

Sprawa C-602/20

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

Data wpływu:

12 listopada 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Wyрchowen administratiwen syd (Bułgaria)

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

30 września 2020 r.

Strona skarżąca w postępowaniu kasacyjnym:

„AKZ – Burgas” EOOD

Strona przeciwna w postępowaniu kasacyjnym:

Direktor na Direkcija „Obżałwane i danyczno-osiguritelna praktika” – Burgas

Przedmiot postępowania głównego

Zaskarżenie w trybie kasacyjnym aktu organów ds. przychodów, w którym zgodnie z odnośnymi krajowymi uregulowaniami prawnymi przyznano prawo do odsetek ustawowych od nienależnie zapłaconych kwot składek na zabezpieczenie społeczne – nie od daty dokonanej nienależnej płatności, lecz od chwili, w której należało zwrócić kwoty tych nienależnie zapłaconych wierzytelności publicznych. Ewentualny brak proporcjonalności krajowych uregulowań prawnych, wymagający dokonania wykładni prawa Unii, przy uwzględnieniu ewentualnego naruszenia zasady lojalnej współpracy i związanych z nią zasad równowagi i skuteczności.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE.

Pytania prejudycjalne

1. Czy prawo Unii Europejskiej dopuszcza krajowy reżim prawny taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w którym ograniczono odsetki ustawowe zasądzone przy zwrocie składek ubezpieczeniowych pobranych z naruszeniem prawa Unii do odsetek naliczonych od dnia następującego po dacie żądania zwrotu kwoty głównej?
2. Czy prawo Unii, a w szczególności zasady równoważności i skuteczności, dopuszcza krajowy reżim prawny taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w którym ograniczono odsetki ustawowe zasądzone przy zwrocie obowiązkowych składek ubezpieczeniowych pobranych z naruszeniem prawa Unii do odsetek naliczonych od dnia następującego po dacie żądania zwrotu tych nienależnie wpłaconych/pobranych kwot do chwili ich zwrotu?

Powołane przepisy prawa Unii

Traktat o Unii Europejskiej: art. 4 ust. 3; art. 19 ust. 1 zdanie drugie.

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej: art. 291 ust. 1; art. 267 akapit pierwszy lit. b).

Przywołane orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości

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

Powołane przepisy prawa krajowego

Danyčno-osiguriteln procesualen kodeks (kodeks postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego, zwany dalej „DOPK”): art. 128–132; art. 162 ust. 2 pkt 1 i 9; art. 163 ust. 1.

Zakon za danycite wyrchu dochodite na fizicheskite lica (ustawa o podatkach od dochodów osób fizycznych, zwana dalej „ZDDFL”): art. 42.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych, argumentów stron i postępowania głównego

Okoliczności faktyczne w sprawie nie są sporne między stronami i można je streścić w następujący sposób:

- 1 Po przeprowadzeniu kontroli, w dniu 30 stycznia 2017 r. organ ds. przychodów Teritorialna direkcija na Nacionalnata agencija za prichodite – Burgas (terytorialnej dyrekcji narodowej agencji przychodów skarbowych i z tytułu składek zabezpieczenia społecznego w mieście Burgas) wydał decyzję zapadłą w wyniku kontroli podatkowej spółki „AKZ – Burgas” EOOD, w której określono zobowiązania publiczne za okres od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia 31 sierpnia 2014 r., stanowiące należny podatek zgodnie z art. 42 ZDDFL i należne składki na zabezpieczenie społeczne, powiększone o należne odsetki ustawowe. Po zaskarżeniu jej w trybie administracyjnym decyzja zapadła w wyniku kontroli podatkowej została częściowo potwierdzona przez właściwy organ ds. przychodów wyższego szczebla. Zgodnie z bułgarskim prawodawstwem decyzje zapadłe w wyniku kontroli podatkowej podlegają uprzedniemu wykonaniu, w związku z czym spółka „AKZ – Burgas” EOOD zapłaciła tak określone zobowiązania, przed przeprowadzeniem sądowej kontroli zgodności z prawem decyzji zapadłej w wyniku kontroli podatkowej.
- 2 W wyroku z dnia 10 maja 2018 r. Administratiwen syd (sąd administracyjny) w mieście Burgas uchylił wspomnianą decyzję zapadłą w wyniku kontroli podatkowej. W następstwie złożenia skargi kasacyjnej Wyrchowen administratiwen syd (najwyższy sąd administracyjny) utrzymał w mocy wyrok sądu pierwszej instancji.
- 3 W dniu 13 lutego 2019 r. spółka „AKZ – Burgas” EOOD złożyła wniosek do Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite – Burgas o potrącenie lub zwrot kwot, zgodnie z art. 129 DOPK. W odniesieniu do spółki przeprowadzono kolejną kontrolę podatkową, która zakończyła się wydaniem decyzji o potrąceniu lub zwrocie (zwanej dalej „decyzją o potrąceniu lub zwrocie”) z dnia 5 marca 2019 r. Przyjęto w niej, że na podstawie art. 129 ust. 6 DOPK w odniesieniu do wpłaconych przez spółkę zgodnie z uchyloną decyzją zapadłą w wyniku kontroli podatkowej kwot głównych, stanowiących składki na zabezpieczenie społeczne, nie należą się odsetki, a w odniesieniu do wpłaconych przez nią odsetek z tytułu opóźnienia w wykonaniu tych zobowiązań określono

odsetki od daty ich wpłaty do daty wydania decyzji o potrąceniu lub zwrocie, w łącznej wysokości 12 863,09 BGN.

- 4 Po nieudanym zaskarżeniu w trybie administracyjnym, spółka „AKZ – Burgas” EOOD złożyła skargę w trybie sądowym. Wyrokiem z dnia 11 października 2019 r. Administratiwen syd w mieście Burgas oddalił skargę złożoną na decyzję o potrąceniu lub zwrocie z dnia 5 marca 2019 r., w części, w której odmówiono spółce zapłaty odsetek ustawowych od nienależnie pobranej kwoty na składki zabezpieczenia społecznego za okres od dnia wpłaty nienależnie zapłaconej kwoty do dnia, w którym należało zwrócić tę kwotę. W uzasadnieniu sąd pierwszej instancji wskazał, że zgodnie z art. 129 ust. 6 DOPK nienależnie wpłacone kwoty – z wyjątkiem zobowiązań dotyczących składek na zabezpieczenie społeczne – podlegają zwrotowi wraz z odsetkami ustawowymi za miniony okres, od daty, w której je wpłacono na podstawie aktu organu ds. przychodów, a w pozostałych wypadkach kwoty podlegają zwrotowi wraz z odsetkami ustawowymi od dnia, w którym należało je zwrócić podatnikowi. Przy uwzględnieniu tego uregulowania krajowego, sąd przyjął, że odsetki od nienależnie wpłaconych kwot na składki zabezpieczenia społecznego nie są należne, ponieważ prawodawca wyraźnie wyłączył je z kręgu kwot, od których należy naliczyć takie odsetki.
- 5 Spółka „AKZ – Burgas” EOOD złożyła skargę kasacyjną na ten wyrok przed Wyrchoven administratiwen syd, który jest sądem odsyłającym w niniejszej sprawie. Skarżący jest zdania, że sąd pierwszej instancji niezgodnie z prawem oddalił jego skargę na decyzję o potrąceniu lub zwrocie w części, w której odmówiono spółce zapłaty odsetek ustawowych od nienależnie pobranej kwoty składek na zabezpieczenie społeczne – za okres od wpłaty nienależnie zapłaconej kwoty do chwili, w której należało zwrócić tę kwotę.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 6 W pierwszej kolejności sąd odsyłający przeprowadza zwięzłą analizę odnośnych bułgarskich uregulowań prawnych.
- 7 Podkreśla on, że płatności podatkowe i obowiązkowe składki na zabezpieczenie społeczne są publicznymi państwowymi wierzytelnościami, obowiązek ich zapłaty został wiążąco określony w ustawie, a ich zapłata nie zależy od woli obywateli. Płatności podatkowe i składki na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne i zdrowotne mają jednak odmienny charakter prawny. Obydwie kategorie publicznych państwowych wierzytelności mają różny charakter i przeznaczenie, opierają się na różnych podstawach prawnych i wywołują odmienne skutki prawne. Składki na zabezpieczenie społeczne nie mają charakteru podatku. W zamian za te składki ubezpieczony otrzymuje prawo do odpowiednich świadczeń – podczas gdy podatek jest wierzytelnością publiczną i należy się nieodpłatnie.

- 8 W przepisach DOPK bułgarski prawodawca przewidział ogólny tryb ustalenia podatków i obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne (rozdział czternasty DOPK), a także ogólny tryb zwrotu lub potrącenia (art. 128–132 DOPK), gdy prawomocnym orzeczeniem sądu lub aktem administracyjnym podatnikowi przyznano prawo do otrzymania kwoty nieprawidłowo lub nienależnie zapłaconych (wplaconych lub pobranych) kwot podatków i obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne – pobranych lub nałożonych przez organy ds. przychodów.
- 9 Zgodnie jednak z art. 129 ust. 6 zdanie pierwsze DOPK nienależnie wpłacone lub pobrane kwoty obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne są wyłączone z zakresu wierzytelności, które podlegają zwrotowi wraz z odsetkami ustawowymi za cały okres, który upłynął – od daty nienależnej płatności do daty ich zwrotu na podstawie aktu organu ds. przychodów. Zgodnie z tym przepisem od nienależnie zapłaconych kwot składek zabezpieczenia społecznego odsetki ustawowe należne są wyłącznie od dnia, w którym zgodnie z prawem orzeczono, że należy je zwrócić podatnikowi.
- 10 W drugiej kolejności sąd odsyłający rozpatruje odnośne orzecznictwo Trybunału, w szczególności wskazując, co następuje.
- 11 Sąd odsyłający powołuje się na wyroki *Metallgesellschaft i in.* (C-397/98 i C-410/98), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04), *Littlewoods Retail i in.* (C-591/10) i *Zuckerfabrik Jülich i in.* (C-113/10, C-147/10 i C-234/10), w których Trybunał orzekł, że państwa członkowskie powinny zwrócić – wraz z odsetkami – kwoty pobrane jako podatki, z naruszeniem prawa Unii. Kwestia naliczenia odsetek od kwot pobranych z naruszeniem prawa Unii została przedstawiona do rozstrzygnięcia, mając na względzie autonomię procesową państw członkowskich.
- 12 Wyrchoven administratiwen syd przypomina, iż w orzecznictwie Trybunał przyjął, że pomimo braku uregulowań w prawie Unii w kwestii zwrotu podatków krajowych sprzecznych z tym prawem, prawo do uzyskania zwrotu tych podatków jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał. Państwo członkowskie powinno zwrócić podatki pobrane z naruszeniem prawa Unii, a to prawo do zwrotu jest prawem podmiotowym, wywiedzionym z porządku prawnego Unii (wyrok *Littlewoods Retail i in.*, C-591/10, pkt 24).
- 13 W braku uregulowań unijnych w tej dziedzinie, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego, zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej, należy wyznaczenie właściwych sądów oraz uregulowanie zasad odwoływania się do nich, mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa Unii w taki sposób, aby, po pierwsze, zasady te nie były mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych środków w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii praktycznie niemożliwym lub

- nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (wyroki *Metallgesellschaft i in.*, pkt 85; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 203). Zasada autonomii proceduralnej państw członkowskich pozostawia porządkowi prawnemu każdego państwa członkowskiego uprawnienie do zdefiniowania środków prawnych mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa Unii, lecz nie może ona skutkować ich ograniczeniem lub naruszeniem istoty tych praw.
- 14 Zgodnie z zasadą równoważności przepisy regulujące zwrot kwot pobranych z naruszeniem prawa krajowego powinny mieć zastosowanie również w stosunku do podobnych żądań zwrotu kwot pobranych z naruszeniem prawa Unii (wyrok C-591/10). Właśnie przestrzeganie zasady równoważności uzasadnia zastosowanie najbliższej hipotezy dotyczącej określenia początkowej chwili naliczania odsetek od nienależnie pobranych kwot obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne, z którą to zasadą krajowe uregulowania nie są zgodne.
 - 15 Zgodnie z zasadą równoważności najbliższa hipoteza dotycząca określenia początkowej chwili naliczania odsetek od nienależnie pobranych kwot obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne powinna być identyczna z hipotezą dotyczącą naliczania odsetek od innych/pozostałych nienależnie wpłaconych lub pobranych kwot na podstawie aktu organu ds. przychodów. Z tego względu sąd odsyłający jest zdania, że art. 129 ust. 6 zdanie pierwsze DPK nie jest proporcjonalny.
 - 16 Wyrchoven administratiwen syd powtarza, że wobec braku przepisów na poziomie Unii w tej dziedzinie do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym stawki i sposobu, zgodnie z którymi takie należne odsetki powinny być naliczane, mając na względzie zasady równoważności i skuteczności, tak aby nie były one mniej korzystne niż warunki dotyczące podobnych żądań opartych na przepisach prawa krajowego ani ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez porządek prawny Unii (wyrok *Littlewoods Retail i in.*, C-591/10, pkt 27, 28). Trybunał stwierdził, że o ile do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym przesłanek, zgodnie z którymi takie odsetki powinny być wypłacane, wymieniając sposób naliczania tych odsetek, o tyle owe krajowe przepisy nie mogą pozbawiać podatnika stosownego odszkodowania za straty wywołane zapłatą nienależnego podatku.
 - 17 Wyrchoven administratiwen syd uściślił, że Trybunał rozpatruje odsetki jako odszkodowanie za brak posiadania kwot zapłaconych z naruszeniem prawa Unii Europejskiej (wyroki: *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, pkt 112 i nast.; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, pkt 202 i nast.). Zdaniem sądu odsyłającego prawo do odsetek, które odpowiadają stosownemu odszkodowaniu za straty wywołane pobraniem nienależnego podatku z naruszeniem prawa Unii, sytuuje się na tym samym poziomie co prawo do zwrotu nienależnie zapłaconego podatku i jest prawem podmiotowym wynikającym z porządku prawnego Unii. To prawo podmiotowe obejmuje obowiązek zapłaty odsetek ustawowych od dnia zapłaty tego podatku. Zdaniem

Wyrchowen administratiwen syd jest oczywiste, że to właśnie od tego dnia, a nie od innego późniejszego momentu, podatnik ponosił straty wynikające z braku możliwości rozporządzania daną kwotą środków pieniężnych.

- 18 W ten sposób zwrotowi podlegają nie tylko nienależnie pobrany podatek, lecz także kwoty zapłacone temu państwu lub pobrane przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem. Uprawnienie to obejmuje również straty wyrządzone niemożnością wykorzystania kwot środków pieniężnych ze względu na uprzednią wymagalność podatku (wyroki: Metallgesellschaft i in., C-397/98 i C-410/98, pkt 87–89; Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, pkt 205; Littlewoods Retail i in., C-591/10, pkt 25; a także Zuckerfabrik Jülich i in., C-113/10, C-147/10 i C-234/10, pkt 65).
- 19 Wreszcie, mając na względzie założenia określone w orzecznictwie Trybunału, sąd odsyłający ma wątpliwości, czy reżim prawny taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, ograniczający należne odsetki do wysokości naliczonej od dnia, w którym należało zwrócić nienależnie zapłacone kwoty składek na zabezpieczenie społeczne (zgodnie z art. 129 ust. 1–4 DOPK), spełnia wymogi określone przez Trybunał. Zadaje się pytanie, czy wysokość odsetek powinna zależeć od okresu, w którym nie było możliwe korzystanie z nienależnie zapłaconej kwoty, i czy ten okres obejmuje również okres między datą nienależnej płatności rozpatrywanej kwoty a datą jej zwrotu.
- 20 Z tego względu sąd odsyłający jest zdania, że w celu prawidłowego rozstrzygnięcia sporu niezbędna jest wykładnia przepisów prawa Unii – art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (zasady lojalnej współpracy i związanych z nią zasad równoważności i skuteczności), art. 19 ust. 1 zdanie drugie TUE, a także art. 291 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.