

Rechtssache C-602/20

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

12. November 2020

Vorlegendes Gericht:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Datum der Vorlageentscheidung:

30. September 2020

Kassationsbeschwerdeführerin:

„AKZ-Burgas“ EOOD („AKZ – Burgas“ EOOD)

Kassationsbeschwerdegegner:

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer-/Sozialversicherungspraxis“)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Kassationsbeschwerde gegen einen Bescheid der für Einnahmen zuständigen Stellen, mit dem nach den einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften ein Anspruch auf gesetzliche Zinsen auf rechtsgrundlos gezahlte Verbindlichkeiten für Sozialversicherungsbeiträge anerkannt wird, und zwar nicht ab dem Zeitpunkt der erfolgten rechtsgrundlosen Zahlung, sondern ab dem Zeitpunkt, in dem diese rechtsgrundlos gezahlten öffentlichen Verbindlichkeiten hätten erstattet werden sollen. Etwaige Unverhältnismäßigkeit der nationalen Rechtsvorschriften, die eine Auslegung des Unionsrechts im Hinblick auf einen etwaigen Verstoß gegen den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit und die daraus abgeleiteten Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität erforderlich macht.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Auslegung des Unionsrechts, Art. 267 AEUV

Vorlagefragen

1. Steht das Unionsrecht einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegen, die gesetzliche Zinsen, die bei der Erstattung von unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Sozialversicherungsbeiträgen zu zahlen sind, auf jene beschränkt, die ab dem Folgetag des Antrags auf Erstattung des Hauptbetrags angefallen sind?

2. Steht das Unionsrecht, insbesondere die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität, einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegen, die gesetzliche Zinsen, die bei der Erstattung von unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Pflichtbeiträgen zur Sozialversicherung zu zahlen sind, auf jene beschränkt, die ab dem Folgetag des Antrags auf Erstattung dieser rechtsgrundlos entrichteten/erhobenen Beträge bis zu deren Erstattung angefallen sind?

Angeführte Bestimmungen des Unionsrechts

Vertrag über die Europäische Union – Art. 4 Abs. 3; Art. 19 Abs. 1 Satz 2

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Art. 291 Abs. 1; Art. 267 Abs. 1 Buchst. b

Angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs

Urteile des Gerichtshofs: vom 14. Juli 1977, Concetta Sagulo, Gennaro Brenca und Addelmadjid Bakhouche (8/77, ECLI:EU:C:1977:131); vom 9. November 1983, Amministrazione delle Finanze dello Stato (199/82, ECLI:EU:C:1983:318); vom 17. Juli 1997, GT-Link A/S (C-242/95, ECLI:EU:C:1997:376); vom 2. Dezember 1997, Fantask A/S u. a. (C-188/95, ECLI:EU:C:1997:580); vom 8. März 2001, Metallgesellschaft Ltd u. a., Hoechst AG und Hoechst (UK) Ltd (C-397/98 und C-410/98, ECLI:EU:C:2001:134); vom 7. September 2006, N (C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525); vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774); vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161); vom 15. März 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167); vom 10. April 2008, Marks & Spencer plc (C-309/06, ECLI:EU:C:2008:211); vom 21. Januar 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, ECLI:EU:C:2010:32); vom 6. September 2011, Lady & Kid u. a. (C-398/09, ECLI:EU:C:2011:540); vom 19. Juli 2012, Littlewoods Retail u. a. (C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478); vom 27. September 2012, Zuckerfabrik Jülich u. a. (C- 113/10, C- 147/10 und C- 234/10, ECLI:EU:C:2012:591); vom 18. April 2013, Mariana Irimie (C-565/11, ECLI:EU:C:2013:250)

Angeführte nationale Vorschriften

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Steuer- und Sozialversicherungsverfahrensordnung, DOPK, im Folgenden: DOPK) – Art. 128 bis 132; Art. 162 Abs. 2 Nrn. 1 und 9; Art. 163 Abs. 1

Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa (Gesetz über die Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen, ZDDFL, Einkommensteuergesetz) – Art. 42

Kurze Darstellung des Sachverhalts, des Vorbringens der Parteien und des Verfahrens

Der Sachverhalt der Rechtssache ist zwischen den Parteien unstreitig und lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- 1 Nach Durchführung einer Prüfung erließen die für Einnahmen zuständigen Stellen bei der Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Burgas (Gebietsdirektion Burgas der Nationalen Agentur für Einnahmen, im Folgenden: Gebietsdirektion Burgas der NAP) am 30. Januar 2017 einen Nacherhebungsbescheid gegen die „AKZ – Burgas“ EOOD, mit dem sie für den Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis zum 31. August 2014 öffentliche Verbindlichkeiten in Form einer nach Art. 42 ZDDFL geschuldeten Abgabe und geschuldeten Sozialversicherungsbeiträgen zuzüglich der geschuldeten gesetzlichen Zinsen festsetzten.

Nach einem Widerspruchsverfahren wurde der Nacherhebungsbescheid von der zuständigen übergeordneten Einnahmenstelle teilweise bestätigt. Nach bulgarischem Recht unterliegen die Nacherhebungsbescheide der vorläufigen Vollstreckbarkeit, weshalb die „AKZ – Burgas“ EOOD die so festgesetzten Verbindlichkeiten zahlte, bevor die Rechtmäßigkeit des Nacherhebungsbescheids gerichtlich überprüft wurde.

Mit Urteil vom 10. Mai 2018 hob das Burgaski administrativen sad (Verwaltungsgericht Burgas) den angeführten Nacherhebungsbescheid auf. Im Anschluss an eine Kassationsbeschwerde bestätigte der Varhoven administrativen sad (VAS, Oberstes Verwaltungsgericht) das erstinstanzliche Urteil.

- 2 Am 13. Februar 2019 stellte die „AKZ – Burgas“ EOOD bei der Gebietsdirektion Burgas der NAP einen Antrag auf Aufrechnung oder Erstattung nach Art. 129 DOPK. Die Gesellschaft wurde einer nachträglichen Steuerprüfung unterzogen, die mit dem Erlass eines Bescheids über die Aufrechnung oder Erstattung (im Folgenden: APV) vom 5. März 2019 abgeschlossen wurde. Darin heißt es, dass auf der Grundlage von Art. 129 Abs. 6 DOPK auf die von der Gesellschaft gemäß dem aufgehobenen Nacherhebungsbescheid entrichteten Hauptbeträge in Form von Sozialversicherungsbeiträgen keine Zinsen geschuldet werden und dass auf die von ihr für diese Verbindlichkeiten entrichteten Säumniszinsen Zinsen ab dem

Zeitpunkt ihrer Entrichtung bis zum Zeitpunkt des Erlasses des APV in Gesamthöhe von 12 863,09 Leva (BGN) festgesetzt werden.

- 3 Nach erfolglosem Widerspruch im Verwaltungsverfahren erhob die „AKZ – Burgas“ EOOD eine verwaltungsgerichtliche Klage. Mit Urteil vom 11. Oktober 2019 wies der Administrativen sad Burgas (Verwaltungsgericht Burgas) die Klage gegen den APV vom 5. März 2019 insoweit ab, als damit der Gesellschaft die gesetzlichen Zinsen auf den zu Unrecht als Sozialversicherungsbeiträge erhobenen Betrag für den Zeitraum zwischen der Entrichtung des rechtsgrundlos gezahlten Betrags und dem Zeitpunkt, in dem dieser Betrag hätte erstattet werden sollen, versagt wurden. In der Entscheidungsbegründung des erstinstanzlichen Gerichts heißt es, dass nach Art. 129 Abs. 6 DOPK rechtsgrundlos entrichtete Beträge, mit Ausnahme der Verbindlichkeiten für Sozialversicherungsbeiträge, zuzüglich gesetzlicher Zinsen für den Zeitraum, der seit dem Zeitpunkt, in dem sie aufgrund eines Bescheids einer für die Einnahmen zuständigen Stelle entrichtet wurden, verstrichen ist, erstattet werden, und dass in den anderen Fällen die Beträge zuzüglich gesetzlicher Zinsen ab dem Tag, an dem sie dem Steuerpflichtigen hätten erstattet werden sollen, zurückgezahlt werden. Im Hinblick auf diese nationale Regelung hat das Gericht entschieden, dass auf die rechtsgrundlos als Sozialversicherungsbeiträge entrichteten Beträge keine Zinsen geschuldet würden, da der Gesetzgeber sie ausdrücklich aus dem Kreis der Beträge ausgeschlossen habe, auf die solche Zinsen zu zahlen seien.
- 4 Die „AKZ-Burgas“ EOOD erhob gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde beim VAS, der in der vorliegenden Rechtssache vorlegendes Gericht ist. Nach Ansicht der Kassationsbeschwerdeführerin hat das erstinstanzliche Gericht ihre Klage gegen den APV insoweit rechtswidrig abgewiesen, als der Gesellschaft darin die gesetzlichen Zinsen auf einen zu Unrecht als Sozialversicherungsbeiträge erhobenen Betrag für den Zeitraum zwischen der Entrichtung des rechtsgrundlos gezahlten Betrags und dem Zeitpunkt, in dem der Betrag hätte erstattet werden sollen, versagt worden seien.

Kurze Begründung der Vorlage

- 5 Erstens nimmt das vorlegende Gericht eine kurze Analyse der einschlägigen bulgarischen Regelung vor.
- 6 Es weist darauf hin, dass es sich bei den Steuerzahlungen und den Pflichtbeiträgen zur Sozialversicherung um öffentliche staatliche Forderungen handle, die im Gesetz zwingend festgelegt seien und deren Begleichung nicht vom Willen der Bürger abhängen. Die Steuerzahlungen und die Pflichtbeiträge zur staatlichen Kranken- und Sozialversicherung sind unterschiedlicher Rechtsnatur. Die beiden Kategorien von öffentlichen staatlichen Forderungen haben unterschiedlichen Charakter und Zweck, beruhen auf einer unterschiedlichen Rechtsgrundlage und erzeugen unterschiedliche Rechtsfolgen. Die Sozialversicherungsbeiträge haben keinen Steuercharakter. Als Gegenleistung dafür erhält der Versicherte Anspruch

auf entsprechende Leistungen, während die Steuer eine staatliche Forderung ist, die ohne Gegenleistung geschuldet wird.

- 7 In den Bestimmungen des DOPK hat der bulgarische Gesetzgeber ein gemeinsames Verfahren für die Festsetzung der Steuern und der Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung (Kapitel 14 DOPK) sowie ein gemeinsames Verfahren für die Erstattung oder Aufrechnung (Art. 128-132 DOPK) für Fälle vorgesehen, in denen dem Steuerpflichtigen durch ein rechtskräftiges Urteil oder eine bestandskräftig gewordene Verwaltungsentscheidung das Recht auf Erstattung der zu Unrecht oder rechtsgrundlos gezahlten (entrichteten oder erhobenen) Beträge für Abgaben und Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung, die von den für die Einnahmen zuständigen Stellen erhoben oder auferlegt wurden, zuerkannt wird.
- 8 Nach Art. 129 Abs. 6 Satz 1 DOPK fallen rechtsgrundlos entrichtete oder erhobene Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung jedoch nicht unter die Forderungen, die zuzüglich gesetzlicher Zinsen für den gesamten Zeitraum, der zwischen der rechtsgrundlosen Zahlung und dem Zeitpunkt ihrer aufgrund eines Bescheids einer für die Einnahmen zuständigen Stelle erfolgten Erstattung verstrichen ist, zurückgezahlt werden. Nach dieser Bestimmung werden auf rechtsgrundlos gezahlte Verbindlichkeiten für Sozialversicherungsbeiträge erst ab dem Tag Zinsen geschuldet, an dem ordnungsgemäß entschieden wurde, dass sie dem Steuerpflichtigen zu erstatten sind.
- 9 Zweitens prüft das vorliegende Gericht die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs, indem es u. a. Folgendes ausführt:
- 10 Das vorliegende Gericht verweist auf die Urteile Metallgesellschaft u. a. (C-397/98 und C-410/98), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04), *Littlewoods Retail* u. a. (C-591/10) und *Zuckerfabrik Jülich* u. a. (C-113/10, C-147/10 und C-234/10), in denen der Gerichtshof entschieden hat, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuerbeträge zuzüglich Zinsen zu erstatten. Die Frage der Verzinsung von Beträgen, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben wurden, wird nach Maßgabe der Verfahrensautonomie den Mitgliedstaaten überlassen.
- 11 Der VAS weist darauf hin, dass der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung entschieden hat, dass der Anspruch auf Erstattung solcher Abgaben trotz fehlender Unionsvorschriften über die Erstattung der nicht mit dem Unionsrecht vereinbaren nationalen Steuern eine Folge und eine Ergänzung der Rechte darstellt, die den Einzelnen aus dem Unionsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen. Der Mitgliedstaat ist verpflichtet, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Abgaben zu erstatten, wobei dieser Anspruch auf Erstattung ein aus der Unionsrechtsordnung abgeleitetes subjektives Recht ist (Urteil *Littlewoods Retail* u. a., [C-591/10, Rn. 24]).
- 12 Mangels einer einschlägigen Unionsregelung ist es Aufgabe des innerstaatlichen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten, im Einklang mit dem Grundsatz der

Verfahrensautonomie die zuständigen Gerichte zu bestimmen und die Verfahrensmodalitäten für Gerichtsverfahren zu regeln, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, sofern diese Modalitäten zum einen nicht weniger günstig ausgestaltet sind als die entsprechender innerstaatlicher Gerichtsverfahren (Äquivalenzgrundsatz) und zum anderen die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz) (Urteile Metallgesellschaft u. a. [C-397/98 und C-410/98], Rn. 85 sowie Test Claimants in the FII Group Litigation, [C-446/04], Rn. 203). Der Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten überlässt es der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, die prozessualen Mittel festzulegen, die den Schutz der dem Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen; dies darf jedoch nicht dazu führen, dass diese Rechte in ihrem Wesensgehalt beschränkt oder beeinträchtigt werden.

- 13 Nach dem Äquivalenzgrundsatz sind die Vorschriften über die Erstattung von Beträgen, die unter Verstoß gegen das nationale Recht erhoben wurden, auch auf entsprechende Anträge auf Erstattung von Beträgen anzuwenden, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben wurden (Urteil C-591/10). Gerade die Wahrung des Äquivalenzgrundsatzes spricht für die Anwendung des zeitlich am ehesten für die Bestimmung des Zeitpunkts, ab dem Zinsen auf die zu Unrecht als Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung erhobenen Beträge anfallen, in Frage kommenden Falles, wobei die nationale Regelung mit diesem Grundsatz nicht im Einklang steht.
- 14 Nach dem Äquivalenzgrundsatz muss der zeitlich am ehesten für die Bestimmung des Zeitpunkts, ab dem Zinsen auf die zu Unrecht erhobenen Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung anfallen, in Frage kommende Fall mit dem Zeitpunkt, ab dem Zinsen auf die anderen/übrigen aufgrund eines Bescheids einer für die Einnahmen zuständigen Stelle rechtsgrundlos gezahlten oder erhobenen Beträge anfallen, identisch sein. Daher hält das vorliegende Gericht die Vorschrift des Art. 129 Abs. 6 Satz 1 DOPK für unverhältnismäßig.
- 15 Der VAS wiederholt, dass es in Ermangelung einer einschlägigen Regelung der Union der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten zukommt, den Zinssatz und die Berechnungsmethode für die geschuldeten Zinsen unter Einhaltung der Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität so festzulegen, dass sie nicht ungünstiger sind als bei ähnlichen Klagen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, und nicht so ausgestaltet sind, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen (Urteil Littlewoods Retail u. a., C-591/10, Rn. 27 und 28). Der Gerichtshof hat festgestellt, dass es zwar der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten zukommt, die Bedingungen für die Zahlung solcher Zinsen, darunter die Zinsberechnungsmethode, festzulegen, dass die innerstaatlichen Regelungen dem Steuerpflichtigen aber eine angemessene Entschädigung für die Einbußen, die er durch die zu Unrecht gezahlte Steuer erlitten hat, nicht vorenthalten dürfen.

- 16 Der VAS stellt klar, dass der Gerichtshof die Zinsen als Ausgleich der mangelnden Verfügbarkeit der unter Verstoß gegen das Unionsrecht entrichteten Beträge angesehen hat (Urteile *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rn. 112 ff., und *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rn. 202 ff.). Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts besteht der Anspruch auf gesetzliche Zinsen als Entschädigung für die Einbußen, die durch die rechtsgrundlos gezahlte unionsrechtswidrige Abgabe erlitten wurden, parallel neben dem Anspruch auf Erstattung der rechtsgrundlos gezahlten Abgabe und stellt ein aus der Unionsrechtsordnung abgeleitetes subjektives Recht dar. Dieses subjektive Recht umfasst die Verpflichtung zur Zahlung von gesetzlichen Zinsen ab dem Zeitpunkt der Entrichtung dieser Abgabe. Nach Ansicht des VAS liegt es auf der Hand, dass der Steuerpflichtige gerade ab diesem Zeitpunkt und nicht ab einem späteren Zeitpunkt Einbußen erleidet, weil er nicht über den betreffenden Geldbetrag verfügt.
- 17 So werden nicht nur die zu Unrecht erhobene Abgabe, sondern auch die im unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Abgabe an diesen Staat gezahlten oder von diesem einbehaltenen Beträge erstattet. Darunter fallen auch die Einbußen aufgrund der mangelnden Verfügbarkeit von Geldbeträgen infolge der vorzeitigen Fälligkeit der Steuer (Urteile *Metallgesellschaft u. a.* (C-397/98 und C-410/98, Rn. 87-89), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rn. 205), *Littlewoods Retail u. a.* (C-591/10, Rn. 25) sowie *Zuckerfabrik Jülich u. a.* (C-113/10, C-147/10 und C-234/10, Rn. 65).
- 18 Im Ergebnis hat das vorlegende Gericht im Hinblick auf die in der Rechtsprechung des Gerichtshofs entwickelten Grundsätze Zweifel, ob eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die die geschuldeten Zinsen auf den Betrag beschränkt, der ab dem Tag berechnet wird, an dem die rechtsgrundlos gezahlten Verbindlichkeiten für Sozialversicherungsbeiträge (gemäß Art. 129 Abs. 1 bis 4 DOPK) hätten erstattet werden müssen, den vom Gerichtshof aufgestellten Anforderungen genügt. Es stellt sich die Frage, ob die Höhe der Zinsen von der Dauer des Zeitraums abhängen muss, in dem der rechtsgrundlos gezahlte Betrag nicht verfügbar war, und ob sich diese Dauer auch auf den Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der rechtsgrundlosen Zahlung des fraglichen Betrags und dem Zeitpunkt seiner Erstattung erstreckt.
- 19 Daher hält das vorlegende Gericht die Auslegung der Bestimmungen des Unionsrechts, nämlich von Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union (Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit und die daraus abgeleiteten Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität), von Art. 19 Abs. 1 Satz 2 EUV und von Art. 291 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union für eine ordnungsgemäße Entscheidung über den Rechtsstreit für erforderlich.