

Sprawa C-4/20

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

Data wpływu:

7 stycznia 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Wyрchowen administratiwen syd (Bułgaria)

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

16 grudnia 2019 r.

Strona wnosząca kasację:

„Alti” OOD

Strona przeciwna w postępowaniu kasacyjnym:

Direktor na Direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritełna praktika” – Płowdiw pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (dyrektor dyrekcji „Odwołania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia społeczne” w mieście Płowdiw przy centralnym zarządzie narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego)

Przedmiot postępowania głównego

Zaskarżenie decyzji zapadłej w wyniku kontroli podatkowej, na mocy której zaangażowano solidarną odpowiedzialność odbiorcy dostawy za zapłatę niezapłaconego przez dostawcę VAT, powiększonego o należne od dostawcy odsetki za opóźnienie.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wykładnia prawa Unii Europejskiej; art. 267 akapit pierwszy lit. b) TFUE.

Pytania prejudycjalne

1. Czy art. 205 dyrektywy 2006/112/WE [Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej] i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że solidarna odpowiedzialność zarejestrowanego podmiotu – odbiorcy podlegającej opodatkowaniu dostawy za niezapłacony przez jego dostawcę VAT, obejmuje, poza głównym zobowiązaniem dostawcy z tytułu VAT, także akcesoryjne zobowiązanie do zapłaty odszkodowania za opóźnione wykonanie w wysokości odsetek ustawowych od kwoty głównej, naliczanych od daty opóźnienia dłużnika do daty wydania decyzji w wyniku kontroli podatkowej, w której stwierdzono to opóźnienie, odpowiednio – do daty wykonania zobowiązania?
2. Czy art. 205 dyrektywy 2006/112 i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszczają one krajowego uregulowania prawnego takiego jak art. 16 ust. 3 Danyczno-osiguriteln procesualen kodeks (kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego), zgodnie z którym odpowiedzialność osoby trzeciej za podatki niezapłacone przez podatnika obejmuje te podatki oraz odsetki?

Przepisy i orzecznictwo Unii Europejskiej, na które się powołano

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w szczególności art. 193 i 205.

Wyrok z dnia 11 maja 2006 r., Federation of Technological Industries i in., C-384/04 (ECLI:EU:C:2006:309), w szczególności pkt 28–33.

Wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10 (ECLI:EU:C:2011:871), w szczególności pkt 19–22.

Wyrok z dnia 18 maja 2017 r., Latvijas Dzelzceļš VAS, C-154/16 (ECLI:EU:C:2017:392), w szczególności pkt 85.

Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt GmbH & Co, C-271/06 (ECLI:EU:C:2008:105), w szczególności pkt 19–22.

Powołane przepisy prawa krajowego

Zakon za danyk vyrchu dobawenata stojnost (ustawa o podatku od wartości dodanej, zwana dalej „ZDDS”), w szczególności art. 177.

Danyczno-osiguriteln procesualen kodeks (kodeks postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego, zwany dalej „DOPK”), w szczególności art. 14 i 16.

Zakon za zadyłženijata i dogovorite (ustawa o zobowiązaniach i umowach, zwana dalej „ZZD”), w szczególności art. 121, 122 i 126.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 „Alti” OOD jest bułgarską spółką z ograniczoną odpowiedzialnością.
- 2 W 2014 r. „Alti” OOD (zwana dalej „odbiorcą”) nabyła od spółki „Fotomag” EOOD (zwanej dalej „dostawcą”), która jest bułgarską jednoosobową spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, kombajn „CLAAS Lexion 570 T”, traktor „John Deere 8420” i wózek „CLAAS 7190”. W odniesieniu do dostaw spółka „Fotomag” EOOD wystawiła spółce „Alti” OOD następujące faktury: (za kombajn) z dnia 11 kwietnia 2014 r. z podstawą opodatkowania w wysokości 284 000 BGN i VAT w wysokości 56 800 BGN, (za traktor) także z dnia 11 kwietnia 2014 r. z podstawą opodatkowania w wysokości 166 000 BGN i VAT w wysokości 32 200 BGN i (za wózek) z dnia 8 maja 2014 r. z podstawą opodatkowania w wysokości 7 500 BGN i VAT w wysokości 1500 BGN. Odbiorca zapłacił równowartość tych aktywów w drodze przelewu bankowego na rachunek dostawcy i wykonał prawo do odliczenia VAT, ujmując te faktury w księgach zakupów i w deklaracjach za okresy podatkowe od kwietnia 2014 r. do czerwca 2014 r.
- 3 Ze swej strony dostawca nabył wspomniane pojazdy rolnicze od spółki SJB Traktors Ltd (Wielka Brytania), zgodnie z fakturą wystawioną w dniu 10 kwietnia 2014 r. Po przeprowadzeniu kontroli podatkowej spółki „Fotomag” EOOD, w dniu 27 czerwca 2016 r. wydano wobec niej decyzję, w której stwierdzono, że spółka ta zadeklarowała nabycia wewnątrzspółnotowe w kwietniu 2014 r. i naliczyła VAT w odniesieniu do dwóch pierwszych faktur wystawionych spółce „Alti” OOD. Rezultatem za ten okres jest VAT do zapłaty w wysokości 86 680 BGN, z której to kwoty w dacie wydania decyzji zapadłej w wyniku kontroli podatkowej dostawca ma nadal do zapłaty VAT w wysokości 86 211,82 BGN. Za miesiąc maj 2014 r. zadeklarował on VAT w wysokości 1 500 BGN naliczony w odniesieniu do trzeciej wystawionej spółce „Alti” OOD faktury, jednakże podatku tego nie uiszczono.
- 4 Zarządzono kontrolę podatkową także w odniesieniu do odbiorcy. W dniu 23 lutego 2018 r. organy podatkowe wydały decyzję w wyniku kontroli spółki „Alti” OOD, na mocy której pociągnęły ją do solidarnej odpowiedzialności określonej w art. 177 ZDDS za niezapłacony przez spółkę „Fotomag” EOOD VAT wskazany w wystawionych przez „Fotomag” EOOD trzech fakturach w następującej wysokości: za okres kwietnia 2014 r. – w wysokości 86 211,82 BGN i odsetki za opóźnienie za okres od dnia 15 maja 2014 r. do dnia 23 lutego 2018 r. w wysokości 33 123,83 BGN i za okres maja 2014 r. – w wysokości 1 500 BGN i odsetki za opóźnienie w wysokości 563,08 BGN za okres od dnia 15 czerwca 2014 r. do dnia 23 lutego 2018 r.

- 5 Spółka „Alti” OOD zaskarżyła decyzję zapadłą w wyniku kontroli w trybie administracyjnym.

Niezadowolona z rozstrzygnięcia sprawy w trybie administracyjnym spółka „Alti” OOD zaskarżyła decyzję administracyjną przed Administratiwen syd – Płowdiw (sądem administracyjnym w mieście Płowdiw). Administratiwen syd oddalił skargę jako bezzasadną, wskazując następujące uzasadnienie:

5.1. Dostawca i odbiorca byli zarejestrowani zgodnie z ZDDS w rozpatrywanych okresach, w których zrealizowano podlegające opodatkowaniu dostawy. Odbiorca wykonał prawo do odliczenia w odniesieniu do wystawionych przez dostawcę faktur. Dostawca nie zapłacił na rzecz budżetu państwa VAT należnego w związku z dostawami. Między stronami istnieje spór w kwestii, czy odbiorca wiedział lub powinien był wiedzieć, że jego dostawca nie zapłaci podatku.

5.2. W art. 177 ust. 3 ZDDS ustanowiono wzruszalne domniemanie posiadania wiedzy. Ze zgromadzonych w sprawie dowodów wynika posiadanie wiedzy przez skarżącego, że dostawca nie wykona zobowiązania do zapłaty VAT. Sytuacja taka ma miejsce ze względu na to, że faktyczne stosunki między „Alti” OOD a „Fotomag” EOOD przekraczają ramy zwykłych relacji gospodarczych między dostawcą i odbiorcą dostawy, a także mają na celu obejście prawa. W niniejszym wypadku zamierzone zabronione przez prawo skutki są związane z odliczeniem VAT, zamiast zadeklarowania nabycia wewnątrzspółnotowego, a także zerowy wynik z transakcji w odniesieniu do prawa do odliczenia, o którym wiedziały osoby reprezentujące obie spółki.

5.3. Spółka „Alti” OOD zawarła umowę o dostawę pojazdów rolniczych ze spółką, która do tej chwili nie prowadziła takiej działalności i nie posiada takiego doświadczenia. Przy zakupie tych pojazdów, które miały zostać odsprzedane spółce „Alti” OOD, dostawca nie dysponował środkami pieniężnymi, lecz pożyczył je od spółki „Sunvision” AD, której dyrektorem zarządzającym jest prezes zarządu spółki „Alti” OOD, i w której to spółce akcjonariuszem jest prezes zarządu spółki będącej dostawcą. Także transport został uzgodniony przez prezesa zarządu skarżącej. Poza tym faktyczne płatności w drodze przelewów bankowych w ramach sieci „Sunvision” AD – „Fotomag” EOOD; „Sunvision” AD – „Alti” OOD – „Fotomag” EOOD – „Sunvision” AD zostały przeprowadzone przez tę samą osobę, upoważnioną przez każdą z trzech spółek. Jest to także osoba, która zapewniała obsługę księgową spółki będącej skarżącą i spółki będącej dostawcą, a także obsługę spółki „Bultrans 73” EOOD, z której adresu elektronicznego umówiono transport.

5.4. Administratiwen syd przyjął, że należne są odsetki za opóźnienie, naliczone w związku z podniesioną solidarną odpowiedzialnością. Sytuacja taka ma miejsce ze względu na to, że nie wyłączono zastosowania art. 16 ust. 3 DOPK, w którym wyraźnie wskazano, że osoba odpowiadająca za zobowiązania podatnika odpowiada za podatki i obowiązkowe składki ubezpieczeniowe, odsetki i koszty ich egzekucji. Solidarna odpowiedzialność określona w art. 177 ust. 1 ZDDS nie

jest ograniczona wyłącznie do wysokości „należnego i niezapłaconego podatku”. Opóźnienie dostawcy stanowi również opóźnienie odbiorcy.

- 6 Spółka „Alti” OOD zaskarżyła wyrok Administratiwen syd – Płowdiw przed Wyrchowen administratiwen syd (najwyższym sądem administracyjnym). Stwierdził on, że w celu rozstrzygnięcia sporu niezbędna jest wykładnia art. 205 dyrektywy 2006/112, w związku z czym skierował do Trybunału dwa pytania prejudycjalne.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 7 W ramach kontroli podatkowej spółki „Alti” OOD organy podatkowe dokonały następujących stwierdzeń. Po pierwsze, finansowanie nabycia towarów przez spółkę „Fotomag” EOOD zostało zorganizowane poprzez trzecią spółkę „Sunvision” AD, w której współnikami są prezesi zarządów w spółkach „Fotomag” EOOD i „Alti” OOD. Po drugie, transport kombajnu z Wielkiej Brytanii został zorganizowany z adresu poczty elektronicznej spółki „Bultrans 73” EOOD, w której prezesem zarządu i przedstawicielem ustawowym jest prezes zarządu spółki „Alti” OOD. Po trzecie, spółka „Fotomag” EOOD i „Alti” OOD są obsługiwane przez tę samą osobę, której spółki te udzieliły szerokich pełnomocnictw, w tym do zarządzania ich rachunkami bankowymi i składania deklaracji zgodnie z ZDDS.
- 8 W oparciu o powyższe ustalenia organy podatkowe uzasadniły dokonane stwierdzenie, że nabycie pojazdów rolniczych od spółki „Fotomag” EOOD w drodze nabycia wewnątrzspółnotowego zostało zorganizowane przez spółkę „Alti” OOD w celu niezgodnego z prawem odliczenia VAT. Odbiorca wiedział, że VAT należny w odniesieniu do wystawionych przez dostawcę faktur nie zostanie przez niego zapłacony. Organ podatkowe przyjęły, że rozpatrywana transakcja między „Fotomag” EOOD i „Alti” OOD stanowi obejście prawa. Z tego względu istnieje ustawowe domniemanie posiadania wiedzy, które stanowi podstawę do zaangażowania solidarnej odpowiedzialności odbiorcy dostaw, zgodnie z art. 177 ZDDS.
- 9 Spółka „Alti” OOD twierdzi, że nie wykazano subiektywnego elementu określonego w art. 177 ZDDS, a mianowicie wiedzy, że VAT nie zostanie zapłacony przez dostawcę. Według skarżącej, aby istniała wiedza, należy wykazać jej istnienie w odniesieniu do prezesa zarządu spółki.
- 10 Poza tym „Alti” OOD wskazuje, że analogicznie do odpowiedzialności za cudze zobowiązania nie ma obowiązku zapłaty odsetek za opóźnienie za okres od dnia wymagalności VAT do daty wydania decyzji w wyniku kontroli podatkowej. Odbiorca podlegającej opodatkowaniu dostawy nie ma obowiązku zapłaty VAT, w związku z czym niewykonanie przez niego zobowiązania zapłaty VAT w określonym w ZDDS terminie nie ma miejsca. Określona w art. 177 ZDDS odpowiedzialność odbiorcy podlegającej opodatkowaniu dostawy nie obejmuje również odsetek za opóźnienie.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 11 Sąd odsyłający analizuje zasadniczą kwestię sporną dotyczącą możliwości zastosowania solidarnej odpowiedzialności odbiorcy określonej w art. 177 ZDDS i zakresu tej odpowiedzialności. Zgodnie ze wspomnianym przepisem zarejestrowana osoba, będąca odbiorcą opodatkowanej dostawy, odpowiada za niezapłacony podatek obciążający inną osobę w zakresie, w jakim skorzystano z prawa do odliczenia, które jest bezpośrednio lub pośrednio związane z należnym i niezapłaconym podatkiem. Odpowiedzialność ta ma miejsce, gdy zarejestrowany podmiot wiedział lub powinien był wiedzieć, że podatek nie zostanie zapłacony.
- 12 Wyrchoven administratiwen syd przyjął, że przy uwzględnieniu wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt GmbH & Co. (C-271/06), a także z dnia 11 maja 2006 r., Federation of Technological Industries i in. (C-384/04), ten przepis bułgarskiego ZDDS jest zgodny z prawem Unii, a w szczególności z art. 205 dyrektywy 2006/112. Z samej istoty solidarnej odpowiedzialności określonej w art. 205 dyrektywy 2006/112 wynika, że każdy dłużnik jest odpowiedzialny za całą kwotę długu i że wierzyciel co do zasady może żądać płatności tego długu od jednego lub większej liczby dłużników, według swojego wyboru.
- 13 Przy określaniu zakresu tej solidarnej odpowiedzialności bułgarski prawodawca w art. 177 ZDDS nie uregulował wyraźnie, że odbiorca dostawy – poza niezapłaconym podatkiem – powinien również zapłacić odsetki za opóźnienie od daty, w której podatek ten stał się wymagalny. Przeciwnie, zgodnie z art. 177 ust. 1 ZDDS odpowiedzialność odbiorcy jest ograniczona do wysokości należnego w odniesieniu do dostawy i niezapłaconego przez podatnika podatku, a także w zakresie, w jakim odbiorca skorzystał z prawa do odliczenia w tej wysokości. Argumenty na poparcie szerszego zakresu solidarnej odpowiedzialności w danym wypadku można jednakże znaleźć w innych przepisach krajowego prawodawstwa (w szczególności w art. 16 ust. 3 DOPK i w art. 126 ust. 3 ZZD).
- 14 Ze względu na to, że powyższa kwestia jest różnie rozstrzygana w bułgarskim orzecznictwie, sąd odsyłający powziął istotne wątpliwości dotyczące prawidłowej odpowiedzi, jakiej należy udzielić w niniejszym wypadku.
- 15 Zgodnie z pierwszym stanowiskiem reprezentowanym w krajowym orzecznictwie zobowiązane na podstawie art. 177 ZDDS podmioty są odpowiedzialne za zobowiązanie podatnika. Zgodnie z bułgarskim prawem w określonych w ustawie wypadkach podmioty te mają obowiązek zapłaty podatku, którego nie uiszczył w terminie podmiot zobowiązany. W art. 16 ust. 3 DOPK wyraźnie przewidziano, że odpowiedzialność odpowiedzialnego podmiotu (innego niż podatnik) obejmuje podatki i obowiązkowe składki ubezpieczeniowe, odsetki i koszty ich egzekucji. Z tego względu solidarna odpowiedzialność określona w art. 177 ZDDS nie jest ograniczona wyłącznie do wysokości należnego i niezapłaconego podatku. W wypadku zobowiązań publicznych nie ma zastosowania typowe dla stosunków

- zobowiązaniowych względne obowiązywanie solidarnej odpowiedzialności, w związku z czym opóźnienie jednego ze współdłużników skutkuje również opóźnieniem pozostałych. W związku z powyższym solidarnie odpowiedzialny odbiorca dostawy odpowiada nie tylko za główne zobowiązanie z tytułu VAT dostawcy, lecz również za akcesoryjne zobowiązanie z tytułu opóźnionego wykonania w wysokości odsetek ustawowych od kwoty głównej, licząc od początku opóźnienia do daty wykonania zobowiązania.
- 16 Zgodnie z drugim stanowiskiem wyrażonym w krajowym orzecznictwie odpowiedzialność określona w art. 177 ZDDS jest szczególnym rodzajem solidarnej odpowiedzialności zarejestrowanego zgodnie z ZDDS podmiotu, która powstaje, gdy zaistniały okoliczności faktyczne wskazane we wspomnianym przepisie. Istota odpowiedzialności polega na powstaniu zobowiązania zarejestrowanego podmiotu do zapłaty VAT należnego od innego podmiotu. Artykuł 177 ZDDS jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 16 ust. 3 DOPK. W art. 177 ZDDS ustanowiono wyjątek od ogólnej zasady, ustanawiając solidarną odpowiedzialność również innego podmiotu, odmiennego od dostawcy. Wyraźnie określono w nim granice odpowiedzialności do wysokości „należnego i niezapłaconego podatku”. Jako wyjątek przepis ten powinien być stosowany zgodnie z jego dokładnym znaczeniem.
- 17 W odnośnych wyrokach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie udzielono odpowiedzi dotyczącej dopuszczalności – przy uwzględnieniu istoty solidarnej odpowiedzialności i mając na względzie zasadę proporcjonalności – krajowego przepisu takiego jak art. 16 ust. 3 DOPK, w którym przewidziano, że odpowiedzialność ta obejmuje również odsetki za opóźnienie. Z tego względu sąd odsyłający jest zdania, że należy przeprowadzić wykładnię przepisów dyrektywy 2006/112, a w szczególności art. 205 tej dyrektywy. Na podstawie art. 267 akapit pierwszy lit. b) TFUE kieruje on zatem odesłanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zawierające wskazane powyżej pytania prejudycjalne.