

Sprawa C-146/21**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem****Data wpływu:**

3 marca 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia)

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

9 grudnia 2020 r.

Strona skarżąca:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București -
Administrația sector 1 a finanțelor publice

Druga strona postępowania:

VB

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București
–Serviciul soluționare contestații 1

Przedmiot postępowania głównego

Apelacja wniesiona przez Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Administrația sector 1 a finanțelor publice (regionalną dyrekcję generalną finansów publicznych w Bukareszcie – urząd finansów publicznych, sektor 1, Rumunia) (strona wnosząca apelację i strona pozwana w pierwszej instancji) przeciwko VB (druga strona postępowania i strona skarżąca w pierwszej instancji) i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Serviciul soluționare contestații 1 (regionalnej dyrekcji generalnej finansów publicznych w Bukareszcie – oddział ds. zażaleń 1, Rumunia) (druga strona postępowania i strona pozwana w pierwszej instancji), od wyroku Tribunalul București (sądu wyższej instancji w Bukareszcie, Rumunia) w przedmiocie stwierdzenia nieważności niektórych podatkowych aktów administracyjnych z zakresu VAT.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Na mocy art. 267 TFUE sąd odsyłający zwraca się o dokonanie wykładni dyrektywy 2006/112/WE i zasady neutralności

Pytanie prejudycjalne

Czy w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym dyrektywa 2006/112/WE i zasada neutralności stoją na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego lub praktyce podatkowej, zgodnie z którymi do podmiotu podlegającego kontroli, zarejestrowanego jako podatnik VAT po takiej kontroli, nie ma zastosowania system odwrotnego obciążenia (procedury uproszczone) – obowiązkowy w przypadku sprzedaży drewna na pniu – z tej przyczyny, że podmiot kontrolowany ani nie wystąpił o rejestrację jako podatnik VAT, ani takiej rejestracji nie uzyskał przed dokonaniem transakcji lub przed datą, w której przekroczył maksymalny próg?

Istotne przepisy prawa Unii oraz orzecznictwo

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w szczególności art. 9 ust. 1, art. 193 i art. 395 ust. 1

Decyzja wykonawcza Rady z dnia 27 września 2010 r. w sprawie upoważnienia Rumunii do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2010/583/UE)

Decyzja wykonawcza Rady z dnia 15 listopada 2013 r. upoważniająca Rumunię do dalszego stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2013/676/UE)

Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2016/1206 z dnia 18 lipca 2016 r. zmieniająca decyzję wykonawczą 2013/676/UE upoważniająca Rumunię do dalszego stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

Wyroki z dnia 6 października 1982 r., CILFIT, 283/81, EU:C:1982:335, pkt 21; z dnia 9 września 2015 r., Ferreira da Silva e Brito i in., C-160/14, EU:C:2015:565, pkt 37, 38; z dnia 7 marca 2018 r., Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, pkt 32, 33; z dnia 20 października 2016 r., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, pkt 22, 23; z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 59

Istotne przepisy prawa krajowego

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în 2011 (ustawa nr 571/2003 wprowadzająca ordynację podatkową, w brzmieniu obowiązującym od 2011 r.)

Artykuł 134 ust. 2 i 3, ustalające wymagalność podatku na dzień, w którym organ podatkowy staje się uprawniony do żądania zapłaty od osób zobowiązanych do zapłaty podatku, to znaczy, kiedy podmiot jest zobowiązany do odprowadzenia podatku do skarbu państwa; *ust. 4*, zgodnie z którym reżim opodatkowania mający zastosowanie do czynności opodatkowanych to reżim obowiązujący w dniu, w którym następuje zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego; *i ust. 6*, zgodnie z którym w drodze odstępstwa od *ust. 4*, dla transakcji przewidzianych w art. 160, mającym zastosowanie reżimem jest reżim obowiązujący w dniu, w którym podatek staje się wymagalny

Artykuł 134 ust. 1 przewidujący, że zdarzenie powodujące powstanie zobowiązania podatkowego ma miejsce w dniu sprzedaży towarów lub w dniu świadczenia usług

Artykuł 160 ust. 1 zgodnie z którym, w drodze odstępstwa od art. 150 ust. 1, w przypadku transakcji podlegających opodatkowaniu podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku jest odbiorca w ramach transakcji przewidzianych w *ust. 2*, pod warunkiem że zarówno dostawca, jak i odbiorca są zarejestrowani jako podatnicy VAT; art. 160 ust. 2 lit. b), który stanowi, że odwrotne obciążenie ma zastosowanie, między innymi, do dostaw drewna na pniu i materiału drzewnego

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale (nadzwyczajne rozporządzenie rady ministrów nr 44/2008 w sprawie prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby fizyczne posiadające pozwolenie, przedsiębiorców indywidualnych i przedsiębiorstwa rodzinne), który w art. 6 ust. 1 przewiduje że wszelka stała, okazjonalna lub czasowa działalność gospodarcza prowadzona w Rumunii przez osoby fizyczne posiadające pozwolenie, przedsiębiorców indywidualnych i przedsiębiorstwa rodzinne musi być zarejestrowana i musi być na nią wydane pozwolenie zgodnie z przepisami tego nadzwyczajnego rozporządzenia

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (rozporządzenie rady ministrów nr 44/2004 z dnia 22 stycznia 2004 r. w sprawie zatwierdzenia sposobu stosowania ustawy nr 571/2003 wprowadzającej ordynację podatkową), które w pkt 62 ust. 2 lit. a) stanowi, że w wypadku, gdy podatnik osiągnął lub przekroczył maksymalną górną granicę zwolnienia i nie wystąpił o rejestrację, organy podatkowe zażądają zapłaty podatku, jaki podatnik powinien był pobrać w okresie między dniem, w którym powinien był złożyć wniosek o rejestrację, a dniem, w

którym stwierdzono nieprzestrzeganie przepisów normatywnych, zaś organy podatkowe dokonają jednocześnie rejestracji z urzędu takiego podatnika.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Druga strona postępowania, będąca stroną skarżącą w pierwszej instancji, VB, jest właścicielem gruntów leśnych, które w latach 2011-2017 były eksploatowane na podstawie umowy sprzedaży drewna na pniu zawartej z różnymi spółkami.
- 2 W okresie pomiędzy 5 grudnia 2017 r. a 2 lutego 2018 r. przeprowadzono inspekcję podatkową, której celem była weryfikacja zobowiązań podatkowych za okres od 1 października 2011 r. do 30 września 2017 r.
- 3 Inspektorzy podatkowi zweryfikowali sprzedaż drewna na pniu i stwierdzili, że we wrześniu 2011 r. dochód strony skarżącej w pierwszej instancji przekroczył szczególną maksymalną górną granicę zwolnienia dla małych przedsiębiorstw, wynoszącą 119 000 lejów rumuńskich (RON), przewidzianą w art. 152 ust. 1 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym VB powinien był zarejestrować się jako podatnik VAT w ciągu 10 dni od końca września 2011 r. i stać się podatnikiem VAT począwszy od 1 listopada 2011 r.
- 4 Ponieważ VB nie zarejestrował się jako podatnik VAT, inspektorzy podatkowi przystąpili do ponownego obliczenia, z mocą wsteczną, należnego podatku VAT za okres od listopada 2011 r., stosując metodę procentowego wzrostu na podstawie założenia, że cena sprzedaży zawierała również podatek VAT. Inspektorzy podatkowi nakazali również VB dokonanie rejestracji jako podatnik VAT i złożenie deklaracji 70. VB dokonał tych czynności dnia 20 listopada 2017 r. w wyznaczonym mu terminie 10 dni.
- 5 W tej sytuacji, na podstawie protokołu kontroli podatkowej i w drodze decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 16 lutego 2018 r. obliczony został podatek VAT od całej sprzedaży przez VB po przekroczeniu przez niego górnej granicy 119 000 RON, bez zastosowania systemu odwrotnego obciążenia, tak że należny podatek VAT został ustalony w kwocie 196 634 RON.
- 6 VB odwołał się od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, twierdząc zasadniczo, że sprzedaż drewna na pniu podlega systemowi odwrotnego obciążenia, którego zastosowanie nie jest uzależnione od rejestracji dostawcy jako podatnika VAT, ponieważ w tym zakresie istotne jest to, aby obie strony były podatnikami, niezależnie od tego, czy dopełniły obowiązku rejestracji jako podatnicy VAT.
- 7 Odwołanie zostało w dniu 12 lipca 2018 r. oddalone z takim uzasadnieniem, że obowiązkowym warunkiem zastosowania systemu odwrotnego obciążenia jest to, że zarówno dostawca, jak i odbiorca są zarejestrowani jako podatnicy VAT.

- 8 W takim kontekście VB złożył skargę do Tribunalul București (sąd wyższej instancji, Bukareszt, Rumunia), wnosząc o stwierdzenie nieważności decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, jak i decyzji w przedmiocie odwołania. Sąd ten w dniu 24 czerwca 2019 r. uwzględnił skargę i stwierdził nieważność obu zaskarżonych decyzji. VB został zwolniony z obowiązku zapłaty kwoty 196 634 RON oraz związanych z nią odsetek i kar.
- 9 Tribunalul București (sąd wyższej instancji w Bukareszcie) stwierdził, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału rejestracja dla celów podatku VAT stanowi wymóg czysto formalny, który nie wpływa na istotę prawa strony skarżącej w pierwszej instancji oraz, w wypadku braku konkretnych dowodów na uchylanie się od opodatkowania, nie można odmówić prawa do stosowania mechanizmów ustanowionych w prawie Unii. W konsekwencji, w braku jakiegokolwiek podejrzenia uchylania się od opodatkowania organ podatkowy nie mógł sprzeciwić się zastosowaniu systemu odwrotnego obciążenia.
- 10 Z wykładni systemowej przepisów art. 160 ordynacji podatkowej z 2003 r. i pkt 62 ust. 2 lit. a) metod zastosowania ordynacji podatkowej wynika, że w sytuacji gdy organ podatkowy stwierdzi, że podatnik osiągnął lub przekroczył maksymalny próg zwolnienia i nie wystąpił o rejestrację jako podatnik VAT, [organ ten] jest zobowiązany do traktowania podatnika jako zarejestrowanego podatnika VAT i do zastosowania systemu odwrotnego obciążenia uregulowanego w art. 160 ordynacji podatkowej. W konsekwencji organ podatkowy, stwierdzając, że system odwrotnego obciążenia nie ma zastosowania, działał w sposób sprzeczny z prawem.
- 11 Dnia 5 września 2019 r. Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București - Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice wniosła apelację od tego wyroku do sądu odsyłającego.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 12 Strona wnosząca apelację twierdzi, że zaskarżone orzeczenie jest nieprawidłowe, ponieważ VB nie tylko nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT, ale nie podjął nawet żadnych kroków prawnych celem zarejestrowania się w rejestrze handlowym i we właściwych organach skarbowych w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej. Nigdy nie zadeklarował uzyskanego dochodu oraz nie zapłacił żadnych podatków, opłat ani składek na rzecz skarbu państwa.
- 13 VB wniosł do Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) o zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniem prejudycjalnym dotyczącym wykładni dyrektywy 2006/112 i zasady neutralności.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 14 Sąd odsyłający zauważa, że w niniejszej sprawie wydane zostanie orzeczenie, od którego nie można wnieść środka odwoławczego na podstawie prawa krajowego, w rozumieniu art. 267 TFUE.
- 15 Po przedstawieniu orzecznictwa Trybunału dotyczącego zasady neutralności podatkowej oraz skutków niespełnienia przez podatników wymogu formalnego, sąd odsyłający zauważa, że przedstawione pytanie dotyczy możliwości zastosowania odwrotnego obciążenia w odniesieniu do transakcji dotyczących sprzedaży drewna na pniu w braku kodu rejestracyjnego do celów VAT, mając na uwadze, że Rumunia uzyskała odstępstwo w zakresie stosowania tego systemu uproszczenia w drodze szeregu decyzji Rady.
- 16 Sąd odsyłający przypomina, że oprócz ogólnej zasady poboru podatku VAT na każdym etapie łańcucha dystrybucji, prawodawca Unii przewidział mechanizm odstępstwa od poboru podatku, a mianowicie system odwrotnego obciążenia, stanowiący metodę uproszczenia, ponieważ faktyczna płatność podatku VAT nie ma miejsca między dostawcą a odbiorcą sprzedaży/usług, zważywszy, że ten ostatni jest podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku naliczonego za przeprowadzone transakcje. Ponadto odbiorca ma jednocześnie prawo do odliczenia tego podatku. W związku z tym omawiany mechanizm zakłada, że w odniesieniu do transakcji między podatnikami, podatek VAT nie jest faktycznie pobierany, tak że przy ostatniej sprzedaży/usłudze dokonanej na rzecz konsumenta końcowego zakłada się, że podatek VAT odnoszący się do całej wartości sprzedaży konsumentowi końcowemu jest płacony do skarbu państwa .
- 17 Zdaniem sądu odsyłającego, nawet gdyby VB był zarejestrowany jako podatnik VAT w momencie przekroczenia górnej granicy zwolnienia przewidzianej w ordynacji podatkowej, nie miałby obowiązku poboru podatku VAT, ponieważ obowiązek ten ciążył na nabywcach drewna, gdyż system odwrotnego obciążenia znalazłby zastosowanie do sprzedaży drewna przez VB.
- 18 Tymczasem zasada neutralności podatkowej zabrania odmiennego traktowania podmiotów gospodarczych prowadzących tę samą działalność z punktu widzenia podatku VAT, a wspólny system podatku VAT gwarantuje całkowitą neutralność wszelkiej działalności gospodarczej w zakresie obowiązku podatkowego.
- 19 Curtea de Apel (sąd apelacyjny) podkreśla, że w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, w którym podjęto problem znaczenia numeru rejestracji VAT, ustalono, że numer ten nie może stanowić zasadniczego wymogu dla zastosowania systemu VAT.
- 20 Zdaniem wspomnianego sądu, chociaż prawo Unii i orzecznictwo Trybunału dają państwom członkowskim uprawnienie do przyjęcia, zgodnie z zasadą proporcjonalności, przepisów w celu prawidłowego poboru podatku VAT i celem uniknięcia uchylania się od opodatkowania, stanowisko takie jak to wyrażone przez rumuńskie organy podatkowe mogłoby negatywnie wpłynąć również na

odbiorca sprzedaży towarów lub świadczenia usług, ponieważ, w następstwie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i jego rejestracji jako podatnika VAT, podmiot zobowiązany do zapłaty podatku VAT z mocą wsteczną nie może wystawiać swoim nabywcom faktur z odwrotnym obciążeniem, ale jedynie w ramach normalnego reżimu podatkowego, ponieważ ci ostatni nie mają prawa do odliczenia rzonego podatku, gdyż, w odniesieniu do momentu wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, podatek VAT nie został prawidłowo zafakturowany.

- 21 Obowiązek przestrzegania reżimu odwrotnego obciążenia jako wymóg materialny przy wykonywaniu prawa do odliczenia został już określony w orzeczeniu Trybunału w sprawie C-424/12, Fatorie.
- 22 W konsekwencji pojawia się problem zgodności z dyrektywą 2006/112 i zasadą neutralności przepisów podatkowych, zgodnie z którymi system odwrotnego obciążenia, przewidziany jako obowiązkowy przy sprzedaży drewna na pniu, nie miałby zastosowania do podmiotu podlegającego kontroli i zarejestrowanego jako podatnik VAT po takiej kontroli, z tej przyczyny, że podmiot kontrolowany nie wystąpił o rejestrację jako podatnik VAT i takiej rejestracji nie uzyskał przed przeprowadzeniem transakcji lub w dniu przekroczenia maksymalnego progu.

DOKUMENT ROZSIADKOWY