

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

4 stycznia 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Administrativen sad Wielkie Tyrnowo (Bułgaria)

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

18 listopada 2020 r.

Skarżący w postępowaniu w sprawie skargi:

MC

Strona przeciwna w postępowaniu w sprawie skargi:

Direktor na Direkcija „Obżalwane i danyczno-osiguritelna praktika”
Wielkie Tyrnowo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata
agencija za prihodite

Przedmiot postępowania głównego

Przedmiotem postępowania jest skarga MC z miasta Wielkie Tyrnowo, w której kwestionuje on zgodność z prawem decyzji zapadłej w wyniku kontroli podatkowej, wydanej przez Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prihodite – Wielkie Tyrnowo (terytorialnej dyrekcji narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego w mieście Wielkie Tyrnowo), zmienionej decyzją w sprawie zmiany decyzji zapadłej w wyniku kontroli podatkowej. W części stanowiącej przedmiot skargi do sądu odsyłającego zmieniona decyzja zapadła w wyniku kontroli podatkowej została potwierdzona decyzją Direktor na Direkcija „Obżalwane i danyczno-osiguritelna praktika” Wielkie Tyrnowo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (dyrektora dyrekcji „Odwołania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia społeczne” w mieście Wielkie Tyrnowo przy centralnym zarządzie narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego). W zmienionej decyzji zapadłej w wyniku kontroli podatkowej

określono dług skarżącego z tytułu zobowiązań publicznoprawnych w łącznej wysokości 45 008,25 BGN za okres podatkowy grudzień 2014 r., z czego 12 837,50 BGN stanowią naliczone odsetki. Wskazana kwota stanowi część niespłaconych publicznych zobowiązań podatkowych podmiotu, spółki „ZZ” AD, której dyrektorem wykonawczym w okresie, za który jest należna wskazana kwota, był skarżący. Po nadaniu sprawie biegu co do istoty sąd ocenił, że w celu jej prawidłowego rozstrzygnięcia niezbędne jest dokonanie wykładni przepisów prawa Unii, w związku z czym skierował odesłanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w trybie art. 267 akapit trzeci TFUE.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE.

Artykuł 9 Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich, [z dnia 26 lipca 1995 r.], sporządzonej na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej.

Artykuł 273 dyrektywy 2006/112/WE [Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej].

Zgodność z prawem Unii art. 19 ust. 2 Danycno-osiguritelten procesualen kodeks, (kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego, zwanego dalej „DOPK”). Przepis ten umożliwia pociągnięcie do odpowiedzialności majątkowej prezesa zarządu lub członka organu zarządzającego przedsiębiorstwa, których działania w złej wierze skutkowały uszczupleniem majątku przedsiębiorstwa, w wyniku czego nie uiszczono podatków lub obowiązkowych wpłat z tytułu zabezpieczenia społecznego. Odpowiedzialność ta jest osobista, lecz za cudzy dług. Tak zobowiązana osoba odpowiada do wysokości wyrządzonego uszczuplenia majątku zarządzanego przedsiębiorstwa. Zabezpieczenie i przymusowe wykonanie kieruje się najpierw przeciwko majątkowi zobowiązanego podmiotu, za którego zobowiązania podatkowe lub z zakresu zabezpieczenia społecznego ponoszona jest odpowiedzialność. Odpowiedzialność prezesa zarządu będącego w złej wierze wygasa wraz z wygaśnięciem zobowiązania, którego dotyczy.

Zgodność wskazanego przepisu krajowego konkretnie również z zasadą proporcjonalności.

Zgodność odpowiedzialności prezesa zarządu będącego w złej wierze za odsetki od nieuiszczonych wierzytelności publicznych, w tym w wypadkach, gdy spóźniona zapłata – skutkująca odsetkami od zobowiązania – nie wynika z zachowania prezesa zarządu będącego w złej wierze, lecz z zachowania innego podmiotu lub wystąpienia obiektywnych okoliczności.

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy wykładnia zgodna art. 9 Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich [z dnia 26 lipca 1995 r.], sporządzonej na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej, a także art. 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, dopuszcza w zharmonizowanej dziedzinie podatku VAT krajowy instrument prawny taki jak przewidziany w przepisie krajowym zawartym w art. 19 ust. 2 Danyczno-osiguritelen procesualen kodeks, którego stosowanie skutkuje powstaniem dalszej odpowiedzialności solidarnej osoby fizycznej będącej podatnikiem, która nie jest płatnikiem VAT, lecz jej działanie w złej wierze skutkowało nieuiszczeniem VAT przez będącą podatnikiem osobę prawną, która jest płatnikiem VAT?
- 2) Czy wykładnia tych przepisów i stosowanie zasady proporcjonalności dopuszcza krajowy instrument prawny, zawarty w art. 19 ust. 2 DOPK, również w odniesieniu do naliczonych odsetek od niezapłaconego w terminie przez podatnika VAT?
- 3) Czy niezgodny z zasadą proporcjonalności jest krajowy instrument prawny, zawarty w art. 19 ust. 2 DOPK, w sytuacji w której spóźniona zapłata VAT, skutkująca naliczeniem odsetek od zobowiązań z tytułu VAT, nie wynika z zachowania osoby fizycznej będącej podatnikiem, lecz z zachowania innego podmiotu lub wystąpienia obiektywnych okoliczności?

Przepisy i orzecznictwo Unii Europejskiej

Artykuł 9 Konwencji o ochronie interesów finansowych Wspólnot Europejskich [z dnia 26 lipca 1995 r.], sporządzonej na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej (zwanej dalej „konwencją”).

Motyw 44, art. 9 ust. 1, art. 206 i 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dyrektywy VAT).

Sąd odsyłający wskazuje, że nie ustalił istnienia orzecznictwa Trybunału, w którym mogłoby znaleźć odpowiedź na pytania prejudycjalne, niezbędną dla prawidłowego rozstrzygnięcia sporu. W dziedzinie zharmonizowanego systemu VAT Trybunał wielokrotnie wyjaśniał zastosowanie zasady proporcjonalności, nie orzekając jednak w przedmiocie jej zastosowania w związku z okolicznościami faktycznymi, które byłyby identyczne z rozpatrywanymi w postępowaniu głównym lub do nich podobne. Sąd odsyłający jest zdania, że wykładnia art. 205 dyrektywy w orzecznictwie Trybunału nie jest istotna w zakresie, w jakim, po pierwsze, przewidziany krajowy mechanizm prawny odpowiedzialności solidarnej nie jest objęty sytuacjami wskazanymi w tym przepisie, i po drugie, przewidziana

w nim odpowiedzialność solidarna według sądu odsyłającego odnosi się do osoby, która ma status podatnika w rozumieniu dyrektywy.

Przepisy krajowe

Danyczno-osiguritelen procesualen kodeks (DOPK)

Artykuł 14. Zobowiązanymi osobami są osoby fizyczne i prawne, które:

1. mają obowiązek zapłaty podatków lub obowiązkowych wpłat z tytułu zabezpieczenia społecznego;

Artykuł 19 (2): Prezes zarządu lub członek organu zarządzającego, który w złej wierze dokonał płatności w naturze lub w środkach pieniężnych z majątku zobowiązanej osoby prawnej określonej w art. 14 pkt 1 lub 2 – stanowiących ukryty podział zysków lub dywidendy – lub zbył majątek zobowiązanej osoby nieodpłatnie lub po cenach znacznie niższych od rynkowych, w związku z czym majątek zobowiązanej osoby uległ uszczupleniu i z tej przyczyny nie zapłacono podatków lub obowiązkowych wpłat z tytułu zabezpieczenia społecznego, odpowiada za to zobowiązanie do wysokości dokonanych płatności, odpowiednio do wysokości uszczuplenia majątku.

Artykuł 20. W wypadkach określonych w art. 19 zabezpieczenie i przymusowe wykonanie kieruje się najpierw przeciwko majątkowi zobowiązanego podmiotu, za którego zobowiązanie podatkowe lub z zakresu zabezpieczenia społecznego ponoszona jest odpowiedzialność.

Artykuł 21. (3) Odpowiedzialność osób trzecich wygasa z wygaśnięciem zobowiązania, w odniesieniu do którego została ona ustanowiona prawomocnym orzeczeniem. W tym wypadku zwrotu zapłaconych kwot dokonuje się w trybie określonym w tytule szesnastym, rozdział pierwszy.

Zakon za danyka wyrchu dobawenata stojnost (ustawa o podatku od wartości dodanej)

Artykuł 3 (1). Podatnikiem jest każdy podmiot wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Artykuł 89 (1). Gdy istnieje rezultat za dany okres – podatek do wpłaty, zarejestrowana osoba powinna wpłacić podatek na rzecz budżetu państwa, na rachunek właściwej terytorialnej dyrekcji na Nacjonalnata agencija za prichodite (terytorialnej dyrekcji narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego), w terminie złożenia deklaracji za ten okres podatkowy.

Zakon za lichwite wyrchu dancy, taksy i drugi podobni dyrżawni wzemaniya (ustawa o odsetkach od podatków, opłat i innych podobnych wierzytelności państwa)

Artykuł 1 (1). Niezapłacone w terminach do dobrowolnej zapłaty, niepotrącone lub potrącone, lecz niewpłacone w terminie podatki, opłaty, odliczenia od zysków, wpłaty do budżetu i inne państwowe wierzytelności o podobnym charakterze pobiera się z odsetkami ustawowymi.

Sąd odsyłający wskazuje, że orzecznictwo instancji kasacyjnej dotyczące nałożenia zobowiązania z tytułu odsetek na podstawie art. 19 ust. 2 DOPK jest sprzeczne. Istnieją wyroki, w których przyjęto, że odsetki należy włączyć do zobowiązania prezesa zarządu będącego w złej wierze, lecz istnieją również wyroki, w których przyjęto, że odpowiedzialność określoną w art. 19 ust. 2 ponosi się jedynie za kwotę główną.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Skarżący pełnił funkcję zarządu spółki handlowej „ZZ” AD, przeciwko której wydano decyzję zapadłą w wyniku kontroli podatkowej, dotyczącą kwoty 3 799 590,92 BGN. Kwotą tą objęto również odsetki od niezapłaconego VAT w wysokości 691 911,94 BGN. Jest bezsporne, że to właśnie ta spółka jest podatnikiem z punktu widzenia zarówno krajowego prawa podatkowego, jak i prawa Unii Europejskiej i właśnie ona powinna wpłacić VAT oraz odsetki od tego podatku, gdyby posiadała środki pieniężne w terminie wymagalności zobowiązania.
- 2 W celu ściągnięcia należnych kwot wszczęto postępowanie dotyczące przymusowej egzekucji wierzytelności publicznych. Do dłużnika kilkakrotnie przesyłano wezwania do dobrowolnego wykonania zobowiązania, lecz to nie nastąpiło.
- 3 Ustalono, że spółka ma również inne zobowiązania, zabezpieczone zastawami na rzeczach ruchomych, zakazem rozporządzania nieruchomościami, dwoma szczególnymi zastawami na całym przedsiębiorstwie jako całości praw i obowiązków. Nałożono również zastaw na rachunki spółki, lecz wpłacone kwoty nie mogą pokryć zobowiązań. Z tego względu dług spółki wobec państwa, obejmujący również wskazane powyżej odsetki od niewpłaconego w terminie VAT, został zakwalifikowany przez komornika publicznego jako trudno ściągalny.
- 4 Z tego względu ten organ ds. przychodów zwrócił się do właściwej terytorialna direkcija na Nacjonałnata agencija za prichodite w celu ewentualnego pociągnięcia skarżącego do odpowiedzialności osobistej za wspomniany cudzy dług. Roszczenia wobec skarżącego opierają się na okoliczności, że podwyższył on kilkakrotnie swoje wynagrodzenie (z 3000 do 20 000 BGN), nie przedstawiając ważnego dokumentu dotyczącego tej podwyżki. Sposób, w jaki

wypłaca się podwyższone wynagrodzenie, nie odpowiada wymogom normatywnym ani ustalonej praktyce. Kwota była przelewana do adwokata obsługującego spółkę, który ze swej strony przelewał ją na rachunek małżonki skarżącego, mającego również dostęp do tego rachunku. W celu określenia wysokości należnej od skarżącego kwoty sąd zarządził sporządzenie opinii przez biegłego z zakresu księgowości.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 5 Skarżący kwestionuje wiarygodność, podnosząc, że nie ustalono prawidłowo istnienia wszystkich przesłanek pociągnięcia go do odpowiedzialności na podstawie art. 19 ust. 2 DOPK. Jego głównym argumentem jest okoliczność, że nie istnieje związek przyczynowo-skutkowy między wynagrodzeniem otrzymanym przez niego w charakterze organu wykonawczego podatnika a brakiem środków pieniężnych na spłatę wierzytelności publicznych, wśród których są także odsetki od VAT wymagalne w grudniu 2014 r.
- 6 Argumenty strony przeciwnej co do istoty opierają się na tym, że skarżący jest działającym w złej wierze organem wykonawczym podmiotu będącego podatnikiem (w tym podatnikiem podatku VAT), ponieważ w istotnym okresie podatkowym otrzymywał wynagrodzenie w wysokości, co do której nie wykazano, iż została prawidłowo określona. Kwoty przelewano na rachunek adwokata, z którym spółka ma podpisaną umowę o obsługę prawną, który z kolei przelewał te środki pieniężne na rachunek małżonki skarżącego, którym to rachunkiem może także rozporządzać skarżący. Według strony przeciwnej działania skarżącego, które stanowią przejaw złej wiary, to udzielone przez niego wytyczne dla głównego księgowego podatnika. Ten ostatni przeprowadził operacje księgowe dotyczące zapłaty podwyższonego wynagrodzenia skarżącego, do czego nie ma podstaw.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 7 Sąd odsyłający jest zdania, że w celu prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy powinien otrzymać odpowiedź Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącą dopuszczalnych – zgodnie z istotnymi przepisami prawa Unii i zasadą proporcjonalności – subiektywnych i obiektywnych zakresów odpowiedzialności za faktyczną wpłatę VAT w wypadkach, gdy naruszono interesy finansowe Unii, a w szczególności gdy to naruszenie polega na braku ściągnięcia odsetek od VAT, spłacanego z opóźnieniem przez podatnika ze względu na zachowanie osoby fizycznej będącej podatnikiem.
- 8 Dla celów odesłania, i przy uwzględnieniu konieczności otrzymania wytycznych dotyczących wykładni, sąd odsyłający przyjął warunkowo, że zachowanie skarżącego skutkuje zastosowaniem krajowego instrumentu prawnego, a mianowicie art. 19 ust. 2 DOPK. Dla celów tego odesłania sąd odsyłający

przyjął także, że skarżący w sprawie – poprzez osobę trzecią – rozporządził lub przynajmniej wiedział o przelewie na rzecz powiązanej z nim osoby fizycznej kwoty należącej do spółki, w związku z czym działał w złej wierze w świetle prawa krajowego. Ze względu na uszczuplenie majątku spółki o tę kwotę nie zapłacono wymagalnych odsetek od VAT, naliczonych do miesiąca grudnia 2014 r.

- 9 Sąd odsyłający dąży jednak do ustalenia, czy prawo Unii umożliwia odpowiedzialność trzeciej osoby fizycznej, która nie jest podatnikiem, za niezapłacony VAT lub niezapłacone odsetki od takiego podatku, na mocy zawartego w art. 19 ust. 2 DOPK instrumentu prawnego.
- 10 Po pierwsze, sąd odsyłający wskazuje, że właściwe jest wskazanie, iż – pomimo że nie wynika to kategorycznie z krajowego orzecznictwa – określona w art. 19 ust. 2 DOPK odpowiedzialność za niezapłacone podatki jest solidarna, ponieważ nawet jeśli powstaje po powstaniu odpowiedzialności podatnika, istnieje ona nadal do chwili wykonania zobowiązania podatkowego. Jej przymusowa realizacja jest subsydiarna, zgodnie z art. 20 DOPK. Pomimo tego, powstanie odpowiedzialności na mocy art. 19 ust. 2 DOPK nie zwalnia z długu pierwotnego dłużnika, którym zgodnie z przepisem krajowym jest osoba prawna będąca podatnikiem. Przeciwnie – wygaśnięcie zobowiązania podatkowego skutkuje także wygaśnięciem odpowiedzialności dłużnika solidarnego, zgodnie z art. 21 ust. 3 DOPK.
- 11 Po drugie, odpowiedzialność ta w żaden sposób nie jest związana ze stanowiącymi oszustwo lub nadużycie działaniami samej osoby prawnej będącej podatnikiem, mając na względzie wykonywaną przez nią niezależną działalność gospodarczą, ani nie jest ich skutkiem.
- 12 W istocie krajowy instrument prawny dotyczy działania w złej wierze osoby fizycznej, która ani w świetle prawa krajowego, ani w rozumieniu dyrektywy VAT nie ma statusu podatnika. Związek prawny z podatnikiem polega na tym, że osoba fizyczna jest organem zarządzającym lub częścią organu zarządzającego podatnika i wykonuje funkcje operacyjne i zarządcze.
- 13 Rzeczywiście art. 9 konwencji uprawnia państwa członkowskie do ochrony interesów finansowych Unii poprzez przyjęcie przepisów wewnętrznych wykraczających poza minimalne zobowiązania i standardy wynikające z postanowień tej konwencji.
- 14 Po pierwsze, gdy w dziedzinie ochrony interesów finansowych Unii państwa członkowskie przyjmują przepisy wewnętrzne, na mocy których na dane podmioty nakłada się zobowiązania i obowiązki, to te ostatnie powinny być zgodne z zasadą proporcjonalności.
- 15 Po drugie, zdaniem sądu odsyłającego przy ustanawianiu przepisów, na mocy których chroni się interesy finansowe Unii w dziedzinie VAT, krajowy

prawodawca powinien uwzględnić – poza tą zasadą prawa Unii – również zharmonizowaną materię sektorową w dziedzinie VAT.

- 16 Można by twierdzić, że osoba fizyczna niebędąca podatnikiem w rozumieniu dyrektywy nie może ponosić odpowiedzialności solidarnej za niezapłacony przez podatnika VAT, ponieważ państwa członkowskie nie mają kompetencji do przyjmowania takich przepisów wewnętrznych. Można jednak również przyjąć odmienne stanowisko – że działanie w złej wierze osoby fizycznej, która nie jest podatnikiem, lecz jest związana z będącą podatnikiem osobą prawną, uprawnia państwa członkowskie do pociągnięcia tej pierwszej osoby do odpowiedzialności solidarnej za zapłatę niezapłaconego przez drugą osobę VAT.
- 17 Nawet jeśli by przyjąć, że państwa członkowskie mają prawo do pociągnięcia do odpowiedzialności z tytułu VAT osoby fizycznej niebędącej podatnikiem, zdaniem sądu odsyłającego nie skutkuje to kategorycznym i jednoznacznym wnioskiem, że osoba ta odpowiada również za odsetki należne od wpłaconego po terminie VAT. Na pierwszy rzut oka z art. 273 dyrektywy VAT w związku z jej motywem 44 wynika, że środki i przepisy, jakie mogą przyjąć państwa członkowskie, aby chronić swoje interesy finansowe i odpowiednio interesy finansowe Unii w dziedzinie VAT, ograniczają się do możliwości poniesienia przez osobę będącą w złej wierze odpowiedzialności wyłącznie za brak wpłaty samego VAT, lecz nie za odsetki za opóźnienie w jego wpłacie. Taki wniosek byłby zgodny z czysto gramatyczną i ścisłą wykładnią art. 273 w związku z motywem 44 dyrektywy VAT. Można również podnieść stanowisko, że działanie w złej wierze osoby trzeciej niebędącej podatnikiem stanowi wystarczający argument, aby pociągnąć ją do odpowiedzialności również/wyłącznie za odsetki związane z niezapłaconym w terminie VAT. W obydwu wypadkach sąd odsyłający powinien dokonać oceny, czy w tej sytuacji należy uwzględnić zasadę proporcjonalności i jaki jest wpływ tej zasady.
- 18 Na koniec sąd odsyłający powinien dokonać oceny, czy przy stosowaniu krajowego przepisu dotyczącego powstania solidarnej odpowiedzialności osoby trzeciej niebędącej podatnikiem za odsetki od niewpłaconego w terminie VAT doszłoby do naruszenia unijnej zasady proporcjonalności w sytuacji, w której niezapłacenie w terminie należności z tytułu VAT i, w konsekwencji, naliczenie odsetek od tego długu nie wynika z działania w złej wierze trzeciej osoby fizycznej niebędącej podatnikiem, lecz z zachowania innego podmiotu lub wystąpienia obiektywnych okoliczności.
- 19 A zatem sąd odsyłający dąży do uzyskania, w ramach wykładni, odpowiedzi na pytanie, czy przepis krajowy zawarty w art. 19 ust. 2 DOPK jest dopuszczalny w zharmonizowanej dziedzinie VAT, gdy poprzez jego stosowanie pociąga się post factum do odpowiedzialności solidarnej osobę fizyczną, która nie ma statusu podatnika w rozumieniu dyrektywy VAT i nie jest pierwotnym płatnikiem VAT, lecz jest powiązana z tym podatnikiem, a spóźniona zapłata VAT lub niezapłacenie VAT jest następstwem jej działania w złej wierze.

- 20 Poza tym sąd odsyłający dąży do uzyskania odpowiedzi na pytanie, czy przy uwzględnieniu zasady proporcjonalności w ramach wykładni art. 9 konwencji i art. 273 dyrektywy VAT ma zastosowanie i jest dopuszczalny przepis krajowy zawarty w art. 19 ust. 2 DOPK, jeśli chodzi o odsetki od niewpłaconego w terminie VAT.
- 21 Wreszcie sąd odsyłający dąży do uzyskania odpowiedzi Trybunału na pytanie, czy przepis krajowy zawarty w art. 19 ust. 2 DOPK, gdy ma on zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do odpowiedzialności z tytułu odsetek od VAT, jest niezgodny z unijną zasadą proporcjonalności w sytuacji, w której spóźniona zapłata VAT – skutkująca naliczaniem odpowiednich odsetek – nie jest następstwem zachowania osoby fizycznej niebędącej podatnikiem, lecz zachowania innego podmiotu lub wystąpienia obiektywnych okoliczności.

DOKUMENT ROBOCZY