpłatną pomoc wnoszącej odwołanie w wykonywaniu działalności, która następnie jest fakturowana na rzecz wnoszącej odwołanie, oraz ponosi ten sam koszt, jaki poniósłby, gdyby posiadał towar od samego początku.

17. Z kwestią tą jest również ściśle związana kwestia dotycząca możliwości ograniczenia prawa do odliczenia na tej podstawie, że wnosząca odwołanie odmówiła prowadzenia odrębnej księgowości dla jej stałego zakładu w Rumunii. Organy podatkowe utrzymują bowiem, że ta beczynność wnoszącej odwołanie doprowadziła do niemożności zweryfikowania kosztów pracy w odniesieniu do części wprowadzonych do Rumunii. W tym kontekście należy zauważyć, że ewentualna odpowiedź na pytanie, o którym mowa w poprzednim punkcie, a mianowicie, czy nabycie suwnicy przynosi korzyść wnoszącej odwołanie, która ponosi koszty pracy niższe niż te, [które poniósłaby], gdyby podwykonawca nabył suwnicę, czy też przeciwnie, ponosi te same koszty, w związku z czym to podwykonawca odnosi korzyść z nabycia suwnicy, zależy właśnie od weryfikacji kosztów pracy.

IV. Pytania prejudycjalne

1[8]. W związku z powyższym Curtea de Apel Cluj (sąd apelacyjny w Klużu, Rumunia) uważa za konieczne przedłożenie Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujących pytań prejudycjalnych:

[...] [treść pytań jest zawarta w sentencji]

SĄD POSTANAWIA, CO NASTĘPUJE

Na podstawie art. 267 TFUE przedkłada się Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne:

1. *Czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE dotyczącej prawa do odliczenia VAT stoją na przeszkodzie praktyce krajowej, zgodnie z którą w przypadku gdy spółka nabywa towar, który następnie udostępnia podwykonawcy nieodpłatnie w celu wykonywania działalności na rzecz tej pierwszej spółki, spółce tej odmawia się prawa do odliczenia VAT od nabytego towaru na tej podstawie, że uznaje się, iż nabycie to nie jest dokonywane na potrzeby jej transakcji podlegających opodatkowaniu, lecz na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji podwykonawcy?*

2. *Czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE dotyczącej prawa do odliczenia VAT stoją na przeszkodzie praktyce krajowej, zgodnie z którą odmawia się podatnikowi prawa do odliczenia ze względu na to, że nie prowadził on odrębnej księgowości dla swojego stałego zakładu w Rumunii i z tego powodu organy podatkowe nie mogą zweryfikować kosztów pracy wykorzystanej do wykonania odlewów, których właścicielem jest [ten podatnik], ani nawet całej, prowadzonej na terytorium Rumunii działalności w zakresie przetwarzania?*

[...] [przepisy proceduralne; podpisy]

DOKUMENT ROBOCZY