

**Sprawa C-164/24****Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

1 marca 2024 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Administratiwen syd – Wielkie Tyrnowo (Bułgaria)

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

20 lutego 2024 r.

**Strona skarżąca w postępowaniu administracyjnym:**

„Cityland” EOOD

**Strona przeciwna:**Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika”  
– Wielkie Tyrnowo

---

**POSTANOWIENIE**

[...]

miasto Wielkie Tyrnowo

Administratiwen syd – Wielkie Tyrnowo (sąd administracyjny w mieście Wielkie Tyrnowo), [...]

po rozpatrzeniu sprawy administracyjnej nr 815/2023 r. [...]:

Sprawę wszczęto na podstawie skargi spółki „Cityland” EOOD na decyzję o wyrejestrowaniu zgodnie z Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawą o podatku od wartości dodanej, zwaną dalej „ZDDS”), nr 040992203779246 / 27.9.2022 R., wydaną przez organ skarbowy przy Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite (terytorialnej dyrekcji krajowej agencji ds. przychodów skarbowych) w mieście Wielkie Tyrnowo, potwierdzoną decyzją nr 120 / 19.12.2022 R. Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika” (dyrektora dyrekcji „Odwołania oraz praktyka

podatkowa i z zakresu zabezpieczenia społecznego”) w mieście Wielkie Tyrnowo, na mocy której wyrejestrowano tę spółkę zgodnie z ZDDS. Orzekając co do istoty sporu, sąd odsyłający stwierdził, że prawidłowe rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu prawnego wymaga dokonania wykładni przepisów prawa Unii, w związku z czym uznał za konieczne skierowanie, z własnej inicjatywy, wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na podstawie art. 267 akapit trzeci Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

## **I. Strony w sprawie**

1. Strona skarżąca – „Cityland” EOOD [...],
2. Strona przeciwna – Direktor na direkcija „Obzawane i danycno-osiguritelna praktika” w mieście Wielkie Tyrnowo.

## **II. Przedmiot sprawy**

Decyzja o wyrejestrowaniu zgodnie z ZDDS, nr 040992203779246 / 27.9.2022 R., wydana przez organ skarbowy przy Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite w mieście Wielkie Tyrnowo, na mocy której wyrejestrowano tę spółkę zgodnie z ZDDS.

## **III. Okoliczności faktyczne związane z przedmiotem pytań prejudycjalnych**

**III.1.** „Cityland” EOOD jest spółką handlową działającą w branży budowlanej do 2019 roku.

**III.2.** W 2022 r. spółka ta została objęta kontrolą, przy czym po analizie przedłożonych dokumentów oraz rozliczeń podatkowych i z zakresu zabezpieczenia społecznego podatnika organ skarbowy stwierdził systematyczne nieprzestrzeganie obowiązków wynikających z ZDDS, polegające na niepłaceniu zadeklarowanego do zapłaty podatku VAT, łącznie za pięć okresów podatkowych, w okresie od dnia 1.9.2013 R. do dnia 30.6.2018 R.

**III.3.** Powyższe uznano za podstawę, zgodnie z art. 176 pkt 3 ZDDS, do wyrejestrowania na podstawie ZDDS i wydano sporną decyzję o wyrejestrowaniu.

**III.4.** W decyzji Direktor na Direkcija „Obzawane i danycno-osiguritelna praktika” w mieście Wielkie Tyrnowo wskazano, że niezapłacone zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej wynoszą: 4144,59 BGN – za okres podatkowy 09.2013 r.; 0,46 BGN – za okres podatkowy 05.2017 r.; 365,50 BGN – za okres podatkowy 03.2018 r.; 49,66 BGN – za okres podatkowy 04.2018 r.; oraz 27 506,73 BGN – za okres podatkowy 06.2018 r. Spółka twierdzi, że zadeklarowany i niezapłacony podatek wynika z faktur wystawionych spółce

„Terem – Iwajło” EOOD, które nie zostały zapłacone, i toczy się co do nich postępowanie sądowe. W związku z zażaleniem złożonym przez spółkę [„Cityland” EOOD] organ orzekający zgromadził dodatkowe dowody i stwierdził, że zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej zostały zapłacone w dniu 27.10.2022 R., przy czym należne są odsetki w wysokości 6264,02 BGN.

#### IV. Mające zastosowanie przepisy

##### Prawo krajowe

Mającą zastosowanie ustawą jest Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost.

Artykuł 89 ZDDS stanowi: „[(1)] (Zmien. – DW, nr 105 z 2014 r., w mocy od dnia 1.1.2015 R.) W przypadku wystąpienia wyniku za dany okres – podatku do zapłaty, zarejestrowany podatnik jest zobowiązany wpłacić podatek do budżetu państwa, na rachunek właściwej Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prichodite, w terminie złożenia deklaracji rozliczeniowej za ten okres podatkowy.

(3) ([...] DW, nr 98 z 2018 r., w mocy od dnia 1.1.2019 R.) Podatek uznaje się za zapłacony w dniu wpływu danej kwoty na właściwy rachunek, o którym mowa w ust. 1”.

Artykuł 106 ZDDS stanowi: „(1) Ustanie rejestracji (wyrejestrowanie) zgodnie z tą ustawą jest procedurą, na podstawie której po dacie wyrejestrowania dany podmiot nie ma prawa do naliczania podatku ani prawa do odliczenia, z wyjątkiem wypadków, gdy w tej ustawie przewidziano inaczej.

(2) Rejestracja ustaje:

1. z inicjatywy zarejestrowanego podmiotu, gdy istnieje podstawa do wyrejestrowania – obligatoryjnego lub według wyboru;

2. z inicjatywy organu skarbowego, gdy:

a) stwierdził on istnienie podstawy do obligatoryjnego wyrejestrowania;

b) istnieje okoliczność określona w art. 176”.

Artykuł 125 ZDDS stanowi: „(1) (Zmien. – DW, nr 105 z 2014 r., w mocy od dnia 1.1.2015 R., [zmien. – DW], nr 14 z 2022 r., w mocy od dnia 18.2.2022 R.) Za każdy okres rozliczeniowy osoba zarejestrowana na podstawie art. 96, 97, 97a, 99 i art. 100 ust. 1 i 2 składa deklarację rozliczeniową sporządzoną na podstawie ewidencji rachunkowych, o których mowa w art. 124.

(4) Deklarację rozliczeniową, o której mowa w ust. 1, składa się również w przypadku, gdy podatek nie podlega zapłacie lub zwrotowi, a także

w przypadkach, gdy zarejestrowany podmiot nie dokonał lub nie otrzymał dostaw lub nabyć lub nie dokonał importu za ten okres rozliczeniowy.

(5) Deklaracje rozliczeniowe, o których mowa w ust. 1 i 2, oraz ewidencje rachunkowe, o których mowa w ust. 3, składa się w terminie do 14. dnia miesiąca następującego po okresie podatkowym, którego dotyczą”.

Artykuł 176 stanowi: „Właściwy organ skarbowy może odmówić rejestracji podmiotu lub wyrejestrować podmiot, który:

[...]

3. systematycznie nie wykonuje swoich obowiązków wynikających z niniejszej ustawy;

[...]

Artykuł 1 ust. 1 Zakon za lichwite wyrchu dancyi, taksi i drugi podobni dyrżawni wzemanija (ustawy o odsetkach od podatków, opłat i innych podobnych należności publicznoprawnych) [...] stanowi: „Niewpłacone w terminach dobrowolnej wpłaty, niepotrącone lub potrącone, lecz niewpłacone w terminie podatki, opłaty, wpłaty z zysku, wpłaty do budżetu oraz inne należności publicznoprawne o podobnym charakterze pobiera się wraz z odsetkami ustawowymi”.

Artykuł 209 ust. 1 Danyčno-osiguriteten procesualen kodeks stanowi: „Egzekucja należności publicznoprawnych jest dozwolona na podstawie przewidzianego w odpowiedniej ustawie aktu ustalającego istnienie danej należności.

(2) Egzekucja jest podejmowana na podstawie:

1. decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego – niezależnie od tego, czy została ona zaskarżona;

2. deklaracji złożonej przez podatnika, wraz z obliczonymi przez niego zobowiązaniami z tytułu podatków lub obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne

[...]

## **Prawo Unii**

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

Zgodnie z art. 203 dyrektywy 2006/112 [...] każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT.

Zgodnie z art. 206 dyrektywy 2006/112 [...] każdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty.

Zgodnie z art. 213 ust. 1 [akapit pierwszy] dyrektywy 2006/112 [...] każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności jako podatnika.

Zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112 [...] państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3.

## **Orzecznictwo**

Co się tyczy przewidzianej w ZDDS możliwości wyrejestrowania z urzędu podatników, którzy systematycznie nie wykonują swoich obowiązków wynikających z tej ustawy, w orzecznictwie nie podano w wątpliwość możliwości zastosowania tego przepisu – i badano istnienie, w każdym konkretnym przypadku, przesłanek ku temu. Charakter i czas popełnienia naruszeń nie stanowią podstawy do uchylenia aktów administracyjnych.

Niniejszemu składowi orzekającemu nie jest znane orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości [Unii Europejskiej] dotyczące wykładni art. 213 ust. 1 i art. 273 dyrektywy 2006/112 [...] w związku z wyrejestrowaniem podatników z urzędu, zgodnie z ZDDS.

## **VI. Zarzuty i argumenty prawne stron**

Obie strony przedstawiły argumenty dotyczące istnienia systematycznych naruszeń, więcej niż trzech, art. 89 ust. 1 ZDDS – ze względu na brak zapłaty zadeklarowanego podatku VAT.

## **VII. Uzasadnienie odesłania prejudycjalnego**

W zakresie, w jakim w dyrektywie 2006/112 [...] nie przewidziano możliwości wykluczenia podatników z systemu VAT – nawet jako środka zapobiegającego oszustwom – to pytanie pierwsze, na które niniejszy skład orzekający nie może

udzielić odpowiedzi, dotyczy tego, czy istnienie takiej możliwości nie jest niezgodne z prawem Unii[?]

Okoliczność, że ponad cztery lata po ostatnim naruszeniu organy skarbowe podjęły działania w celu wyrejestrowania spółki, rodzi pytanie, jaki jest skutek tego środka i czy powinny istnieć ograniczenia czasowe oraz dotyczące charakteru naruszeń popełnionych przez podatników. Obowiązujące przepisy nie wymagają przeprowadzenia całościowej analizy zachowania podatnika, aby dokonać stwierdzenia, że naraża on na ryzyko dochody podatkowe i istnieją wątpliwości co do jego udziału w oszustwach podatkowych. Popełnienie trzech formalnych naruszeń przepisów dotyczących podatku VAT – w tym złożenie deklaracji z opóźnieniem, opóźniona zapłata należnego podatku, opóźnione wystawienie faktury itp. – wystarcza do wykluczenia danego podmiotu z systemu VAT. Z materiałów zawartych w aktach sprawy wynika, że systematyczny charakter naruszeń jest badany w nieprzerwanym okresie prawie dziesięciu lat (pierwsze naruszenie miało miejsce w 2013 r.), a nawet nieznaczne kwoty (na przykład w 2017 r. niezapłacony podatek VAT wyniósł 0,46 BGN) są brane pod uwagę przy ocenie systematycznego charakteru naruszeń. Brak indywidualizacji czynów, które stały się podstawą do wyrejestrowania, musi zdaniem tutejszego sądu orzekającego zostać zinterpretowany przez właściwy sąd pod kątem tego, czy jest on zgodny z zamierzonym celem dotyczącym zwalczania oszustw podatkowych oraz czy jest zgodny z zasadami pewności prawa i proporcjonalności.

Dla niniejszego sądu orzekającego konieczne jest również udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy środek w postaci wyrejestrowania z powodu niezapłacenia w ustawowym terminie zadeklarowanego do zapłaty podatku VAT jest proporcjonalny do popełnionego naruszenia – w sytuacji gdy na mocy ustawy podatnik jest zobowiązany do zapłaty odsetek za opóźnienie[?]

Z powyższych względów [...],

**POSTANAWIA:**

**SKIEROWAĆ** do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, na podstawie art. 267 akapit pierwszy lit. b) Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zawierający następujące pytania prejudycjalne:

1. Czy art. 106 ust. 2 pkt 2 lit. b) i art. 176 pkt 3 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost są niezgodne z art. 213 [ust.] 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej?
2. Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 213 [ust.] 1 dyrektywy 2006/112/WE jest bezpośrednio skuteczny?
3. Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy art. 213 [ust.] 1 i art. 273 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasady

pewności prawa i proporcjonalności zezwalają na wykluczenie z systemu VAT w przypadku formalnych naruszeń prawa – bez uwzględnienia czasu popełnienia naruszenia, charakteru naruszenia, innego zachowania danego podatnika i istnienia innych subiektywnych okoliczności, takich jak istnienie sporu gospodarczego dotyczącego niezapłacenia należnego podatku w terminie?

4. Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy art. 213 [ust.] 1 i art. 273 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasada proporcjonalności zezwalają na wykluczenie podatnika z systemu podatku VAT, wraz z naliczeniem odsetek za nieterminowe uiszczenie zadeklarowanego podatku – bez obowiązku przeprowadzenia przez organ skarbowy analizy dotyczącej rodzaju i charakteru działalności spółki, jej zachowania jako podatnika oraz dotkliwości każdego z proponowanych środków?

[...]

DOKUMENT ROBOCZY