

Sprawa C-369/23

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

Data wpływu:

9 czerwca 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Wyrchowen administratiwen syd (Bułgaria)

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

9 czerwca 2023 r.

Strona powodowa w pierwszej instancji i skarżąca w postępowaniu kasacyjnym:

„Vivacom Bulgaria” EAD

Strona pozwana w pierwszej instancji i druga strona postępowania kasacyjnego:

Wyrchowen administratiwen syd

Nacionalna agencija za prichodite

Przedmiot postępowania głównego

Powództwo przeciwko Wyrchowen administratiwen syd (naczelnemu sądowi administracyjnemu, Bułgaria) o odszkodowanie za szkody w wysokości zapłaconych należności z tytułu podatku od wartości dodanej.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Zgodność z prawem Unii Europejskiej krajowych przepisów dotyczących właściwości sądu w sprawach dotyczących powództw o odszkodowanie przeciwko Wyrchowen administratiwen syd.

Artykuł 267 TFUE.

Pytanie prejudycjalne

Czy art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE i art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej dopuszczają przepisy krajowe takie jak art. 2c ust. 1 pkt 1 Zakon za otgownostta na dyrżawata i obsztinite za wredi (ustawy o odpowiedzialności państwa i gmin za szkody) w związku z art. 203 ust. 3 i art. 128 ust. 1 pkt 6 Administratiwnoprocesualen kodeks (kodeksu postępowania administracyjnego), zgodnie z którymi powódtwo o odszkodowanie za szkody wyrządzone w wyniku naruszenia prawa Unii przez Wyrchowen administratiwen syd (naczelny sąd administracyjny), w ramach którego stroną pozwaną jest Wyrchowen administratiwen syd, powinno być rozpoznane przez ten sąd jako sąd ostatniej instancji?

Przepisy i orzecznictwo Unii Europejskiej wskazane we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Artykuł 4 ust. 3 TUE, art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE, art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej;

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej: art. 14 ust. 1, art. 24, art. 56 ust. 1 lit. i);

Wyrok z dnia 3 maja 2012 r., C-520/10, Lebara, EU:C:2012:264 (zwany dalej „wyrokiem Lebara”).

Przepisy prawa krajowego

Administratiwnoprocesualen kodeks (kodeks postępowania administracyjnego, zwany dalej „APK”): art. 1 pkt 3, art. 128 ust. 1 pkt 6, art. 203;

Zakon za otgownostta na dyrżawata i obsztinite za wredi (zwana dalej „ZODOW”): art. 2c;

Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawa o podatku od wartości dodanej, zwana dalej „ZDDS”): art. 12 ust. 1, art. 21 ust. 1 i 3.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Przedmiotem postępowania głównego jest skarga kasacyjna wniesiona przez spółkę „Bulgarska telekomunikatsionna kompania” EAD, z siedzibą w mieście Sofia (zwaną dalej „BTK”) (obecnie „Vivacom Bulgaria” EAD) na wyrok nr 2565/18.4.2022 R. wydany przez Administratiwen syd – Sofija grad (sąd administracyjny dla miasta Sofia, zwany dalej „ASSG”), w którym oddalono powódtwo BTK wniesione przeciwko Wyrchowen administratiwen syd (zwanemu dalej „WAS”) i Nacionałna agencija za prichodite (krajowej agencji ds. przychodów skarbowych, zwanej dalej „NAP”), na podstawie art. 2c ZODOW

w związku z art. 4 ust. 3 TUE. Powództwo to wniesiono w związku z twierdzeniami BTK dotyczącymi poniesienia przez nią szkody w wysokości zapłaconego podatku VAT należnego na podstawie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nr 2900–1200127/20.6.2012 R., wydanej przez NAP i potwierdzonej w wyrokach ASSG i WAS. Strona powodowa dochodzi odszkodowania za wyrządzone szkody w wysokości kwot zapłaconych na podstawie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (kwoty głównej z tytułu VAT w wysokości 760 183,15 BGN oraz odsetek w wysokości 347 278,15 BGN), utraconych korzyści oraz odsetek ustawowych od tych kwot.

Postępowanie w sprawie wydania i zaskarżenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego

- 2 Ustalone przez ASSG w postępowaniu głównym okoliczności faktyczne odnoszące się do poprzedniego postępowania w sprawie wydania i zaskarżenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.
- 3 Spółka „BTK Mobile” EOOD, której następcą prawnym jest BTK, wystawiła w okresie od 2007 do 2008 r. zarejestrowanym w Rumunii spółkom Alex Invest Cornert s.r.l. i Danina Comert s.r.l. (zwanym dalej odpowiednio „Alex Invest” i „Danina”) faktury na podstawie umów sprzedaży kart telefonicznych typu pre-paid i voucherów dotyczących usług telekomunikacyjnych z naliczonym VAT ze stawką 0 %.
- 4 W toku kontroli podatkowej ustalono, że nie udowodniono dostarczenia i fizycznego odbioru kart i voucherów przez osoby reprezentujące spółki rumuńskie, w związku z czym przedmiotem świadczenia były usługi, ale nie były one objęte zakresem stosowania art. 21 ust. 3 pkt 2 lit. h) ustawy o VAT, lecz miały jako miejsce wykonania świadczenia miejsce, w którym usługodawca prowadził swoją samodzielną działalność gospodarczą – czyli Bułgarię, to jest miejsce wykonania świadczenia określa się na podstawie ogólnej reguły określonej w art. 21 ust. 1 ZDDS.
- 5 W związku z tym NAP wydała przeciwko BTK decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego nr 2900–1200127/20.6.2012 R., w której ustalono dodatkowe zobowiązania BTK z tytułu podatku VAT na łączną kwotę 760 183,15 BGN. Kwota ta została przekazana przez BTK do budżetu po doręczeniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, wraz z należnymi odsetkami. Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego została zakwestionowana w trybie administracyjnym i sądowym.
- 6 W odwołaniu złożonym w trybie administracyjnym decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego została utrzymana w mocy ze względu na to, że brakuje dowodów na dostarczenie kart rumuńskim spółkom, a usługobiorcy nie byli podatnikami mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim, w związku z czym nie zostały spełnione określone w art. 21 ust. 3 ZDDS przesłanki wymagane do uznania świadczenia usług za niepodlegające opodatkowaniu.

- 7 Skarga złożona w trybie sądowym do ASSG została częściowo oddalona. Zdaniem Administratiwen syd Sofija-grad, pomimo opisanego dostawy w fakturach jako kart telefonicznych typu pre-paid i voucherów na usługi telekomunikacyjne, uzgodniono dostawę towarów, ponieważ karty są rzeczami ruchomymi – czyli są towarami umożliwiającymi korzystanie w przyszłości z takich usług. Towary te były w ilościach handlowych, dla celów późniejszej odsprzedaży, zaś BTK nie świadczyła usług rumuńskim spółkom, lecz zamierzała ewentualnie świadczyć usługi użytkownikom końcowym. W związku z powyższym sąd ten stwierdził, że należy zastosować przepisy dotyczące miejsca wykonania dostawy towarów. Karty i vouchery nie opuściły magazynu BTK, gdzie zostały przekazane przez spółki rumuńskie w celu bezpiecznego przechowania, lub zostały przekazane spółkom rumuńskim za pomocą protokołów zdawczo-odbiorczych w tym samym magazynie BTK na terytorium Bułgarii, w związku z czym zastosowanie miał art. 17 ust. 1 ZDDS, zgodnie z którym miejscem dostawy towarów, które nie są wysyłane lub przewożone, jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie przeniesienia własności lub w momencie ich faktycznej dostawy. A zatem miejsce wykonania umowy znajdowało się na terytorium Bułgarii, a BTK jest zobowiązana do zapłaty VAT z tego tytułu. W związku z powyższym ASSG częściowo oddalił skargę.
- 8 W wyroku nr 15282/16.12.2014 R. WAS utrzymał w mocy wyrok wydany w pierwszej instancji. W pełni podzielił on wniosek Administratiwen syd Sofija-grad, że przedmiotem dostawy nie były usługi, lecz towary. Wyrchowen administratiwen syd uznał za bezzasadne powoływanie się przez BTK na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 9 października 2014 r. wydany w sprawie C-492/13, Traum, ECLI:EU:C:2014:2267, „w zakresie, w jakim w niniejszej sprawie ustalono, że zakupione karty zostały przekazane rumuńskim spółkom w magazynie BTK Mobile EOOD znajdującym się na terytorium kraju, a także że karty te nie opuściły magazynu BTK, ponieważ zostały przekazane w celu ich bezpiecznego przechowania”. WAS nie skomentował wyroku Lebara. W tej sytuacji WAS uznał za mający zastosowanie i prawidłowo zastosowany art. 17 ust. 1 ZDDS, czyli że miejscem wykonania dostawy towarów jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie przeniesienia własności lub faktycznego przekazania. W owym postępowaniu WAS działał jako sąd ostatniej instancji, a jego wyrok był prawomocny (dalej postępowanie w sprawie wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i postępowania sądowe dotyczące jej zaskarżenia są określane jako „spór podatkowy”).

Postępowanie w pierwszej instancji w przedmiocie powództwa o odszkodowanie za szkody

- 9 Powództwo oddalone przez sąd pierwszej instancji (ASSG) zostało wniesione w dniu 12.12.2019 R. i opierało się na twierdzeniach BTK dotyczących popełnionego przez NAP i WAS naruszenia art. 2 ust. 1 lit. a) i c), art. 14 ust. 1, art. 24 oraz art. 56 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, w brzmieniu obowiązującym

w okresie od grudnia 2007 r. do czerwca 2008 r., zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku Lebara.

- 10 W powództwie tym strona powodowa podniosła, że w ramach rozpatrzenia sporu podatkowego NAP i WAS błędnie zastosowały wyżej wymienione przepisy prawa Unii Europejskiej dotyczące usług telekomunikacyjnych, biorąc pod uwagę ich wykładnię dokonaną przez TSUE w wyroku Lebara. Zgodnie z tym wyrokiem dostawy kart telefonicznych typu pre-paid i voucherów stanowią świadczenie usług telekomunikacyjnych. Naruszone przepisy art. 2 ust. 1 lit. a) i c), art. 14 ust. 1, art. 24 oraz art. 56 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 przyznają operatorom telekomunikacyjnym, takim jak BTK, prawo do traktowania dostaw kart telefonicznych typu pre-paid i voucherów – dokonanych na rzecz dystrybutorów mających siedzibę w innym państwie członkowskim – jako świadczeń usług telekomunikacyjnych, z miejscem wykonania świadczenia w tym innym państwie członkowskim. Dokonane naruszenie prawa Unii jest wystarczająco istotne, ponieważ dokonano go przy jawnym nieprzestrzeganiu orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w rozpatrywanej dziedzinie. Wyrok wydany w sprawie Lebara był znany NAP w chwili przyjęcia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, a także ASSG i WAS przed wydaniem przez nie wyroków, ponieważ [strona powodowa] wielokrotnie odnosiła się do wyroku Lebara w postępowaniach sądowych. Wyrok ten zapadł w podobnym stanie faktycznym i był wiążący dla pozwanych. Jeżeli WAS miał wątpliwości co do możliwości zastosowania wyroku Lebara do stanu faktycznego w postępowaniu dotyczącym zaskarżenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, powinien był zwrócić się do TSUE z odesłaniem prejudycjalnym.
- 11 Pomimo tego w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego NAP przyjęła, że dostawy kart telefonicznych typu pre-paid i voucherów stanowią świadczenie usług, a odbiorca świadczeń nie jest określany przez stosunek umowy z rumuńskimi spółkami, lecz przez inne okoliczności związane z tymi świadczeniami – gdzie przekazano karty telefoniczne typu pre-paid i vouchery, czy były przetransportowane do Rumunii, a także czy mogły być wykorzystane do wykonywania połączeń z terytorium Rumunii. Zdaniem strony powodowej okoliczności te nie są istotne dla określenia miejsca wykonania świadczenia usług telekomunikacyjnych.
- 12 WAS, działający jako sąd ostatniej instancji w sporze podatkowym, przyjął, że skoro sprzedane karty i bony były w ilościach handlowych, to stanowiły dostawę towarów, które nie były transportowane poza Bułgarię. W związku z tym błędnie określono, że miejsce dostawy znajduje się w Bułgarii, a nie w Rumunii, gdzie odbiorcy mieli siedzibę – i odpowiednio błędnie potwierdzono ustalone zobowiązania z tytułu podatku VAT.
- 13 W postępowaniu w przedmiocie powództwa w pierwszej instancji ASSG dokonał następujących ustaleń.

- 14 NAP i WAS są uprawnionymi pozwanymi w zakresie wniesionego powództwa, ponieważ oba organy mają obowiązek prawidłowego stosowania prawa Unii Europejskiej. Poza tym WAS jest osobą prawną odpowiedzialną w zakresie powództw dotyczących naruszeń prawa Unii Europejskiej, których dopuszczono się w ramach działalności orzeczniczej WAS, zaś w niniejszym wypadku jest on sądem ostatecznej instancji w sprawie.
- 15 W odniesieniu do przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej sądów za naruszenie prawa Unii ASSG przyjął, że niedopuszczalne jest ponowne rozpoznanie co do istoty sporu materialnoprawnego zakończonego prawomocnym orzeczeniem pozwanego sądu, lecz należy ocenić, czy do ustalonego stanu faktycznego prawidłowo zastosowano przepisy prawa mające znaczenie dla sporu.
- 16 W odniesieniu do przesłanki, zgodnie z którą naruszone przepisy prawa Unii powinny przyznawać uprawnienia podmiotom prywatnym, sąd ten wskazał, że przepisy, na które powołuje się strona powodowa określają zakres opodatkowania i miejsce świadczenia usług telekomunikacyjnych, a także przyznają w niniejszym wypadku stronie powodowej prawo do traktowania dostaw jako dostaw na rzecz podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim – bez naliczania VAT w odniesieniu do tych dostaw.
- 17 W odniesieniu do przesłanki, zgodnie z którą naruszenie prawa Unii powinno być wystarczająco istotne, ASSG przyjął, że NAP prawidłowo zakwalifikowała dostawy jako świadczenie usług, przy czym uznała, że art. 21 ust. 3 pkt 1 i 2 lit. h) ZDDS nie ma zastosowania, ponieważ nie został spełniony warunek prowadzenia, przez odbiorców świadczenia, ich działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim. Odnosząc się do stwierdzeń dokonanych przez NAP, ASSG wskazał, że w wypadku dostawy, co do której przewidziano nienaliczanie VAT ze względu na to, że odbiorcą jest podatnik mający siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego, konieczna jest weryfikacja faktycznego dokonania dostawy właśnie do tego podatnika oraz rzeczywistego posiadania przez tego podatnika siedziby na terytorium innego państwa członkowskiego. Ponieważ nie wykazano otrzymania kart telefonicznych typu pre-paid konkretnie przez podatników mających siedzibę w innym państwie członkowskim, organy ds. przychodów przyjęły, że nie wykazano spełnienia przesłanek uznania dostaw za dostawy mające miejsce wykonania poza terytorium kraju, a zatem nie dopuściły się one istotnego naruszenia prawa Unii, w szczególności przy uwzględnieniu jednego z uznanych i zamierzonych w dyrektywie 2006/112 celów, a mianowicie zwalczania oszustw podatkowych, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć.
- 18 Co się tyczy pozwanego Wyrchowen administratiwen syd, w odniesieniu do przesłanki dotyczącej wystarczająco istotnego naruszenia prawa Unii, ASSG uznał, że wniosek Wyrchowen administratiwen syd, zgodnie z którym dostawy stanowiły dostawy towarów, a nie usług, jest nieprawidłowy, ponieważ jest sprzeczny z art. 14 i 24 dyrektywy 2006/112 oraz z ich wykładnią określoną w wyroku wydanym w sprawie Lebara. ASSG przyjął jednak, że, pomimo

powyższego, prawidłowa kwalifikacja prawna rozpatrywanych dostaw nie doprowadziłaby do innego rezultatu niż zaskarżenie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, ponieważ nie zaistniała jedna z przesłanek zwolnienia dostawcy wskazanego w fakturach z obowiązku naliczenia podatku VAT, a mianowicie nie wykazano, że odbiorcami dostaw są właśnie podatnicy mający siedzibę w innym państwie członkowskim. Ze względu na to, że naruszenie prawa Unii nie zmieniało wyniku sporu w końcowym rezultacie, nie można było uznać tego naruszenia za istotne i nie miało ono związku przyczynowo-skutkowego ze szkodą strony powodowej, ponieważ podatek VAT i odpowiadające mu odsetki są należne na podstawie ostatecznej decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, przy której wydaniu nie dopuszczono się naruszenia prawa Unii Europejskiej.

- 19 ASSG jest zdania, że nie ma identyczności między niniejszą sprawą a sprawą rozpatrywaną w wyroku Lebara, ponieważ – chociaż chodzi o podobne w zakresie przedmiotu dostawy – istnieją również istotne różnice. ASSG wskazuje, że dostawy do rumuńskich spółek nie były traktowane jako dwie dostawy (do dystrybutorów i do użytkowników końcowych), lecz tylko jako jedna dostawa – do dystrybutorów. Na podstawie opisu stanu faktycznego w sprawie Lebara, ASSG stwierdził, że w owej sprawie nie był sporny ani status odbiorców, jaki posiadali podatnicy mający siedzibę w innym państwie członkowskim, ani faktyczne przekazanie kart. W rozpatrywanej przez sądy bułgarskie sprawie ani nie została na terytorium Rumunii utworzona sieć dystrybucji, ani nie oferowano konsumentom w Rumunii kart telefonicznych typu pre-paid. W tej sprawie WAS odrzucił możliwość identyczności przypadków ze względu na brak wykazania przesłanki dotyczącej miejsca wykonania dostaw w Rumunii, a nie w Bułgarii, przy czym sformułował on prawidłowy końcowy wniosek prawny, że nie istnieje podstawa do zastosowania wykładni określonej w wyroku Lebara.
- 20 W odniesieniu do trzeciej przesłanki poniesienia odpowiedzialności przez pozwanych – czyli istnienia bezpośredniego związku przyczynowo-skutkowego między naruszeniem prawa Unii a szkodą – sąd pierwszej instancji przyjął, że nie należy jej rozpatrywać, ponieważ nie wykazano spełnienia drugiej przesłanki, dotyczącej wystarczająco istotnego naruszenia prawa Unii Europejskiej.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 21 Strona skarżąca w postępowaniu kasacyjnym, spółka BTK, wnosi do WAS o uchylenie wyroku ASSG jako nieprawidłowego ze względu na naruszenie prawa materialnego, istotne naruszenia przepisów postępowania sądowego oraz brak uzasadnienia. Strona skarżąca twierdzi, że ASSG naruszył prawo Unii i orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w zakresie różnych aspektów sporu.
- 22 Podnosi ona w szczególności, że na podstawie faktów prawotwórczych i elementów dotyczących zobowiązania podatkowego z tytułu VAT, uznanych za ustalone w ramach sporu podatkowego, sąd pierwszej instancji powinien był

ocenić, czy istniały przesłanki nałożenia odpowiedzialności na państwo, nie poprzez ponowne rozpoznanie sporu materialnoprawnego zakończonego prawomocnym wyrokiem, lecz poprzez zbadanie, czy w tym sporze prawidłowo zastosowano odpowiednie przepisy prawa Unii oraz czy ich niestosowanie lub nieprawidłowe zastosowanie pozostaje w bezpośrednim związku przyczynowo-skutkowym z poniesioną przez stronę powodową szkodą.

- 23 Sąd pierwszej instancji stwierdził istnienie naruszenia przepisu prawa Unii przyznającego prawa podmiotom prywatnym. Jego pozostałe wnioski były jednak błędne, ponieważ naruszenie prawa Unii wynikające z zakwalifikowania spornych dostaw jako dostaw towarów, a nie świadczenia usług, w wyroku WAS zostało ustalone bezspornie, w tym w ramach wszczętego przez Komisję postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przeciwko Bułgarii nr EU Pilot 8498/1/TAXU. Naruszenie było wystarczająco istotne, ponieważ zostało popełnione przy jawnym nieprzestrzeganiu orzecznictwa Trybunału w danej dziedzinie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (C-224/01, C-446/04, C-429/09 i C-168/15). Spełnione zostały również kryteria określone w pkt 43 wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo*, ECLI:EU:C:2006:391. Wyrok wydany w sprawie *Lebara* był jednoznaczny w odniesieniu do kwalifikacji kart telefonicznych jako usług telekomunikacyjnych, lecz nie został omówiony w wyroku WAS – chociaż powołano się na ten wyrok w skardze kasacyjnej. Wykładnia dokonana w wyroku *Lebara* była poza tym abstrakcyjna, ponieważ brakowało w niej zastrzeżenia, że ma ona zastosowanie wyłącznie do stanów faktycznych takich jak stan faktyczny w postępowaniu głównym.
- 24 Strona skarżąca kwestionuje również ustalenie sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym stan faktyczny w sprawie *Lebara* nie był identyczny ze stanem faktycznym w sprawie *BTK*. *BTK* jest należycie licencjonowanym operatorem telekomunikacyjnym, posiada infrastrukturę do świadczenia odpowiednich usług, ma zawartą umowę roamingową w odniesieniu do terytorium Rumunii, w związku z czym świadczenie dotyczyło kart telefonicznych typu pre-paid związanych z usługami telekomunikacyjnymi na rzecz dystrybutorów mających siedzibę w innym państwie członkowskim. W innej sprawie, dotyczącej zaskarżenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego *BTK* z tytułu dostaw kart telefonicznych w innych okresach podatkowych na rzecz spółki *Danina*, *Wyrchowen administratiwen syd* orzekł odwrotnie – przyjmując, że w odniesieniu do tych dostaw nie był należny podatek VAT w Bułgarii. Nie należało jednak ustalać identyczności spraw sądowych, ponieważ w przypadku wątpliwości, czy w danym wypadku ma zastosowanie orzecznictwo *TSUE*, *WAS* powinien był skierować odesłanie prejudycjalne. W przeciwnym razie, był on związany wcześniejszą wykładnią dokonaną przez *TSUE*.
- 25 Strona skarżąca kwestionuje ustalenia faktyczne dotyczące przekazania kart telefonicznych do magazynu *BTK*, twierdząc, że zostało to ustalone, a dostawa ta została błędnie zakwalifikowana przez *WAS* jako dostawa towarów. W tej

sytuacji sąd pierwszej instancji powinien był ocenić przesłanki odpowiedzialności pozaumownej na podstawie ustaleń faktycznych dokonanych w postępowaniu w sprawie skargi na decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, a nie wyciągać nowe wnioski co do podstaw opodatkowania podatkiem VAT dostaw na rzecz spółek rumuńskich, które to wnioski różniły się od wniosków NAP zawartych w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, przyjmując, że decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego należało potwierdzić na innych podstawach.

- 26 Strona skarżąca składa wniosek do WAS o skierowanie odesłania prejudycjalnego do TSUE. Wskazuje w nim, że WAS był stroną i już przedstawił stanowisko w pierwszej instancji, zgodnie z którym roszczenia wobec niego są niedopuszczalne i/lub bezzasadne. W niniejszym postępowaniu kasacyjnym WAS ma status strony bezpośrednio zainteresowanej wynikiem sporu, a także jest sądem ostatniej instancji. W związku z tym powstają wątpliwości, czy ta sytuacja, w jakiej znajduje się Wyrchoven administratiwen syd, jest zgodna z art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE i art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej. Strona skarżąca w postępowaniu kasacyjnym twierdzi, że sytuacja, w której WAS rozpoznaje jako sąd ostatniej instancji skargę na wyrok oddalający powództwo o odszkodowanie za szkodę spowodowaną naruszeniem przez WAS prawa Unii, nie spełnia wymogu dotyczącego rzetelnego procesu przed niezawisłym i bezstronnym sądem – niezależnie od tego, że skład orzekający rozpatrujący skargę kasacyjną różni się od składu orzekającego, który wydał prawomocne orzeczenie w sporze podatkowym. Jednocześnie status strony sporu i sądu ostatniej instancji w sporze, a także stanowisko WAS wyrażone już przed sądem pierwszej instancji, rodzą szczególnie uzasadnione wątpliwości co do bezstronności każdego składu orzekającego WAS. Poza tym strona skarżąca wnosi do TSUE o dokonanie wykładni, czy w niniejszej sprawie zakwalifikowanie dostaw jako dostaw towarów, a nie jako świadczenia usług, stanowi wystarczająco istotne naruszenie prawa Unii Europejskiej.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 27 Niniejszy skład orzekający jest zdania, że Trybunałowi Sprawiedliwości należy zadać pytanie dotyczące właściwości WAS w niniejszym sporze – biorąc pod uwagę wskazane poniżej rozważania – przed rozpatrzeniem kwestii dotyczących kryteriów, istoty i zakresu oceny elementów odpowiedzialności za szkodę wynikającą z wystarczająco istotnego naruszenia prawa Unii Europejskiej w niniejszej sprawie.
- 28 Przepisy prawa krajowego mające zastosowanie w postępowaniu głównym mają związek z przepisami prawa Unii Europejskiej. Postępowanie główne zostało wszczęte na podstawie powództwa o odszkodowanie za szkody wynikające z wystarczająco istotnego naruszenia prawa Unii w dziedzinie VAT, popełnionego przez NAP i WAS. Strona skarżąca powołuje się na wynikające z art. 47 akapit drugi karty prawo do rozpatrzenia jego sprawy przez niezawisły i bezstronny sąd.

Przy ocenie popełnienia wystarczająco istotnego naruszenia prawa Unii tutejszy sąd powinien rozważyć zastosowanie do sporu podatkowego przepisów prawa Unii i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w dziedzinie VAT.

- 29 Artykuł 2c ZODOW reguluje tryb rozpatrywania tego rodzaju powództw wniesionych przeciwko państwu. W przypadku szkód wynikających z działalności orzeczniczej sądów administracyjnych i WAS, a także szkód wyrządzonych w trakcie lub w związku z działalnością administracyjną, gdy stroną w sprawie jest sąd administracyjny, WAS lub osoba prawna, postępowanie jest prowadzone w trybie Administratiwnoprosesualen kodeks. Zgodnie z art. 128 ust. 1 pkt 6 APK powództwa o odszkodowanie za szkody wynikające z niezgodnych z prawem aktów organów administracyjnych i urzędników, a także za szkody wynikające z działalności orzeczniczej sądów administracyjnych i WAS, podlegają właściwości sądów administracyjnych. Zgodnie z ogólną zasadą określoną w art. 131 APK postępowania sądowe prowadzone na podstawie tego kodeksu są dwuinstancyjne. W postępowaniach tych Wyrchowen administratiwen syd jest sądem ostatniej instancji. W związku z powyższym, zgodnie z tymi przepisami, powództwa wniesione na tej podstawie przeciwko WAS powinny być rozpoznawane przez WAS jako sąd ostatniej instancji.
- 30 Zdaniem sądu odsyłającego powstaje pytanie, czy te przepisy krajowe spełniają wymogi art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE dotyczące zapewnienia skutecznej ochrony prawnej w dziedzinach objętych prawem Unii, a także wymogi art. 47 akapit drugi karty dotyczące niezawisłego i bezstronnego sądu.
- 31 Z jednej strony jest to wybór dokonany przez krajowego ustawodawcę, w ramach którego uwzględniono szczególne cechy działalności administracyjnej i specjalizację przy orzekaniu w sporach administracyjnych.
- 32 Z drugiej strony strona skarżąca w postępowaniu kasacyjnym nie przedstawia konkretnych argumentów co do istnienia okoliczności związanych z kwestiami dotyczącymi subiektywnej lub obiektywnej bezstronności składu orzekającego WAS, co do której kryteria opracowano w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości. Strona skarżąca wskazuje, że stronniczość WAS wynika z jego statusu pozwanego, który wyraził stanowisko w przedmiocie dopuszczalności i zasadności powództwa w pierwszej instancji. Strona skarżąca jest zdania, że sama okoliczność, iż powództwo wniesione przeciwko WAS ma być rozpoznane w ostatniej instancji przez ten sam sąd – nawet jeśli miałyby je rozpatrzyć zupełnie inny skład orzekający – wystarcza, aby uzasadnić poważne wątpliwości co do bezstronności i niezawisłości każdego ze składów orzekających WAS.
- 33 Z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (zwanego dalej „ETPC”) dotyczącego stosowania art. 6 ust. 1 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (zwanego dalej „EKPC”) w sprawach przeciwko Bułgarii nie można wyprowadzić kategorycznej odpowiedzi na pytanie, czy dany sąd może rozpoznać powództwo, w ramach którego jest on stroną pozwaną.

- 34 W przywołanym przez stronę skarżącą wyroku z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie Mihalkov przeciwko Bułgarii (skarga nr 67719/01), ECLI:CE:ECHR:2008:0410JUD006771901, § 47–§ 51, ETPC przyjął, że rozpoznanie przez dany sąd sprawy dotyczącej odszkodowania za szkody wynikające z niezgodnego z prawem wyroku skazującego wydanego przez ten sam sąd stanowi naruszenie art. 6 ust. 1 EKPC. ETPC wskazał, że nawet jeśli nie ma wątpliwości co do osobistej bezstronności sędziów biorących udział w postępowaniu, to ich przynależność zawodowa do jednej ze stron sporu może sama w sobie budzić uzasadnione wątpliwości strony skarżącej co do obiektywnej bezstronności sędziów i ich niezależności od drugiej strony sporu.
- 35 W wyroku z dnia 5 kwietnia 2018 r. w sprawie Gospodinov przeciwko Bułgarii (skarga 28417/2007), ECLI:CE:ECHR:2018:0405JUD002841707, § 55–§ 56, ETPC stwierdził, że doszło do naruszenia art. 6 ust. 1 EKPC. Wyrok ten został wydany w związku ze sprawą, w której skład karny Okryžen syd (sądu okręgowego) orzekał w drugim postępowaniu karnym przeciwko osobie, która w tym samym czasie prowadziła postępowanie o odszkodowanie za szkody przeciwko temu samemu sądowi w związku z naruszeniami okresu aresztowania, jakich dopuszczono się podczas pierwszego postępowania karnego. ETPC przyjął, że przynależność zawodowa sędziów do jednej ze stron równoległe prowadzonego postępowania na podstawie powództwa cywilnego oraz prejudycjalny charakter postępowania karnego prowadzonego w związku z postępowaniem cywilnym o odszkodowanie za szkody mogłyby, same w sobie, budzić u strony skarżącej zasadne wątpliwości co do obiektywnej bezstronności sędziów.
- 36 W obydwu sprawach ETPC wskazał, że przepisy budżetowe istotne dla tych spraw przewidują, że ewentualne odszkodowanie ma być wypłacone z budżetu sądu i – chociaż nie ustalono, czy miało to jakikolwiek wpływ na sędziów w konkretnej sytuacji – mogło to wzmocnić uzasadnione wątpliwości strony skarżącej.
- 37 Przeciwnych stwierdzeń dokonał ETPC w wyroku z dnia 18 czerwca 2013 r. w sprawie Valcheva i Abrashev przeciwko Bułgarii (skargi 6194/11 i 34887/11), ECLI:CE:ECHR:2013:0618DEC000619411, § 100, a także w wyroku z dnia 18 czerwca 2013 r. w sprawie Balakchiev i inni przeciwko Bułgarii (skarga 65187/10), ECLI:CE:ECHR:2013:0618DEC006518710, § 61. W wyrokach tych ETPC wskazał, że z definicji rzadko zdarza się sytuacja, w której powództwo jest skierowane przeciwko sądowi, który je rozpatruje. Przywołał swoje wcześniejsze orzecznictwo (sprawa Mihalkov), w którym wyraził obawy co do obiektywnej bezstronności sądów rozpatrujących takie powództwa, lecz biorąc pod uwagę okoliczność, że kwoty wypłacane jako odszkodowanie (w tym przypadku za naruszenie prawa do rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy w rozsądnym terminie zgodnie z art. 6 ust. 1 EKPC) pochodziły z odrębnej pozycji w budżecie każdego sądu, przyjął, iż może zaakceptować, że czynnik ten nie podważyłby bezstronności sądów rozpatrujących takie powództwa ani skuteczności środka ochrony prawnej.

- 38 Obecnie obowiązujące przepisy budżetowe są analogiczne do przepisów opisanych w tych dwóch ostatnich wyrokach. Chociaż każdy sąd wypłaca odszkodowania z własnego budżetu, w budżecie tym pozycje dotyczące wynagrodzeń, utrzymania sądu i odszkodowań za szkody wynikające z działalności sądu są wyodrębnione, tak aby wynagrodzenia sędziów lub warunki ich pracy nie były uzależnione od odszkodowań, które sąd ewentualnie musi zapłacić. W przypadku niedoboru środków na odszkodowania w budżecie sądu, na wniosek sądu WSS [Wisszija sydeben sywet, wyższa rada sądownictwa] zwiększa budżet danego sądu i zapewnia niezbędne środki na rachunku sądu.
- 39 Powyższe wymaga skierowania do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytania prejudycjalnego w przedmiocie zgodności przepisów krajowych dotyczących właściwości sądów w zakresie powództw o odszkodowanie wniesionych przeciwko WAS na podstawie art. 2c ZODOW w związku z art. 4 ust. 3 TUE, art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE i art. 47 akapit drugi karty.